



رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون الخاص
تحت عنوان:

المسطرة التواجهية في المنازعات الضريبية

تحت إشراف الأستاذ:

د. حسيني مصطفى

من إعداد الطالب:

• الشريك زكرياء

لجنة المناقشة

د. مصطفى حسيني: أستاذ التعليم العالي بكلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بتطوان..... رئيسا ومشرفا
د. طارق عزوز: أستاذ محاضر مؤهل بكلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بتطوان عضوا
د. عبد العزيز السقاط: أستاذ محاضر مؤهل بكلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بتطوان عضوا

السنة الجامعية: 2024/2025

﴿بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ﴾

"لَا يُكَلِّفُ اللَّهُ نَفْسًا إِلَّا وُسْعَهَا"¹

صدق الله العظيم

¹ سورة البقرة الآية 286.

الإهداء

الحمد لله وكفى والصلاة على الحبيب المصطفى وأهله ومن وفى أما بعد
لله المحامد والمدائح كلها بجوارحي وخواطري ولساني
فالحمد لله الذي وفقنا لتثمين هذه الخطوة في مسيرتنا الدراسية بمذكرتنا هذه
ثمرة الجهد والنجاح بفضلته تعالى مهداة إلى الوالدين الكريمان حفظهما الله وأدامهما
نورا لدربي لكل العائلة الكريمة التي ساندتني ولا تزال من إخوة وأخوات
إلى رفقاء المشوار الذين قاسموني لحظاته رعاهم الله ووفقهم
إلى الشعب الفلسطيني الصابر والمناضل وأرواح شهدائه
وإليك أنت الراوي والرواية والحكي والحكاية
إليك وأنت تهدي إلى الكتب لا هي تهدي إليك يا رسول الله
إلى روح أخي الغالي طيب الله ثراه المسمى قيد حياته "علاء الدين الشريك"
أهدي هذا البحث تيما بذكره الطيب، ليبقى أثره ويعظم أجره
ونجتمع في ظل رحمة الله يوم لا ظل إلا ظله
إلى كل من كان لهم أثر على حياتي، وإلى كل
من أحبهم قلبي ونسيهم قلبي.

الشكر

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم:

(من لم يشكر الناس لم يشكر الله ومن أهدى إليكم معروفا

فكافئوه فإن لم تستطيعوا فادعوا له)

وعملا بهذا الحديث واعترافا بالجميل، نحمد الله عز وجل ونشكره على أن
وفقنا لإتمام هذا العمل المتواضع.

إن الله قد منَّ علينا بنِعْمٍ كثيرة فأعظمها تلك المودة التي جعلها لنا في قلوبكم
وعليه نتقدم بالشكر الجزيل إلى الأستاذ المشرف "مصطفى الحسيني" الذي رافقنا
طيلة هذا البحث وأمدنا بالمعلومات والنصائح القيمة راجين من الله عز وجل أن يسدد خطاه
ويحقق مناه فجزاه الله عنا كل خير.

وأقدم كذلك بجزيل الشكر وعظيم الامتنان إلى جميع أساتذتنا الأجلاء بكليتنا العتيذة
على رأسهم الأستاذ "محمد القواق" الذي لم يبخل علي بأي مجهود وبأي نصيحة
في سبيل إنجاز هذا العمل المتواضع سائلين الله عز وجل أن يسدد خطاه
ويحقق مناه وأن يرحم والدته الحبيبة ويدخلها فسيح جنانه

وأخيرا لا يفوتنا أن نعبر عن بالغ تحياتنا إلى كل من ساعدنا
من قريب أو من بعيد في إنجاز هذا البحث المتواضع.

لائحة المختصرات

المدونة العامة للضرائب	م ع ض
قانون المسطرة المدنية	ق م م
مرجع سابق	م س
نفس المرجع	ن م
الطبعة	ط
الجريدة الرسمية	ج.ر
عدد	ع
الصفحة	ص
CGIF	CODE GÉNÉRALE DES IMPÔTS FRANÇAIS
ART	ARTICLE
N	NUMÉRO
P	PAGE

مقدمة

تعتبر الضريبة بشكل عام سواء على المستوى الوطني أو الدولي المصدر الأساسي والجوهرية في تمويل خزينة الدولة، وكذا أداة لتنفيذ سياستها الاقتصادية والاجتماعية، لهذا السبب أحاطتها مختلف التشريعات الحديثة بعناية واهتمام كبيرين، تجسد ذلك بشكل واضح في إصدار النصوص القانونية والتنظيمية الخاصة بها وكذا العمل على تعديلها كلما تبين عدم مساهمتها لتحديات ورهانات الواقع العملي قصد ضمان تحمل الأعباء والتكاليف بصورة تأخذ بعين الاعتبار القدرة الجبائية للملزم.

والضريبة هي فريضة نقدية إجبارية ونهائية تفرضها السلطات العامة من أجل تمويل ميزانية الدولة ونفقاتها، ويستمد الإلزام الضريبي شرعيته من مضمون الدستور كقانون أسمى، حيث ينص الدستور الجديد للمملكة المغربية لسنة 2011² في المادة 39 منه بأن: "على الجميع أن يتحمل كل على قدر استطاعته التكاليف العمومية، التي للقانون وحده إحداثها وتوزيعها، وفق الإجراءات المنصوص عليها في هذا الدستور".

وقد عهد المشرع للسلطة العامة ممثلة في إدارة الضرائب والخزينة العامة أمر فرضها وتحصيلها وزودها من السلطات والامتيازات ما يكفي لأداء وظيفتها، وسن لها قواعد إجرائية وآجال محددة تقن مجال تدخلها بهدف المحافظة على حقوق الخزينة، ولئن كانت الضريبة تشكل عبئا ماليا على الملزمين بها، فإن القانون الضريبي في مقابل ذلك قد وفر لهم عدة ضمانات قصد حمايتهم من كل شطط أو تعسف للإدارة الجبائية من أجل تحقيق العدالة الضريبية القائمة على حفظ التوازن بين مصلحة الإدارة والأفراد.

ويقوم النظام الضريبي بالمغرب على مبدأ التصريح أو الإقرار، وهو مبادرة إجبارية وضرورية من قبل الملزم في العملية الضريبية، تستهدف إخبار الإدارة الضريبية بواقعة معينة لها آثار جبائية، وبجميع الظروف والملابسات التي لها علاقة بالواقعة المنشئة للضريبة، والتي من شأنها التأثير على المادة الضريبية، حيث يعد الإقرار من أفضل الطرق لتقدير الدخل الخاضع للضريبة بشرط أن يتم بطريقة صادقة وأمانة تعكس الواقع المالي والاقتصادي للملزم بصورة حقيقية.

وفي مقابل ذلك أجاز المشرع الضريبي المغربي على غرار التشريعات المقارنة للإدارة الضريبية حق ممارسة رقابتها على إقرار الملزم وفحص ما جاء فيه وتعديله كليا أو جزئيا

² ظهر شريف رقم 1.11.91 صادر في 27 من شعبان 1432 (29 يوليوز 2011) المتعلق بتنفيذ نص الدستور، المنشور بـ ج.ر.ع 5964 مكرر بتاريخ 28 شعبان 1432 (30 يوليوز 2011)، ص 3600.

للوصول إلى حقيقة دخل الملزم، غير أن هذا التدخل المستمر للإدارة الضريبية وهي تبحث عن مدى التزام الملزم بواجباته التصريحية، قد يؤدي لا محالة إلى خلافات بينهما تتعلق أساسا بمسطرة تأسيس الضريبة التي تنطوي على حساسية مفرطة تنتج عنها نزاعات.

ويمكن تعريف النزاع الضريبي موضوع الدراسة على أنه الخلاف القائم بين الإدارة الضريبية والخاضع للضريبة بحيث يدفع كل طرف بموقف متعارض مع الطرف الآخر بشأن الأسس المعتمدة لفرض الضريبة.

إن فض المنازعات الجبائية يقتضي اتباع إجراءات مسطرية خاصة نص عليها المشرع المغربي، وتعد المرحلة الإدارية من بين أولى هذه الإجراءات التي يمر منها النزاع الضريبي قبل أن يصل إلى القضاء، حيث إن الإدارة الضريبية تسلك المسطرة التواجهية التي تدخل ضمن المرحلة الإدارية للنزاع الضريبي تجاه الملزم من أجل إما أن تصحح الأسس الضريبية التي صرح بها في إقراره، أو أن تفرض عليه الضريبة بصورة تلقائية في حالة عدم تصريحه بإقراراته داخل الآجال القانونية المحددة لذلك.

ومن بين أهم الضمانات التي منحها المشرع المغربي للملزم في إطار المسطرة التواجهية هو إمكانية الطعن في الأسس المفروضة عليه تلقائيا أو بناء على سلوك مسطرة التصحيح وذلك أمام لجان الطعن الضريبي والتي أحدثها المشرع الضريبي المغربي لهذا الغرض، غير أن ما يجب التأكيد عليه هو أن هذا الطعن يمارس ضمن المسطرة التواجهية وبالتالي ضمن المرحلة الإدارية للنزاع الضريبي وذلك قبل طرق باب القضاء وممارسة الطعن القضائي أمام المحاكم الإدارية والذي يتم بعد استنفاذ المرحلة الإدارية للنزاع الضريبي.

بحيث عمل المشرع المغربي من خلال نصوص المدونة العامة للضرائب³ على إحداث هيئات خاصة ذات تمثيلية مختلطة بين الإدارة والقضاء وممثلي الملزمين وهو ما يطلق عليه باللجان الضريبية، التي أتى بها المشرع كضمانة إضافية للملزم الضريبي من أجل عرض نزاعه على لجان مختصة بغية تسويته.

وتعتبر المرحلة الإدارية ما قبل القضائية، مرحلة إلزامية في مسطرة فض النزاع الجبائي، الذي ينصب على تحديد الأسس الضريبية، ويترتب على عدم إتباعها من طرف الملزم رفض الدعوى القضائية التي يقيمها لكونه لم يستنفذ المرحلة التمهيديّة.

³ المدونة العامة للضرائب، المحدثه بموجب المادة 5 من قانون المالية رقم 43.06 للسنة المالية 2007، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.06.232 بتاريخ 10 ذي الحجة 1427 الموافق لـ 31 دجنبر 2006، المنشور بـ ج.ر.ع 5487 بتاريخ 11 ذي الحجة 1427 الموافق لـ 01 يناير 2007.

كما يعتبر القانون الضريبي المغربي وليد تطور ومسار تاريخي طويل، تضافرت فيه مجموعة من العوامل السياسية والاقتصادية والاجتماعية والثقافية والدينية، مما جعله يتميز بعدم الاستقرار والثبات، وما يزيكي هذا التوجه خضوعه لمجموعة من التعديلات المتعاقبة على المنظومة الضريبية المغربية منذ تأسيسها إلى الآن، خلال فترات زمنية متتالية خاصة بمقتضى قوانين المالية المتعاقبة.

وعليه فقد عرفت الضرائب منذ أقدم العصور والأزمات ووجدت مع وجود الإنسان، غير أن مفهومها قد تطور مع مرور الزمن إلى أن أصبحت كما هي عليه حالياً، ويرجع تأسيس النظام الضريبي بالمغرب إلى فترة ما قبل الحماية، نتيجة لضغط الميزانية الناتج عن نفقات المواجهات العسكرية والمترافقة مع ضرورة الحصول على أسلحة حديثة بأسعار متزايدة أثقلت بالتدريج التكاليف العمومية، أما في فترة الحماية فتميزت بإصلاح النظام الجبائي نتيجة للتدهور التدريجي لمالية المغرب وتفاقم مديونيته، وهكذا ستجعل الحماية من الضريبة الأداة الرئيسية للتدخل الاقتصادي الذي وجد ترجمته في إقامة نظام جبائي مستوحى من النظام الفرنسي، وقام هذا النظام بتكريس مقتضيات معاهدة الجزيرة الخضراء، ومقتضيات معاهدة الحماية، مع الأخذ بعين الاعتبار تجربة الممارسات السابقة، وغداة استقلال المغرب، مما ترافق معه من إقامة نظام ملكي دستوري بتغيير لفلسفة الضريبة، التي أصبحت قائمة على الرضى والتضامن والتحفيز الاقتصادي، إذ تجد الجبائية المغربية لما بعد الاستقلال مشروعيتها في نصوص الدستور كقانون أسمى يتضمن مقتضيات تحدد أسس الالتزام الجبائي والسلطة المختصة بفرضه.

وعليه قد عمل المشرع المغربي على تحسين المساطر الجبائية بهدف توحيدها وتبسيطها حيث انطلقت الإصلاحات، مع قانون الإطار لإصلاح النظام الجبائي رقم 3.83 بتاريخ 2 ماي 1984، الذي وضع الخطوط العريضة لقانون يضمن ويعزز حقوق الملزم تجاه الإدارة الضريبية، والذي جاء بتعديلات همت من جهة مسطرة التحكيم أمام اللجان التحكيمية المحلية التي تم تعويضها باللجنة المحلية لتقدير الضريبة بمقتضى مرسوم مؤرخ في 30 دجنبر 1987⁵ قصد النظر ابتداءً في الطعون المتعلقة بالضريبة على الشركات والضريبة العامة على الدخل والضريبة على القيمة المضافة، بخصوص الطعن أمامها إذ لم يبق مرهونا بإرادة مفتش الضرائب كما تم الرفع من آجاله وتبسيط شكلياته وهو ما يسهل لجوء الملزم إلى هذه اللجان، ومن جهة أخرى تناولت اللجنة الوطنية للنظر في الطعون

⁴ القانون رقم 3.83 المتعلق بوضع إطار للإصلاح الضريبي، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.83.38 بتاريخ 22 رجب 1404 الموافق لـ 23 أبريل 1984، المنشور ب.ج.ر.ع 3731 بتاريخ 1 شعبان 1404 الموافق لـ 2 ماي 1984.
⁵ المرسوم رقم 2.87.911 الصادر بتاريخ 8 جمادى الأولى 1408 (30 ديسمبر 1987) بشأن تطبيق القانون رقم 24-86 المتعلق بالضريبة على الشركات، المنشور ب.ج.ر.ع 3922 بتاريخ 8 جمادى الأولى 1408 (30 ديسمبر 1987)، ص 132.

المتعلقة بالضريبة والتي كانت سابقا للجنة المركزية حيث أصبح للملزم والإدارة الضريبية الحق في تقديم طعون لدى هذه اللجنة شريطة أن يعبر الطرف الطاعن عن عدم اقتناعه بقرار اللجنة المحلية مع التزامه بالأجل القانوني المحدد وأن تتضمن العريضة المقدمة إلى اللجنة مجموعة من البيانات الشككية الإلزامية.

ثم امتدت الإصلاحات في جميع قوانين المالية منذ سنة 1995 إلى 2005، حيث تم تنويع ذلك بكتاب المساطر الجبائية والتي أدمجت منذ سنة 2007، فيما أصبح يعرف بالمدونة العامة للضرائب.

وفيما يتعلق بالإطار القانوني للمسطرة التوجيهية، فقد نظمتها المدونة العامة للضرائب من خلال القسم الأول المعنون بالمراقبة الضريبية من الكتاب الثاني المعنون بالمساطر الجبائية، ونخص بالذكر الباب الثاني منه المعنون بمسطرة تصحيح أسس الضريبة خاصة المواد 219 المتعلقة بكيفية التبليغ و220 المتعلقة بالمسطرة العادية لتصحيح الضرائب و221 المتعلقة بالمسطرة السريعة لتصحيح الضرائب و225 المتعلقة باللجنة المحلية لتقدير الضريبة و225-المكررة المتعلقة باللجنة الجهوية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة و226 المتعلقة باللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة ثم الباب الثالث المعنون بمسطرة فرض الضريبة بصورة تلقائية خاصة المواد 228 المتعلقة بفرض الضريبة بصورة تلقائية لعدم تقديم الإقرار أو العقود والاتفاقات و229 المتعلقة بفرض الضريبة بصورة تلقائية على مخالفة الأحكام المتعلقة بتقديم الوثائق المحاسبية وحق المراقبة، إذا هذه المواد هي التي تشكل إجراءات المسطرة التوجيهية في المنازعات الضريبية والتي سنأتي على دراستها دراسة مفصلة في بحثنا هذا.

من هذا المنطلق تبرز أهمية هذا الموضوع على مستويين أهمية نظرية وأهمية عملية:

فبالنسبة للأهمية النظرية فتكمن في التعرف على مدى الضمانات الحمائية التي توفرها مقتضيات القانون الجبائي المغربي للخاضعين للضريبة تجاه السلطات التي تتوفر عليها الإدارة الضريبية في تأسيس وفرض الضرائب، وتنزيل القضاء الإداري لهذه المقتضيات، على اعتبار أن الملزم ركن أساسي ودعامة مهمة في العملية الضريبية إذ بدونها لا توجد سيولة مالية، وبذلك هو المحور الأساسي والمهم في صلب دراستنا هذه عن وجود توازن في الضمانات بين الإدارة الضريبية والملزمين بها في إطار المسطرة التوجيهية، وكذا التعرف على تلك السلطات التي تتوفر عليها الإدارة الجبائية في فرض وتأسيس الضريبة، خاصة مع المكانة الهامة التي تحتلها هاته الإدارة في النظام الضريبي المغربي من خلال توريدها للسيولة المالية الضرورية من ملزميها إلى خزينة الدولة، ومن خلال السلطات الممنوحة لها باعتبارها المسؤولة والمعنية بتطبيق المساطر الجبائية فيما يتعلق بالمرحلة الإدارية للنزاع الضريبي،

تأسيسا على أن الدول الديمقراطية تقاس بمقدار الحماية القانونية لمليزها في مواجهة الإدارة الضريبية، وكذا بمقدار احترام الملزم للإدارة الضريبية وقدرتهم على المشاركة في الفرض الضريبي، وأيضا بما يتاح لهم من إمكانيات لمنازعتها في مختلف الإجراءات والقرارات التي يرى أن فيها مسا بحقوقه.

أما بالنسبة للأهمية العملية فتتجسد في الإشكالات العملية التي تطرحها هاته المقتضيات خاصة في ظل ما تتميز بها المادة الضريبية من مسائل تقنية ومعقدة ويقابل ذلك جهل الخاضع للضريبة واستهتاره وعدم مبالاته بأهمية المسطرة التواجهية وما تخوله له من ضمانات قد تكلفه قلب عبء الإثبات أو حرمانه من حقه في الطعن أمام اللجان الضريبية خاصة مع التغييرات المتتالية التي تدخلها قوانين المالية على المساطر الضريبية، وتتجسد أيضا في راهنية الموضوع بالنظر للإصلاحات التي يعرفها المغرب تحت القيادة الرشيدة لجلالة الملك محمد السادس نصره الله وأيده من أجل جلب الاستثمارات وتمتيع المقاولات بكافة الضمانات القانونية خاصة أثناء سلوكهم لمسطرة المنازعة الضريبية قصد بناء ثقة تامة لهم في عدم التعسف في فرض أي ضريبة بدون وجه حق، وأيضا تتجسد في كون الضرائب وسيلة قوية للحد والتقليل من اللاعدالة الاجتماعية ووسيلة لتوريد الموارد المالية الضرورية لتمويل الاستثمارات الطويلة الأمد، ولتلبية الاحتياجات الاجتماعية والاقتصادية، إذ بدون عائدات لخزينة الدولة لا يمكن برمجة أي إصلاح أو القيام بأية عملية تنمية كيفما كان نوعها، على اعتبار أن مساهمة أفراد المجتمع في التكاليف العمومية وأدائهم لمستحقاتهم الضريبية راجع بالأساس لكونهم يعرفون بأن المجتمع سيستفيد من تلك الأموال التي دفعوها، فالهدف الأول من الضرائب هو تمويل الخدمة العمومية.

ومن بين الدوافع الرئيسية لاختيار هذا الموضوع، أن جميع المواطنين يعتبرون ملزمين خاضعين للضريبة بما يتيح فرصة التعرف على الحقوق والضمانات المخولة لنا في إطار النزاع الضريبي والمساطر التي يمكننا إتباعها في حال واجهنا أي تعسف في فرض ضريبة ما مستقبلا، سبب آخر يتمثل في توفير بحث ومرجع متميز يواكب التعديلات التي أدخلها المشرع الضريبي من خلال قوانين المالية على المسطرة التواجهية، وأخيرا الرغبة الشخصية في دراسة القانون الجبائي دراسة معمقة وذلك استعدادا لمباريات وزارة المالية بصفة رئيسية.

إن دراستنا هذه، تهدف بالأساس إلى التعرف على مدى تحقق التوازن المنشود بين طرفي العلاقة الضريبية المتمثلين في الملزم الخاضع للضريبة والإدارة الضريبية في حقوقهما والتزاماتهما تحقيقا للعدالة الضريبية بينهما، هذه العلاقة التي ينبغي التعرف عليها وعلى طبيعتها، وهل هي علاقة ترابط ووثام أم علاقة تنافر وإذعان، وعليه سأحاول من خلال هذه

الدراسة معالجة موضوع توازن الضمانات المسطرية في العلاقة التواجهية للملزم مع الإدارة الضريبية وتفصيل هذه العلاقة من مختلف نواحيها، الأمر الذي سيمكن من التعرف على مركز الملزم وحقوقه وكيفية دفاعه عنها، وسلطات الإدارة الضريبية وكيفية ممارستها لها كل ذلك في إطار المسطرة التواجهية، مع محاول المساهمة في تجاوز النقائص التي تعترضها تحقيقاً للعدالة الضريبية بين طرفي هذه العلاقة.

ونظراً لأهمية الموضوع وتشعب أفكاره فإن دراسته تقتضي الانطلاق من طرح الإشكالية الجوهرية التالية:

✚ إلى أي مدى تعكس ضمانات المسطرة التواجهية مطلب تحقيق التوازن المنشود بين الملزم والإدارة الضريبية في المنازعات الضريبية؟

وتتفرع عن هذه الإشكالية المحورية جملة من التساؤلات الفرعية نجملها فيما يلي:

- ✓ ما المقصود بمسطرة تصحيح الأساس الضريبي وما هي إجراءاتها؟
- ✓ وما المقصود بمسطرة الفرض التلقائي للضريبة وما هي إجراءاتها؟
- ✓ وما هي طرق الطعن الإداري في الأسس التي تفرضها الإدارة الضريبية؟
- ✓ وما هو التنظيم القانوني للجان الطعن الإداري والمساطر المتبعة أمامهم؟

إن دراسة هذا موضوع تفرض الاستعانة بمناهج البحث العلمي والتي من شأنها تبسيط وتسهيل تحليل المراحل التي يمر منها النزاع الضريبي، إذ يعد استعمال واستخدم هذه المناهج نقطة محورية وجوهرية وحيوية في كتابة الموضوع، حيث ينتقل الباحث بطريقة علمية وعملية ممنهجة، في ترتيب وتركيب وتحليل وتفسير الأفكار والحقائق والاستنتاجات، حيث يصل إلى النتائج والخلاصات العلمية لبحثه بطريقة صحيحة ومضمونة، وعليه ارتكزت في دراسة هذا الموضوع على مجموعة من المناهج التي من شأنها الإحاطة بجميع جوانب الموضوع والإجابة عن الإشكالية الرئيسية للبحث، وعلى رأسها المنهج التحليلي مع الاستعانة أحياناً بالمنهج المقارن.

يرجع اختيار المنهج التحليلي لتحليل مختلف النصوص القانوني المتعلقة بالمسطرة التي يمر منها طرفي النزاع الضريبي الملزم/الإدارة الضريبية أثناء مواجهتهم لحل نزاعهم الضريبي، وذلك لنحدد الضمانات الممنوحة للخاضعين للضريبة كأفراد ضعيفة في علاقتهم ومواجهتهم للضريبة المفروضة عليهم من طرف الإدارة الضريبية، وكذلك تحديد الضمانات القانونية الممنوحة للإدارة الضريبية قصد فرض الضريبة بصورة عادلة دون المساس بحقوق

و ضمانات الملزمين دون إهدار المال العام تحقيقا للتوازن المنشود بين طرفي العلاقة الضريبية، وكذلك للوقوف عند واقع العمل القضائي ومدى نجاحه في إيجاد حلول للمنازعات التي تنشأ بين الملزمين والإدارة الضريبية وذلك عن طريق تحليل الاجتهادات والقرارات والاحكام القضائية في هذا المجال.

أما بالنسبة لاستعانتنا بالمنهج المقارن أحيانا فيتمثل ذلك في الوقوف على بعض التجارب المقارنة كالتشريع الفرنسي نظرا للتقارب الكبير بينه وبين التشريع المغربي من حيث المقتضيات والأحكام.

ونظرا لما يتميز به الحقل الضريبي من عدم الاستقرار والثبات على اعتبار أن القاعدة القانونية الضريبية تتعرض لتعديلات وتغييرات متتابعة بمقتضى قوانين المالية المتعاقبة، واجهت أثناء بحثي في هذا الموضوع صعوبة في الوصول إلى معلومات دقيقة، على اعتبار أن أغلبية أو جل المراجع التي اعتمدت عليها في دراسة موضوعي هذا، بها معلومات متجاوزة تم نسخ أساسها أو تعديله، وكذلك من الصعوبات التي واجهتها هي صعوبة العثور على مراجع تتناول إحدى لجان الطعن الضريبي نظرا لراهنيتها إذ أنه تم إحداثها بموجب قانون المالية لسنة 2022⁶ وبذلك قد تناولناها فقط من خلال المواد القانونية المؤطرة لها.

إن تحديد خطة البحث في موضوع المسطرة التواجهية في المنازعات الضريبية يقتضي منا الجمع بين مختلف المراحل التي تمر منها المسطرة التواجهية للنزاع الضريبي وذلك قصد ملائمة محاور الدراسة مع عنوانها، وعليه وقصد الإحاطة بجوانب الموضوع ارتأينا تقسيمه إلى فصلين إثنين نتناول في الفصل الأول المسطرة التواجهية في مرحلتها الأولية أمام الإدارة الضريبية، على أن نخصص الفصل الثاني للمسطرة التواجهية في مرحلتها الأخيرة أمام اللجان الضريبية، خروجاً بمجموعة من الاقتراحات التي من شأنها المساهمة ولو نسبياً في الدفع بهذه المسطرة نحو مزيد من المردودية والفعالية، وذلك على الشكل التالي:

الفصل الأول: المسطرة التواجهية أمام الإدارة الضريبية

الفصل الثاني: المسطرة التواجهية أمام اللجان الضريبية

⁶ قانون المالية رقم 76.21 للسنة المالية 2022، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.21.115 صادر في 5 جمادى الأولى 1443 (10 ديسمبر 2021)، المنشور بـ ج.ر.ع 7049 مكرر 15 جمادى الأولى 1443 (20 ديسمبر 2021)، ص 10484.

الفصل الأول: المسطرة التوجيهية أمام الإدارة الضريبية

تثار المسطرة التوجيهية بين الإدارة الضريبية والخاضع للضريبة في حالتين، حالة سلوك الإدارة لمسطرة تصحيح الأساس الضريبي وحالة سلوكها لمسطرة الفرض التلقائي للضريبة، ويتم اللجوء إلى هاتين المسطرتين أي المسطرة التوجيهية، في الحالة التي لا يدلي بها الخاضع للضريبة بإقراره، أو يدلي به ناقصاً، أو أن الإدارة لا تثق بالتصريح الذي يقدمه الملمزم لكونه منخفض جداً يرمي به الملمزم إلى التحايل من أجل فرض أسس ضريبية منخفضة، فتلجأ الإدارة إلى المسطرة التوجيهية من أجل تصحيح الأساس الضريبي، أو فرض الضريبة بصورة تلقائية.

والإقرار هو الواقعة التي بواسطتها يقر الملمزم أو يسلم بالمداهيل التي حققها خلال فترة معينة إلى الإدارة الضريبية أثناء المهلة المحددة لذلك وبشكل يتيح لهذه الأخيرة معرفة كل عناصر تقدير أساس الفرض الضريبي⁷ ويطلق عليه أيضاً اسم "التصريح".

وعليه تفرض الضريبة على الملمزم بها في إطار نظام الإقرار المعمول به في الثلاثية الضريبية (الضريبة العامة على الدخل والضريبة على الشركات والضريبة على القيمة المضافة) ويعتبر هذا الإقرار ملزم لكل من الخاضع للضريبة وإدارة الضريبة، وتملك الإدارة حق تعديله - متى تشككت في صحة بياناته - إلا باتباع الإجراءات القانونية المنصوص عليها بمسطرة تصحيح الأساس الضريبي، وحتى إذا تقاعس الخاضع للضريبة عن تقديم إقراره المذكور أو قدمه ناقصاً من البيانات الشكلية اللازمة لربط الضريبة، تتدخل الإدارة لفرض الضريبة عن طريق مسطرة الفرض التلقائي كما هي محددة بالنصوص الجبائية المحددة قانوناً.

فتصحيح الأساس الضريبي يتم بواسطة مسطرة توجيهية *procédure contradictoire*⁸ حيث يعرض كل طرف الإدارة من جهة والملمزم من جهة أخرى، موقفه وملاحظاته بغية التوصل إلى اتفاق حول الأساس الضريبي الجديد، ويجب التمييز هنا بين مسطرة تصحيح الأساس الضريبي (المبحث الأول) والفرض التلقائي للضريبة (المبحث الثاني)، فالأولى يجب تطبيقها كلما لجأت الإدارة إلى تعديل أساس الضريبة المحدد بناء على

⁷ فتيحة لمعاشي، وضعية المكلف في التشريع الضريبي المغربي وعلاقته بالإدارة، أطروحة لنيل دكتوراه الدولة في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية أكادال، جامعة محمد الخامس الرباط، السنة الجامعية 2000-2001، ص 185.

⁸ ويطلق عليها أحياناً تسمية المسطرة المتعارضة، كترجمة لمصطلح *contradictoire*، ففي حقيقة الأمر ليس هناك تعارض في المسطرة، وإنما هناك ملاحظات يبديها كل طرف في مواجهة ملاحظات الطرف الآخر، بقصد التوصل إلى اتفاق بشأن التصحيح الضريبي.

تصريح الملزم أو المفروض في حالة عدم تقديم الإقرار. أما الثانية، فهي واجبة التطبيق للتقويم في الحالة التي لم يدل الملزم فيها بأي تصريح بشأن أساس معين لضريبة إقرارية⁹.

المبحث الأول: مسطرة تصحيح الأساس الضريبي

ينبني الالتزام الضريبي على التصريح بالنتيجة الضريبية من طرف الخاضع للضريبة أمام الإدارة الجبائية بشكل تلقائي وذلك بهدف إشراك الملزم في عملية الفرض الضريبي وتقوية الثقة بينه وبين الإدارة، خاصة باعتباره أنه الوحيد القادر على التقدير الفعلي الصحيح للمادة الضريبية.

لكن في بعض الأحيان يحاول الخاضع إخفاء بعض أسس فرض الضريبة، عن طريق تقديم إقرار غير تام أو ناقص، أو عدم تقديم الإقرار بالحصول الخاضعة للضريبة، وهو ما يدفع إلى تدخل مفتش الضرائب مباشرة من أجل القيام بتصحيح وتقويم أسس الضريبة، من خلال فتح حوار مع الملزم، والذي يتم عن طريق التبليغ وفق إجراءات دقيقة حددتها المدونة العامة للضرائب **(المطلب الأول)**، بالإضافة إلى التبليغ وإجراءاته فان عملية تصحيح الأساس الضريبي تنقسم إلى مسطرتين أطلق عليهما المشرع اسم المسطرة العادية لتصحيح الأساس الضريبي والمسطرة السريعة لتصحيح الأساس الضريبي **(المطلب الثاني)**.

المطلب الأول: إجراءات الرسائل التبليغية لتصحيح الأساس الضريبي

كما هو معلوم فمسطرة التبليغ من أهم الضمانات الممنوحة للخاضعين للضريبة في مواجهة الإدارة الضريبية، بحيث تمكن الملزم من معرفة موقف الإدارة ومناقشته، حتى لا تأخذ الإدارة على حين غرة، فتفرض عليه الضريبة دون أن يتمكن من إبداء رأيه حول الأساس المعتمد لفرض الضريبة.

وبالتالي فالغاية الأساسية من هذه المسطرة هي إعلام الطرف الثاني "الملزم" بما سوف تقدم عليه الإدارة الضريبية في حقه وفق إجراءات وشكليات محددة في م ع ض، خاصة وأن التبليغ هو الآلية الأساسية لتجسيد المسطرة التوجيهية التي تمكن كل طرف من عرض مواقفه وملاحظاته بغية التوصل إلى اتفاق بالتراضي حول الأساس الضريبي الجديد، وعليه سنقوم بدراسة إجراءات التبليغ من خلال التطرق إلى الأحكام العامة بالتبليغ في المنازعات الضريبية **(الفقرة الأولى)**، ثم الأحكام الخاصة بالتبليغ في مسطرة تصحيح الأسس الضريبية **(الفقرة الثانية)**.

⁹ عزيزة هنداز، المساطر الضريبية بين القانون والتطبيق، دار أبي رقراق للطباعة والنشر الرباط، ط الأولى 2011، ص 82.

الفقرة الأولى: الاحكام العامة للتبليغ في المنازعات الضريبية

لقد نص المشرع المغربي في المادة 219 من م ع ض على أحكام التبليغ العامة التي تطبق على المساطر الخاصة في المنازعات الضريبية سواء تلك المتعلقة بتصحيح الأساس الضريبي أو المتعلقة بالفرض التلقائي للضريبة، حيث نجد أن المشرع الضريبي عادة ما يحيل على إجراءات التبليغ العامة المنصوص عليها في المادة 219 وذلك اثناء تناوله لإجراءات التبليغ الخاصة سواء ضمن المسطرة العادية لتصحيح الضرائب وكذلك المسطرة السريعة لتصحيح الضرائب، وضمن مسطرة الفرض التلقائي لها أيضا، وعليه سنقوم أولا بدراسة الاحكام العامة لمسطرة التبليغ المنصوص عليها في المادة 219 من خلال التطرق ل طرق التبليغ (أولا)، ثم التطرق لصحة وشكليات التبليغ (ثانيا).

أولا: طرق التبليغ

يتم التبليغ حسب منطوق المادة 219 من م ع ض إما عن طريق البريد المضمون أو بالطريقة الإدارية بالإضافة إلى التبليغ بواسطة مأموري الإدارة الجبائية أو أعوان كتابة الضبط أو المفوضين القضائيين وأخيرا التبليغ بالطريقة الالكترونية.

التبليغ بالبريد المضمون

انطلاقا من المادة 219 من م ع ض التي تنص على أنه "يتم التبليغ بالعنوان المحدد من قبل الخاضع للضريبة في إقراراته أو عقوده أو مراسلاته المدلى بها إلى مفتش الضرائب التابع له مكان فرض الضريبة عليه إما برسالة مضمونة مع إشعار بالتسلم أو بالتسليم إليه...." وعليه فالتبليغ بالبريد المضمون هو من بين إجراءات التبليغ التي أقرها المشرع الضريبي.

هذا ويقتضي التبليغ بالبريد المضمون أن يتضمن الاستدعاء كافة البيانات الشكلية التي من شأنها أن تؤسس سلامة ومشروعية التبليغ، فلا بد من الإشارة لهوية الشخص المتسلم للاستدعاء، وتاريخ التسليم دون إغفال التوقيع على شهادة التسليم، وأن يوجه إليه إقراراته أو عقوده أو مراسلاته مع المصالح الضريبية¹⁰.

¹⁰ عبد المالك امكور، العمل القضائي في منازعات الوعاء الضريبي، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون الخاص، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية مراكش، جامعة القاضي عياض، السنة الجامعية 2011/2012، ص 44.

التبليغ بالطريقة الإدارية

هذا التبليغ يتم بواسطة السلطة الإدارية، المتمثلة في الدرك أو رجال السلطة وأعاونهم¹¹، الذين يلعبون دورا مهما في التبليغ الجبائي خصوصا في المناطق النائية والبوادي، وذلك بالنظر لقربهم من المواطنين وتوفرهم على معلومات دقيقة بخصوص كل شخص ينتمي لمنطقتهم، على عكس الإدارة الضريبية التي يصعب عليها الوصول إلى الملزمين بسبب عدم توفرهم على عناوين دقيقة ومحددة.

وعليه، فقد أفرزت الممارسات العملية الدور الهام الذي تلعبه هذه الوسيلة في تبليغ الملزم، خصوصا رجال السلطة شيوخ ومقدمين الذين يتوفرون على معلومات دقيقة بخصوص الملزمين الذين يقطنون في القرى والمناطق النائية، وفي الغالب ما يتم الاعتماد على هؤلاء الأشخاص في التبليغ من أجل استخلاص الدين الضريبي¹².

التبليغ بواسطة مأموري إدارة الضرائب

لقد تم اعتماد هذه الطريقة أولا من خلال ما نصت عليه المادة 15 من قانون المالية لسنة 1995، وهو ما أبقت عليه م ع ض ح ن نصت في المادة 219 على إمكانية التبليغ بواسطة المأمورين المحلفين التابعين لإدارة الضرائب، حيث يتم تقديم وثيقة التبليغ إلى الملزم في ظرف مغلق مقابل تسليم شهادة تحرر في نسختين بمطبوع تقدمه الإدارة وتسلم نسخة من هذه الشهادة إلى الخاضع للضريبة.

لعل الهدف الأساسي من الاستعانة بهذه الطريقة في التبليغ هو ربح الوقت خشية سقوط الضرائب بفعل التقادم وأيضا المشاكل التي يمكن أن ينشأ عنها إرسال وثيقة التبليغ بواسطة البريد كفقدان الطبي أو تعطيل وصوله أو ضياع الإشعار بالتسليم.

التبليغ عن طريق أعوان كتابة الضبط

يعتبر الموظفون المنتمون لهيئة كتابة الضبط في وضعية عادية للقيام بالوظيفة بمختلف محاكم المملكة وبالمصالح المركزية واللامركزية لوزارة العدل، ويخضعون للسلطة

¹¹ الحسن كثير، التبليغ في المادة الجبائية، على ضوء التشريع الجبائي والاجتهاد القضائي، مطبعة الأمنية الرباط، ط 2012، ص 27.

¹² خولة فرحان، مسطرة التبليغ الضريبي بين النص القانوني والواقع العملي، رسالة لنيل دبلوم ماستر الاستشارة القانونية ذات الصبغة المالية للإدارات والمقاولات، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية وجدة، جامعة محمد الأول، السنة الجامعية 2021/2020، ص 15.

الحكومية المكلفة بالعدل التي تقوم بتدبير شؤونهم وفقا للمقتضيات التشريعية والتنظيمية الجارية بها العمل¹³.

وتشتمل هيئة كتابة الضبط على الأطر التالية¹⁴:

- إطار المنتدبين القضائيين
- إطار المحررين القضائيين
- إطار كتاب الضبط

وقد نصت المادة 219 من م ع ض أيضا على إمكانية التبليغ عن طريق أعوان كتابة الضبط عندما نص على ما يلي: "... إما برسالة مضمونة مع إشعار بالتسلم أو بالتسليم إليه بواسطة المأمورين المحلفين التابعين لإدارة الضرائب أو أعوان كتابة الضبط أو ...".

وتبقى أهم مهمة منوطة بأعوان كتابة الضبط، هي السهر على حسن سير المصالح الإدارية للمحاكم بمختلف درجاتها تسهيل مهمة المتقاضين، غير أن التبليغ بهذه الطريقة يثير الكثير من المشاكل أهمها البطء في التبليغ، غير أن دورهم في التبليغ الضريبي يبقى جد محدود¹⁵.

التبليغ عن طريق المفوضين القضائيين

بالإضافة إلى أعوان كتابة الضبط قد أناط المشرع الضريبي من خلال المادة 219 من م ع ض للمفوضين القضائيين مسؤولية التبليغ كلما طلب منهم ذلك، عندما نصت على ما يلي: "... إما برسالة مضمونة مع إشعار بالتسلم أو ... أو أعوان كتابة الضبط أو المفوضين القضائيين...."، ويمارسون هذه المهام في إطار مهنة حرة مساعدة للقضاء تجعلهم في حالة تناف مع أي وظيفة عمومية أو تجارية أو صناعية، من خلال القانون رقم 81.03¹⁶ المتعلق

¹³ المادة 2 من النظام الأساسي الخاص بهيئة كتابة الضبط، مرسوم رقم 2.11.473 صادر في 15 من شوال 1432 الموافق ل 14 سبتمبر 2011 بشأن النظام الأساسي الخاص بهيئة كتابة الضبط، ج.ر ع 5981 بتاريخ 27 شوال 1432 (26 شتنبر 2011)، ص 4760.

¹⁴ المادة 5 من النظام الأساسي الخاص بهيئة كتابة الضبط، ن م، ص 4760.

¹⁵ يونس مليح، العدالة الضريبية بالمغرب بين مساطر التأسيس والتحصيل والمنازعة، مطبعة الأمنية - الرباط، ط الأولى 2021، ص 85.

¹⁶ القانون رقم 81.03 المتعلق بتنظيم مهنة المفوضين القضائيين الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 23.06.1 المؤرخ في 15 محرم 1427 الموافق ل 14 فبراير 2006، المنشور ب.ج.ر ع 5400 بتاريخ فاتح صفر 1427 (2 مارس 2006)، ص 559.

بمهنة المفوضين القضائيين، ويختص المفوض القضائي بموجب أحكام الفصل 15¹⁷ من القانون أعلاه بالقيام بعمليات التبليغ وبإجراءات التنفيذ للأوامر والأحكام والقرارات.

كما أشركه المشرع بمقتضى المادة 34¹⁸ من مدونة تحصيل الديون العمومية في عملية استخلاص الديون الضريبية، عندما تكون الإدارة في حاجة إلى من يتكفل ببعض الإجراءات. ويرى أحد الباحثين¹⁹ أن هذه المؤسسة تتميز بالدقة في إجراءات التبليغ بصفتها المسؤول الأول عن كل الإجراءات التي تقوم بها وتحقق السرعة المطلوبة في الوقت المحدد للقيام بعملية التبليغ، وأن هذه التجربة في مراحلها الأولى حققت الهدف الذي كان يرمي إليه المشرع رغم الصعوبات التي كانت تعترض إنجاز التبليغ في الوقت المطلوب نظرا لانعدام التكوين والصعوبات التي كانت تقع في العديد من الملفات بسبب عدم رجوع شهادة التسليم، وفي مقابل هذه الإيجابيات تأخذ على هذه المؤسسة مجموعة من السلبيات الأخرى، من بينها سلوك بعض الأعوان القضائيين للمحسوبة في التبليغ وإدلاء بعض الأعوان بمعلومات مغلوطة لأحد الخصوم واستعمال علة المحل المغلق لتمطيط التنفيذ.

التبليغ بالطريقة الالكترونية

استجابة لنداءات الفقه أقدام المشرع الضريبي من خلال البند 1 من المادة 8 من قانون المالية لسنة 2018 على احداث مؤسسة جديدة للتبليغ والمتمثلة في التبليغ بالطريقة الالكترونية عن طريق البريد الالكتروني المدلى به للإدارة الضريبية حيث ينص البند 2 من المادة 219 من م ع ض على ما يلي: "يمكن مباشرة عملية التبليغ الواردة في البند 1 أعلاه، بالطريقة الإلكترونية، بشكل مواز في العنوان الإلكتروني المدلى به للإدارة الجبائية من طرف الملزم...".

كما تجدر الإشارة إلى أن تبادل الوثائق والرسائل والتبليغات بواسطة الشبكات الالكترونية قد أثبت نجاعته وفعاليتها في هذا العصر الذي أصبح عصر المعلومات بامتياز، نظرا لسهولة وسرعة تداول المعلومات، بالإضافة إلى ضمان الأمن والضبط لهذه العملية،

¹⁷ تنص المادة 15 من القانون 81.03 على أنه "يختص المفوض القضائي بصفته هاته، مع مراعاة الفقرة الرابعة من هذه المادة بالقيام بعمليات التبليغ وبالإجراءات تنفيذ الأوامر والأحكام والقرارات...".

¹⁸ تنص المادة 34 من مدونة تحصيل الديون العمومية على أنه "يمكن كذلك اللجوء عند الحاجة إلى أعوان مكاتب التبليغات والتنفيذات القضائية بمحاكم المملكة وإلى الأعوان القضائيين للقيام بإجراءات التحصيل الجبري...".

¹⁹ محمد يحي ولد أحمد ناه، إجراءات التبليغ والتنفيذ في العمل القضائي -دراسة مقارنة-، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون الخاص، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بطنجة، جامعة عبد المالك السعدي، السنة الجامعية 2010/2009، ص 27.

وهذا الأمر لا يخص فقط التبليغات الضريبية، وإنما أصبح يشمل تبليغات قضائية وأنشطة تجارية ومدنية وغيرها.

فالمشروع المغربي نص على إحداث القانون رقم 53.05 المتعلق بالتبادل الإلكتروني للمعطيات القانونية الذي يحدد النظام المطبق على المعطيات القانونية التي يتم تبادلها بطريقة إلكترونية وعلى المعادلة بين الوثائق المحررة على الورق، وتلك المعدة على دعامة إلكترونية، وعلى التوقيع الإلكتروني، كما يحدد الإطار القانوني المطبق على العمليات المنجزة من قبل مقدمي خدمات المصادقة الإلكترونية وكذا القواعد الواجب التقيد بها من لدن مقدمي الخدمة المذكورين ومن لدن الحاصلين على الشهادات الإلكترونية المسلمة²⁰.

ويعتمد التبليغ الضريبي الإلكتروني على استخدام البريد الإلكتروني الذي يصرح به الملزمون لدى الإدارة الضريبية، ليصبح وسيلة ذات قوة قانونية مكافئة للتبليغات الورقية، هذا التطور سيقضي على الذرائع التي كانت تتذرع بها بعض الشركات والأفراد للطعن في التبليغات السابقة، مما يضمن أداء المستحقات الضريبية بطريقة شفافة وسريعة، وإدخال هذا النظام الرقمي ليس إلا دليلاً إضافياً على رؤية الدولة المتقدمة في تبسيط الإجراءات وتحقيق الكفاءة في الأداء الإداري، مع الحفاظ على حقوق الجميع²¹.

ثانياً: صحة وشكليات تسليم التبليغ

تكتسي شكليات التبليغ أهمية قصوى في صحة التبليغ فنلاحظ أن المشرع الضريبي من خلال المادة 219 من م ع ض قد نص على شكليات التبليغ بكيفية دقيقة من أجل إثبات صحة التبليغ، وقد جاء بمقتضيات هذه المادة ما يلي: "يجب أن يقوم العون المبلغ بتقديم الوثيقة المراد تبليغها إلى المعني بالأمر في ظرف مغلق.

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

يجب أن تتضمن شهادة التسليم البيانات التالية:

❖ اسم العون المبلغ وصفته

❖ تاريخ التبليغ

²⁰ المادة 1 من القانون رقم 53.05 المتعلق بالتبادل الإلكتروني للمعطيات القانونية، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.07.129 الصادر في 19 من ذي القعدة 1428 (30 نوفمبر 2007)، ج. ر ع 5584 (6 ديسمبر 2007)، ص 3789.

²¹ اسليماني مولاي عبد الله، التبليغ الضريبي الإلكتروني: تعزيز الشفافية ومواجهة التهرب الضريبي في المغرب، مقال منشور على الرابط الإلكتروني التالي: <https://2u.pw/SJzun>، بتاريخ 8 يناير 2025، تم الاطلاع عليه بتاريخ 30/05/2025 على الساعة 19:21.

❖ الشخص المسلمة إليه الوثيقة وتوقيعه".

فمن خلال هذه الفقرة يتضح أن التسليم يتم عن طريق شهادة التسليم وفق نموذج تعده الإدارة لهذا الغرض، ويحرر في نسختين تسلم إحداهما إلى الخاضع للضريبة رفقة الطي الضريبي الذي يجب أن يكون مغلقاً، ويحتفظ مفتش الضرائب بالنسخة الثانية كدليل على وقوع وصحة التبليغ والتسليم، 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، ونفس الشيء إذا تعذر التسليم لعدم العثور على الخاضع للضريبة أو على أي شخص في موطنه أو محل إقامته كما جاء في المادة 219 من م ع ض التي تنص على ما يلي: "وإذا 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 المعني بالأمر.

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

وتتمة للمادة 219 من م ع ض "تعتبر الوثيقة مبلغة بصورة صحيحة:

1- إذا وقع تسليمها:

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

- فيما يخص الشركات والهيئات الأخرى المشار إليها في المادة 26 أعلاه إلى الشريك الرئيسي أو ممثلها القانوني أو مستخدميهما 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.

يبدو أن السبب الذي حدا بالمشرع إلى تغيير مسطرة التبليغ قديما عبر قوانين المالية المتعاقبة هو سد الثغرة (رجوع الطبي بعبارة غير مطالب به) التي كانت تفوت على إدارة الضرائب أموالا طائلة، إلا أنه بسده لهذه الثغرة قد خلق ثغرة أخرى تشكل مساسا سافرا بحق أساسي من حقوق الملزم وهو الدفاع، إذ باعتبار المشرع التبليغ صحيحا بعد مرور عشرة أيام من تاريخ إثبات تعذر تسليم الظرف، يكون قد رتب نفس الآثار القانونية المترتبة عن رفض التبليغ على الحالة التي يتعذر فيها التبليغ للخاضع للضريبة رغم كونه لم يعبر عن إرادته الشخصية في عدم سلوك المسطرة التوجيهية²².

هذا وتجدر الإشارة إلى أن العمل القضائي وهو بصدد دراسة مسطرة التبليغ ومدى مطابقتها للقانون قد اعتبر في كثير من أحكامه أنه متى ثبت 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 ومنتجا لآثار على اعتبار أن الشخص لا يمكن أن يستفيد من أخطائه، مما يكون معه العمل القضائي قد كان سبقا وهو يقرر المبدأ المذكور إلى محاربة ظاهرة التهرب الضريبي من جهة وإلى المحافظة على حقوق الملزم حسن النية من جهة أخرى²³.

ويتم إثبات التبليغ إما عن طريق الاشعار بالتوصل أو بشهادة التسليم.

فيما يتعلق بشهادة التسليم فإن المشرع قد أعطى الحق إلى فئة معينة من أجل إثبات حصول التبليغ، وهي في الحالة التي يتم فيها إنجاز إجراءات التبليغ بواسطة المأمورين المحلفين التابعين لإدارة أو أعوان كتابة الضبط أو المفوضين القضائيين أو بالطريقة الإدارية، يتم تسليم وثيقة التبليغ مقابل التوقيع على الشهادة أو ذكر عبارة رفض أو عجز مما يعتبر كحجة على التوصل بالتبليغ ولا يمكن الطعن في هذه الشهادة إلا بالزور²⁴.

أما عن الاشعار بالتوصل فقد نصت القوانين الجبائية على أن التبليغ بواسطة البريد المضمون يجب أن يكون مقابل إشعار بالتوصل وذلك راجع لأهميته في ثبوت صحة التبليغ،

²² زهور جوهري، التبليغ في القانون الضريبي المغربي، منشورات مجلة دفاتر قانونية - سلسلة دفاتر إدارية، ع 1، أكتوبر 2015، ص 116.

²³ عبد المولى عابد، التبليغ في الميدان الضريبي وفق المسطرة الجديدة، أشغال اليوم الدراسي المنظم من طرف المحكمة الإدارية بوجدة، حول المنازعات الضريبية والإشكالات المطروحة في الميدان العملي في ضوء المدونة العامة للضرائب بتاريخ 26/05/2006، ص 56.

²⁴ خولة فرحان، م س، ص 31.

وقد استقر العمل القضائي في عدة مناسبات على أن الإشعار بالتوصل من ضمن الحجج لإثبات توصل التبليغ متى تم بواسطة رسالة مضمونة سواء توصل به المبلغ شخصيا أو أي أحد له الصفة القانوني في استلام الطي نيابة عن الملزم، وهو ما أكده قرار²⁵ المجلس الأعلى (محكمة النقض حاليا) الذي جاء فيه "لكن حيث إن محكمة الاستئناف اعتبرت عن صواب أن تبليغ الإنذار بواسطة البريد المضمون إلى ابن عم الطاعن تم صحيح، وبذلك تكون قد طبقت تطبيقا صحيحا....".

الفقرة الثانية: الاحكام الخاصة بالتبليغ في مسطرة تصحيح الأسس الضريبية

يتم التبليغ طبقا للمادة 219 من م ع ض وكذلك طبقا للمواد 220 و221 من م ع ض التي تنظم مساطر تصحيح الأسس الضريبي عن طريق رسالتين رسالة التبليغ الأولى (أولا)، ثم بعدها رسالة التبليغ الثانية (ثانيا).

أولا: رسالة التبليغ الأولى

إن الرسالة الأولى لتصحيح الأسس الضريبي، تأتي عقب انتهاء عملية المراقبة الجبائية وتوصل مفتش الضرائب إلى ما يستوجب التصحيح بالنسبة للضرائب موضوع الفحص.

وهذه الرسالة توجهها الادارة إلى الخاضع للضريبة سواء تعلق الأمر بالمسطرة العادية أو السريعة لتصحيح الأسس الضريبي، حيث يبلغ المفتش الخاضع للضريبة وفق إجراءات التبليغ المنصوص عليها في المادة 219 من م ع ض لما في ذلك من ضمانات فعلية للخاضع للضريبة، التي كرسها القضاء الإداري في مجموعة من الأحكام الصادرة عنه، إذ تتضمن هذه الرسالة عنصرين أساسيين وهما أسباب التصحيح وتفاصيل مبلغ التصحيح ودعوة الملزمين إلى الإدلاء بجميع ملاحظاتهم داخل أجل 30 يوما الموالية لتاريخ تسلم الرسالة، وفي حالة عدم الجواب داخل الأجل المحدد لذلك تفرض الضريبة ولا يمكن أن ينازع فيها إلا وفق الأحكام الواردة في المادة 235 من م. ع ض²⁶.

وهكذا ورد في قاعدة حكم صادر عن المحكمة الإدارية بأكادير ما يلي: "إذا لاحظ مفتش الضرائب فيما يتعلق بالأرباح العقارية بعد الاطلاع على إقرار الخاضع للضريبة أو الإقرار التصحيحي، ما يستوجب القيام ببعض التصحيحات أو تقدير ثمن التملك أو نفقات

²⁵ قرار المجلس الأعلى (محكمة النقض حاليا)، ع 180 صادر بتاريخ 5/8/1983 في الملف المدني ع 64341، أوردته خولة فرحان، م س، ص 29.

²⁶ خولة فرحان، م س، ص 46.

الاستثمار غير المبررة أو هما معا أو القيمة التجارية للأملك المباعة، وجب عليه أن يبلغ الخاضع للضريبة، وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 من م ع ض، الأساس الجديد المصحح وكذا أسباب ومبلغ التصحيحات المزمع القيام بها داخل أجل لا يتجاوز تسعين (90) يوما الموالية لتاريخ إيداع الإقرار المذكور.

عدم احترام إدارة الضرائب للمقتضيات القانونية أعلاه يجعل مسطرة تصحيح الأساس الضريبي باطلة... نعم...²⁷.

ومن مظاهر عدم احترام الإدارة لهذه المقتضيات القانونية نجد ما ورد في حكم المحكمة الإدارية بالرباط²⁸ الذي جاء في حيثياته ما يلي "تبليغ المدعي بالرسالة الأولى المتضمنة للأساس الجديد المعتمد في فرض الواجبات التكميلية على الأرباح العقارية خارج أجل ستين يوما²⁹ من تاريخ إيداعه لإقراره... بطلان مسطرة التصحيح لوقوعها خارج الأجل القانوني... نعم".

وبعد تبليغ المفتش الخاضع للضريبة الرسالة الأولى، التي يجب أن تتضمن أسباب التصحيح المزمع القيام به وتفاصيل مبلغه والأساس المعتمد لفرض الضريبة، يجب أن يمنحه أجل ثلاثين (30) يوما من تاريخ تسلم رسالة التبليغ لتقديم جوابه والإدلاء بما لديه من إثباتات وملاحظات، بحيث يمكن للملزم أن يقبل بعض اقتراحات الإدارة ويرفض البعض الآخر³⁰.

ويترتب عن عدم احترام الإدارة لأجل 30 يوما الممنوحة للملزم، بطلان مسطرة التصحيح الضريبي وهذا ما كرسه القضاء الإداري المغربي في الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بالرباط الذي جاء فيه ".... وحيث إنه بالرجوع لوثائق الملف وخاصة الرسالة الأولى تبين أنها أرسلت من إدارة الضرائب وتوصل بها الملزم بتاريخ 07/07/2011 ومباشرة أرسلت له الرسالة ثانية توصل بها بتاريخ 13/08/2011 وهذا يدل على أن مدة 30 يوما المتطلبة قانونا لتمكين الملزم من توجيه ملاحظاته على الرسالة الأولى والجواب لم تحترم

²⁷ حكم المحكمة الإدارية بأكادير، ع 085/2013 بتاريخ 12/2/2013 ملف ع 0709/2012، أوردته عزيزة تابتي، ضمانات الخاضع للضريبة في المنازعات الضريبية بين التأسيس والتحصيل، مطبعة الأمنية الرباط، ط الأولى 2020، ص 48-49.

²⁸ حكم المحكمة الإدارية بالرباط رقم 804 بتاريخ 19/04/2007 في الملف رقم 06-880 ش ض، منشورات مجلة الحقوق المغربية، دلائل الأعمال القضائية، الدليل الثالث، أكتوبر 2010، ص 305.

²⁹ تجدر الإشارة إلى أن هذا الأجل قد أصبح 3 أشهر أي 90 يوما كما هو موضح في الحكم السابق.

³⁰ البند 1 من المادة 220 من م ع ض.

وادعاء الإدارة بجواب المدعي داخل هذه المدة وعلى إثره قامت بتوجيه الرسالة الثانية بقي مجردا وخاصة أن الملف خال مما يفيد ذلك.

وحيث استنادا إلى ما ذكر تكون مسطرة تصحيح الضريبة المفروضة على المدعي غير محترمة لمقتضيات المادة 224 من م.ع. ض ويتعين الحكم ببطلانها³¹.

وبعد إبداء الخاضع للضريبة بملاحظاته ورأى مفتش الضرائب بأنها لا تستند إلى أساس صحيح أو أن بعضها مبرر والباقي لا يرتكز على أسس صلبة يتعين عليه أن يقوم داخل أجل لا يتجاوز 60 يوما من تاريخ تسلم الجواب بتوجيه تبليغ ثاني للخاضع للضريبة³².

ثانيا: رسالة التبليغ الثانية

يتعين على الإدارة حين تتوصل بملاحظات الملزم في الأجل المحدد لذلك، أن تقوم بفحصها، فإذا رأت أن بعضها أو كلها لا يستند إلى حجج قاطعة تبررها، وجب عليها أن تقوم خلال أجل ستين (60) يوما من تاريخ توصلها بملاحظات الملزم بتبليغ هذا الأخير في رسالة موصى بها مع إشعار بالتسليم رفضها الجزئي أو الكلي للملاحظات التي قدمها، كما يتضمن التبليغ الأسس الجديدة التي تراها الإدارة واجبة الاعتماد عليها لفرض الضريبة وكذلك إخبار الملزم بأن الضريبة (أو الضرائب) سيتم ربطها (أي تصفيتها) بصفة نهائية على هذه الأسس إذا لم يقدم طعنا في ذلك إلى اللجنة المحلية لتقدير الضريبة أو أمام اللجنة الجهوية للنظر في الطعون الضريبية أو اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية وذلك داخل أجل شهر من تاريخ تسليمه التبليغ الثاني³³.

تأتي هذه الرسالة في إطار استمرار الحوار الذي ترتكز عليه المسطرة التوجيهية بين الإدارة والملزم، بحيث يتعين على الإدارة بعد توصلها داخل الأجل بجواب الملزم الذي يرفض فيه كل التصحيحات أو جزء منها، أن تقوم بدراسة هذه الملاحظات وحجج الملزم³⁴.

ومن خلال استقراء المادة 220 من م.ع.ض وخصوصا الفقرة الثانية منها، نجد بأن المشرع ألزم مفتش الضرائب أن يبلغ الملزمين بأسباب رفضه الجزئي أو الكلي وأساس فرض الضريبة الذي يرى من الواجب اعتماده، مع إخبارهم بأن هذا الأساس سيصير نهائيا إن لم

³¹ حكم إدارية الرباط، رقم 2944 بتاريخ 31/07/2012، ملف رقم 173/07/2012، حكم غير منشور.

³² عزيزة تاتي، م.س، ص 50.

³³ يونس مليح، العدالة الضريبية بالمغرب بين مساطر التأسيس والتحصيل والمنازعة، م.س، ص 126.

³⁴ عزيزة هنداز، م.س، ص 114.

يقدموا طعنا في ذلك إلى اللجان الضريبية داخل أجل الثلاثين يوما الموالية لتاريخ تسلم رسالة التبليغ الثانية.

ولإعطاء فرصة للملزم لممارسة حقه في الدفاع عن حقوقه ألزم المشرع الإدارة الجبائية بتضمين رسالة التصحيح الثانية الإشارة إلى حق الملزم في الطعن وأجله أمام اللجان الضريبية الثلاث كما سبق ذكرهم، إذا ما ارتأى منازعة التصحيحات التي استقرت عليها الإدارة الجبائية وأن تنبهه إلى الأثر المترتب عن عدم تقديم طعنه أمام اللجان المذكورة، وهو القبول بتصحيحات الإدارة واعتبار الأسس المحددة في الرسالة الثانية بمثابة أسس نهائية³⁵.

وهكذا قد قضى المجلس الأعلى (محكمة النقض حاليا) في أحد قراراته بأن عدم المطالبة بعرض الملف على أنظار اللجنة المحلية داخل الأجل القانوني (30) يوما يجعل الضريبة قد فرضت بصفة قانونية وشرعية حيث جاء في حيثيات هذا القرار ما يلي: "يتبين من وثائق الملف أن الإدارة وجهت إلى المستأنف عليه الرسالة الأولى والثانية وفق الطرق القانونية وأن هذا الأخير لم يتقدم بطلب عرض ملفه الجبائي على أنظار اللجنة المحلية لا داخل الأجل القانوني ولا حتى داخل الأجل الوارد في رسالة التبليغ الثانية، وأن الأصل هو الأجل المنصوص عليه في القانون وبالتالي فإن أجل 60 يوما الوارد في الرسالة الثانية بدل 30 يوما لا تأثير له على موضوع الدعوى مما تكون معه الضريبة المذكورة فرضت بصفة قانونية وأن المحكمة لما قضت بغير ذلك كان حكمها مجانباً للصواب وواجب الإلغاء"³⁶.

وإلى جانب ذلك فإن الرسالة الثانية لا يجب أن تكون مجرد تكرار للرسالة الأولى، أو أن تقتصر على الإشارة إلى أن الرسالة الأولى لم تحمل أي جديد، بل يجب أن يعبر فيها المفتش عن موقفه الراض لملاحظات الخاضع للضريبة، وتفصيل موقفه من كل ملاحظة من الملاحظات المذكورة، وتعليل موقف الرفض بالاعتماد على عناصر الأرقام والمعطيات التي تدعوه إلى التمسك بقرار³⁷.

يتبين لنا من خلال ما ذكر أن أهمية رسالة التبليغ الثانية تمكن الملزم من الاختيار ما بين طريقتين، الطريق الأول يكمن في قبول الملزم لتصحيحات الإدارة الجبائية، أو بين الطريق الثاني الذي بموجبه يختار الملزم الاستمرار في النزاع الضريبي بإحالة ملفه على اللجان الضريبية وباللجوء إلى القضاء الإداري إذا لم يتم الحسم فيه من طرف اللجان، بمعنى أن

³⁵ الحسن كثير، م س، ص 52.

³⁶ قرار المجلس الأعلى (محكمة النقض حاليا)، ع 245 بتاريخ 14/03/2007 في الملف الإداري ع 1431/4/2/2004، منشورات مجلة الحقوق المغربية، دلائل الأعمال القضائية، الدليل الثالث، أكتوبر 2010، ص 245.

³⁷ محمد السماحي، مسطرة المنازعة في الضريبة، مطبعة دار أبي رقراق الرباط، ط الثانية 2003، ص 66.

الغاية من المسطرة التواجهية لا يتحقق، إذ تتشبث الإدارة في غالب الأحيان بموقفها وتخفي حججها، فتتحول المواجهة إلى حوار للصم، لا يخدم في نهاية المطاف حماية الملزم، بل يدفعه إلى الخضوع لإرادة الإدارة وإبرام الصلح معها على ما استقر عليه قرارها، أو تحمل أعباء المنازعة المرهقة ماديا ونفسيا، بالنظر للوقت والآجال التي تستغرقها مسطرة التصحيح، ثم بعد ذلك مسطرة المنازعة في أساس الضريبة أمام اللجان والقضاء المختصين بكل مستوياتها³⁸.

يعتبر التبليغ إذن من الوسائل القانونية والضمانات المسطرية الجوهرية التي تم إقرارها لفائدة الملزم حفاظا على حقوقه من جهة، وتكريسا للحوار الذي يجب أن يسود بينه وبين الإدارة الضريبية في إطار مسطرة تواجيهية حقيقية وفعالة، لذلك فكل إخلال في تطبيق مسطرة التبليغ يترتب عنه البطلان يستوي في ذلك عدم القيام بها أو تطبيقها بشكل معيب. والقضاء الإداري وهو يقرر البطلان في هذا الشأن لا يتقيد بقاعدة لا بطلان إلا بنص، لأن النصوص الجبائية لا ترتب البطلان كجزاء عن الخرق المذكور بل يجنح إلى تطبيق قاعدة لا بطلان بدون ضرر والضرر يكمن هنا في تفويت الفرصة على الملزم في مناقشته أساس الضريبة في ظل المسطرة التواجهية المنصوص عليها بالقانون الجبائي، التي تمكنه من تقديم أدلته ومستنداته وتصحيح مراكزه القانونية حول ذلك، ما لم تكن الغاية من سلوك إجراءاتها قد تحققت بالفعل³⁹.

المطلب الثاني: تصحيح الأساس الضريبي بين المسطرة العادية والسريعة

تتميز مسطرة تصحيح الأساس الضريبي بكونها تدعو الملزم بالضريبة إلى الموافقة أو إبداء ملاحظاته بشأن الأساس المقترح لربط الضريبة، أي من خلال إبداء كل طرف ملاحظته في مواجهة ملاحظة الطرف الآخر، والتي قد تنتهي بالتوصل إلى اتفاق تراضي بشأن التصحيح الضريبي، فهي بذلك تعتبر تكريسا لمبدأ مساهمة الملزم مع الإدارة الجبائية في ربط الضريبة، وإشراكه في تحمل جزء من عبء الإثبات لتحديد المادة الضريبية وذلك في إطار مسطرة توجيهية⁴⁰.

³⁸ يونس مليح، العدالة الضريبية بالمغرب بين مساطر التأسيس والتحصيل والمنازعة، م.س، ص 127.

³⁹ رشيد المسعودي، إشكالية التبليغ في المادة الضريبية، مقال منشور في مجلة القانون والأعمال، ع خاص بالقانون الضريبي، بدون ذكر السنة، ص 162-163.

⁴⁰ محمد حجاج، "مسطرة التصحيح الضريبي بين مقتضيات المدونة العامة للضرائب والاجتهاد القضائي"، سلسلة دراسات وابحاث الجزء الأول مطبعة المعارف الجديدة، الرباط 2014، ص 96.

لذلك أعطى المشرع لإدارة الضرائب أحقية إجراء مسطرة تصحيح الأساس الضريبي لكن في المقابل إلزامها باحترام مجموعة من الإجراءات القانونية، يترتب على مخالفتها انتقاص حق الدفاع لدى الملزم مما يترتب بطلانها وقد صدر في هذا الصدد حكم المحكمة الإدارية بفاس جاء في حيثياته: "إجراءات مسطرة مراجعة الضريبة تعد من النظام العام وأن الإخلال بها يترتب بطلان هذه المسطرة وما ترتب عنها من آثار"⁴¹، وتنقسم مسطرة التصحيح الضريبي إلى مسطرة عادية تلجأ إليها الإدارة في الأحوال العادية (الفقرة الأولى) ومسطرة سريعة في الأحوال الاستثنائية (الفقرة الثانية)، نظراً لما تنطوي عليه هذه الحالات من خطورة وإمكانية تسببها في ضياع أموال مهمة على الخزينة العامة.

الفقرة الأولى: المسطرة العادية لتصحيح الأساس الضريبي

لقد تم إحداث مسطرة التصحيح لتجنب فرض الضريبة من جانب واحد دون الأخذ برأي الملزم والتعرف على وضعيته، وهذا كفيل بضمان حقوق الملزمين وتعزيز ضماناتهم في مقابل السلطات الواسعة التي تتمتع بها الإدارة الجبائية، لذلك منح المشرع هذه الأخيرة سلطة حق التصحيح.

وقد تلجأ إدارة الضرائب إلى مسطرة التصحيح العادية للأساس الضريبي المصرح به من طرف الملزم، سواء سبق لها أن قامت بمسطرة فحص المحاسبة أم لا، فالمسطرة العادية للتصحيح تحكمها مجموعة من القواعد الإجرائية، تمثل ضمانات أساسية للمعني بالتصحيح لارتباطها بحق الدفاع⁴²، ويتم اللجوء إلى المسطرة العادية لتصحيح الضرائب حسب المادة 220 من م ع ض إذا ما ارتأت الإدارة أن تدعي إلى تصحيح ما يلي:

- ❖ أسس فرض الضريبة.
- ❖ المبالغ المحجوزة برسم الدخول المتكونة من الأجور.
- ❖ وكذا الأثمان أو التصاريح التقديرية المعبر عنها في العقود والاتفاقات.

كما يمكن أن تكون الأسس والمبالغ والأثمان المشار إليها أعلاه ناتجة عن إقرار الخاضع للضريبة أو رب العمل أو المدين بالإيراد أو ناتجة عن فرض الضريبة بصورة تلقائية.

⁴¹ حكم المحكمة الإدارية بفاس رقم 2004/865 بتاريخ 10/03/2004 في الملف الإداري ع 393 غ/3003، منشورات مجلة الحقوق المغربية، دلائل الأعمال القضائية، الدليل الثالث، أكتوبر 2010، ص 264.

⁴² مريم محجوبي، اجتهادات محكمة النقض في المنازعات الضريبية، رسالة لنيل الماستر في المنازعات العمومية، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية فاس، جامعة سيدي محمد بن عبد الله، السنة الجامعية 2019/2020، ص 52.

ويتم تحريك المسطرة العادية لتصحيح الضرائب وفق النطاق المذكور أعلاه عن طريق الرسائل التبليغية المذكورة أعلاه كما هو ملخص في الجدول أسفله غير أن ما يجب الإشارة إليه هو أنه سواء تم سلوك المسطرة العادية أو السريعة لتصحيح الضرائب يتم اللجوء إلى نفس إجراءات الرسالتين التبليغيتين أعلاه كما هو موضح وملخص في الجدول التالي:

تركيب شخصي انطلاقاً من معطيات م ع ض

المرحلة	المسطرة	الإجراء	الآجال
مسطرة تصحيح الأساس الضريبي	رسالة تبليغ التصحيح الأولى	- يتم تبليغها من خلال العنوان الرئيسي قبل المطالب في إقراراته. - تتضمن الرسالة الأولى عنصرين أساسيين وهما أسباب التصحيح وتفاصيل مبلغ التصحيح ودعوة الملزمين إلى الإدلاء بجميع ملاحظاتهم.	- داخل أجل الثلاثين (30) يوماً تحتسب في تاريخ تسلم رسالة التبليغ. - إذا انصرم الأجل دون أن يدلي المعني بالأمر بملاحظاته فان الضريبة تفرض وفقاً لما حدد المفتش كأساس لها في التبليغ الأول
	رسالة تبليغ التصحيح الثانية	- إذا تلقى مفتش الضرائب ملاحظات الملزمين ورأى أن بعضها أو كلها لا يستند إلى أي أساس وجب أن يبلغهم رفضه الجزئي أو الكلي لها. - الأساس الذي تم من خلاله فرض الضريبة.	-أجل لا يتجاوز 60 يوماً من تاريخ تسلم الجواب من طرف المفتش التبليغ الرسالة الثانية -أجل 30 يوماً الجواب الملزم.

هكذا فإن الإدارة الضريبية وإن كانت تتوفر على صلاحية تصحيح الأساس الضريبي، فإنه يتعين عليها في مقابل ذلك احترام الضمانات المسطرية التي بمقتضاها يمكن للخاضع للضريبة أن يناقش الإدارة الضريبية حول الأسس التي تريد اعتمادها لتصحيح إقراراته⁴³، وما يمثله ذلك من حماية وضمادة قوية للخاضع للضريبة للدفاع وإبداء حججه ومواقفه، حيث كرس القضاء الإداري هذا التوجه من خلال ترتيبه آثار البطلان كلما ظهر له أن الإدارة الضريبية لم تحترم مساطر التصحيح أو إخلالها بقواعد التبليغ⁴⁴.

وعليه فقد قضت المحكمة الإدارية بالرباط في أحد أحكامها⁴⁵ بما يلي: " الإدارة الضريبية ملزمة تحت طائلة بطلان مسطرة التصحيح الضريبي بتبليغ الملزم بالتعديلات التي تنوي إدخالها على الإقرار الضريبي المصرح به من طرفه حتى يتمكن من اتخاذ الموقف الذي يناسبه احتراماً لقاعدة التواجهية بين الملزم والإدارة التي تعد من المبادئ الأساسية التي تقوم عليها مسطرة التصحيح إلا أن هذا الالتزام الملقى على عاتق الإدارة تصبح في حل منه في حالة ارتكاب الملزم لخطأ من شأنه أن يعرقل مسطرة التبليغ.

إدلاء الملزم بالعنوان الخاطئ أو غير الكامل أو تغييره للعنوان دون إعلام الإدارة بذلك يجعل طلبه الرامي إلى إبطال مسطرة التصحيح مرفوضاً إذا أثبتت الإدارة أنها باشرت إجراءات التبليغ مع تعذر التوصل لوجود استحالة مادية آلت دون ذلك نعم..".

الفقرة الثانية: المسطرة السريعة لتصحيح الأساس الضريبي

إلى جانب المسطرة العادية لتصحيح الضريبة، هناك المسطرة السريعة لتصحيح الضريبة، التي تتطلب نوعاً من السرعة لحفظ حقوق الخزينة العامة من الضياع⁴⁶، وتهتم بعض الحالات المنصوص عليها في المادة 221 من م ع ض، ويلجأ إليها المفتش بالنسبة

⁴³ حكم ع 22 ملف ع 259/12/9 بتاريخ 08/01/2013 المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، غير منشور، جاء فيه: "ثبوت خرق الإدارة الجبائية المسطرة التصحيح فيما يتعلق بالأرباح العقارية بعد اطلاعها على إقرار الخاضع للضريبة، وذلك بعدم تبليغها إلى الخاضع للضريبة الأساس الجديد المصحح وكذا أسباب ومبلغ التصحيحات المزمع القيام بها داخل أجل لا يتجاوز تسعين يوماً الموالية لتاريخ إيداع الإقرار المذكور ... إلغاء الفرض الضريبي لعدم مشروعيته ... نعم"، أورته عزيزة تابت، م س، ص 50.

⁴⁴ أكد القضاء الإداري أهمية التبليغ القانوني خلال مسطرة تصحيح الضريبة، لكون هذا التبليغ من الضمانات الحقيقية للخاضع للضريبة تمكنه من فتح حوار مع الإدارة حول الأساس الضريبي المنوي اعتماده في تصفية الضريبة، حتى يتسنى له إبداء موقفه وحججه وإثباتاته، مع إتاحة الفرصة للخاضع للضريبة لحل النزاع حياً على مستوى المرحلة الإدارية التي تتميز بالمرونة والمجانبة مقارنة بالمرحلة القضائية.

⁴⁵ حكم المحكمة الإدارية بالرباط رقم 1314 بتاريخ 30/10/2006 في الملف رقم 05-3-1320، منشورات مجلة الحقوق المغربية، دلائل الأعمال القضائية، الدليل الثالث، أكتوبر 2010، ص 296.

⁴⁶ عزيزة تابت، م س، ص 52.

لبعض الضرائب التي حددها المشرع في الضريبة على الشركات والضريبة على الدخل والضريبة على القيمة المضافة⁴⁷.

ويتم تحريك مسطرة التصحيح السريعة حسب المادة 221 من م ع ض كلما ظهر للإدارة ما يستوجب القيام فيما يتعلق بالضرائب الثلاثة المذكورة، بتصحيح:

❖ الحصيلة الخاضعة للضريبة عن فترة النشاط الأخيرة غير المشمولة بالتقادم في حالة تفويت كلي أو جزئي لعناصر الأصول المجسدة أو غير المجسدة للمنشأة أو انقطاع كلي أو جزئي عن مزاولة نشاطها، وكذا في حالة تسوية أو تصفية قضائية لها أو تغيير شكلها القانوني، إذا كان يترتب عن ذلك إخراجها من نطاق الضريبة على الشركات أو الضريبة على الدخل وإما إحداث شخص اعتباري جديد؛

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

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

❖ المبالغ المحجوزة في المنبع التي وقع إقرار بشأنها من طرف المشغلين أو المدينين بالإيرادات الذين ينقطعون كليا أو جزئيا عن مزاولة نشاطهم أو الذين يقومون بتحويل زبنائهم أو تغيير الشكل القانوني لمنشآتهم؛

❖ الضرائب المفروضة من قبل، فيما يتعلق بالضريبة على القيمة المضافة على فترة النشاط الأخيرة غير المشمولة بالتقادم في حالة تفويت كلي أو جزئي للأصول المجسدة أو غير المجسدة للمنشأة أو انقطاعها كليا أو جزئيا عن مزاولة نشاطها؛

❖ الحصيلة الجبائية ورقم الأعمال للفترة غير المشمولة بالتقادم في حالة التوقف المؤقت عن مزاولة النشاط المنصوص عليه في أحكام المادة 150 المكررة من م ع ض⁴⁸.

وفي هذه الحالة يبلغ المفتش إلى الخاضعين للضريبة وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 من م ع ض، أسباب التصحيحات المزمع القيام بها وتفاصيل مبلغها والأساس المعتمد لفرض الضريبة⁴⁹، وذلك وفق الرسالتين التبليغيتين المذكورتين أعلاه والملخصة في الجدول أعلاه.

⁴⁷ المادة 221 من م ع ض.

⁴⁸ المادة 221 من م ع ض.

⁴⁹ المادة 221 من م ع ض.

إن اعتماد المسطرة السريعة للتصحيح يلزم الإدارة الجبائية التقيد بجميع مقتضيات القانونية ولا يشفع لها بخرق الضمانات المخولة للخاضع للضريبة وهذا ما أكدته المحكمة الإدارية بالرباط في حكم صدر عنها، جاء في حيثياته: "وحيث أسس المدعيان طلبهما على خرق مسطرة التصحيح الضريبي طبقا لمقتضيات المادة 220 من م ع ض.

وحيث تمسكت الإدارة بأن العبرة من احتساب الأجل هي بتاريخ إيداع الرسالة بمصالح البريد وليس بتاريخ التوصل فضلا على اعتمادها مسطرة التصحيح السريعة طبقا للمادة 221 من المدونة السالفة الذكر خلافا للشكليات التي تتطلبها المادة 220 المشار إليها أعلاه المتمسك بها من الطرف المدعي.

وحيث بالرجوع إلى مقتضيات المادة 221 يتبين أنها أوجبت على المفتش تبليغ المعنيين بالأمر وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 من نفس المدونة داخل أجل لا يتجاوز 60 يوما الموالية لتاريخ تسلم جواب المعنيين بالأمر أسباب رفضه الجزئي أو الكلي، وكذا أسس فرض الضريبة المعتمدة مع إخبارهم بأن لهما أن يطعنا في الأسس المذكورة أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة داخل أجل الثلاثين يوما الموالية لتاريخ تسلم رسالة التبليغ الثانية، والحال أن اعتماد الإدارة للمسطرة السريعة في التصحيح لا يشفع لها بخرق الضمانات المخولة للملزم بالمقتضى المشار إليها أعلاه، مما يتعين معه الحكم ببطلان مسطرة التصحيح الضريبي"⁵⁰.

وتجد الإشارة إلى أن المسطرة بشقيها العادية والسريعة تكفل حماية للملزم دون إهدار حقوق الإدارة عبر جواب إلزامي، يترتب عن كل تقاعس بشأنه من الطرفين سقوط الضمانات المخولة له، حيث يمكن أن تؤدي إلى اعتبار مسطرة التصحيح لاغية إذا لم تقم الإدارة بواجبها، أو سقوط الأثر الواقف للمنازعة، والإذن بتحرير جداول التحصيل فورا عند عدم جواب الخاضع للضريبة على التبليغ الأول المفتش، أو عدم تقديم الطعن لدى اللجنة المحلية تبعا لرسالته الثانية⁵¹.

وإذا كانت المسطرة العادية والمسطرة السريعة لتصحيح الضرائب لهما نفس الإجراءات والآجال، فإنهما يختلفان على مستوى التنفيذ، فبالنسبة للمسطرة العادية لتصحيح الضريبة لا يتم فرض الضريبة إلا بعد استنفاد المسطرة التواجهية أمام اللجان

⁵⁰ حكم المحكمة الإدارية بالرباط، ع 4876 بتاريخ 26/12/2012 ملف رقم 509/7/2012، حكم غير منشور.
⁵¹ مريم الخمليشي، الحماية القضائية للملزم في المنازعات الجبائية، مطبعة الأمنية-الرباط، ط الأولى 2024، ص 77.

الضريبية، أو بعد موافقة الخاضع للضريبة على مقترحات الإدارة⁵²، أما بالنسبة للمسطرة السريعة للتصحيح، فيقوم المفتش بإصدار جداول التحصيل بمجرد تبليغ الرسالة الثانية⁵³ إلى الخاضع أو بمجرد مرور الأجل الممنوح للخاضع للضريبة للجواب عن الرسالة الأولى، ودون أن يصدر عنه أي جواب⁵⁴.

فالمشرع الجبائي أقر المسطرة السريعة لتصحيح الضريبة، خشية ضياع حقوق الخزينة، حيث تتميز هذه المسطرة بضرورة إجبار الخاضع للضريبة بأدائه للضرائب قبل المنازعة فيها أمام اللجان الضريبية، لتكون غاية المشرع الضريبي خلق نوع من التوازن الضريبي بين الخاضع للضريبة للحفاظ على حقوق الخزينة من الضياع وتكريس الحماية القانونية للخاضع للضريبة، من خلال إلزام الإدارة الضريبية بالتقيد حرفياً بالإجراءات المنصوص عليها في المسطرة السريعة لتصحيح الضريبة (المادة 221 من م ع ض) حيث ورد في الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بأكادير ما يلي: ".... إن الإدارة الضريبية أخلت بنص المادتين 221 و224 من مدونة الضرائب لعدم تضمينها الرسالة الأولى أساس وأسباب التصحيح وتفصيله ولعدم تبليغه بأسباب الرفض الكلي أو الجزئي للملاحظات المقدمة منه كملزم"⁵⁵.

⁵² تنص المادة 220 من م ع ض على ما يلي: "تحرر على الفور جداول أو قوائم إيرادات أو أوامر بالاستخلاص لتحصيل الواجبات الإضافية والزيادات والغرامات والذعائر المتعلقة بها الناتجة عن الضرائب المفروضة: - عند عدم الجواب أو عدم تقديم الطعن داخل الآجال المقررة في البندين أو من هذه المادة؛ - بعد الاتفاق الجزئي أو الكلي المبرم كتابة بين الطرفين خلال إجراءات التصحيح؛ - عقب صدور مقرر اللجنة المحلية لتقدير الضريبة أو مقرر اللجنة الجهوية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة أو مقرر اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة؛ - بالنسبة للتصحيحات المزمع القيام بها في رسالة التبليغ الثانية، والتي صرحت في شأنها اللجان المحلية لتقدير الضريبة أو اللجان الجهوية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة أو اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة بعدم اختصاصها، طبقاً لأحكام المواد 1-225 (الفقرة 3) و225 المكررة-1 (الفقرة 3) و226-1 (الفقرة 4). - بالنسبة للتصحيحات التي لم تقدم في شأنها ملاحظات من قبل الخاضع للضريبة خلال مسطرة التصحيح؛ - عندما تتم العمليات المشار إليها في المادة 221 أدناه ويكون لها تأثير على الإقرارات أو الحصيلة الجبائية خلال مسطرة تصحيح الضرائب، وفي هذه الحالة، تقوم الإدارة بفرض الضرائب باعتبار الأسس المبلغة إلى الخاضع للضريبة في رسالة التبليغ الثانية المذكورة.

⁵³ ينص البند 2 من المادة 221 من م ع ض على ما يلي: "تقوم الإدارة بفرض الضرائب باعتبار الأسس المبلغة إلى الخاضع للضريبة في رسالة التبليغ الثانية المذكورة".

⁵⁴ ينص البند 1 من المادة 221 من م ع ض على ما يلي: "... وفي حالة عدم الجواب داخل الأجل المضروب لذلك، تفرض الضريبة ولا يمكن أن ينازع فيها إلا وفق الأحكام الواردة في المادة 235 من م. ع ض".

⁵⁵ حكم ع 764 ملف ع 074/2012 بتاريخ 13/11/2012 المحكمة الإدارية بأكادير، غير منشور، أودته عزيزة تاجي، م س، ص 55.

وتكمن أهمية مسطرة التصحيح في تكريس مبدأ مساهمة الخاضع للضريبة مع الإدارة الجبائية في ربط الضريبة، وهذا المبدأ يهدف إلى إشراك الخاضعين للضريبة في تحميلهم جزء من عبء الإثبات للتخفيف مما يقع على كاهل الإدارة بهذا الخصوص وحثهم على التعاون مع الإدارة لتحديد المادة الضريبية في إطار المسطرة التوجيهية وهكذا تم إلزام الخاضع للضريبة بتقديم التصريح الجبائي أو الإقرار الذي يعتبر الأصل في تحديد المادة الضريبية، هكذا يتعين على الإدارة الضريبية احترام الإجراءات المسطرية التي استلزم المشرع توفرها عند عزمها تصحيح الأساس الضريبي للمعني، ومنها على الخصوص الدخول في حوار وتبادل الحجج مع الخاضع للضريبة قصد الوصول إلى التقدير المناسب للالتزام الضريبي من خلال المسطرة التوجيهية، ويؤدي عدم احترام هذه الإجراءات من قبل أحد الأطراف -الخاضع للضريبة أو الإدارة- إلى سقوط الحقوق المخولة له قانوناً⁵⁶.

وعليه إذا كانت مسطرة تصويب الأساس الضريبي كما هي منصوص عليها في المواد 220 و 221 و 222 و 224 من م ع ض، تشكل ضمانات أساسية وحقيقية للملزم لما لها من ارتباط بحقوق الدفاع المخولة له في إطار هاته المسطرة التوجيهية الحضرورية التي تهدف إلى إشراكه في عملية تصحيح الوعاء الضريبي المعرفة وسائله وحججه واثباتاته وموقفه من الأساس المعتمد في تصفية الضريبة في إطار المراجعة، فإن كل إخلال بها يؤدي إلى بطلان تلك المسطرة، ويحول دون المرور إلى مرحلة التحصيل الضريبي، التي تثير بدورها نقاشاً قانونياً وفنياً حول مدى احترام إجراءاتها وأجالها المسطرية لضمانات الملزم وتكريس حمايته القانونية في مواجهة الإدارة الضريبية⁵⁷.

وتبقى كل هذه الإجراءات سواء تعلق الأمر بالمسطرة العادية للتصحيح أو المسطرة السريعة مرتبطة بمبادرة الملزم في إقراره، أما إذا تقاعس عن القيام بذلك فيسمح للإدارة آنذاك سلوك مسطرة خاصة تتمثل في فرض الضريبة بصورة تلقائية.

المبحث الثاني: مسطرة الفرض التلقائي للضريبة

إن مسطرة الفرض التلقائي للضريبة لم يتم تعريفها في م ع ض ويمكن إعطاء تعريف شامل لهذه المسطرة انطلاقاً من أنه تستفيد إجراءات الفرض التلقائي للضريبة من امتيازات مفرطة تمكن الإدارة الضريبية من الوصول إلى هدفها، أي السعي بكل الوسائل لإيجاد المادة الخاضعة للضريبة، هذه المسطرة تتميز بطابعها الأحادي، ووجود امتيازات عديدة لفائدة

⁵⁶ عزيزة تايبي، م س، ص 56.

⁵⁷ يونس مليح، مسطرة تصحيح الأساس الضريبي وسؤال ضمانات الملزم، مقال منشور في مجلة القانون والأعمال، ع خاص بالقانون الضريبي، بدون ذكر السنة، ص 128.

الإدارة الضريبية. في الواقع، هذه المسطرة هي عبارة عن "إجراء جزائي" يتم اللجوء إليها عندما يفشل الملمزم في الوفاء بالتزاماته التصريحية والإقرارية، وبشكل أعم، التزاماته بالتعاون مع الإدارة الضريبية⁵⁸.

وقد عرف أحد الفقهاء مسطرة الفرض التلقائي للضريبة على أنها، قيام الإدارة الضريبية بصورة انفرادية بتقدير وعاء ضريبة معينة، وقد تستعين في بعض الحالات بآراء لجن استشارية، وبالتالي فإن مساهمة الخاضع للضريبة في هذه الحالات تكون شبه منعدمة⁵⁹.

وقد نص المشرع الفرنسي على إجراءات تعديل ضريبي أحادية الجانب (taxation d'office) أي الفرض التلقائي للضريبة وحصر تطبيقها في أربع حالات: في حالة عدم تقديم الإقرارات الضريبية أو التأخر في تقديمها، وفي حالة عدم الرد على طلب توضيح أو تبرير وفي حالة لم يعين الملمزم غير المقيم لممثل ضريبي في فرنسا، واخيراً في حالة الاعتراض على التدقيق الضريبي، عندما يتعذر إجراء التدقيق الضريبي بسبب دافع الضرائب أو أطراف⁶⁰.

وفي التشريع الضريبي الفرنسي هناك فئتان من إجراءات الفرض التلقائي للضريبة: الفرض التلقائي للضريبة والتقييم التلقائي للضريبة، تختلف المصطلحات باختلاف الضريبة المتبعة، يُستخدم النوع الأول عندما يتعلق الأمر بالضرائب التالية: الضريبة على القيمة المضافة، والضريبة على الشركات، والضريبة على الدخل، والضريبة على الرواتب، وضريبة التضامن على الثروة، ورسوم التسجيل، أما النوع الثاني فيتعلق بالتسويات المتعلقة بالدخل المهني للمهن المستقلة الفردية، والأرباح الزراعية⁶¹.

وعموماً وكما سبق الذكر تلجأ الإدارة الضريبية إلى هذا الأسلوب، في حال امتنع المكلف عن تقديم التصريح المتضمن أسس فرض الضريبة وفقاً للمهل المحددة من قبل المشرع، فيجري تحديد أسس الضريبة بالاستناد إلى المعلومات المتوفرة لدى الإدارة، لاسيما ما تعلق منها بدخل المكلف عن السنوات السابقة المصرح عنها لدى الإدارة الضريبية، وتعطي هذه الطريقة الإدارة الضريبية، حرية واسعة في التقدير، لذلك غالباً ما يقتصر الالتجاء إليها على

⁵⁸ يونس مليح، العدالة الضريبية بالمغرب بين مساطر التأسيس والتحصيل والمنازعة، م.س، ص 56.

⁵⁹ محمد شكيري، خصوصية المنازعة في مجال الفحص الضريبي، منشورات دفا تر المجلس الأعلى، ع 16، مطبعة المعارف الجديدة، الرباط، 2007، ص 400.

⁶⁰ Aurélien Baudu, L'essentiel du Droit des procédures fiscales, 4^e édition 2017/2018, Gualino éditeur, p 109.

⁶¹ Michel Bouvier, Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt, 10e édition, L.G.D.J Lextenso éditions, P 139.

حالات استثنائية محددة، كحالة الامتناع عن تقديم التصريح ضمن المهل القانونية المحددة⁶²، وعليه سنحاول دراسة هذه المسطرة من خلال التطرق إلى حالات الفرض التلقائي للضريبة (المطلب الأول)، ثم دراسة اجراءات هذه المسطرة وحالات بطلانها (المطلب الثاني).

المطلب الأول: حالات الفرض التلقائي للضريبة

الفرض التلقائي للوعاء الضريبي هو قيام الإدارة بصورة انفرادية بتقدير وعاء ضريبة معينة، فالأصل أن يتم فرض الضريبة في إطار إقرار الملمزم متى استوفى البيانات الشكلية اللازمة لربط تلك الضريبة، ولا ينقل عبء تحديد الضريبة من الملمزم إلى الإدارة إلا إذا تخلى الملمزم نفسه عن الاضطلاع بدوره في تقديم الإقرار، كأن لم يقدمه أو قدمه ناقصا من البيانات اللازمة لربط الضريبة، وبهذا يكون الطابع التواجهي والنزاعي في الفرض التلقائي للضريبة نتيجة مطالبة الملمزم المفروضة عليه الضريبة باستدراك الأخطاء الناتجة عن قيام الإدارة بعملية تحديد الوعاء الضريبي، أو مبالغتها في قيمة الضريبة المستحقة أو عدم الأخذ بعين الاعتبار حق استفادة الملمزم من الأحكام التشريعية التي تعفي أو تخفض قيمة الضريبة على الملمزم مما يجعل الملمزم يلتمس من الإدارة الضريبية مراجعة هذه الأخطاء⁶³.

إن انعدام تقديم الإقرار بالحصيلة الخاضعة للضريبة أو مجموع الدخل أو الأرباح أو رقم الأعمال أو عدم تقديم العقود أو الاتفاقات يعطي للإدارة الجبائية الحق في الفرض التلقائي للضريبة اعتمادا على مجموعة من الآليات لإثبات الإيداع لدى مصالحها⁶⁴.

وقد نظم المشرع الضريبي المغربي مسطرة الفرض التلقائي للضريبة من خلال المادتين 228 و229 من م ع ض، إذ يمكن اللجوء إلى الفرض التلقائي للضريبة في حالتين: حالة فرض الضريبة بصورة تلقائية لعدم تقديم الإقرار أو تقديم إقرار ناقص أو خارج الأجل (الفقرة الأولى)، وحالة فرض الضريبة بصورة تلقائية على مخالفة الأحكام المتعلقة بتقديم الوثائق المحاسبية وحق المراقبة (الفقرة الثانية).

⁶² عباس محمد نصر الله، النظرية العامة للضريبة والتشريع الضريبي، مكتبة زين الحقوقية والأدبية ش. م. م، ط الأولى 2015، ص 66.

⁶³ مريم محجوبي، م س، ص 29.

⁶⁴ مريم الخمليشي، م س، ص 78.

الفقرة الأولى: حالة عدم تقديم الإقرار أو تقديم إقرار ناقص أو خارج الأجل

سنحاول التطرق لكل حالة على حدة:

حالة عدم تقديم الإقرار

النظام الضريبي المغربي يقوم على إلزامية تقديم الإقرار أي التصريح من قبل الخاضعين للضريبة وإلا عرض المعني بالأمر نفسه للفرض التلقائي للضريبة، بالإضافة إلى أداء الغرامات، فالقانون الضريبي المغربي أوجب على الخاضعين للضريبة تقديم الإقرارات بالحصيلة الخاضعة للضريبة، أو مجموع الدخل أو الأرباح وفق الشروط والطريقة والآجال المنصوص عليها قانونا وإلا تدخلت الإدارة عن طريق سلوك مسطرة الفرض التلقائي مع مراعاة الضوابط والإجراءات القانونية التي يتعين عليها احترامها في هذا الصدد، نظرا لما يشكله ذلك من ضمانات حقيقية للملزم حيث تقوم الإدارة بإشعار المعني بالأمر لتقديم إقراره أو تتميمه بعد أن يتم تبليغ المعني بالأمر وفق المسطرة المعتمد قانونا وقيامه بذلك أو عدم قيامه إذ أن كل إخلال يترتب عليه القضاء الإداري جزاء بطلان مسطرة الفرض الضريبي، سواء لم تلتزم الإدارة الضريبية بهذه المساطر أو قامت بها بشكل معيب⁶⁵.

وعليه فإذا لم يبادر الملزم إلى إيداع إقراره بعد التوصل بالإشعار الأول والثاني من الإدارة الضريبية يكون الفرض التلقائي واجبا ومسطرته صحيحة، لكن عدم تبليغ الإدارة الملزم بإنذار إيداع تصريحه أو إتمامه يترتب عنه عدم صحتها وبطلان الأمر بالتحصيل الصادر على أساسها⁶⁶.

وهكذا قد عنون المشرع الضريبي المغربي المادة 228 من م ع ض ب "فرض الضريبة بصورة تلقائية لعدم تقديم الإقرار أو العقود والاتفاقات" مما يجد القضاء سنده بها، وإلى جانب ضرورة تقديم الإقرار تحت طائلة الفرض التلقائي نجد وجوب تقديم هذا الإقرار داخل الأجل القانوني تحت طائلة نفس الجزاء.

⁶⁵ عبد الحق عميمي، أحكام اجتهاد القضاء الإداري المغربي في مادة المنازعات الضريبية، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية أكادال-الرباط، جامعة محمد الخامس، السنة الجامعية 2012-2013، ص 215.

⁶⁶ مريم محجوبي، م س، ص 31.

🚩 حالة تقديم الإقرار خارج الأجل القانوني المحدد لذلك

يتم فرض الضريبة بصفة تلقائية في الحالة التي لا يضع الخاضع للضريبة الإقرار داخل الأجل القانوني وفق ما تقضي به النصوص القانونية المتعلقة بالضريبة العامة على الدخل أو الضريبة على القيمة المضافة أو الضريبة على الشركات.

في نفس الإطار اعتبر الاجتهاد القضائي الفرنسي التأخر في تقديم الإقرار كعدم وضعه، إلا أن الأخذ بحالة التأخير على إطلاقها كسبب لتحريك مسطرة الفرض التلقائي هو أمر غير منطقي، والمفارقة غريبة إذ أن من شروط تطبيق مسطرة الفرض التلقائي ذاتها هو دعوة الخاضع للضريبة إلى وضع إقراره وفي حالة عدم استجابته لهذه الدعوة يتم اللجوء إلى الفرض التلقائي، أي أن وضع الخاضع للضريبة للإقرار بعد توجيه رسائل الإدارة له سواء الأولى أو الثانية يوقف اللجوء إلى مسطرة الفرض التلقائي⁶⁷.

إن آجال تقديم الإقرار تتعدد حسب نوع الضريبة بل وحتى داخل النوع الواحد، وهكذا تنص المادة 228 من م ع ض على ما يلي: "فرض الضريبة بصورة تلقائية لعدم تقديم الإقرار أو العقود والاتفاقات، إذا كان الخاضع للضريبة لم يقم داخل الآجال المحددة بتقديم:

- الإقرار بالحصيلة الخاضعة للضريبة المنصوص عليه في المادتين 20⁶⁸ و150⁶⁹ أعلاه؛

⁶⁷ سفيان ادريوش ورشيدة الصابري، تصحيح الأساس الضريبي دراسة مقارنة، مطبعة دار القلم-الرباط، ط الأولى ماي 2002، ص 27.

⁶⁸ تنص المادة 20 من م ع ض على ما يلي: "الإقرار بالحصيلة المفروضة عليها الضريبة وبرقم الأعمال: يجب على الشركات سواء أكانت خاضعة للضريبة على الشركات أم معفاة منها، باستثناء الشركات غير المقيمة المشار إليها في 2 و3 من هذه المادة أن توجه إلى مفتش الضرائب التابع له مقر الشركة الاجتماعي أو مؤسستها الرئيسية بالمغرب، إقرارا بحصيلتها الخاضعة للضريبة محررا على أو وفق مطبوع نموذجي تعدده الإدارة وذلك خلال الثلاثة (3) أشهر الموالية لتاريخ اختتام كل سنة محاسبية..."

⁶⁹ تنص المادة 150 من م ع ض على ما يلي: "الإقرار بتوقف المنشأة عن مزاولة نشاطها أو بيعها أو اندماجها أو انقسامها أو تحويلها: يجب على الخاضعين للضريبة على الشركات أو للضريبة على الدخل أو المعقبين منهما أن يقدموا خلال أجل الخمس والأربعين (45) يوما يبتدئ من تاريخ إنجاز أحد التغييرات التالية..."

- الإقرار بمجموع الدخل المنصوص عليه في المادتين 7082 و7185 أعلاه؛

- الإقرار برقم الأعمال وزائد القيمة المنصوص عليه في المادة 82 المكررة ثلاث مرات⁷² أعلاه؛

- الإقرار ببيع ممتلكات عقارية أو حقوق عينية عقارية المنصوص عليه في المادة 7383 أعلاه؛

- الإقرار ببيع قيم منقولة وغيرها من سندات رأس المال والدين المنصوص عليه في المادة 7484 أعلاه؛

⁷⁰ تنص المادة 82 من م ع ض على ما يلي: "الإقرار السنوي بمجموع الدخل: يجب على الخاضعين للضريبة على الدخل، مع مراعاة أحكام المادة 86 أدناه، أن يوجهوا في رسالة مضمونة مع إشعار بالتسلم أو يسلموا مقابل وصل إلى مفتش الضرائب التابع له موطنهم الضريبي أو مؤسستهم الرئيسية إقرارا بمجموع دخلهم خلال السنة السابقة يحرر في أو وفق مطبوع نموذجي تعدده الإدارة مع بيان صنف أو أصناف الدخول المتكون منها وذلك:

- قبل فاتح مارس من كل سنة، بالنسبة لأصحاب الدخول الأخرى غير المهنية.
- قبل فاتح ماي من كل سنة، بالنسبة لأصحاب الدخول المهنية الخاضعة لنظام النتيجة الصافية الحقيقية أو نظام النتيجة الصافية المبسطة".

⁷¹ تنص المادة 85 من م ع ض على ما يلي: "الإقرار الواجب الادلاء به في حالة مغادرة المغرب أو في حالة الوفاة:

- 1- يجب على الخاضع للضريبة على الدخل إذا لم يبق له موطن ضريبي بالمغرب أن يوجه، في رسالة مضمونة مع إشعار بالتسلم، أو يسلم مقابل وصل إلى مفتش الضرائب التابع له موطنه الضريبي أو مؤسسته الرئيسية، إقرارا بمجموع دخله أو الإقرار المنصوص عليه في المادة 82 المكررة ثلاث مرات أعلاه، خلال الفترة المنصوص عليها في المادة 27 - 2 أعلاه، وذلك قبل مغادرته المغرب بثلاثين (30) يوما على أبعد تقدير.
- 2- إذا توفي الخاضع للضريبة على الدخل، وجب على المستحقين عنه أن يوجهوا في رسالة مضمونة مع إشعار بالتسلم، أو يسلموا مقابل وصل إلى مفتش الضرائب التابع له الموطن الضريبي للهلك أو مؤسسته الرئيسية، إقرارا بمجموع دخله أو الإقرار المنصوص عليه في المادة 82 المكررة ثلاث مرات أعلاه عن الفترة المنصوص عليها في البند 1 من المادة 175 أدناه وذلك داخل الثلاثة أشهر الموالية لتاريخ الوفاة.

⁷² تنص المادة 82 المكررة 3 مرات من م ع ض على ما يلي: "الإقرار برقم الأعمال وزائد القيمة المحققين من طرف الخاضع للضريبة المحدد دخله المهني وفق نظام المساهمة المهنية الموحدة: يجب على الخاضع للضريبة المحدد دخله المهني وفق نظام المساهمة المهنية الموحدة المنصوص عليه في المادة 40 أعلاه أن يدي إقرار سنوي برقم الأعمال المحقق الموافق لكل نشاط أو مهنة مزاوله، مع الدفع التلقائي للضريبة المنصوص عليه في المادة 1-173 أدناه، بطريقة إلكترونية أو على حامل ورقي في أو وفق مطبوع نموذجي تعدده إدارة الضرائب، وذلك قبل فاتح أبريل من السنة الموالية للسنة التي تم خلالها تحقيق رقم الأعمال".

⁷³ تنص المادة 83 من م ع ض على ما يلي: "الإقرار بالأرباح العقارية:

- 1- فيما يتعلق بتفويت الممتلكات العقارية أو الحقوق العينية المرتبطة بها، يجب على المالك أو أصحاب حق الانتفاع والخاضعين للضريبة أن يسلموا مقابل وصل في نفس الوقت، إن اقتضى الحال، مع دفع الضريبة المنصوص عليه في المادة 173 أدناه إقرارا إلى قابض إدارة الضرائب خلال الثلاثين (30) يوما الموالية لتاريخ التفويت.
- 2- يجب على الخاضعين للضريبة الذين أنجزوا عملية المساهمة المنصوص عليها في المادة 161 المكررة - | | أدناه، أن يسلموا مقابل وصل إلى مفتش الضريبة التابع له موقع العقار أو الحق العيني العقاري، الإقرار المشار إليه في البند | أعلاه وذلك داخل أجل ستين (60) يوما الموالية لتاريخ العقد الذي تم بموجبه إنجاز المساهمة".

⁷⁴ تنص المادة 84 من م ع ض على ما يلي: "يجب على الخاضعين للضريبة الذين يقومون بتفويت قيم منقولة وغيرها من سندات رأس المال والدين غير المقيدة في حساب لدى وسطاء ماليين معتمدين أن يسلموا إلى قابض إدارة الضرائب التابع له موطنهم الضريبي مقابل وصل في نفس الوقت مع دفع الضريبة إقرارا سنويا يتضمن بيانًا بجميع عمليات التفويت المنجزة وذلك قبل فاتح أبريل من السنة التالية للسنة التي أنجز التفويت فيها...".

- الإقرار برقم الأعمال المنصوص عليه في المادتين 110⁷⁵ و111⁷⁶ أعلاه؛

- العقود والاتفاقات المنصوص عليها في المادة 127 - 1 أعلاه؛

- الإقرار بتفويت المنشأة أو انتهاء عملها أو تغيير شكلها القانوني المنصوص عليه في المادة 114⁷⁷ أعلاه؛

- الإقرار بالدخول العقارية المشار إليه في المادة 154⁷⁸ المكررة أعلاه؛

- الإقرار المتعلق بالمكافآت المخولة للغير المنصوص عليه في المادة 151⁷⁹ أعلاه".

إذا ت لكم هي الآجال القانونية التي حددها المشرع لوضع الإقرارات، ويتبين من خلال المقتضيات السابق الإشارة إليها أن المشرع الضريبي حدد اجالا، لإيداع التصريحات لدى إدارة الضرائب أو بعثها بالبريد المضمون إلى الإدارة المعنية داخل الآجال المحددة قانونا تحت طائلة الفرض التلقائي للضريبة بعد استنفاد المسطرة المحددة قانونا، ولإثبات إيداع التصريح في حالة النزاع فإن النماذج المعدة من طرف الإدارة تتوفر على مقتطعات يحتفظ بها الملزم بعد أن يكون قد قيد عليها تاريخ إيداع التصريح ورقمه وتأشيرة المكتب المودع

⁷⁵ تنص المادة 110 من م ع ض على ما يلي: "الإقرار الشهري: يجب على الخاضعين للضريبة المفروض عليهم نظام الإقرار الشهري أن يودعوا، قبل العشرين (20) من كل شهر لدى قابض إدارة الضرائب، إقرارا برقم الأعمال المحقق خلال الشهر السابق وأن يدفعوا في نفس الوقت الضريبة المطابقة له.

غير أنه بالنسبة للخاضعين الذين يدلون بتصاريحهم بالطريقة الإلكترونية المنصوص عليها في المادة 155 أدناه، يجب عليهم الإدلاء بهذه التصاريح قبل انصرام كل شهر".

⁷⁶ تنص المادة 111 من م ع ض على ما يلي: "الإقرار الربع سنوي: يجب على الخاضعين للضريبة المفروض عليهم نظام الإقرار الربع سنوي أن يودعوا، قبل العشرين (20) من الشهر الأول من كل ربع سنة لدى قابض إدارة الضرائب إقرارا برقم الأعمال المحقق خلال الربع سنوي المنصرم وأن يدفعوا في نفس الوقت الضريبة المطابقة له.

غير أنه بالنسبة للخاضعين الذين يدلون بتصاريحهم بالطريقة الإلكترونية المنصوص عليها في المادة 155 أدناه، يجب عليهم الإدلاء بهذه التصاريح قبل انصرام الشهر الأول من كل ربع سنة".

⁷⁷ تنص المادة 114 من م ع ض على ما يلي: "الإقرار بتفويت المنشآت وانتهاء عملها وتغيير شكلها القانوني: يجب على كل خاضع للضريبة يفوت منشأته، أو يتوقف عن استغلالها أن يدلي، خلال الثلاثين (30) يوما الموالية لتاريخ التفويت أو التوقف عن الاستغلال، بإقرار يتضمن البيانات اللازمة لتصفية الضريبة المستحقة إلى غاية التاريخ المذكور ولتسوية الخصوم وفق الشروط...".

⁷⁸ تنص المادة 154 المكررة من م ع ض على ما يلي: "يجب على الأشخاص الاعتباريين الخاضعين للقانون العام أو الخاص والأشخاص الذاتيين المحددة دخولهم المهنية وفق نظام النتيجة الصافية الحقيقية أو نظام النتيجة الصافية المبسطة، الذين يدفعون دخولا عقارية لأشخاص ذاتيين، أن يدلوا لإدارة الضرائب قبل فاتح مارس من كل سنة، بإقرار برسم هذه الدخول".

⁷⁹ ⁷⁹ تنص المادة 151 من م ع ض على ما يلي: "الإقرار المتعلق بالمكافآت المخولة للغير: يجب على كل منشأة تزاوّل نشاطا في المغرب بما في ذلك الشركات غير المقيمة التي اختارت الضريبة الجزافية، عندما تمنح الأشخاص خاضعين للرسم المهني أو للضريبة على الشركات أو للضريبة على الدخل أتعابا أو عمولات أو أجور سمسرة أو مكافآت أخرى من نفس النوع أو تخفيضات أو إرجاعات منحت بعد تحرير الفاتورات، أن تدلي بإقرار يتعلق بالمبالغ المدرجة في المحاسبة خلال السنة المحاسبية السابقة فيما يخص المكافآت الآتفة الذكر، وذلك في نفس الوقت الذي تدلي فيه بالإقرارات المنصوص عليها في المواد 20 و 82 و 85 و 150 أعلاه وداخل الآجال المقررة فيها.

لديه، كما أن الملزم يمكنه أن يأخذ صورة شمسية للتصريح ويعبئ نسختين من النموذج ليقدم واحدة للإدارة ويحتفظ بأخرى بعد التأشير عليها من طرف المفتش المستقبل، وفي حالة بعث التصريح بالبريد المضمون، يكون الإشعار بالاستلام هو الوسيلة للإثبات⁸⁰.

وفي إطار ضمان المداخيل الضريبة كذلك، أصدر القضاء عدة أحكام تعاقب الملزمين الذين يمتنعون عن وضع الإقرارات الضريبية في الوقت المحدد لها بمنح الإدارة الضريبة سلطة التحديد التلقائي للضريبة حسب ما قرره المشرع، وكمثال على ذلك نجد الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بفاس الذي جاء فيه ما يلي: "إحجام المدعي عن تقديم التصريح بتفويت العقار داخل الأجل المضروب له من لدن المصلحة الجبائية يجعل هذه الأخيرة محقة في الفرض التلقائي والزيادات المترتبة على الأمر بتحصيلها"⁸¹.

🚩 حالة وضع إقرار ناقص من حيث المعلومات الأساسية في تحديد وعاء الضريبة

في هذه الحالة وتطبيقا لمقتضيات المادة 228 من م ع ض ومتى كان الإقرار المقدم ناقصا وغير مستجيب للشروط القانونية، يتم تطبيق مسطرة الفرض التلقائي حيث نصت المادة أعلاه على ما يلي: "إذا كان الخاضع للضريبة: 1-.....-2- أو قدم إقرارا غير تام أو عقدا لا يتضمن العناصر اللازمة لتحديد وعاء الضريبة أو تحصيلها أو تصفية الواجبات".

وتعتبر المادة 228 أن تقديم الخاضع للضريبة إقرارا غير تام أو عقدا لا يتضمن العناصر اللازمة لتحديد وعاء الضريبة أو تحصيلها أو تصفية الواجبات كأنه لم يقدم أصلا، مما يجيز للإدارة فرض الضريبة بصورة تلقائية، بعد استنفاذ جميع المساطر المعمول بها في هذه الحالة، ويتمظهر التصريح الناقص في محددتين اثنتين، يتعلق الأولى بالنقص في تقييد البيانات اللازمة لفرض الضريبة كعدم ذكر أحد الدخول التي يتكون منها الأساس الخاضع للضريبة على الدخل أو عدم ذكر رقم الأعمال أو غيرها من البيانات التي تعد ضرورية لتصفية الضريبة، ويتمظهر المحدد الثاني في عدم إرفاق التصريح بوثائق مثبتة لمضمونه سيما بالنسبة للضريبة التي تتأسس على محاسبة الملزم⁸².

⁸⁰ يونس مليح، العدالة الضريبية بالمغرب بين مساطر التأسيس والتحصيل والمنازعة، م س، ص 57-58.

⁸¹ حكم المحكمة الإدارية بفاس ع 96/254 غ، بتاريخ 03/07/1996، في الملف ع 95/163 غ، أورده عبد الحق عميمي، م س، ص 243.

⁸² عبد الغني خالد، المسطرة في القانون الضريبي المغربي، مطبعة دار النشر المغربية، عين السبع - الدار البيضاء، ط 2002، ص 190.

لكن في هذه الحالة لا يوجد ما يمنع الإدارة من تطبيق مسطرة التصحيح لأن الضمانات القانونية التي تخولها مسطرة التصحيح أقوى وأهم بكثير من الضمانات التي تمنحها مسطرة الفرض التلقائي، فإذا كانت هذه الأخيرة تطلع الخاضع للضريبة عن إخلاله القانوني وتدعوه لتسويته فقط، فإن الأولى تمنحه فضلا عن ذلك فرصة مناقشة هذا الأساس الضريبي ومواجهته والطعن فيه أمام اللجان الضريبية، والاجتهاد القضائي الفرنسي مستقر في هذا المجال على أن الإدارة يمكنها أن تطبق في حالة الفرض التلقائي للضريبة إجراءات مسطرة التصحيح نظرا للضمانات التي توفرها، بل جعل الإخلالات أو العيوب التي تشوب مسطرة التصحيح دون تأثير في هذه الحالة، لأن الخاضع للضريبة يكون في حالة الفرض التلقائي للضريبة⁸³.

وتستلزم مسطرة الفرض التلقائي للضريبة على الإدارة الضريبية ضرورة احترام المقتضيات القانونية الواردة بالمادة 228 من م ع ض ولا سيما تبليغ الرسالتين الأولى والثانية وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 من م ع ض كما تم ذكرهم في مسطرة تصحيح الأساس الضريبي وسنأتي على بسطهم أيضا في مسطرة الفرض التلقائي لاحقا، حيث إن عدم احترام الإدارة لمسطرة الفرض التلقائي، يفوت على الخاضع للضريبة فرصة الدفاع عن مصالحه واتباع مسطرة المنازعة وفقا للقانون، ونتيجة لذلك يتم إلغاء الضريبة لعدم احترام مسطرة الفرض التلقائي من طرف الإدارة.

وهو الأمر الذي يشكل إحدى أهم الضمانات القانونية والواقعية التي تمكن الخاضع للضريبة من ممارسة حقه في الدفاع وإبداء حججه ومواقفه من الأسس التي تعتمدها الإدارة الضريبية تطبيقها في الفرض التلقائي للضريبة الذي لا يقتصر على حالة عدم تقديم الإقرار بالحصيلة الخاضعة للضريبة أو تقديمه غير تام من البيانات الضرورية لتحديد وعاء الضريبة أو تحصيلها أو تصفية الواجبات، بل تلجأ إليه الإدارة الضريبية كذلك في حالة مخالفة الخاضع للضريبة الأحكام المتعلقة بتقديم الوثائق المحاسبية وحق المراقبة⁸⁴.

الفقرة الثانية: حالة مخالفة الأحكام المتعلقة بتقديم الوثائق المحاسبية وحق المراقبة

لقد ألزم المشرع كل خاضع للضريبة مسك محاسبة منتظمة حتى تكون مقبولة أمام القضاء كوسيلة إثبات.

⁸³ سفيان ادريوش ورشيدة الصابري، م س، ص 26-27.

⁸⁴ عزيزة تابتي، م س، ص 64.

ألزمت مدونة التجارة⁸⁵ في المادة الثالثة التجار بمسك محاسبة منتظمة حيث نصت على أنه: "يتعين على التاجر أن يمسك محاسبة طبقاً لأحكام القانون رقم 09.88⁸⁶ المتعلق بالقواعد المحاسبية الواجب على التجار العمل بها إذا كانت ممسوكة بانتظام تكون مقبولة أمام القضاء كوسيلة إثبات بين التجار في الأعمال المرتبطة بتجارتهم".

وتنص المادة الأولى من القانون رقم 09.88 المتعلق بالقواعد المحاسبية الواجب على التجار العمل بها على أنه: "يجب على كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة تاجر بمداول هذه الكلمة في قانون التجارة أن يمسك محاسبته وفق القواعد التي ينص عليها هذا القانون والبيانات الواردة في الجداول الملحقة به، وعليه لهذه الغاية أن يسجل في محاسبته جميع الحركات المتعلقة بأصول وخصوم منشأته، مرتبة تبعا لتسلسلها الزمني عملية بعملية ويوما بيوم، يتضمن تسجيل الحركة في المحاسبة، بيان مصدرها ومحتواها والحساب المتعلقة به ومراجع المستند الذي يثبتها، يجوز أن تسجل بصورة مختصرة في مستند إثبات وحيد العمليات التي تكون متماثلة في طبيعتها وتنجز في نفس المكان وخلال نفس اليوم".

ومن جهة أخرى تنص المادة 145 من م ع ض على أنه: "1- يجب على الخاضعين للضريبة مسلك محاسبة طبقاً للنصوص التشريعية والتنظيمية الجاري بها العمل بشكل يتيح للإدارة أن تقوم بالمراقبة المنصوص عليها في هذه المدونة.

يجب كذلك على الخاضعين للضريبة أن يمسكوا المحاسبة المشار إليها في الفقرة أعلاه وفق شكل إلكتروني حسب معايير محددة بنص تنظيمي⁸⁷.

2- يجب على الخاضعين للضريبة أن يعدوا في نهاية كل سنة محاسبية جروداً مفصلة من حيث الكيفية والقيمة للبضائع والمنتجات المتنوعة واللفائف وكذا المواد القابلة للاستهلاك التي يشترونها لغرض بيعها أو لما يستلزمه حاجات الاستغلال...".

فإذا لم يقيم الخاضع للضريبة بمسك محاسبة منتظمة طبقاً للقانون 09.88 المتعلق بالقواعد المحاسبية وبشكل يتيح للإدارة أن تقوم بالمراقبة، أي عدم احترامه للمسطرة

⁸⁵ قانون رقم 15.95 المتعلق بمدونة التجارة الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.96.83 بتاريخ 15 من ربيع الأول 1417 (1 أغسطس 1996)، والمنشور في ج.ر.ع 4418 بتاريخ 3 أكتوبر 1996، ص 2187.

⁸⁶ القانون رقم 9.88 المتعلق بالقواعد المحاسبية الواجب على التجار العمل به، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.92.138 بتاريخ 30 جمادى الآخرة 1413 (25 ديسمبر 1992)، ج.ر.ع 4183 بتاريخ 30/12/1992، ص 1867.

⁸⁷ تم إدراج هذا التدبير بمقتضى البند الأول من المادة 8 من القانون رقم 68.17 لسنة المالية 2018، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.17.110 بتاريخ 6 ربيع الآخر 1439 (25 ديسمبر 2017)، ج.ر.ع 6633، بتاريخ 6 ربيع الثاني 1439 (25 دجنبر 2017)، ص 7367.

المتعلقة بالمراقبة، ولم يدل بالوثائق المحاسبية التي يجب الاحتفاظ بها لمدة عشر سنوات فإن تقدير الوعاء الضريبي يتم تلقائياً من طرف الإدارة الضريبية⁸⁸ ما لم يثبت الخاضع للضريبة أن الإدارة خرقت المسطرة المنصوص عليها في المادة 229 من م ع ض التي تنص على أنه في حالة مخالفة الخاضع للضريبة للمقتضيات المتعلقة بتقديم الوثائق المحاسبية وحق المراقبة تتم دعوته من طرف الإدارة بمقتضى رسالة أولى للامتثال إلى الأحكام القانونية داخل أجل خمسة عشر يوماً من تاريخ تسلم الرسالة المذكورة⁸⁹.

وفي حالة عدم الاستجابة تتم دعوته بموجب رسالة ثانية لتقديم الوثائق وتمنعه أجلاً إضافياً مدته خمسة عشر يوماً من تاريخ تسلم رسالة التبليغ الثانية⁹⁰.

إذا لم يقدم الخاضع للضريبة الوثائق المطلوبة خلال الأجل الأخير تفرض عليه الضريبة بصورة تلقائية⁹¹.

وإذا لم تحترم الإدارة الضريبية الإجراءات المسطرية المتعلقة بفرض الضريبة بصورة تلقائية تكون المسطرة باطلة، بالمقابل ألزم المشرع الجبائي الخاضع للضريبة الإدلاء بجميع الوثائق المحاسبية للإدارة الضريبية المطلوب الاطلاع عليها ومباشرة عملية المراقبة المنصوص عليها في م ع ض⁹².

وفي هذا السياق أصدرت المحكمة الإدارية بالبيضاء⁹³ حكماً جاء فيه: "وحيث تقضي المراقبة بداية على الخاضع للضريبة، أن يدلي بجميع الإثباتات اللازمة ويقدم إلى المأمورين المحلفين جميع الوثائق المحاسبية المطلوب الاطلاع عليها حتى يمكن له التمسك بالإجراءات المتصلة بالمراقبة.

وحيث إن المدعية فوتت على نفسها فرصة فض خلافها رضائياً مع إدارة الضرائب وذلك بعدم تقديم الوثائق الضرورية لمفتش الضريبة، ولم تثبت للمحكمة إدعاءاتها في شأن خرق مسطرة المراقبة، مما يكون معه الدفع في غير محله".

⁸⁸ عزيمة تابتي، م س، ص 65.

⁸⁹ الفقرة الأولى من المادة 229 من م ع ض.

⁹⁰ الفقرة الثانية من المادة 229 من م ع ض.

⁹¹ الفقرة الثالثة 229 من م ع ض.

⁹² المادة 210 من م ع ض "حق المراقبة".

⁹³ حكم المحكمة الإدارية بالدار البيضاء رقم 434 بتاريخ 11/11/98 ملف ع 97-1976، غير منشور، وأوردته عزيمة تابتي، م س، ص 66.

إن عدم احترام الخاضع للضريبة الإجراءات اللازمة إبان مسطرة الفرض الضريبي من ضرورة الإدلاء بجميع الوثائق المحاسبية للإدارة الضريبية، يجعل الدفع بخرق مسطرة التقدير المباشر باطلا ويبقى دون جدوى.

ولقد اتخذ القضاء الإداري موقفا مؤيدا لإدارة الضرائب حيث اعتبر أن عدم تقديم الوثائق المحاسبية للمفتش قرينة على عدم مسك المحاسبة، مما يعطى للإدارة حق فرض الضريبة بصورة تلقائية، حيث جاء في حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء⁹⁴ ما يلي: "... حيث عللت المدعية عدم تزويد إدارة الضرائب بالوثائق المحاسبية من أجل المراقبة بكون الطلب أصبح مستحيلا لوقوع قوة قاهرة تتمثل في الحريق المذكور، واتلاف تلك الوثائق وحيث إن واقعة الحريق كانت بفتح شهر أكتوبر 1994، ولم تقم المدعية بإخبار الجهة المختصة لما تعرض له مقرها من ضياع الوثائق المحاسبية وفق مقتضيات القانونية.

وحيث بذلك تبقى مقترحات المفتش، والضرائب المترتبة عليها سليمة وغير مشوبة بأي خلل مسطري أو قانوني مما يتعين معه التصريح برفض الطلب".

هكذا وفي مقابل إلزام الخاضع للضريبة باحترامه للالتزامات القانونية المتعلقة بمسطرة الفرض التلقائي سواء على مستوى إيداعه إقراره أو إتمامه، وكذلك الامتثال إلى مسطرة المراقبة وتقديم الوثائق المحاسبية المطلوبة قانونا، أكد المشرع الجبائي على ضرورة تقيد الإدارة الضريبية حرفيا بالإجراءات المنصوص عليها في المادتين 228 و 229 المتعلقة بمسطرة الفرض التلقائي، بحيث إن عدم التبليغ القانوني للخاضع للضريبة بدعوته لتقديم إقراره أو تقديم الوثائق المحاسبية وإخباره بالأساس الذي تنوي الإدارة الضريبية اعتماده في فرض الضريبة بشكل تلقائي، يترتب عنه بطلان مسطرة الفرض التلقائي للضريبة لمساس ذلك بحق الدفاع⁹⁵، المخول للخاضع للضريبة.

وبالرجوع إلى القانون المقارن نجد أن القانون الفرنسي ميز بين متخلف عن الأداء بالتصريح رغم إنذاره مرتين، وآخر يسارع في تداركه في الحين، وهكذا يفرض غرامة 10% عن إهمال التصحيح و40% من مبلغ الضريبة للملزم الذي لا يستجيب للإدلاء به، عكس المشرع المغربي الذي نأمل أن يأخذ بهذا التمييز⁹⁶.

⁹⁴ حكم المحكمة الإدارية بالدار البيضاء ع 357 بتاريخ 1/7/98 ملف رقم 1805/97، أورده عبد الغني خالد، م س، ص 193.

⁹⁵ حكم المحكمة الإدارية بالرباط ع 1204 بتاريخ 03-10-2006 ملف رقم 1513/03، حكم غير منشور.

⁹⁶ مريم الخمليشي، م س، ص 80.

وإذا كان التبليغ القانوني خلال مسطرة الفرض التلقائي للضريبة أو تصحيح أساسها يمثل ضماناً حقيقية للخاضع للضريبة، ويمكنه من فتح حوار مع إدارة الضرائب حول الأساس الضريبي المنوي اعتماده في تصفية الضريبة لمعرفة موقفه وحججه وإثباتاته اتجاه الأسس التي تعتمده الإدارة الضريبية تطبيقها في مسطرة الفرض الضريبي، فهو يمثل سيف ذو حدين قد يفي بالغرض المقصود منه وهو تكريس المسطرة التواجهية التي من شأنها إشراك الخاضع للضريبة في عملية ربط الضريبة في إطار تكريس مبدأ التوازن بين الإدارة والخاضع للضريبة وتحقيق العدالة الجبائية، لكن في المقابل قد يشكل مطية للتهرب الضريبي، فكيف يعقل أن يكون إخلال الإدارة بإجراءات التبليغ أو عدم القيام بها أصلاً وسيلة لضياح الحق سواء بالنسبة للإدارة أو الخاضع للضريبة، لا سيما وأن هذا الأخير يعتبر من المقتضيات الآمرة والجوهرية التي يتعين على الإدارة الضريبية احترامها كونها من النظام العام، إذ رتب القضاء الإداري على خرق مسطرة التبليغ بطلان مساطر ربط الضريبة، وذلك لارتباطها الوثيق مع حق الدفاع المخول للخاضع للضريبة⁹⁷.

المطلب الثاني: اجراءات مسطرة الفرض التلقائي وحالات بطلانها

إن أهم ما يميز مسطرة الفرض التلقائي عن مسطرة تصحيح الأساس الضريبي هو الإجراءات التي تباشرها الإدارة في مواجهة الخاضع للضريبة، فقد يسبق مراجعة الأساس المذكور في حالة مسطرة التصحيح توجيه إشعار للخاضع للضريبة بعزم الإدارة لإجراء عملية الفحص، وقد تلجأ إلى إجراء التصحيح مباشرة، وفي جميع الحالات توجه الإدارة رسالتين إلى الخاضع للضريبة تعلمه فيهما بالتصحيح وأسبابه ومبلغه وطبيعته ليكون على بينة من أمره، ويستعد لذلك ويستطيع الاستناد إلى استشارات قانونية وجبائية، وتكتسي المسطرة في هذه المرحلة طابعاً تواجهاً، ويتم الحوار بين الطرفين، ويؤدي كل منهما تساؤلاته اللازمة، أما بالنسبة لمسطرة الفرض التلقائي فإنها لا تكتسي أي طابع تواجهي ولا تتعلق منذ البداية بتحديد أساس الضريبة، بل فقط تدعو الإدارة الخاضع للضريبة لتسوية وضعيته والقيام بالتزاماته في رسالة أولى، وتحدد له مهلة معينة بانصرامها تلجأ إلى تحديد الأساس الضريبي الذي تقترحه والذي لا يناقشه الخاضع للضريبة ولا يبدي ملاحظاته بشأنه وإنما عليه فقط أن يقوم بالتزامه القانوني إزاء الإدارة⁹⁸، وعليه سنقوم بدراسة إجراءات مسطرة الفرض التلقائي للضريبة (الفقرة الأولى)، ثم دراسة حالات بطلان هذه المسطرة لخرق إجراءاتها (الفقرة الثانية).

⁹⁷ عزيزة تاجي، م س، ص 67-68.

⁹⁸ سفيان ادريوش ورشيدة الصابري، م س، ص 29.

الفقرة الأولى: إجراءات مسطرة الفرض التلقائي للضريبة

إن إجراءات مسطرة الفرض التلقائي للضريبة قد نص عليها المشرع الضريبي المغربي وفق المادتين 228 و229 من م ع ض، حيث نص في المادة 228 من م ع ض على الإجراءات المتبعة في حالة عدم تقديم الإقرار أو تقديم إقرار ناقص أو خارج الأجل (أولاً)، ثم نص في المادة 229 من م ع ض على الإجراءات المتبعة في حالة المسطرة في حالة الإخلال بأحكام تقديم الوثائق المحاسبية وحق المراقبة (ثانياً)، غير أن هذه الإجراءات تتشابه فيما بينها وأيضاً تتشابه مع الإجراءات المتبعة في إطار مسطرة تصحيح الأساس الضريبي مع اختلاف في الآجال الممنوحة ومضمون الرسائل التبليغية.

أولاً: المسطرة في حالة عدم تقديم الإقرار أو تقديم إقرار ناقص أو خارج الأجل

إذا لم يقم الخاضع للضريبة بتقديم إقراراته أصلاً داخل الآجال القانونية المحددة لذلك، أو إذا قدم إقرارات غير تامة ولا تتضمن البيانات والمعلومات اللازمة لربط الضريبة أو تصنيفيتها وتحصيلها، فإن الإدارة الضريبية تتولى فرض الضريبة على المعني بالأمر بصورة تلقائية، ففي هذه الحالة توجه الإدارة رسالة أولى للخاضع للضريبة تدعوه من خلالها إلى إيداع إقراره المذكور أو تكميمه إذا كان ناقصاً داخل أجل محدد في ثلاثين يوماً الموالية لتاريخ تسلم الرسالة المذكورة⁹⁹.

وعند عدم تقديمه لأي جواب، يتم توجيه رسالة ثانية بنفس الطريقة إلى الخاضع للضريبة، مع منحه أجلاً جديداً في ثلاثين يوماً الموالية لتاريخ تسلم الرسالة الثانية، وبعد انصرام الأجل دون قيام الخاضع للضريبة بوضع الإقرار أو إتمامه تكون الأسس التي حددتها الإدارة في رسالة التبليغ الثانية موضع تحصيل ضريب¹⁰⁰، وتتم إجراءات التبليغ وفق الكيفية المنصوص عليها في المادة 219¹⁰¹ من م ع ض، وذلك تحت طائلة التصريح ببطلان مسطرة الفرض الضريبة.

وفي هذا الإطار صدر عدد من الأحكام والقرارات والتي قضت بإلغاء مجموعة من الضرائب بعلّة عدم احترام الإدارة للمقتضيات الواردة بالمادة 228 من م ع ض خاصة التقيد بمسطرة التبليغ في الرسالة الأولى والثانية، كما يتضح من إحدى حيثيات الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بالرباط جاء فيه ما يلي: ".... حيث يروم الطلب استصدار حكم بإلغاء

⁹⁹ حسب البند 1 من المادة 228 من م ع ض.

¹⁰⁰ حسب ما يستفاد من المادة 228 من م ع ض.

¹⁰¹ نفس الإجراءات العامة للتبليغ التي تم ذكرها في مسطرة تصحيح الأساس الضريبي أنفاً.

الضرائب المطعون فيها لإنعدام أساسها واحتياطا إجراء خبرة لتحديد الأسس الحقيقية للضريبة.

وحيث أسس المدعي دعواه على بطلان مسطرة الفرض التلقائي استنادا إلى مقتضيات المادة 220 من كتاب المساطر الجبائية وحيث دفعت الإدارة الضريبية بكونها سجلت عدة إخلالات في حق المدعي فقامت على إثرها بتبليغه بالأساس الجديد المصحح في إطار المسطرة التواجهية وذلك بواسطة رسالة التصحيح الأولى والثانية.

لكن حيث إنه بعد اطلاع المحكمة على وثائق الملف ومستنداته اتضح لها عدم وجود أي دليل مقبول على قيام الإدارة الضريبية بتبليغ المدعي بالأساس الجديد المصحح لا بواسطة الرسالة الأولى ولا الثانية مما يشكل خرقا لمقتضيات المادة 220 من كتاب المساطر الجبائية وكذا المادتين 11 و12 منه وبالتالي يجعل مسطرة الفرض التلقائي باطلة لخرقها قواعد أمره ترتب عنه حرمان المدعي من حقه في الدفاع عن نفسه، مما ارتأت معه المحكمة الحكم بإلغاء الضرائب المطعون فيها لبطلان مسطرة الفرض التلقائي¹⁰².

ثانيا: المسطرة في حالة الإخلال بأحكام تقديم الوثائق المحاسبية وحق المراقبة

يتوجب على الإدارة الضريبية في تحديدها للأساس الفرض الضريبي احترام قواعد محددة بحيث لا يمكن اللجوء إلى مسطرة الفرض التلقائي للضريبة إلا في إطار ممارستها للفحص المحاسبي، ذلك أنه ووفقا لمقتضيات المادة 229 من م ع ض إذا امتنع الملزم الضريبي عن تقديم الوثائق المحاسبية المنصوص عليها في المادتين 145 و146 من نفس المدونة، أو إذا رفض الخضوع للمراقبة الضريبية والمقصود هنا الفحص المحاسبي، يقوم المفتش المكلف بالفحص بتوجيه رسالة وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 من المدونة ذاتها يدعوه فيها إلى التقيد بالتزاماته داخل أجل 15 يوما من تاريخ تسلم الرسالة¹⁰³.

وبالتالي فإذا امتثل الملزم لالتزاماته يلغى تطبيق مسطرة الفرض التلقائي، غير أنه إذا أصر على موقفه بعدم تقديم الوثائق المحاسبية داخل هذه الآجال، ينتقل المفتش إلى تطبيق الغرامة المقررة في المادة 191-1¹⁰⁴ من نفس المدونة، وتبلغ إلى الملزم بموجب

¹⁰² حكم المحكمة الإدارية بالرباط رقم 2322 بتاريخ 28/06/2011 ملف رقم 129/7/2011، غير منشور.
¹⁰³ نهاد بنعشور، دور الإدارة الضريبية في حماية المال العام، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام، كلية العلوم القانونية والإقتصادية والإجتماعية فاس، جامعة سيدي محمد بن عبد الله، السنة الجامعية 2020/2019، ص 32-33.
¹⁰⁴ المادة 191 من م ع ض المعنونة ب "الجزاءات المترتبة على مخالفة الأحكام المتعلقة بحق المراقبة وبرنامج السكن الاجتماعي والسكن المخصص للطبقة الوسطى" تنص على ما يلي:

رسالة تبليغ ثانية وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 من المدونة السالفة الذكر، ويمنحه أجلا إضافيا مدته 15 يوما من تاريخ تسلم الرسالة الثانية من أجل تقديم الوثائق المحاسبية أو تبرير عدم وجود محاسبة¹⁰⁵.

وإذا مر الأجل الثاني دون تقديم الملزم للوثائق المحاسبية أو عدم تبريرها تفرض الإدارة الضريبية تلقائيا دون حاجة إلى تبليغ مسبق، مع تطبيق الغرامة التهديدية اليومية المنصوص عليها في المادة 1-191 من م ع ض¹⁰⁶، وفي هذه الحالة لا يمكن للملزم أن ينازع في الضريبة المفروضة والغرامات إلا وفق الشروط المنصوص عليها في المادة 235 من المدونة العامة للضرائب¹⁰⁷.

يبدو من خلال عرض هذه القواعد أن المشرع المغربي كان شديد الحرص على إقناع الملزم بتقديم وثائقه المحاسبية قصد تقدير الإلزام الضريبي تقديرا مناسبا ليس فيه إجحاف لأي طرف، غير أن عدم وجود هذه الوثائق أو لجوء الملزم إلى إخفائها أو إتلافها هو الذي يدفع الإدارة إلى الفرض التلقائي للضريبة كجزاء له على عدم الامتثال لالتزاماته وما يترتب عن ذلك من تملص أو إفلات ضريبي، أو الحصول على خصم ضريبي أو استرجاع مبالغ بدون حق¹⁰⁸.

خلاصة للمحورين أعلاه المتعلقين سواء بالمسطرة في حالة عدم تقديم الإقرار أو تقديم إقرار ناقص أو خارج الأجل أو المسطرة في حالة الإخلال بأحكام تقديم الوثائق المحاسبية وحق المراقبة كما تم تنظيم مقتضياتهما في المادتين 228 و229 من م ع ض، فرضت على الإدارة توجيه رسالتين للملزم المتقاعد عن تقديم تصريحه الضريبي، وهو ما يشكل ضمانا أساسية لعدم تعسف الإدارة في استعمال سلطاتها ومحاولة لتكريس العدالة الضريبية في هذا الصدد، وفي نفس الآن منح الملزم فرصة من أجل تقديم تصريحه، قبل أن تستعمل الإدارة وسائلها في تقدير أساس الضريبة والفرض التلقائي لها.

1- إذا لم يقدم الخاضعون للضريبة الوثائق المحاسبية والوثبوتية المشار إليها في المادتين 145 و146 أعلاه، أو رفضوا الخضوع لإجراء المراقبة المنصوص عليها في المادة 212 أدناه، فإنهم يتعرضون لغرامة مبلغها ألفي (2.000) درهم وإن اقتضى الحال غرامة تهديدية قدرها مائة (100) درهم عن كل يوم تأخير، على أن لا يتجاوز مجموعها ألف (1.000) درهم وفق الشروط المقررة في المادة 229 أدناه غير أنه بالنسبة للضريبة على الدخل يتراوح مبلغ هذه الغرامة من خمسمائة (500) إلى ألفي (2.000) درهم.

¹⁰⁵ الفقرة الثانية من المادة 229 من م ع ض.

¹⁰⁶ الفقرة الثالثة من المادة 229 من م ع ض.

¹⁰⁷ الفقرة الأخيرة من المادة 229 من م ع ض.

¹⁰⁸ خديجة أمعيوة، "القاضي الإداري وحماية الحقوق والحريات بالمغرب، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية فاس، جامعة سيدي محمد بن عبد الله، السنة الجامعية 2004/2005، ص 49.

فبخصوص الرسالة الأولى فإن مضمونها يركز على تذكير الملزم بإجراءات معينة تختلف بحسب الحالة، ففي المادة 228 نجد أن الإدارة توجه إلى الملزم رسالة طبقاً لأحكام المادة 219 من م ع ض، تطلب منه من خلالها إيداع أو تميم إقراره أو دفع المبالغ المحجوزة أو التي كان من المفروض حجزها داخل أجل الثلاثين (30) يوماً الموالية لتاريخ تسلم الرسالة المذكورة، وبخصوص الحالة المنصوص عليها في المادة 229، فإن مضمون الرسالة الأولى يتمحور بالأساس في دعوة الملزم بالتقيد بالالتزامات القانونية داخل أجل خمسة (15) يوماً من تاريخ تسلم الرسالة المذكورة.

فمضمون الرسالة الأولى أو الإنذار الأول في كلتا الحالتين (228 و 229) يتعلق بتذكير الملزم لا غير، بحيث لا تتضمن أية إشارة إلى أساس الضريبة، وبخصوص الإنذار الثاني أو الرسالة الثانية فحسب البند 2 من المادة 228 إذا لم يقيم الخاضع للضريبة بإيداع أو تميم إقراره أو عقده أو لم يدفع المبالغ المحجوزة في المنبع المشار إليه أعلاه، داخل أجل الثلاثين (30) يوماً المذكورة، أخبرته الإدارة بالأسس التي قدرتها والتي على أساسها ستفرض عليه تلقائياً الضريبة إذا لم يقيم هذا الأخير بالمطلوب داخل أجل ثان مدته ثلاثون (30) يوماً من تاريخ تسلم رسالة الإخبار المذكورة، ونفس المبدأ نصت عليه الفقرة الثانية من المادة 229 السالفة الذكر¹⁰⁹.

وقد يكون هناك حالات يتعذر معها تبليغ الملزم بضرورة إيداع وتميم إقراره أو عقده قبل الفرض التلقائي للضريبة، والتي نجد من بينها حالة انتقال الملزم من العنوان المدرج لدى مفتش الضرائب، مما يجعلنا أمام عدة تأويلات لهذه الحالة من بينها هل التبليغ حينذاك يعتبر صحيحاً أم لا، هذا الأمر حسمت فيه محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط في أحد قراراتها¹¹⁰، حيث ذهبت إلى اعتبار أن "التبليغ صحيحاً إذا رجع الطي بملاحظة انتقال الملزم من العنوان من غير إدلائه بالعنوان إلى الإدارة الضريبية، بحيث وجهت الإدارة إلى الملزم رسالة أولى أرجعت بعبارة -انتقل من العنوان- ووجهت إليه رسالة ثانية رجعت إليه بملاحظة -غير معروف العنوان-، مما تكون معه مسطرة الفرض التلقائي سليمة".

لقد حاول القضاء الإداري المغربي من خلال عدة قرارات وأحكام من بينها القرار الصادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط أعلاه، اعتبار التبليغ أحد الأركان الأساسية التي يبني عليها حكمه، وأن أي إخلال بهذه المسطرة أو إخلال بمقتضيات المادة 219 من م ع ض

¹⁰⁹ محمد السليمان، مسطرة فرض الضريبة بصورة تلقائية من خلال القانون الضريبي وأحكام القضاء الإداري، مداخلة ألقيت في ندوة «المنازعات الانتخابية والجبائية من خلال توجهات المجلس الأعلى»، المركب الرياضي والاجتماعي لبنك المغرب، حي الرياض، مدينة العرفان، 10 و 11 ماي 2017.

¹¹⁰ قرار محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط ع 1587 المؤرخ 16/04/2012، ملف إداري ع 464/11/9 حكم غير منشور.

المنظمة لها يؤدي إلى بطلان المسطرة المتبعة ككل، في حين أن القضاء الإداري المغربي أثبت من خلال هذا القرار بأن طرفي العلاقة الضريبية ملزم/إدارة ضريبية سواسية أمام تطبيق القانون، وأن أي شخص مهما كانت مكانته سيتم الحكم عليه انطلاقاً من المسطرة المتبعة ومدى احترامه لها، وذلك ما يدخل ضمن إطار التفعيل الحقيقي للعدالة الضريبية من خلال أحكام القضاء الإداري¹¹¹.

فالقضاء الإداري هاهنا يساوي ما بين الإدارة الضريبية والملزم أثناء سلوكهم للمسطرة القضائية، فالإدارة من خلال هذا القرار، حاولت تبليغ الملزم برسالة أولى وثانية تدعوه فيها إلى ضرورة إيداع إقراره أو عقده قبل الفرض التلقائي للضريبة، لكن الوثيقة تم إرجاعها بعبارة «انتقل من العنوان» و «غير معروف العنوان» هاتين العبارتين تدخلان ضمن مقتضيات المادة 219 من م ع ض المتعلقة بكيفية التبليغ، مما تكون معه مسطرة الفرض التلقائي صحيحة وسليمة.

الفقرة الثانية: حالات بطلان مسطرة الفرض التلقائي

تفاديا لعم التعسف في استعمال سلطة الفرض الضريبي، وضع النظام الضريبي مجموعة من الضوابط التي يركز عليها الفرض التلقائي للضريبة، حيث يتم إشعار الملزم المعني بالأمر بهذا الفرض الضريبي عبر مراحل حتى يتسنى له الإدلاء بالحجج والأسانيد التي تدعم رأيه فإحاطة المشرع لعملية الفرض الضريبي بإجراءات ومساطر إجبارية ليس أمراً عبثياً أو مجرد إغراق في الشكليات¹¹²، وقد صدر قرار عن المحكمة الإدارية بالرباط¹¹³ جاء في حيثياته: "خرق إدارة الضرائب للإجراءات الشكلية الجوهرية المنظمة لعملية الفرض التلقائي يعتبر مساساً بحقوق الملزم في الدفاع ويفضي إلى بطلان مسطرة الفرض الضريبي". وعليه سنرى حالات بطلان هذه المسطرة لخرق إجراءاتها.

✚ حالة عدم التوصل بالرسائل التبليغية لإيداع الإقرار الضريبي

إن عدم التبليغ القانوني بالإندارين المنصوص عليهما في مسطرة الفرض التلقائي للضريبة المتعلقين بالدعوة إلى تقديم الإقرار أو إتمامه والإخبار بالأساس المنوي اعتماده في فرض الضريبة يرتبان اثر بطلان مسطرة فرض الضريبة، يستوي في ذلك أن تكون الإدارة قد

¹¹¹ يونس مليح، العدالة الضريبية بالمغرب بين مساطر التأسيس والتحصيل والمنازعة، م س، ص 65.

¹¹² عبد الصمد العسولي، المقاربة القضائية لحماية الإستثمار بالمغرب - المنازعات الضريبية نموذجاً، مجلة المنازعة للدراسات القانونية والإدارية، ع خاص، 2017، ص 184.

¹¹³ حكم المحكمة الإدارية بالرباط ع 71 بتاريخ 2006/01/19، في الملف رقم 725/02 ش.ض، منشورات مجلة الحقوق المغربية، دلائل الأعمال القضائية، الدليل الثالث، أكتوبر 2010، ص 175.

قامت بهما على وجه سيء حينما لم تبلغهما بشكل قانوني للملزم أو اكتفت بتبليغ إحداهما فقط أو لم تباشر أي منهما، هذا وإذا كانت الإدارة تفرض الضريبة بصورة تلقائية وبطريقة منفردة في حق الملزم الذي لم يقدم إقراره أو قدمه ناقصا من البيانات اللازمة لربط الضريبة، فالملاحظ أنها تؤسس تلك الضريبة انطلاقا من المعلومات المتوفرة لديها التي تعذر على الملزم مناقشتها في ذلك، علما بأن المشرع الضريبي وحتى من خلال كتاب المساطر الجبائية الصادر سابقا بموجب قانون المالية لسنة 2005 أو الملحق فيما بعد بالمدونة العامة للضرائب، لم يكلفها بإثبات العناصر المعتمد عليها في تضريب الملزم بشكل تلقائي وفي ذلك إرهاب للمدين الملزم¹¹⁴.

فالتبليغ قبل الفرض التلقائي للضريبة أكدت عليه مجموعة من القرارات القضائية، التي سارت في اتجاه إلغاء مسطرة الفرض التلقائي للضريبة بسبب عدم تبليغ الإدارة للملزم بضرورة إيداعه للإقرار الضريبي، وهو الأمر الذي يصب في اتجاه تكريس العدالة الضريبية في مسطرة الفرض التلقائي للضريبة، وتكريس التطبيق السليم للمقتضيات الجبائية، وهو ما أكدت عليه محكمة النقض في أحد قراراتها¹¹⁵ حيث ذهبت إلى اعتبار: "أن عدم تبليغ الإدارة الجبائية الملزم بالإندار بإيداع إقراره الضريبي أو إتمامه يجعل مسطرة الفرض التلقائي للضريبة غير سليمة مما يترتب عنه بطلان الأمر بالتحصيل الصادر على أساسها. حيث إن عدم التبليغ القانوني بالإندارين المنصوص عليهما في مسطرة الفرض التلقائي للضريبة يرتبان أثر بطلان مسطرة فرض الضريبة، يستوي في ذلك أن تكون الإدارة قد قامت بهما على وجه سيء حينما لم تبلغهما بشكل قانوني للملزم، أو اكتفت بتبليغ أحدهما فقط أو لم تباشر أي منهما وأن محكمة الاستئناف لما أيدت الحكم الابتدائي القاضي بإلغاء الضريبة موضوع المنازعة، تكون قد بنت قضاءها على أساس سليم من القانون، ولم تخرق المقتضيات القانونية المحتج بها في شيء وما بالوسيلة على غير أساس".

وحتى نؤكد طرح القضاء لبطلان مسطرة الفرض التلقائي ككل، كجزء عن عدم احترام الإدارة الضريبية لإجراءات جوهرية، نستشهد بقرارات صادرة عن محكمة النقض وهكذا، فبعد عرضه لمسطرة الفرض التلقائي وإجراءاتها، جاء في قرار¹¹⁶ آخر لهذه المحكمة جاء فيه: "إن الإجراءات الممهدة للفرض التلقائي للضريبة من النظام العام يترتب على الإخلال

¹¹⁴ محمد قصري، المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء المغربي، مطبعة دار أبي رقرق، ط الثانية 2009، ص 29.

¹¹⁵ قرار محكمة النقض ع 355 المؤرخ 04/04/2013، ملف إداري ع 79/4/1/2012، غير منشور، يونس مليح، العدالة الضريبية بالمغرب بين مساطر التأسيس والتحصيل والمنازعة، م.س، ص 60-61.

¹¹⁶ قرار محكمة النقض ع 252 صادر بتاريخ 10 ماي 2012 في الملف الإداري ع 2011-2-4-5، منشور بنشرة قرارات محكمة النقض، الغرفة الإدارية ع 12، ص 51.

بها أو بإحداها بطلان مسطرة الفرض، ولما ثبت للمحكمة المطعون في قرارها أن موروث الطالبين توصل فقط برسالة التذكير الثانية بإيداع الإقرار دون الرسالة الأولى، ورتبت على ذلك اعتبار الفرض التلقائي للضريبة المطعون فيها مطابقاً للقانون، والحال أن الإجراءات المتعلقة بما ذكر من النظام العام و أن عدم توصل الملزم بأحدها لسبب لا علاقة له به يجعل الفرض الضريبي المؤسس على رسالة لم تبلغ للملزم ماساً بحق من حقوق الدفاع وإخلالاً بالمسطرة التوجيهية التي أرادها المشرع لتكون على مرحلتين بحيث لا يلجأ للتذكير الثاني إلا بعد استنفاد إجراءات التذكير الأول، فإنها تكون قد خرقت حقاً من حقوق الدفاع ومست بمبدأ التوجيهية في فرض الضريبة المطعون فيها بصورة تلقائية وعرضت قرارها للنقض".

🚦 حالة الإخلال بالآجال القانونية

نص المشرع الضريبي على آجال قانونية في مسطرة الفرض التلقائي، سواء المتعلقة بالرسالة الأولى أو الثانية، وذلك حسب مقتضيات المادة 228 من م ع ض وهي آجال كاملة ترتبط بالإجراءات الجوهرية، حيث ألزم المشرع على الإدارة توجيه رسالة أولى إلى الملزم وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 219، تطلب إليه إيداع إقراراته أو عقوده التي كان من المفروض حجزها داخل أجل ثلاثين (30) يوماً الموالية التاريخ تسلم الرسالة الأولى، وكذلك الرسالة الثانية عند عدم استجابة الملزم للرسالة الأولى، تخبره الإدارة في رسالة ثانية وفق نفس الإجراءات بالأسس التي قدرتها والتي على أساسها ستفرض الضريبة تلقائياً، داخل أجل ثان مدته ثلاثين (60) يوماً.

هذه الآجال ترتب بطلان مسطرة الفرض التلقائي في حالة الإخلال بها لارتباطها بالنظام العام، والآجال لا تدخل فيها اليوم الأول والأخير.

هذا ما أكدته الغرفة الإدارية في قرارها¹¹⁷ حين اعتبرت أن "الآجال في المادة الضريبية تعتبر من النظام العام، يمكن الدفع بها في أي مرحلة من مراحل التقاضي".

وفي قرار¹¹⁸ آخر يؤكد بطلان مسطرة الفرض التلقائي المرتبط بالإخلال بالآجال، أكدت محكمة النقض أنه: "تتوقف صحة مسطرة الفرض التلقائي للضريبة على الدخل على احترام إدارة الضرائب لمسطرة أولية عبر مراسلة الملزم بالتصريح بإشعار أولي مضمون الوصول من

¹¹⁷ قرار ع 151 المؤرخ 2008/02/20، ملف إداري ع 2005/4/3419، و 2006/2/4/3، غير منشور، يونس شكران، "البطلان القضائي لمسطرة الفرض الضريبي على ضوء الاجتهاد القضائي الحديث"، مقال منشور على الرابط الإلكتروني التالي: <https://2u.pw/3WZ3d>، تم الإطلاع عليه بتاريخ 2025/06/15، على الساعة 22:03.

¹¹⁸ القرار الصادر عن الغرفة الإدارية لمحكمة النقض ع 252 بتاريخ 10/05/2012 في الملف الإداري ع 865/4/2/2011، غير منشور، مريم محجوبي، م س، ص 41.

أجل دعوته إلى الإدلاء بإقراره، ولا يمكن توجيه الإشعار الثاني إلا بعد استنفاد أجل شهر على الأول، وأن عدم احترام الإدارة لهذا الإجراء يشكل خرقاً لحقوق الدفاع وإخلالاً بمبدأ التواجهية الذي يعتبر من صميم النظام العام".

✚ حالة عدم إخبار الملزم بالأساس المنوي اعتماده

إن عدم إخبار الملزم بالأساس المنوي اعتماده وعدم تضمين الإدارة الضريبة في الرسالة الثانية الأسس التي قدرتها والتي على أساسها ستفرض الضريبة في مسطرة الفرض التلقائي، يرتب بطلان المسطرة لارتباط هذه العناصر بحق الدفاع، وغاية المشرع هو اطلاع الملزم على الأساس الذي يمكن فرضه في حالة عدم التجاوب مع الرسالة الثانية، لتمكين الملزم من حقه في مناقشة الأساس، لأن هذا الإجراء مرتبط بالحق في الدفاع¹¹⁹.

وهذا ما سار عليه القضاء الإداري على مستوى المحاكم الإدارية والاستئناف الإدارية، وكرسته الغرفة الإدارية في أحد قراراتها حين اعتبرت "أن المشرع إذا كان في الفصل 47 من القانون المتعلق بالضريبة على القيمة المضافة، أوجب على الملزم أن يتظلم لدى الإدارة المختصة قبل رفع المنازعة إلى القضاء، فإن المشرع قبل ذلك أعطى الملزم حقا أساسيا ينص عليه الفصل 28 من نفس القانون، وهو حق الدفاع المتمثل في وجوب تمكين الملزم من التعرف على أساس الضريبة ومناقشتها قبل فرضها تلقائيا عليه..."¹²⁰.

هنا يظهر أن القضاء الإداري بمختلف المحاكم والدرجات يكرس نفس الاتجاه، وهذا يدل على أن المحاكم الإدارية تعتمد على ما استقرت عليه الاجتهادات السابقة مما يجعل الأمن القضائي على مستوى المنازعات الضريبية متوفر، وذلك بالاستقرار على نفس الاتجاه.

✚ حالة وفاة الملزم الأصلي

لا شك أن إلزام الإدارة الضريبية باحترام مسطرة الفرض في مواجهة الورثة الذين لم يقوموا بالتعريف بأنفسهم عن طريق تقديم الإقرار تنسجم والمقتضيات المنصوص عليها في البند II من المادة 85 من م ع ض، حيث جاء فيها "إذا توفي الخاضع للضريبة على الدخل، وجب على المستحقين عنه أن يوجهوا في رسالة مضمونة مع إشعار بالتسلم أو يسلموا مقابل وصل إلى مفتش الضرائب التابع له الموطن الضريبي للهالك أو مؤسسته الرئيسية، إقرارا بمجموع دخله أو الإقرار المنصوص عليه في المادة 82 المكررة ثلاث مرات أعلاه عن الفترة

¹¹⁹ مريم محجوبي، م س، ص 37.

¹²⁰ قرار الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى (محكمة النقض حاليا)، ع 655 في الملف الإداري ع 14/5/1/97، أورده محمد قصري، المنازعات المتعلقة بفرض الضريبة وتصحيح وعائها أمام القضاء الإداري، مطبعة المعارف الجديدة الرباط 24/12/2003، ص 27-28.

المنصوص عليها في البند | من المادة 175 أدناه وذلك داخل الثلاثة أشهر الموالية لتاريخ الوفاة"¹²¹، إذ كيف للإدارة أن تبشر هذه المسطرة في مواجهتهم، أمام غياب التعريف بأنفسهم إلا في حالة كان محل ممارسة النشاط معروف عند الإدارة، وتمت ممارسة النشاط في نفس المحل، إذ يقع على الإدارة توجيه رسالة إلى الورثة في حالة عدم تقديمهم للإقرار الضريبي، وتبطل المسطرة في حالة عدم توجيه الرسالة أي عدم تبليغهم.

وفي هذا الاتجاه ذهبت محكمة النقض في قرارها¹²² ع 198 حين: "أبطلت مسطرة الفرض التلقائي، لأن إدارة الضرائب بعد وفاة المرحوم ع. الحق العمراني الجوطي الحسيني بتاريخ 28/8/1999 وتم بيع محله من طرف الورثة بتاريخ 2/6/2000 أرسلت مراسلات كانت تطالبه بالإدلاء بإقراره لكن رجعت المراسلات تحمل عبارة (متوفى) ومع ذلك تم فرض الضريبة باسمه، في حين كان على الإدارة أن تمارس المسطرة في مواجهة خلفه مما يكون ما أثير بدون أساس والحكم المستأنف صائب وواجب التأييد".

من هنا، يعتبر أن القضاء الإداري استقر على أنه يجب تبليغ الورثة في حالة وفاة الملمزم الأصلي وأن كل فرض تلقائي في حق هذا الأخير يعتبر باطلا.

ختاماً لجميع حالات البطلان المذكورة، فإنه يلاحظ من بعض الاجتهادات القضائية بأن القضاء الإداري المغربي لم يتوقف عند التصريح ببطلان مسطرة الفرض الجبائي المعيب بل أقر مسؤولية الإدارة الجبائية عن ذلك في حالة تضرر الملمزم من إجراءات الفرض المعيبة، ورتب أحقيته في الحصول على التعويض. وفي هذا الإطار اعتبرت المحكمة الإدارية بالرباط بأن "إصرار مصلحة الوعاء الضريبي على سلوك مسطرة الفرض التلقائي في مواجهة الطرف الملمزم ومباشرة إجراءات التحصيل الجبري من حجز ورهن رسمي رغم انتفاء موجباته وفي ظل العجز المسجل بمحاسبة الطرف الملمزم والمستخلص من تقرير المفتش المحقق الذي كان محل تأييد من لدن اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة فضلاً عن إلغاء المسطرة المذكورة بموجب حكم قضائي نهائي يشكل خطأ جسيماً ويرتب مسؤوليتها الإدارية عن كافة الأضرار المادية المعنوية المترتبة عن هذا الخطأ، وإن التوقف النهائي عن ممارسة النشاط من جراء الخطأ الجسيم المنسوب للمصلحة الوعاء الضريبي والحرمان من فرص الربح والامتيازات المخولة قانوناً بمقتضى المادة 144 من المدونة العامة للضرائب

¹²¹ البند II من المادة 85 من م ع ض على ما يلي:

¹²² قرار المجلس الأعلى (محكمة النقض حالياً)، ع 198 المؤرخ في 05/03/2008، ملف إداري القسم الثاني ع 971/4/2/2006، غير منشور، مريم محجوبي، م س، ص 39.

والمساس بالسمعة داخل سوق الاستثمارات العقارية هي عناصر كفيلة بتقييم الضرر في إطار السلطة التقديرية للمحكمة"¹²³.

نافلة القول، لقد حاولنا من خلال هذا الفصل دراسة المسطرة التوجيهية في مرحلتها الأولية والتي تعتبر المرحلة الرئيسية والأساسية في تحديد مقدار مساهمة الملزم في التكاليف العمومية، وهي مرحلة يكون فيها الخاضع ملزماً بتقديم إقرار وفق نموذج تعده الإدارة من أجل ذلك، يحدد فيه الوعاء الضريبي ومصادر دخل الخاضع للضريبة، بحيث تأخذ الكثير من التشريعات الضريبية بهذه الطريقة، نظراً لقربها من العدالة، وتتيح الفرصة للوصول للدخل الحقيقي بشكل أدق، ويمكن للإدارة الضريبية في حالة عدم ثقتها في الإقرار المقدم من طرف الملزم أن تلجأ إلى مسطرة التصحيح الضريبي التي تباشرها الإدارة الضريبية كلما لجأت إلى تعديل أساس الضريبة المحدد بناء على تصريح الملزم، ويمكن للإدارة أيضاً أن تلجأ إلى تفعيل أو سلوك مسطرة الفرض التلقائي للضريبة في حالة عزوف الملزم عن تقديم هذا الإقرار أو التصريح داخل الآجال القانونية المحددة لذلك، وعادة ما تلجأ الإدارة الضريبية إلى هذه الطرق في حالة تخلف الملزم أو امتناعه عن تقديم الإقرار الضريبي، أو إذا كان الإقرار غير مطابق للواقع، أو ينطوي على خطأ أو غش، وقد خص المشرع المغربي هذه المساطر بمجموعة من الضمانات لفائدة الملزمين من أجل تكريس العدالة الضريبية، وسد الباب أمام الإدارة الضريبية من أي تجاوز أو خرق لهذه المساطر، حيث نص من خلال مواد م ع ض على ضرورة دعوة الإدارة الضريبية للملزمين عن طريق الرسالة الأولى والثانية للتبليغ، إلى ضرورة تقديم إقراراتهم أو تميمها داخل الآجال القانونية في حالة سلوكها لمسطرة الفرض التلقائي أو اخبارهم بالأسس الضريبية المصححة في حالة تصحيح الأساس الضريبي، وفي حالة قبول الملزم الخاضع للضريبة بالأسس المفروضة عليه تلقائياً أو الأسس المصححة تنتهي بذلك المسطرة التوجيهية، أما إذا لم يقبل الملزم بهذه الأسس فقد خول له المشرع في إطار المسطرة التوجيهية حق تقديم طعن أمام لجن إدارية أحدثها لهذا الغرض، وبذلك تمتد المسطرة التوجيهية إلى حين صدور مقرر اللجنة المختصة.

¹²³ حكم المحكمة الإدارية بالرباط الصادر بتاريخ 7 فبراير 2012 في الملف رقم 310/7/09، حكم غير منشور.

الفصل الثاني: المسطرة التواجهية أمام اللجان الضريبية

إن التدخل المستمر للإدارة الجبائية بحكم وظيفتها يؤدي إلى العديد من الخلافات بينها وبين الخاضع للضريبة خاصة أمام تعقد القوانين الجبائية وتشعبها، ومع سريان المسطرة التواجهية بين الملزم والإدارة الضريبية وبانتهاء المرحلة الأولى من مسطرتي التصحيح الضريبي والفرز التلقائي قد يتخذ الملزم موقفا سلبيًا من الأسس الضريبية المقترحة من طرف الإدارة، وبالتالي ينشب خلاف بينه وبين هذه الأخيرة، مما حدا بالمشرع الجبائي في هذه الحالة إلى تخويل الخاضع للضريبة حق الطعن في الأسس المعتمدة على إثر مباشرة الإدارة لمسطرة التصحيح الضريبي أو الفرز التلقائي وذلك أمام اللجان الضريبية.

ويهدف المشرع من خلال إنشاء محطة الطعن أمام اللجان الضريبية قبل اللجوء إلى المحاكم في حالة استمرار النزاع، إلى إيجاد حلول للخلاف بين الإدارة والخاضع للضريبة في إطار مسطرة خاصة، وكذا تخفيف العبء عن القضاء بحل بعض النزاعات على مستوى اللجان، وتبرز أهمية الطعن أمام اللجان الضريبية في كونها تساهم في فض النزاعات الناشئة بين طرفي المعادلة الجبائية وذلك عبر خلق آلية تسعى إلى التوافق بين تقديرات الإدارة والخاضع للضريبة.

وتعتبر مرحلة الطعن اللجائي مرحلة وسطى في المنازعات الضريبية بين المرحلة الإدارية والمرحلة القضائية، لكون اللجان الضريبية من أهم الآليات الأساسية التي أحدثها القانون الضريبي لتسوية النزاعات التي تنشأ بين طرفي العلاقة الضريبية، لما تتمتع به من استقلالية وحياد عن النزاع بين الإدارة الضريبية والملزمين، وكذا في الاختصاصات المخولة لها والمتجلية في تحديد الأساس الخاضع للضريبة، وذلك في إطار مسطرة تواجيهية تضمن للطرفين حقوق للدفاع عن مصالحهما.

وهذا الطعن يكون أمام ثلاث (3) لجان كل حسب اختصاصه وقد خص المشرع لكل لجنة تنظيمها القانوني وفق مقتضيات قانونية مستقلة، وقد أطلق على اللجنة الأولى تسمية اللجنة المحلية لتقدير الضريبة، الثانية اللجنة الجهوية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة (المبحث الأول)، والثالثة اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة (المبحث الثاني).

المبحث الأول: اللجنتين المحلية والجهوية للنظر في الطعون الضريبية

تحتل اللجنتين المحلية والجهوية على غرار اللجنة الوطنية مكانة متميزة في مختلف التشريعات الضريبية المعاصرة لكونهم يلعبون دور الوسيط بين الإدارة الضريبية والخاضع للضريبة، وذلك من خلال العلاقة التواجهية والحوارية بين طرفي المنازعة قبل لجوئهما إلى القضاء فحل النزاعات الضريبية على مستوى هذه اللجان كمرحلة أولى من شأنه أن يخفف العبء على القضاء باعتبارها هيئة مستقلة من الإدارة الضريبية تؤطرها هيكلية تنظيمية ووظيفية.

لذلك أجمع الفقه المغربي على أن هذه اللجان تعتبر بحق من أهم الضمانات الفعلية المخولة للخاضعين للضريبة ويعتبر وجودها ضمن الهيآت المتداخلة في المنازعة الضريبية أمرا قديما في النظام الضريبي المغربي، على غرار باقي التشريعات الضريبية المعاصرة، وخاصة تشريعات دول المغرب العربي، ذلك أنها كانت معروفة من القانون الصادر في 10 يناير 1908 الخاص بالضريبة الحضرية¹²⁴.

وتصنف هذه اللجان إلى اللجنة المحلية لتقدير الضريبة كما هي منظمة في المادة 225 من م ع ض (المطلب الأول)، واللجنة الجهوية للنظر في الطعون الضريبية كما هي منظمة في المادة 225 المكررة (المطلب الثاني)، إلى جانب اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة والتي سنأتي على ذكرها لاحقا

المطلب الأول: اللجنة المحلية لتقدير الضريبة

لقد تم إحداث اللجنة المحلية لتقدير الضريبة بمقتضى مرسوم رقم 2.87.911 المؤرخ في 8 جمادى الأولى 1408 الموافق لـ 30 دجنبر 1987 لتطبيق القانون رقم 24.86 المتعلق بالضريبة على الشركات، قصد النظر ابتدائيا في الطعون المتعلقة بالضريبة على الشركات والضريبة العامة على الدخل والضريبة على القيمة المضافة، لكنه ابتداء من قانون المالية لسنة 2001 توسع اختصاصها ليشمل أيضا الطعون المتعلقة بضريبة التسجيل والضريبة على الأرباح العقارية بعد ما كان ذلك من اختصاص اللجنة المحلية للتقييم التي تم

¹²⁴ محمد مرزاق وعبد الرحمان ابليللا، النظام القانوني للمنازعات الجبائية بالمغرب، مطبعة الأمنية، الرباط، ط الأولى 1996، ص 68.

إلغاؤها وورثت اللجنة المحلية لتقدير الضريبة جميع اختصاصاتها. هذا التوجه التشريعي جعل من هذه اللجان عبارة عن هيئات متخصصة للبت في المنازعات الضريبية¹²⁵.

ومما لا شك فيه أنه بمجرد تفحص المواد المؤطرة للجان الضريبية، أول ما يلاحظه القارئ هو اختلاف تسمية هذه اللجنة (اللجنة المحلية لتقدير الضريبة) عن نظيرتها، اللجنة الجهوية للنظر في الطعون الضريبية واللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية، فالأولى لم تحظ بصفة لجنة للطعن رغم أن ما تقوم به لا يخلو من عرض نزاع ضريبي بين الملمزم والإدارة الضريبية عليها على وجه الطعن وربما أحيانا قد ينتهي هذا النزاع بصدور قرار ترد فيه اللجنة التصحيح لعب شكلي في المسطرة على سبيل المثال، وهنا لا تكون اللجنة قد مست "التقدير" كما هو مذكور في تسميتها لا من قريب ولا من بعيد، وعليه فإننا لا نرى مبررا لوصفها بلجنة للتقدير عوض لجنة للطعن، رغم أن المشرع الضريبي نفسه ينص في مضمون المواد المؤطرة لها أن ما تقوم به اللجنة يتم في إطار الطعن الذي يقدمه أمامها الخاضع للضريبة، ومن قبيل هذه المواد نجد المادة II-220¹²⁶ من المدونة، وكذلك المادة II-221¹²⁷ في فقرتها الأولى.

قبل الحديث عن تكوين هذه اللجنة نشير أيضا إلى ما جاء بمستهل المادة 225 من المدونة من أن الإدارة تحدث لجانا محلية لتقدير الضريبة وتحدد مقارها ودائرة اختصاصها، وذلك لنقف بالضبط عند نقطة تحديد المقار¹²⁸، إذ أنه بعد إحداث هذه اللجان مع ما في ذلك من تعبير عن السعي الحثيث لتقوية ودعم الضمانات المخولة للخاضع للضريبة في مواجهته للإدارة الضريبية لاسيما بتعيين قضاة على رأسها، لم يعد من المستساغ أن تكون

¹²⁵ كريم لحرش، المنازعات الضريبية في القانون المغربي، مطبعة طوب بريس-الرباط، ط الأولى 2013، ص 63.

¹²⁶ وقد جاء في هذه المادة ما يلي: "إذا تلقت الإدارة ملاحظات المعنيين بالأمر داخل الأجل المضروب واعتبرت أن جميعها أو بعضها لا يستند إلى أي أساس صحيح، وجب عليها أن تقوم خلال أجل لا يتجاوز ستين (60) يوما من تاريخ تسلم الجواب بتبليغهم، وفقا للإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 أعلاه، أسباب رفضها الجزئي أو الكلي وكذا أساس فرض الضريبة الذي ترى من الواجب اعتماده، مع إخبارهم بأن هذا الأساس سيصير نهائيا إذا لم يقدموا **طعنوا** في ذلك أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة المنصوص عليها في المادة 225 أدناه أو أمام اللجنة الجهوية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة المنصوص عليها في المادة 225 المكررة أدناه أو أمام اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة المنصوص عليها في المادة 226 أدناه، حسب الحالة، داخل أجل الثلاثين (30) يوما الموالية لتاريخ تسلم رسالة التبليغ الثانية".

¹²⁷ جاء كذلك في هذه المادة في فقرتها المذكورة ما يلي: "إذا قدمت ملاحظات داخل الأجل المضروب واعتبرت الإدارة أن جميعها أو بعضها لا يستند إلى أي أساس صحيح، وجب عليها أن تبلغ المعنيين بالأمر، وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 أعلاه داخل أجل لا يتجاوز الستين (60) يوما الموالية لتاريخ تسلم جواب المعنيين بالأمر، أسباب رفضها الجزئي أو الكلي وكذا أسس فرض الضريبة المعتمدة، مع إخبارهم بأن لهم أن **يطعنوا** في الأسس المذكورة أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة المنصوص عليها في المادة 225 أدناه أو أمام اللجنة الجهوية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة المنصوص عليها في المادة 225 المكررة أدناه أو أمام اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة المنصوص عليها في المادة 226 أدناه، حسب الحالة، داخل أجل الثلاثين (30) يوما الموالية لتاريخ تسلم رسالة التبليغ الثانية".

¹²⁸ ويحسب للمشرع هنا تحريه وحرصه على استعمال الجمع الصحيح لكلمة مقر التي تجمع على مقار عوض مقرات التي هي الكلمة المستعملة عادة والحال أنها تدخل في عداد الأخطاء الشائعة.

الإدارة كما كانت من قبل هي التي تحدد مقار هاته اللجان، علما بأنه عمليا وحتى بالنسبة للطعون المتعلقة برسوم التسجيل والأرباح العقارية، فإنه حاليا تعقد جلسات اللجان المحلية بمقار المحاكم الابتدائية التي يزاول بها القضاة مهامهم، وفي هذا الإطار قد انبرى كثير من الباحثين في المجال الضريبي إلى إبداء رأيهم بخصوص صلاحية الإدارة في تحديد مقار اللجان الضريبية، وهكذا فمنهم من رأى بأنه يكون من المفيد، ومن حق المواطن على الإدارة، أن يكون مقر اللجنة بعيدا عن المراكز التابعة لجهة مديرية الضريبة، حتى تدفع عنها الشبهة، ويطمئن الخاضع للضريبة إلى نزاهة موقفها¹²⁹.

إذا بعد إعطاء نبذة تاريخية عن اللجنة المحلية والاشارة إلى الملاحظتين أعلاه والتي من الواجب على المشرع الضريبي أن يأخذهما بعين الاعتبار استقبالا، نتطرق الان إلى دراسة هذه اللجنة سواء من خلال تكوينها واختصاصاتها (الفقرة الأولى)، أو من حيث المسطرة المتبعة أمامها (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: تكوين اللجنة واختصاصاتها

حرصا من المشرع الضريبي على ضمان فعالية هذا الجهاز في تنفيذ المهام الموكلة إليه قد نص في تكوينها على أنها تتألف من مجموعة من الأعضاء منها ما يمثل الملزم ومنها ما يمثل الإدارة، تتوفر فيهم شروط التجربة والكفاءة العلمية والعملية، وكل ذلك برئاسة قاض تتوفر فيه شروط النزاهة والحياد والكفاءة القانونية، هذا ما سنتطرق له من خلال تكوين اللجنة (أولا)، إلى جانب ذلك قد حدد المشرع الضريبي للجنة المحلية لتقدير الضريبة مجموعة من الاختصاصات التي تناط بها (ثانيا) والتي لا يمكن دراسة اللجنة المحلية إلا بالتطرق لها ودراستها.

أولا: تكوين اللجنة المحلية

تتألف اللجنة من الأعضاء التالية:

✚ قاضيا رئيسا:

يرأس اللجنة المحلية لتقدير الضريبة قاض يتم اختياره من الهيئة القضائية، إلا أن المشرع المغربي لم يحدد أي قاض يقصده ودرجته ومستواه في تسلسل النظام القضائي ولا الجهة التي تعينه خلافا للمشرع الفرنسي الذي عين رئيس المحكمة الإدارية أو أحد قضائها

¹²⁹ المصطفى النوري، دور اللجان الضريبية في الفصل في المنازعات الجبائية، المطبعة والوراقة الوطنية مراكش، ط الأولى 2020، ص 73-74.

أو قاض من محكمة الاستئناف الإدارية لترأس اللجنة الإقليمية للضرائب¹³⁰، لما لهؤلاء القضاة من إلمام واسع بالمنازعات الضريبية نظرا لأن نوعية تكوينهم تسمح بذلك¹³¹.

أما في المغرب فبصدور مرسوم للوزير الأول بتاريخ 22 نونبر 1996¹³²، جعل من رؤساء المحاكم الابتدائية هم القضاة المعنيين بالأمر، أو من ينوب عنهم، باستثناء لجنة الدار البيضاء - أنفا، والتي تتوفر على لجنتين نظرا لكثرة ملفات المنازعة المحالة عليها.

ويرى جانب من الفقه¹³³ أنه إذا كان إسناد رئاسة هذه اللجان إلى قاض من المحكمة الابتدائية أمرا مستساغا في الوقت الذي كان فيه المغرب يعمل بنظام وحدة المحاكم، فإنه يجب تجاوز هذا الأمر منذ العمل بالتخصيص في الميدان القضائي بالمغرب، وإسناد هذه اللجان إلى قضاة ينتمون إلى المحاكم الإدارية، وذلك لأسباب عديدة تتعلق بالتجربة والخبرة التي راكمتها المحاكم الإدارية في تعاملها مع القضايا الضريبية.

لكن في تقديري أن الراجح والأكثر فعالية على المستوى العملي هو رأي جانب آخر من الفقه¹³⁴ الذي لا يحبذ فكرة إسناد رئاسة اللجان المحلية لقضاة المحكمة الإدارية لما له من سلبيات عديدة كالامتثال للقاعدة القانونية التي تمنع على قاض أن يبت في منازعة سبق أن أحيلت عليه، وهذا ما يمكن أن يقع لقضاة المحكمة الإدارية إذا طعن الملزم أمام هذه الأخيرة في قرار اللجنة المحلية، فيكلف نفس القاضي الذي سبق له أن ترأس اللجنة التي أصدرت القرار المطعون فيه، من السلبيات المهمة أيضا حسب هذا الجانب من الفقه هو إبعاد هذه اللجنة من الملزمين، نظرا لعدم وجود المحاكم الإدارية في كل عمالة أو إقليم والجهات، إذ أن عدد المحاكم الإدارية بالمملكة لا يتجاوز 10 محاكم حسب المرسوم القاضي بتحديد الخريطة القضائية للمملكة الصادر بتاريخ 28 دجنبر 2023¹³⁵، إننا نعتبر هذه الأخيرة أهم

¹³⁰ Code général des impôts de la France 1/01/2015 obtenue sur l'internet Article 1651 La commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires est présidée par le président du tribunal administratif, ou par un membre de ce tribunal désigné par lui, ou par un membre de la cour administrative d'appel désigné, à la demande du président du tribunal, par celui de la cour. Elle comprend en outre trois représentants des contribuables et deux représentants de l'administration ayant au moins le grade d'inspecteur départemental.

¹³¹ السعدية شنوف، دور اللجان الضريبية في فض المنازعات الضريبية، مقال منشور بمجلة المنارة للدراسات القانونية والإدارية، ع خاص 2018، ص 149.

¹³² مرسوم الوزير الأول بتاريخ 22 نونبر 1996، المنشور ب.ج.ر ع 4435، بتاريخ 20 رجب 1417 الموافق ل 2 دجنبر 1996، ص 2627.

¹³³ كريم لحرش في مؤلفه المنازعات الضريبية في القانون المغربي، م.س، ص 46.

¹³⁴ المصطفى النوري في مؤلفه، دور اللجان الضريبية في الفصل في المنازعات الجبائية، م.س، ص 78-79.

¹³⁵ مرسوم رقم 2.23.665 بتاريخ 25 من ربيع الآخر 1445 (10 نوفمبر 2023) بتحديد الخريطة القضائية، المنشور ب.ج.ر ع 7260 بتاريخ 14 جمادى الآخرة 1445 (28 ديسمبر 2023)، ص 11493.

المعوقات والسلبيات على فكرة إسناد رئاسة اللجان المحلية لقضاة المحاكم الإدارية، وإلى جانب كل ما سبق، لا يمكن الجزم على أن قضاة المحاكم الإدارية يبقون هم الأجدر لتولي هذه المهمة دون سواهم من نظرائهم لاسيما قضاة المحاكم الابتدائية وبالتالي يبقى معيار الكفاءة في اعتقادنا هو الفيصل لتحديد من يقوم بهذه المهمة، والدليل على ذلك هو ما أبان عنه قضاة المحاكم الابتدائية من كفاءة ومقدرة عالية سواء على مستوى تسيير هذه اللجان، أو ما يصدر عنها من مقررات بحكم ما راكمه أغلبهم من تجربة وخبرة عبر السنوات التي قضاها على رأسها إلى الآن.

وعموما فإن إسناد رئاسة اللجنة إلى قضاة سواء بالمحاكم الابتدائية أو الإدارية، يعتبر ضمانا كبيرة لحياد ونزاهة هذه اللجان، نظرا لأن القاضي سيكون مالكا لجميع النصوص القانونية بما فيها النصوص الضريبية وهو ما من شأنه أن يخفف من صعوبة التمييز بين المسائل القانونية والواقعية ويضبط السير الحسن والأداء الجيد لهذه اللجان ويبث الثقة في نفوس الخاضعين للضريبة، هذا خلافا لما كان عليه الوضع قبل الإصلاح الجبائي لسنة 1984، حيث كانت تسند رئاسة اللجان المحلية إلى ممثل السلطة التنفيذية كممثل عامل الإقليم أو العمالة الشيء الذي كان يفقد هذه اللجان المصدقية والنزاهة على¹³⁶.

ممثلا لعامل العمالة أو الإقليم:

ممثل عامل الإقليم أو العمالة الموجود بدائرة اختصاصها، وهي ظاهرة فريدة يختص بها التشريع الضريبي المغربي بالمقارنة مع التشريعات الفرنسية المصرية والتونسية التي لا تعترف بضرورة تمثيل السلطة المحلية أو أي سلطة إدارية أخرى باستثناء إدارة الضرائب المعنية مباشرة بتأسيس الضريبة ومراقبتها، وبالتالي فلا نرى من جهتنا أي فائدة أو مساهمة مفيدة للجنة ولو أن الموظف الذي سيمثل العامل غالبا ما يكون معيناً في القسم الاقتصادي التابع للعمالة، ذلك أن الإدارة الضريبية كطرف في المنازعة يمثلها المفتش الفاحص الذي يدافع عن التصحيحات التي قام بها وممثل الملزم والذي يدافع على هذا الأخير من خلال إلمامه بالنشاط المهني ومعطياته الواقعية، إذا فآية جهة يدافع عنها ممثل العامل؟¹³⁷، وعليه فيبدو أن الأمر لا يعدوا إلا تزكية من ممثل عامل العمالة لموقف ممثل الإدارة

¹³⁶ كريم لحمين، طرق تسوية المنازعات الضريبية في النظام الضريبي المغربي: محاولة في التحليل، رسالة لنيل دبلوم الماستر في قانون المنازعات، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية مكناس، جامعة مولاي إسماعيل، السنة الجامعية 2009/2008، ص 68.

¹³⁷ محمد شكيري، القانون الضريبي المغربي دراسة تحليلية ونقدية، مطبعة دار النشر المغربية الدار البيضاء، ط 2004، ص 536.

الضريبية لا أكثر، وإلا فعلى المشرع الضريبي أن يحدد حدود تدخله في هذه اللجنة من حيث ادواره والمهام المنوطة به داخل هذه اللجنة¹³⁸.

وما يعاب على المشرع الضريبي من وجهة نظرنا في هذا الخصوص ما انتبعت له من خلال المادة 225 من م ع ض المؤطرة للجنة المحلية لتقدير الضريبة في الفقرة التي جاء في مضمونها ما يلي "تبت اللجنة في الأمر بصورة صحيحة إذا حضرها الرئيس واثنان من أعضائها. وتتداول بأغلبية أصوات الأعضاء الحاضرين..." لنقف بالضبط عند عبارة أغلبية أصوات الأعضاء الحاضرين، إذ أن هذه اللجنة لا تتألف إلا من 4 أعضاء وبالتالي فإن وجود ممثل عامل العمالة أو الإقليم من شأنه أن يرجح كفة المصوتين لصالح الإدارة الضريبية على حساب الخاضعين للضريبة، الأمر الذي من شأنه زعزعة الثقة في نفوس الملمزمين، خاصة وأن هذا الأخير يعتبر ممثل السلطة التنفيذية في العمالة أو الإقليم الذي يزاوئ به سلطته، وان عضويته في اللجنة المحلية من خلال ممثله لا تعدوا إلا تزكية لموقف الإدارة بما أن المشرع الضريبي لم يحدد الجهة التي يدافع عنها ولا على مجالات اشتغاله أو أدواره كما ذكرنا انفا.

✚ ممثلا عن الإدارة الضريبية:

بالرجوع للقانون المنسوخ رقم 24.86 المتعلق بالضريبة على الشركات والذي كان ينظم اللجان الضريبية سابقا فان المادة 40 منه تناولت في مضمونها اللجنة المحلية لتقدير الضريبة وفي معرض حديثها عن تأليف هذه اللجنة تحدثت عن رئيس المصلحة المحلية للضرائب أو ممثله الذي يقوم بمهمة الكاتب المقرر، عموما قد تم الاستمرار بالعمل بهذه العبارة في ضل قانون المالية رقم 26.04 للسنة المالية 2005 المحدث للمساطر الجبائية الجديدة بنص المادة 22 منه، هذه المساطر بدورها تبنتها م ع ض المحدثه بموجب المادة 1395 من قانون المالية رقم 43.06 للسنة المالية 2007، عموما قد تم استبدال هذه العبارة بعبارة "ممثلا عن الإدارة الذي يقوم بمهمة الكاتب المقرر" في التعديل المدخل على المادة 225 من م ع ض بمقتضى البند 1 من المادة 6 من قانون المالية لسنة 2022، لكن رغم

¹³⁸ رشيد المسعودي، الحماية القضائية للملمزم في المنازعات الضريبية، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون الخاص، جامعة محمد الأول، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية وجدة، السنة الجامعية 2018/2019، ص 113.

¹³⁹ تنص المادة 5 من قانون المالية رقم 43.06 للسنة المالية 2007 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.06.232 بتاريخ 10 ذي الحجة 1427 (31 ديسمبر 2006)، المنشور ب ج ر ع 5487 بتاريخ 11 ذو الحجة 1427 (فاتح يناير 2007) ص 3، على ما يلي: "تعديل أحكام المادة 10 من قانون المالية رقم 35-05 للسنة المالية 2006 وتدوّن تحت اسم المدونة العامة للضرائب شكلا ومضمونا بمقتضى هذا القانون، مقتضيات كتاب المساطر الجبائية المنصوص عليها في المادة 22 من قانون المالية رقم 26-04 للسنة المالية 2005 وكذا مقتضيات كتاب الوعاء والتحصيل المنصوص عليها في المادة 6 من قانون المالية رقم 35-05 السالف الذكر".

هذا التغيير نجد العديد من الكتب والمقالات حديثة التأليف¹⁴⁰ تعتمد في مضمونها على التسمية السابقة لهذا العضو، وفي تقديري أن استعمال العبارة السابقة في معرض الحديث عن تركيبة اللجنة المحلية في المؤلفات الحديثة يدخل في عداد الأخطاء الشائعة.

وعليه فإنه يتم تمثيل الإدارة الضريبية حسب المادة 225 من م ع ض بممثل يقوم بمهمة الكاتب المقرر وبهذه الصفة يقوم بإعداد وتلاوة تقرير عن الملف مستعرضاً أهم الإشكالات المطروحة، إضافة إلى قيامه بتوجيه الاستدعاءات باسمه¹⁴¹ - بعدما كانت باسم رئيس اللجنة - إلى أعضاء اللجنة، وباختصار فهو يقوم بمهام كتابة ضبط اللجنة. إضافة إلى مشاركته في مناقشة الملف والإدلاء بملاحظاته والمشاركة في التصويت باعتباره عضواً من أعضاء اللجنة، ويبدو أن تعدد وتنوع هذه المهام لا يمكن ممثل الإدارة الضريبية من الاضطلاع بها بالشكل المطلوب، مما يستوجب فصل مهام الكتابة والتقارير عن مهمة الدفاع عن موقف الإدارة الجبائية¹⁴².

وتجدر الإشارة إلى أن وجود ممثل الإدارة الضريبية في حظيرة تركيبة اللجنة المحلية لتقدير الضريبة كمقرر لها أو كممثل للإدارة أو كمدافع على وجهة نظرها في الملف المطروح للمناقشة أو مستدعي للاستماع إليه، يعد وجود قوي لأن ممثل الإدارة الضريبية - الذي يكون غالباً مفتش الضريبة - أكثر تقنية ومعرفة بموضوع الضريبة وله من الإمكانيات ما يجعله قادراً عن الدفاع عن موقفه بكل قوة. ثم إن مفتش الضريبة قار في وظيفته وفي تمثيلته للإدارة داخل اللجان الضريبية، فهو يختلف في وضعيته الإدارية عن وضعية الأعضاء الآخرين الذين يأتون إلى اللجنة لمدة محددة ليغيروا بغيرهم عندما يفقدون صفة أعضاء الغرفة التي ينتمون إليها. أضف إلى ذلك أن مهام مفتش الضريبة يدخل ضمن مهامه الوظيفية بينما يعتبر حضور الأعضاء الآخرين تطوعي، كما أن تمثيل الإدارة الضريبية بممثل كمفتش الضرائب يستمد قوته من القانون (والحديث هنا عن التمثيلية بصفة عامة لا تمثيلية مفتش الضريبة) لما يتوفر عليه هذا العنصر من دراية وتجربة بالمسائل التقنية، إضافة إلى أنه طرف أساسي في

¹⁴⁰ من قبيل ذلك:

- مريم الخمليشي، في مؤلفها الحماية القضائية للملزم في المنازعات الجبائية، م س، ص 91.
- محمد الأشهب، المنازعات الضريبية بين المساطر الإدارية والحلول القضائية، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام بكلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بتطوان جامعة عبد الملك السعدي، السنة الجامعية 2024/2023، ص 30.

كما هو ملاحظ فإن هذه المؤلفات على سبيل المثال لا الحصر، تم إصدارها بعد سنة 2022 وتعتمد على التسمية السابقة لهذا العضو.

¹⁴¹ تم استبدال رئيس اللجنة بالكاتب المقرر بمقتضى البند 1 من المادة 8 من قانون المالية رقم 70.15 للسنة المالية 2016 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.15.150 صادر في 7 ربيع الأول 1937 (19 ديسمبر 2015)، المنشور بـ ج.ر. ع 6423، 9 ربيع الأول 1437 (21 ديسمبر 2015)، ص 10081.

¹⁴² يونس مليح، العدالة الضريبية بالمغرب بين مساطر التأسيس والتحصيل والمنازعة، م.س، ص 297.

النزاع الضريبي يمكنه من الدفاع عن مصالح الإدارة الضريبية، لأن وجود موظف ملم بالعمل الضريبي ضمن تركيبة اللجنة المحلية لتقدير الضريبة، من شأنه أن يحد من الآثار السلبية لعدم وجود قضاة متخصصين في المجال الضريبي كرؤساء لهذه اللجنة، كما أن من شأنه أن يضمن التوازن المنشود داخل هذه الأخيرة، لكن من شأنه كذلك أن يجعل الملزم الطرف الضعيف أمام خبرة ممثل إدارة الضرائب، وهذا ما يستوجب الدراية الكبيرة بالمادة الضريبية من طرف ممثل الملزم¹⁴³.

✚ ممثلا عن الخاضعين للضريبة:

يعتبر حضور ممثل الملزمين من بين أهم الضمانات التي من شأنها المساهمة في تعزيز حقوقهم، حيث يكون هذا العضو تابعا للفرع المهني الأكثر تمثيلا للنشاط الذي يزاوله الطاعن وهيئة الموثقين أو لهيئة العدول أو هما معا¹⁴⁴، وحسب البند 2-هـ من المادة 225 من م ع ض يتولى عامل العمالة أو الإقليم المعني بالأمر في ما يخص الطعون التي تهم الخاضعين للضريبة الذين يزاولون نشاطا تجاريا أو صناعيا أو حرفيا أو فلاحيا، تعيين الممثلين الرسميين ومثل عددهم من الممثلين الاحتياطيين لمدة ثلاث (3) سنوات من بين الأشخاص الطبيعيين أعضاء المنظمات المهنية الأكثر تمثيلا لفروع النشاط المشار إليها أعلاه، المدرجين في القوائم التي تقدمها المنظمات المذكورة وكل من رؤساء غرفة التجارة والصناعة والخدمات وغرفة الصناعة التقليدية وغرفة الفلاحة وغرفة الصيد البحري قبل 31 أكتوبر من السنة السابقة للسنة التي تبتدئ خلالها مهام الأعضاء المعينين في حظيرة اللجنة المحلية، كما يتولى دائما عامل العمالة أو الإقليم في ما يخص الطعون التي تهم الخاضعين للضريبة الذين يزاولون مهنا حرة، تعيين الممثلين الرسميين ومثل عددهم من الممثلين الاحتياطيين لمدة ثلاث (3) سنوات من بين الأشخاص الطبيعيين أعضاء المنظمات المهنية الأكثر تمثيلا، المدرجين في القوائم التي تقدمها المنظمات المذكورة قبل 31 أكتوبر من السنة السابقة للسنة التي تبتدئ خلالها مهام الأعضاء المعينين في حظيرة اللجنة المحلية، على أنه يباشر تعيين هؤلاء الممثلين وأولئك قبل فاتح يناير من السنة التي تبتدئ خلالها مهامهم في حظيرة اللجنة المحلية، هذا وقد نصت الفقرة جيم من المادة 225 من المدونة على تعديل حملة البند 1 من المادة 6 من قانون المالية لسنة 2022 تم بمقتضاه تغيير مدة تمديد

¹⁴³ كريم لحرش، شرح القانون الضريبي المغربي، مطبعة النجاح الجديدة - الدار البيضاء، ط الثالثة 2019، ص 272.
¹⁴⁴ تم تضمين التبعية لهيئة الموثقين أو لهيئة العدول أو هما معا في التعديل الذي أدخل على مقتضيات المادة 225 من المدونة بموجب البند 1 من المادة 6 من قانون المالية لسنة 2022.

انتداب الممثلين المنتهية مهامهم إلى مدة غير محددة تتراوح بين تاريخ انتهاء مهامهم إلى غاية تعيين الممثلين الجدد عوض 6 أشهر التي كان معمولاً بها قبل هذا التعديل¹⁴⁵.

ان هذا التعديل يحسب للمشرع المغربي حيث حسم به الجدل الذي كان قائماً حول الحالة التي يتعذر فيها تجديد انتداب الأعضاء القدامى للمدة المذكورة (6 أشهر)، أو لم يتم تعيين الأعضاء الجدد قبل فاتح يوليوز حيث تصبح هناك إمكانية لعرض النزاع أمام اللجنة وهي متكونة فقط من رئيسها وممثل إدارة الضرائب وممثل عامل العمالة أو الإقليم، إذا قدم الخاضعين للضريبة طلباً بذلك داخل أجل 30 يوماً أما إذا انصرم الأجل ولم يتم تقديم الطلب فإن الإدارة تعرض النزاع مباشرة على اللجنة الوطنية وتخبر الملزم بذلك، ما يمكن استنتاجه هنا هو أن البت في النزاع دون حضور ممثل الملزم يشكل خرقاً لحق هذا الأخير في الدفاع عن مصالحه في إطار القانون وخرقاً لمبدأ التواجهية والعدالة داخل اللجنة، وأن إعطاء الحق للإدارة في التوجه مباشرة نحو اللجنة الوطنية سيحرم الملزم من درجة أولى للتحكيم وهي درجة إنما جاءت ضماناً لحقوقه بالدرجة الأولى، وعليه فإننا نجد التنويه بالمشرع الضريبي بتعديله أنفاً، والذي ينص على تجديد انتداب الأعضاء القدامى إلى غاية تعيين الأعضاء الجدد دون تقييد هذا التجديد بمدة محددة كما كان معمولاً به سابقاً ويتم هذا التجديد بقوة القانون، وعليه تم نسخ المقتضيات المتعلقة بما ذكرناه والتي كانت مضمنة في الفقرة جيم¹⁴⁶ من البند 2 بموجب التعديل الذي طال المادة 225 من م ع ض بمقتضى البند 1 من المادة 8 من قانون المالية لسنة 2016 والذي كان قد رفع مدة تجديد الانتداب لـ 6 أشهر كما سبق الذكر وترحيل مقتضيات تجديد الانتداب من الفقرة -هـ- إلى الفقرة -جيم- التي كانت تنص على إمكانية الانعقاد دون ممثل الملزم وإلا عرض النزاع على اللجنة الوطنية وكل ذلك قبل نسخها كما ذكرنا.

ويجب الإشارة إلى أن هذا العضو بدوره يوجد ضمن اللجنة عن طريق التعيين ومن طرف ممثل للسلطة التنفيذية، وهذه الطريقة لم تحظ بالتأييد من لدن البعض من الباحثين

¹⁴⁵ قبل صدور قانون المالية لسنة 2016 كانت المدة المعمول بها هنا هي 3 أشهر لكن تم تمديد هذه المدة إلى 6 أشهر بمقتضى البند 1 من المادة 8 من قانون المالية لسنة 2016، الذي بدوره طرأ عليه التعديل السابق الذكر.

¹⁴⁶ الفقرة جيم (سابقاً) من البند 2 من م ع ض كانت تنص على: "إذا استحال تمديد انتداب الممثلين المنتهية مهامهم لأي سبب من الأسباب أو لم يتأت في فاتح أبريل تعيين الممثلين الجدد للخاضعين للضريبة، وجب إخبار الخاضع للضريبة بذلك وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 أعلاه ويجوز للخاضع للضريبة في هذه الحالة أن يقدم إلى رئيس المصلحة المحلية للضرائب التابع لها مكان فرض الضريبة داخل الثلاثين (30) يوماً الموالية لتاريخ تسلم الرسالة المذكورة، طلباً يلتمس فيه المثل أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة مؤلفة فقط من رئيسها وممثل عامل العمالة أو الإقليم ورئيس المصلحة المحلية للضرائب، فإن انصرم الأجل المذكور من غير أن يقدم أي طلب عرضت الإدارة النزاع على اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة المنصوص عليها في المادة 226 بعده وأخبرت بذلك الخاضع للضريبة داخل أجل لا يتجاوز عشرة (10) أيام من تاريخ توجيه العريضة المنصوص عليها في المادة 111 - 220 أعلاه".

في المادة الضريبية إذ منهم¹⁴⁷ من كان حاسما في الأمر واعتبر أنه في إطار نهج أسلوب التعيين بدل الانتخاب يصعب الحديث عن تمثيل المكلفين، وهناك من البعض الآخر¹⁴⁸ من لم يقبلها على النحو الذي قررت به حيث أوضح بأن المشرع رغم التدخلات العديدة التي ما فتئ يقوم بها في المجال الضريبي، أبقى على التعيين كوسيلة لاختيار ممثلي الخاضعين للضريبة بدل الانتخاب، وأضاف بأنه لا يشك في مصداقية أسلوب الانتخاب بدل التعيين باعتباره أكثر انسجاما مع روح العدالة و الديمقراطية، إلا أنه مع ذلك لا يعتقد أن هذه الطريقة تنسجم مع مصالح المكلفين، ذلك أن من يختارون يجب أن تتوفر فيهم لزاما مجموعة من الشروط الأساسية، ومن بينها الإلمام الكافي بضوابط القانون الجبائي¹⁴⁹، وبالرجوع إلى مقتضيات المادة 225 من م ع ض، يتضح بأن المشرع لم يشر ولو لبعض الشروط الدنيا التي على أساسها يتم اختيار ممثلي "الملزمين" عكس بعض التشريعات التي استلزمت أن تكون لديهم دراية كافية في المجالات التي تثار بشأنها النزاعات المحالة على اللجنة، في حين اشترطت تشريعات أخرى الخبرة المحاسبية¹⁵⁰.

ثانيا: اختصاصات اللجنة المحلية

عندما نتحدث عن اختصاصات جهة معينة، فإننا نتجه مباشرة بالأساس إلى نوعين من الاختصاص: الاختصاص المحلي أو المكاني أو الترابي والاختصاص النوعي، واللجان المحلية بدورها لا تشذ عن هذا المنحى، فقد حدد لها المشرع اختصاصا مكانيا وآخر نوعيا.

هذه اللجان تصدر مقررات، وهو المصطلح الذي أضفاه المشرع على ما تختتم به أشغالها عقب المداولات التي تعقدها في هذا الشأن، ولعل في ذلك تمييزا عما ينعت به ما يصدر عن القضاء من أحكام وأوامر وقرارات حسب الأحوال.

أ- الاختصاص النوعي

يتضح من خلال تفحص النصوص التشريعية المنظمة لضوابط اللجان الضريبية أن اختصاصها ينحصر في البت في النزاعات المعروضة عليها من جميع جوانبها ماعدا الخوض

¹⁴⁷ مثلا جواد العسري في مؤلفه علاقة إدارة الضرائب المباشرة بالملزمين وانعكاساتها، "أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية أكدال، جامعة محمد الخامس بالرباط، السنة الجامعية 2000-2001، ص 84.

¹⁴⁸ محمد مرزاق وعبد الرحمن ابليل، م س، ص 71.

¹⁴⁹ وأشار الباحثان أعلاه في هذا الصدد إلى أن المشرع الجزائري ينص صراحة على أن تكون للأعضاء المعينين من المجلس الشعبي البلدي أو للولاية معارف كافية فيما يخص تنفيذ الأشغال المعهودة إلى اللجنة، أما المشرع الفرنسي فقد استوجب هو الآخر أن يكون أحد ممثلي الملزمين في اللجنة الإقليمية خبيرا في المحاسبة.

¹⁵⁰ كالتشريعين الجزائري والفرنسي كما سبق ذكرهما.

في تفسير النصوص التشريعية والتنظيمية والتي يجب أن تصرح بعدم اختصاصها في حالة مواجهة حالات تفسير القانون¹⁵¹.

وقد ورد في الدورية التفسيرية الخاصة بالضريبة على القيمة المضافة، تحت عنوان اختصاصات اللجان المحلية التقدير الضريبة ما يلي: "تقوم اللجان المحلية لتقدير الضريبة في حالة تقديم الملمزمين لمطالباتهم وفق الإجراءات القانونية بتحديد أسس الضريبة الواجب اعتبارها في حالة وجود خلاف بين المفتش المحقق والملمزم المعني بالأمر"¹⁵²، وعليه فإن الاختصاص الموكل إلى اللجنة المحلية للضريبة، يتعلق بتحديد أساس فرض الضريبة أو معنى ذلك أن اختصاصها يستبعد في المسائل المتعلقة بالقانون التي تنظر فيها الهيئات القضائية¹⁵³.

وتجدر الإشارة إلى أن مسألة التمييز بين المسائل الواقعية والمسائل القانونية في الميدان الضريبي ليست بالأمر الهين بل هي من أشد القضايا تعقيدا أمام اللجان، بل حتى أمام المحاكم الإدارية لاسيما في غياب نص صريح يميز بينها على سبيل الحصر، وعليه فقد حاول الفقه جاهدا إعطاء معيار للتمييز بينهما، فهناك من الباحثين¹⁵⁴ من اعتبر أنه كلما تعلق الأمر بنطاق تطبيق القانون الجبائي وتكييف الوقائع بالاستناد إلى هذا القانون، نكون أمام مسألة قانونية، أما المسائل الواقعية فتتمثل في التحقق من الوجود المادي للوقائع وتلك التي تهم تقديرها، وهناك من رأى أن هذه¹⁵⁵ اللجان تتدخل كلما كان هناك إما ربح أو رقم أعمال على أساسه ستتحدد الضريبة¹⁵⁶.

بدوره قد عمل القضاء على التمييز بينهما ومن محاولاته نجد قرار¹⁵⁷ للمجلس الأعلى (محكمة النقض حاليا) والذي جاء فيه أن تقدير قيمة العناصر التي تدخل في تحديد أساس الضريبة ومراقبة تطبيق النصوص القانونية الواضحة تعتبر مسألة واقع، أما تفسير النصوص

¹⁵¹ الفقرة الثانية من البند 1 من المادة 525 والتي تنص على ما يلي: "وتبت اللجان في النزاعات المعروضة على أنظارها ويجب عليها أن تصرح بعدم اختصاصها في المسائل التي ترى أنها تتعلق بتفسير نصوص تشريعية أو تنظيمية".

¹⁵² الدورية التفسيرية رقم 305 المتعلقة بالضريبة على القيمة المضافة الصادرة بتاريخ 24/03/1986، ص 232.

¹⁵³ تجدر الإشارة إلى أن مسألة التمييز بين المسائل الواقعية والمسائل القانونية في الميدان الضريبي ليست بالأمر الهين بل هي من أشد القضايا تعقيدا أمام اللجان، بل حتى أمام المحاكم الإدارية لاسيما في غياب نص صريح يميز بينها على سبيل الحصر.

¹⁵⁴ فتحي إبراهيم، طبيعة لجان التحكيم العامة وانعكاساتها على تدعيم ضمانات المكلف، رسالة لنيل دبلوم السلك العالي، المدرسة الوطنية للإدارة العمومية الرباط، 1991-1992، ص 40.

¹⁵⁵ محمد مرزاق وعبد الرحمان ابليل، م، س، 67.

¹⁵⁶ المصطفى النوري، م، س، ص 125-126.

¹⁵⁷ قرار ع 1026 صادر بتاريخ 06-7-2001 في الملف ع 626/99، منشور بالنشرة الاخبارية للمجلس الأعلى ع 2001-9 مطبوعة الأمنية، الرباط، ص 42.

الغامضة أو البت في مسألة جزئية منفصلة عن تحديد أساس الضريبة كتقييم الإجراءات المنفصلة عن تحديد الضريبة والإشعار بالفحص يعد مسألة قانون.

وقد ذهب المشرع الفرنسي في نفس الاتجاه عندما حرم على اللجنة الجهوية الخوض في مسائل تتعلق بتفسير القانون، في حين اعتبر المشرع المصري للجن الطعن الإداري ذات اختصاص فضائي حيث منحها المشرع ولاية القضاء للفصل في الخصومات بين الممول والمصلحة الضريبية سواء كانت واقعية أو قانونية، كما افترض عليها أيضًا الالتزام بالمبادئ العامة للقاضي، مع العلم أن لجنة الطعن المصرية الإدارية بحثت وتشكلت من مأموري الضرائب يعينهم وزير المالية ويمكن أن تفعل ذلك بناءً على طلب الممول عضوان يختارهما هذا الأخير من بين التجار ورجال الصناعة أو الممولين عمومًا الذي يؤدون ضرائب لا تقل عن 100 جنيه إسترليني في السنة¹⁵⁸.

لقد نصت المادة 157 من القانون المتعلق بجبايات الجماعات الترابية رقم 47.06¹⁵⁹ على أن "اللجان المحلية المنصوص عليها في م ع ض تنظر استثناء من أحكامها الواردة في المادة 225 من م.ع.ض في المطالبات المتعلقة بالرسوم المشار إليها في المادة 1-149 التي يقدمها الملزمين في شكل عرائض". إذا فاختصاص هذه اللجان من حيث نوع الرسوم التي تنظر فيها على مراقبة الإدارة للإقرار والوثائق المعتمدة لإصدارها، ورد محددًا بمقتضى نص القانون، وينصرف الأمر كما ورد في المادة 1-149 المذكورة سلفًا إلى:

الرسم على عمليات التجزئة

الرسم على محال بيع المشروبات

الرسم على الإقامة بالمؤسسات السياحية، وأشكال الإيواء السياحي الأخرى

الرسم على المياه المعدنية ومياه المائدة

الرسم على النقل العمومي للمسافرين

الرسم على استخراج مواد المقالع

الرسم على الخدمات المقدمة بالموانئ

¹⁵⁸ محمد شكيري، القانون الضريبي المغربي دراسة تحليلية ونقدية، م.س، ص 537.
¹⁵⁹ القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.07.195 الصادر في 19 من ذي القعدة 1428 (30 نوفمبر 2007)، المنشور ب.ج.ر ع 5583 بتاريخ 22 ذو القعدة 1428 (3 ديسمبر 2007)، ص 3734.

الرسم على استغلال المناجم

الرسم على المركبات الخاضعة للمراقبة التقنية

أما فيما يتعلق باختصاصاتها الواردة في م ع ض فقد عرفت عدة تعديلات عبر قوانين المالية المتعاقبة بدءاً من قانون المالية رقم 70.15¹⁶⁰ للسنة المالية 2016، فمن أهم المستجدات التي جاء بها نجد المادة 8 منه والتي حذفت ثنائية درجات الطعن¹⁶¹ أمام اللجان الضريبية وبالتالي فقد أصبحت اللجنة المحلية لتقدير الضريبة تبت ابتدائياً وانتهائياً في:

التصحيحات فيما يتعلق بالدخول المهنية المحددة حسب نظام الربح الجزافي والدخول والأرباح العقارية والدخول والأرباح الناشئة عن رؤوس الأموال المنقولة ووجبات التسجيل والتمبر¹⁶².

فحص المحاسبة للخاضعين للضريبة الذي يقل رقم أعمالهم المصرح بها في حساب الحاصلات والتكاليف، بالنسبة لكل سنة محاسبية عن الفترة غير المتقدمة موضوع الفحص، عن عشرة (10) ملايين درهم¹⁶³.

¹⁶⁰ قانون المالية رقم 70.15 للسنة المالية 2016 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.15.150 صادر في 7 ربيع الأول 1937 (19 ديسمبر 2015)، المنشور ب.ج.ر ع 6423، 9 ربيع الأول 1437 (21 ديسمبر 2015)، ص 10081.

¹⁶¹ يتضح ذلك جلياً من خلال حذف مقتضيات ثنائية درجات الطعن من المادة 226 المتعلقة باللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية باعتبارها درجة استثنائية والتي كانت تنص على ما يلي: "تحدث لجنة دائمة تسمى اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة، ترفع إليها الطعون في المقررات الصادرة عن اللجان المحلية لتقدير الضريبة والنزاعات المشار إليها في المادة 225 أعلاه"، وقد تم تعويضها بـ "تحدث لجنة دائمة تسمى اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة ترفع إليها الطعون المتعلقة:

- وترفع كذلك إلى اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة، الطعون التي لم تصدر اللجان المحلية التقدير الضريبية داخل أجل اثني عشر (12) شهراً مقررات في شأنها...

- بالإضافة إلى مجموعة من الاختصاصات الأخرى المنصوص عليها بنفس المادة التي تختص بها اللجنة الوطنية بدورها ابتدائياً وانتهائياً، مما يوضح حذف ثنائيات درجات الطعن بين اللجنتين.

¹⁶² كما تم التنصيص عليها في المادة 225 من م.ع.ض.

¹⁶³ تجدر الإشارة إلى أن قانون المالية لسنة 2016 كان ينص على فحص المحاسبة للخاضعين للضريبة الذي لا تتجاوز رقم أعمالهم المصرح بها في حساب الحاصلات والتكاليف عن كل سنة محاسبية عن الفترة غير المتقدمة موضوع الفحص عشرة (10) ملايين درهم هذا المقتضى كان يطرح إشكالا بالنسبة للخاضعين للضريبة الذين يساوي رقم أعمالهم 10 ملايين درهم هل ستكون اللجنة المحلية في المختصة ام اللجنة الوطنية، وهو ما انتبه له المشرع وحسمه مع صدور قانون المالية لسنة 2017 عندما نص على عبارة يقل.

إلى جانب ذلك، تم ادخال تعديل آخر على اختصاصات اللجنة المحلية لتقدير الضريبة بمقتضى البند 1 من المادة 6 من قانون المالية لسنة 2021¹⁶⁴، وقد هم هذا التعديل اختصاصها في النظر في التصحيحات فيما يتعلق بالدخول المهنية المحددة حسب نظام الربح الجزافي حيث غيرها إلى نظام المساهمة المهنية الموحدة لتصبح التصحيحات فيما يتعلق بالدخول المهنية المحددة حسب نظام المساهمة المهنية الموحدة¹⁶⁵.

وبعد احداث اللجان الجهوية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة بمقتضى البند 2 من المادة 6 من قانون المالية لسنة 2022، تم ترحيل بعض اختصاصات اللجنة المحلية لتقدير الضريبة لتنظر فيها اللجنة الجهوية للنظر في الطعون الضريبية وتصبح بذلك من اختصاصات هذه الأخيرة والحديث هنا عن النظر في التصحيحات فيما يتعلق بالدخول والأرباح الناشئة عن رؤوس الأموال المنقولة، وفحص المحاسبة للخاضعين للضريبة الذين يقل رقم أعمالهم المصرح بها في حساب الحاصلات والتكاليف، لكل سنة محاسبية عن الفترة غير المتقدمة لموضوع الفحص، عن عشرة (10) ملايين درهم.

ونخلص أخيرا إلى اختصاصات اللجنة المحلية لتقدير الضريبة المعمول بها حاليا وفق المادة 225 من م ع ض لسنة 2024، أنها تنظر في المطالبات المتعلقة بـ "التصحيحات فيما يتعلق بالدخول المهنية المحددة حسب نظام المساهمة المهنية الموحدة والدخول والأرباح العقارية وواجبات التسجيل والتمبر" المتعلقة بدورها بالضريبة على الشركات، الضريبة على الدخل والتي كانت تسمى قبل سنة 2007 بالضريبة العامة على الدخل، والضريبة على القيمة المضافة، إلى جانب اختصاصها المنصوص عليه في القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات الترابية كما ذكرناه انفا.

ب- الاختصاص المحلي

لقد عكف المشرع المغربي عموما على نهج سياسة الهدف منها تقريب الإدارة من المواطنين، فقبل الإصلاح الجبائي كل الاختصاص المكاني للجان المحلية متباينا، إذ أنه كان في الإمكان إحداثها في المدن أو أحياء المدن والنواحي وقد تم تحديد مقرر ودائرة اختصاص كل لجنة بمقتضى قرار وزير المالية صادر بتاريخ 15 مارس 1960، المتعلق بالضريبة على الأرباح المهنية وبقرار آخر لوزير المالية صادر بتاريخ 16 غشت 1962 بالنسبة للضريبة

¹⁶⁴ قانون المالية رقم 65.20 للسنة المالية 2021، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.20.90 صادر في فاتح جمادى الأولى 1442 (16 ديسمبر 2020)، المنشور بـ ج.ر.ع 6944 مكرر بتاريخ 3 جمادى الأولى 1442 (18 ديسمبر 2020)، ص 8348.

¹⁶⁵ وفق منطوق المادة 225 من م.ع.ض.

على رقم الأعمال أو تقدير المعاملات والملاحظ أن عدد اللجان المحلية لتقدير الضريبة كان في هذه الفترة جد محدود، أما بعد الإصلاح الجبائي فقد جعل المشرع إحداث اللجان المحلية وتحديد مقر ودائرة اختصاص كل منها من اختصاص الإدارة، وقد صدر مرسوم بتاريخ 8 جمادي الأولى 1408 الموافق ل 30 دجنبر 1987، ينص على إحداث لجنة محلية لتقدير الضريبة في كل عمالة أو إقليم كما جعل مقرها بعاصمة العمالة أو الإقليم بغية توحيد اختصاصها الترابي¹⁶⁶.

وعليه يتحدد الاختصاص الترابي للجنة المحلية بالحيز المكاني لفرض الضريبة الذي يدخل في دائرة نفوذها ويتمشى هذا الاختصاص والإطار الترابي لكل إقليم أو عمالة وهو ما ذهب إليه المرسوم المذكور سلفا حيث قضى بإنشاء لجان محلية في كل عمالة أو إقليم، وهكذا فبالنسبة للشركات، يعود الاختصاص للجنة التي يوجد بدائرتها موقع مقر الشركة الاجتماعي (Le siège social) أو موقع مؤسستها الرئيسية (Etablissement principal) وبالنسبة للأشخاص الطبيعيين تختص اللجنة التي يوجد بها محل إقامتهم الرئيسية (Résidence principale) أو موقع استخلاص الضريبة¹⁶⁷.

الفقرة الثانية: المسطرة المتبعة أمام اللجنة المحلية

إن دراسة موضوع مسطرة الطعن أمام اللجنة المحلية تنطوي على نقطتين أساسيتين، أولاً أن الخاضع للضريبة حينما يود الطعن أمام اللجنة المذكورة عليه أن يحترم مجموعة من الشروط المنصوص عليها قانوناً، وثانياً أن يتبع الميكانيزمات التي نص عليها المشرع لعمل هذه اللجنة.

أولاً: شروط اللجوء إلى اللجنة المحلية لتقدير الضريبة

أ- شرط الأجل

يتوفر الملزم الذي ينازع في الأساس المقترح عليه من طرف الإدارة الضريبية على أجل 30 يوماً لتقديم الطعن أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة ويبدأ احتساب هذا الأجل من

¹⁶⁶ عبد الحق عميمي، م س، ص 88.

¹⁶⁷ سفيان ادريوش ورشيدة الصابري، م س، ص 158.

تاريخ توصل الملزم برسالة التبليغ الثانية وذلك طبقاً لأحكام المادتين 220-221 م ع ض¹⁶⁸.

وقد كان الأجل قبل تعديلات قانون المالية لسنة 2001 يختلف بحسب ما إن كانت المسطرة العادية هي التي اتبعت في تغيير الأساس الضريبي أم المسطرة السريعة، ذلك أنه كان يتعين على الملزم في إطار المسطرة العادية طلب الطعن داخل أجل شهر، في حين أن أجل الطعن في المسطرة السريعة لا يفتح أمام الملزم إلا بعد وضع الأمر بالتحصيل موضع التنفيذ داخل أجل شهرين من تاريخ عرض الجداول، إلا أن قانون المالية لسنة 2001 قام بتوجيه النقد بالنسبة للمسطرتين، حيث أحدث الانسجام بين المسطرتين وحدد الأجل في 30 يوماً، كما وحد بينهما من حيث بدء سريان أجل الطعن، إذ أصبح يسري ابتداءً من تاريخ تسلم الملزم رسالة التبليغ الثانية تسليماً صحيحاً. ويرى بعض الفقه¹⁶⁹، أنه من الأفضل توحيد الآجال بالنسبة للتظلمات الموجهة إلى الإدارة الضريبية أو اللجان المختصة بعد صدور الأمر بالتحصيل أو قبله في 60 يوماً وذلك بالنسبة لجميع الضرائب لتيسير الأمر على الملزم أو وكيله¹⁷⁰.

ب- شرط الكتابة

بالإضافة إلى شرط الأجل هناك شرط آخر وهو أن تكون العريضة كتابية يعبر فيها الملزم عن نيته بشكل لا لبس فيه، إلى جانب ذلك هناك شرط يتعلق بتوقيع الملزم، ولو أن المشرع الضريبي لم ينص صراحة على هذا الشرط¹⁷¹، على خلاف المشرع الفرنسي والجزائري على أن هذا الإجراء يعد إجراءً جوهرياً، إذاً هو ضماناً أساسية للملزم نفسه ويفيد بأن ما

¹⁶⁸ إن أجل 30 يوماً المعمول به لتقديم الملزم طعنه في الأساس الذي قررت الإدارة اعتماده أمام اللجنة المحلية تم التنصيص عليه في إطار المواد 220 و221 من م ع ض والمنظمة لكل من المسطرة العادية والمسطرة السريعة لتصحيح الضرائب، وبما أن مقتضيات المادتين متشابهتين نسردهما فيما يلي:

تنص المادة 221 من م ع ض على ما يلي: "إذا قدمت ملاحظات داخل الأجل المضروب واعتبرت الإدارة أن جميعها أو بعضها لا يستند إلى أي أساس صحيح، وجب عليها أن تبلغ المعنيين بالأمر، وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 أعلاه داخل أجل لا يتجاوز الستين (60) يوماً الموالية لتاريخ تسلم جواب المعنيين بالأمر، أسباب رفضها الجزئي أو الكلي وكذا أسس فرض الضريبة المعتمدة، مع إخبارهم بأن لهم أن يطعنوا في الأسس المذكورة أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة المنصوص عليها في المادة 225 أدناه أو أمام اللجنة الجهوية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة المنصوص عليها في المادة 225 المكررة أدناه أو أمام اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة المنصوص عليها في المادة 226 أدناه، حسب الحالة، داخل أجل الثلاثين (30) يوماً الموالية لتاريخ تسلم رسالة التبليغ الثانية".

¹⁶⁹ عبد الغني خالد، من مؤلفاته "المسطرة في القانون الضريبي المغربي".

¹⁷⁰ كريم لحمين، م.س، ص 80.

¹⁷¹ إن المشرع المغربي لم يشر إطلاقاً إلى مسألة توقيع المكلف للعريضة من عدمها، لكن بالرجوع إلى الدورية التفسيرية المتعلقة بالضريبة على القيمة المضافة والمشار إليها سابقاً، نجدها تشير إلى عدم قبول المطالبة غير الموقعة من قبل الملزم المعني بالأمر أو وكيله، ولهذا فالتوقيع ضروري تطبيقاً لقاعدة "التوقيع مناط الالتزام" ولكونه إجراءً جوهرياً وهو الذي يوضح حرص وجدية الملزم بالضريبة في طلبه الذي يجب أن يكون صحيحاً مرفقاً باسم صاحبه وإلا أصبح عرضة للطعن وباطلاً شأنه في ذلك الإجراءات التي تكون أمام المحاكم.

ورد في العريضة من صنعه، إلى جانب ذلك هذا الطلب ينبغي أن يوجه في شكل كتابي إلى مفتش الضرائب الذي يوجد الملزم في دائرة نفوذه التراي، وأن يكون متضمنا لكافة البيانات وجميع الوسائل الأساسية التي تمكن الملزم من تدعيم موقفه لدى اللجنة عند اجتماعها¹⁷².

ويؤدي تقديم الطلب إلى أن يصبح للمفتش دور الوسيط حيث يكون عليه أن يخطر رئيس اللجنة المحلية بهذا الطلب ويهيئ كافة الوثائق التي تستند إليها الإدارة.

من خلال ما سبق يتضح لنا أن المكلف لا يوجه طلبه إلى اللجنة المحلية بل يحال على هذه الأخيرة بواسطة مفتش الضرائب نفسه الذي قام بالتصحيح، الأمر الذي أثار حفيظة بعض الفقه¹⁷³، وأدى به إلى التساؤل عن سبب وجود هذه الوساطة، في الوقت الذي أصبح لكل لجنة مقر معلوم، ورئاستها موكلة إلى رئيس المحكمة الابتدائية¹⁷⁴.

ولهذا من جانبنا نرى أنه من الأحق والأجدي أن تحال الطعون في قرارات الإدارة الضريبية مباشرة إلى اللجنة المحلية دون وساطة الإدارة، خاصة وأننا أصبحنا نتحدث عن استقلالية وحياد اللجان الضريبية بصفة عامة تجاه الإدارة الضريبية بسبب التعديلات الأخيرة التي لحقتها.

ثانيا: ميكانزمات عمل اللجنة المحلية

يسري عمل اللجنة المحلية على ثلاثة مراحل، تتمثل الأولى في إعداد التقرير من طرف المفتش والمرحلة الثانية في انعقاد الجلسة والأخيرة في اتخاذ القرار، وسنعالج هذه المراحل وفق ما يلي:

أ- عرض ملف الطعن على اللجنة المحلية لتقدير الضريبة

نصت المقتضيات المتعلقة بسير مسطرة الطعن أمام اللجان المحلية على إطلاق الطعن أمام هذه اللجان إذ لم يبق مرهونا بإرادة مفتش الضرائب¹⁷⁵، كما تم الرفع من أجله

¹⁷² أحمد طرنيش، المنازعات الضريبية بين المساطر الإدارية والحلول القضائية، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية-فاس، جامعة سيدي محمد بن عبد الله، السنة الجامعية 2020/2019، ص 40.

¹⁷³ أبرزهم عبد الرحمان ابليللا، من مؤلفاته "تحصيل الضرائب والديون العمومية على ضوء المدونة الجديدة قانون 15.97".

¹⁷⁴ كريم لحمين، م.س، ص 82.

¹⁷⁵ فقبل الإصلاح الضريبي لمرحلة الثمانينات وخصوصا مع القانون الإطار لسنة 1984، كانت إدارة الضرائب في شخص مفتش الضرائب تتمتع بسلطة تقديرية واسعة في تحديد ما إذا كانت المنازعة مع المكلف تسمح بعرضها على اللجنة أم لا، وبالتالي كان بإمكان الإدارة الضريبية أن تمتنع عن الاستجابة لطلب المكلف بعرض النزاع على اللجنة المحلية عندما يبدو لها أنه متعلق بمسائل قانونية. أما الآن فإن اللجان هي التي أصبحت تحدد طبيعة النزاع المعروض عليها، أي ما إذا كان يدخل أو لا يدخل في نطاق اختصاصها.

وتبسيط شكلياته، وهو ما يسهل لجوء الملزم إلى هذه اللجان، أما مداولاتها فقد عكست طابع التحكيم، ذلك أن كل طرف يتمتع بالقدر اللازم من الوسائل للدفاع عن وجهة نظره.

ويعتبر التظلم أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة مرحلة ابتدائية ونهائية في حياة المنازعة أمام اللجان بعد التعديلات التي أدخلها قانون المالية لسنة 2016 على مقتضيات المواد المؤطرة للجان الضريبية مع بقاء حق الطعن أمام القضاء الإداري، ويبقى حق عرض النزاع عليها قاصرا على الملزم وحده دون الإدارة، وذلك بالتعبير صراحة عن رغبته في تقديم الطعن أمامها عند جوابه عن الرسالة التبليغية الثانية وداخل الأجل القانوني¹⁷⁶.

وعلى خلاف الدعاوى القضائية التي تعرض على المحاكم بمقتضى مقالات مؤداة عنها رسوم قضائية إلا ما استفاد منها من المجانية أو الإعفاء، ومراعية لشكليات معينة قد يترتب عن عدم الالتزام بها التصريح بعدم قبولها، وكذا الشأن بالنسبة للطعون التي ترفع أمامها، فإن الطعن الذي تتوصل به اللجنة المحلية يصاغ في شكل مطالبة يتسلمها المفتش من الخاضع للضريبة ويسلمها بدوره إليها مصحوبة بالوثائق المتعلقة بإجراءات المسطرة التواجهية التي تمكنها من البت، وبذلك فإنه لا مجال أن يتقدم الخاضع للضريبة مباشرة إلى اللجنة المحلية بمطالبة من هذا القبيل، فالمشرع قد حدد الكيفية التي من خلالها والقناة التي بواسطتها تتوصل اللجنة بالطعن، وكذا الأجل الذي يجب مراعاته، حيث حدد أجل 30 يوما للملزم من أجل تقديم طعنه أمام اللجان الضريبية تبتدأ من تاريخ تسلمه لرسالة التبليغ الثانية¹⁷⁷، وارتباطا بهذه النقطة، فقد سبق للجنة المحلية لتقدير الضريبة لعمالة مراكش بمناسبة ملف عرض عليها بمقتضى مقال مؤداة عنه الرسوم القضائية، التمس فيه المدعي بواسطة نائبه إلغاء الضريبة على الدخل صنف الأرباح العقارية المترتبة عن تصحيح الربح الخاضع للضريبة الناتج عن تفويت عقار والتي هي موضوع أمر بالاستخلاص، أن قررت بعد أن عمدت إلى البت في الملف على حالته ما يلي:

حيث من جهة، فإن اللجنة المحلية لتقدير الضريبة لا تنظر عملا بمقتضيات المادتين 221 و224 من م ع ض إلا في الملفات التي استنفدت مسطرة التصحيح المنصوص عليها بذات المادتين والتي تحال عليها من قبل المفتش الذي تولى القيام بعملية التصحيح وليس بمقتضى مقال للدعوى، ومن جهة ثانية، فإن ما يوكل إلى هذه اللجنة من أجل النظر فيه

¹⁷⁶ يونس مليح، الضمانات المسطرية للملزم في مواجهة الإدارة الضريبية على ضوء التشريعين المغربي والمقارن، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام مسلك العلوم والتقنيات الضريبية، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية سطات، جامعة الحسن الأول، السنة الجامعية 2013/2014، ص 142.

¹⁷⁷ حسب المادتين 220 و221 من م ع ض.

ينحصر في المنازعات المتعلقة بالوعاء ولا يمتد إلى تلك المرتبطة بالتحصيل التي ترجع صلاحية البت فيها إلى جهة أخرى، وتبعاً لذلك تصرح اللجنة بعدم الاختصاص¹⁷⁸.

وتبدأ المسطرة المتبعة أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة بتسلم مفتش الضرائب المطالبات الموجهة إلى اللجنة المحلية والذي يتعين عليه إحالة النزاع على هذه اللجنة داخل أجل ثلاثة أشهر (3) من تاريخ تسلم المطالبة¹⁷⁹ ولا يمكنه مطالبة الملزم بالأداء إلا بعد انتهاء المسطرة أمام اللجان المحلية والجهوية والوطنية.

وقبل ذلك يقوم الكاتب المقرر بأمر من الرئيس بتوجيه استدعاء لجميع الأعضاء بواسطة رسالة مضمونة مع الإشعار بالتوصل، ويرفق بالاستدعاء جدول بمجموع القضايا التي ستبت فيها اللجنة، ونسخ للتقارير المتعلقة بهذه النزاعات التي يقوم مفتش الضرائب بإعدادها قبل الاجتماع، والتي تتضمن مقترحات الإدارة الضريبية والملزم، ومختلف نقاط الخلاف وكل المعلومات التي من شأنها أن تساعد اللجنة على اتخاذ موقف معين¹⁸⁰.

وعند تسلم المفتش الفاحص مطالبات الملزم، يقوم بإعداد تقرير مفصل ومعلل بالنسبة للنزاع المعروض على اللجنة المحلية لتقدير الضريبة، يتكون من خانتين أساسيتين هما أن يستعرض في الأولى المفتش الفاحص موقف الإدارة الضريبية وأسباب قيامها بالتصحيحات سواء على المستوى القانوني أو الواقعي، بينما يلخص في الثانية المفتش الفاحص موقف الملزم الطاعن من خلال أجوبته على الرسالتين التبليغيتين، ويتم إنجاز هذا التقرير في خمسة نسخ موقعة ويسلمها للموظف الذي يتولى مهمة مقرر داخل اللجنة، والذي يمكن أن يضيف معلومات من شأنها التعريف بالملزم سواء أكان طبيعياً أو معنوياً¹⁸¹.

وبخصوص التوجه القضائي فإن الإدارة الجبائية ملزمة بإحالة ملفات النزاع قبل انتهاء المسطرة الإدارية أمام اللجنتين المحلية والوطنية، وفي هذا الإطار قضى حكم المحكمة الإدارية بوجدة: "مادام المدعي قد طالب الإدارة الجبائية بإحالة ملف نزاعه الضريبي على اللجنة المحلية للطعون الضريبية، فإن الإدارة الجبائية تكون ملزمة بتلك الإحالة وتكون أي

¹⁷⁸ مقرر صادر في الملف الضريبي ع 13-1201-770 بتاريخ 15-7-2013، غير منشور، أورده المصطفى النوري، م.س، ص 93.

¹⁷⁹ المادة 225 من م ع ض.

¹⁸⁰ المادة 225 من م ع ض.

¹⁸¹ محمد شكيري، القانون الضريبي المغربي دراسة تحليلية ونقدية، م.س، ص 538.

مطالبة له بأداء الضريبة المتنازع بشأنها قبل انتهاء المسطرة الإدارية أمام اللجنتين المحلية والوطنية مطالبة باطلة¹⁸².

ب- نظر اللجنة المحلية في الطعن

بعد تلقي مطالبات الملزمين والقيام بدراستها، يقوم الكاتب المقرر بتوجيه استدعاء إلى كل الأعضاء الرسميين للجنة المحلية لتقدير الضريبة 15 يوما على الأقل قبل التاريخ المحدد للاجتماع وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 من م ع ض¹⁸³، وكذلك يوجه اخبارا للطرفين بتاريخ انعقاد اجتماعهما قبل حلول مواعده بما لا يقل عن 30 يوما وفق نفس الإجراءات¹⁸⁴، ويرفق الاستدعاء بنسخ التقارير المتعلقة بالمنازعة المطروحة أمامها، وبكل المعلومات التي من شأنها أن تساعد اللجنة على اتخاذ الموقف السليم، ويتحكم في هذا العنصر معطين أساسيين هما أن تبليغ الاستدعاء بالطريقة القانونية، هو إجراء جوهرى لحفظ حق الأطراف في الدفاع عن موقفها، وإلا خرقت اللجنة حق الدفاع، وأن يتم عقد جلسات اللجان المحلية لتقدير الضريبة بمقر المحكمة الابتدائية عوض الإدارة الضريبية أو مقر العمالة، وهو إجراء من شأنه أن يبعث نوعا من الطمأنينة والثقة في نفوس الملزمين، ويتم ذلك، بحضور كافة أعضائها الرسميين لكن يمكنها أن تبت في القضايا المعروضة أمامها، إذا حضرها ثلاثة على الأقل من أعضائها، وتتداول بأغلبية أصوات الأعضاء الحاضرين، فإن تعادلت رجح الجانب الذي يكون فيه الرئيس¹⁸⁵.

ويتم الاستماع إلى ممثل الخاضع للضريبة بناء على طلبه أو إذا رأت اللجنة أنه من الضروري الاستماع إليه، وفي كلتا الحالتين يتعين على اللجنة أن تستدعي في نفس الوقت ممثل الخاضع للضريبة وممثل إدارة الضرائب، وتستمع اللجنة إلى دفوعات طرفي النزاع إما بطريقة منفصلة أو في آن واحد بناء على طلب هذا الطرف أو ذاك أو إذا تبين للجنة أن المواجهة ضرورية¹⁸⁶. ويشرف على سير أعمالها الرئيس حيث يمكن لكل طرف من طرفي النزاع الإدلاء بالحجج والإثباتات وكذا الدفوعات التي يؤسس عليها دفاعه.

وفي الأخير يحاول رئيس اللجنة، إن أمكن ذلك، إيجاد وفاق بين طرفي النزاع للوصول إلى حل مرض ينهي النزاع. لكن قد يصير كل طرف على موقفه بناء على المعطيات المتوفرة

¹⁸² حكم المحكمة الإدارية بوجدة ع 171 بتاريخ 2005/06/30 في الملف ع 2004/312، أورده أحمد أجعون، العمل القضائي في المنازعات الضريبية بين مواقف محاكم الموضوع وتوجهات المجلس الأعلى، الجزء الأول، مطبعة الأمنية - الرباط، ص 136.

¹⁸³ المادة 225 من م ع ض.

¹⁸⁴ المادة 225 من م ع ض.

¹⁸⁵ كريم لحرش، شرح القانون الضريبي المغربي، م.س، ص 280.

¹⁸⁶ البند 2-دال من المادة 225 من م ع ض.

أثناء اجتماع اللجنة ونظرا للحجج والوثائق التي أدلى بها كل طرف فينهى الرئيس مرحلة الاستماع إلى دفوعات الأطراف، ليدخل النزاع بعد ذلك في مرحلة المداولة قصد اتخاذ القرار عن طريق مسطرة التصويت، ولا يملك حق التصويت أثناء مرحلة اتخاذ القرار إلا الأعضاء المنتميين إليها¹⁸⁷، إذ تتداول بأغلبية أصوات الأعضاء الحاضرين، فان تعادلت ربح الجانب الذي يكون فيه الرئيس كما سبق الذكر¹⁸⁸.

ويجب أن تبت اللجنة في أجل 12 شهرا يبتدأ من تاريخ تسلمها المطالبات والوثائق من الإدارة، غير أنه إذا انصرم هذا الأجل ولم تتخذ اللجنة المحلية لتقدير الضريبة مقررها، يشعر الكاتب المقرر الأطراف بذلك بواسطة رسالة خلال الشهرين المواليين لانصرام أجل الإثني عشر (12) شهرا المذكور، وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 أعلاه، ويحدد أجل أقصاه شهرين لتسليم المطالبات والوثائق السالفة الذكر من طرف الإدارة للجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة، ابتداء من تاريخ تبليغ الإدارة برسالة الإشعار المشار إليها. وفي حالة عدم توجيه المطالبات والوثائق السالفة الذكر داخل الأجل المضروب، لا يمكن أن تتجاوز أسس فرض الضريبة تلك التي تم الإقرار بها أو قبولها من طرف الخاضع للضريبة¹⁸⁹.

أما في حالة البت في النزاع واتخاذ قرار يفصل المنازعة من طرف اللجنة المحلية لتقدير الضريبة، يقوم المقرر اللجنة على إثر ذلك بتبليغه إلى الخاضع للضريبة عن طريق مسطرة التبليغ المنصوص عليها في المادة 219 من م ع ض، وذلك خلال الأربعة (4) أشهر الموالية لتاريخ صدورها¹⁹⁰، وأهمية هذا التبليغ تكمن في كونه يحدد نقطة بدء سريان الآثار التسلسلية الناتجة عن اتخاذ المقرر المذكور، فمن تاريخ التبليغ القانوني والصحيح يبدأ سريان أجل الطعن أمام القضاء الإداري في مقرر اللجنة المحلية والمحدد في 60 يوما حسب مقتضيات المادة 242 من م ع ض.

وحماية للملزم بخصوص سريان أجل الطعن في مقررات اللجنة المحلية قضى قرار الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى (محكمة النقض حاليا) بخصوص أجل الطعن ضد مقرر اللجنة المحلية لتقدير الضريبة تحت رقم 156 الصادر بتاريخ 20 فبراير 2008 ما يلي: "أن أجل الطعن ضد مقرر اللجنة المحلية لتقدير الضريبة المحدد في 60 يوما يسري ابتداء من

187 سفيان ادريوش ورشيدة الصابري، م.س، ص 168.

188 البند 2-ألف من المادة 225 من م ع ض.

189 البند 2-ألف من المادة 225 من م ع ض.

190 البند 2-ألف من المادة 225 من م ع ض.

تاريخ تبليغ هذا المقرر بأداء الضريبة ومدير الضرائب بصفته هذه، رغم أن الإدارة الضريبية ممثلة في تشكيل اللجنة، وأن تبليغ مقررها يتولاه مفتش الضرائب¹⁹¹.

في الأخير، ومن خلال ما ذكر، نجد بأن من بين الضمانات المسطرية الممنوحة للملزم خلال مرحلة الطعن أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة، هو حقه في الإطلاع على ملفه الضريبي الشيء الذي لا نجده على أرض الواقع، حيث إن الإدارة الضريبية تتذرع بالسر المهني أثناء محاولة الملزم أخذ المعلومات المتعلقة بملفه، بخلاف المشرع الفرنسي الذي أعطى حق الإطلاع للملزم فيما يخص ملفه الضريبي المعروض على أنظار اللجنة الإقليمية وذلك منذ سنة 1955¹⁹².

وإذا كان يمكن من الناحية الواقعية أن يتحقق علم الخاضع للضريبة بالوثائق التي سيتم البت فيها من طرف اللجان، وذلك من خلال وجوب مناقشة هذه الأخيرة لكل الدفوعات والأدلة والحجج المدلى بها من الطرفين وكذلك من خلال حضور الخاضع للضريبة ومناقشته لموقف الإدارة والذي يمكن من خلاله أن يطلب توضيح موقف الإدارة والوسائل التي اعتمدت عليها، فإننا نرى أنه من الأجدر على المشرع المغربي أن ينص على وجوب اطلاع الخاضع للضريبة على تلك الوثائق ليكون على بينة من موقف الإدارة، ويضع المسطرة أمام اللجان في إطارها التواجهي الصحيح ويعطي للخاضع للضريبة أبسط حقوقه وهو معرفة أساس موقف الطرف الآخر.

ومع توالي الإصلاحات الجبائية بالمغرب، عمل المشرع الضريبي على أحداث لجنة جديدة إلى جانب اللجنة المحلية وذلك لكثرة النزاعات المعروضة على هذه الأخيرة، والحديث هنا عن اللجنة الجهوية للنظر في الطعون الضريبية.

المطلب الثاني: اللجنة الجهوية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة

إن قانون المالية لسنة 2022 يأتي في سياق السنة الأولى لتطبيق الإجراءات المتعلقة بالقانون الإطار للإصلاح الجبائي رقم 69.19¹⁹³، والذي يهدف إلى إنشاء نظام ضريبي فعال، عادل، منصف ومتوازن، الذي يمكن من تجميع الموارد الضريبية لتمويل البرامج والسياسات العمومية والتنمية الاقتصادية والاجتماعية، ومن بين أهم المستجدات التي جاء بها هذا

¹⁹¹ قرار الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى "محكمة النقض حاليا"، ع 156 الصادر بتاريخ 20 فبراير 2008، نشرة قرارات المجلس الأعلى المتخصصة، الغرفة الإدارية الجزء 6 سنة 2011، ص 78.

¹⁹² يونس مليح، العدالة الضريبية بالمغرب بين مساطر التأسيس والتحصيل والمنازعة، م.س، ص 306.

¹⁹³ القانون - الإطار رقم 69.19 المتعلق بالإصلاح الجبائي، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.21.86 بتاريخ 15 من ذي الحجة 1442 (26 يوليو 2021)، المنشور ب.ج.ر ع 7007، بتاريخ 15 ذو الحجة 1442 (26 يوليو 2021)، ص 5684.

القانون هو إحداث اللجنة الجهوية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة كجهة طعن إلى جانب اللجنة المحلية والوطنية، وعليه سنعمل على دراسة دواعي احداث هذه اللجنة وتأليفها (الفقرة الاولى)، ثم اختصاصاتها والمسطرة المتبعة أمامها (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: دواعي إحداث اللجنة الجهوية وتأليفها

بما أن اللجنة الجهوية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة من بين المستجدات التشريعية في المجال الجبائي سنعمل على بيان دواعي احداثها (أولا)، وتأليفها (ثانيا).

أولا: دواعي إحداث اللجنة الجهوية

بمقتضى قانون المالية لسنة 2022 تدخل المشرع الضريبي وأحدث لجانا جديدة على الصعيد الجهوي تسمى "اللجان الجهوية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة Commissions régionales de recours fiscal"، وذلك من أجل تخفيف الضغط عن اللجان المحلية لتقدير الضريبة التي ظلت تمارس مهامها منذ ما ينيف على 35 سنة والتي أصبحت اليوم تعاني الأمرين فيما يخص كثرة وتراكم الطعون بسبب الصحوات الحقوقية والقانونية التي هبت على عالم الجبايات ، وضمانا للفعالية والجودة والسرعة في البت في مختلف المنازعات المعروضة عليها وصونا لحقوق الخاضعين للضريبة وحفاظا على حقوق خزينة الدولة وتفاديا لهدر الزمن الضريبي ومسايرة لما يعرفه العالم من سباقات اقتصادية ومالية محمومة، وعلي فقد تقاسمت هذه اللجنة مع اللجان المحلية لتقدير الضريبة اختصاصاتها، وقد أصبح بإمكان الخاضع للضريبة في ظل هذا الاختصاص الجديد و طبقا للمقتضيات الواردة بالمادتين 220 - II و 221 - II من م ع ض، أن يطعن في الأساس الضريبي المحدد أو المقدر من طرف الإدارة أمام اللجنة الجهوية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة، داخل أجل الثلاثين (30) يوما الموالية لتاريخ توصله برسالة التبليغ التصحيحية الثانية، وذلك وفق الشروط والشكليات المشار إليها بالمادتين المذكورتين¹⁹⁴.

ثانيا: تأليف اللجنة الجهوية للنظر في الطعون الضريبية

تتألف اللجنة الجهوية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة طبقا لمقتضيات المادة 225 مكرر من م ع ض من الأعضاء التالية:

¹⁹⁴ المختار السريدي، إحداث اللجان الجهوية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة - هل يشكل قيمة مضافة في عمل هيئات الطعن؟، مقال منشور على الرابط الالكتروني التالي: <https://2u.pw/Y43X0nQH> تم الإطلاع عليه بتاريخ 2024/05/29، على الساعة 18:34.

✚ قاضيا رئيسا:

ويعين هذا العضو الذي ينتمي إلى الهيئة القضائية من طرف رئيس الحكومة باقتراح من المجلس الأعلى للسلطة القضائية، خصه المشرع بهذه المهمة وفصل له اختصاصاته حيث هو من يأمر باجتماع اللجنة الجهوية وهو من يحدد تاريخ ومكان انعقادها وهو من يترأس أشغالها ويسير جلساتها.

✚ ممثلين اثنين للإدارة يقوم واحد منهما بمهمة الكاتب المقرر:

يلعب ممثلا الإدارة اللذان يقوم أحدهما بمهام الكاتب المقرر دورا محوريا وفعالا داخل اللجنة الجهوية لا يمكن الاستهانة به، باعتبارهما ينتميان لإدارة الضرائب ولهما إلمام واسع ودراية كبيرة بالنصوص الضريبية، بالإضافة إلى خبرة في الميدان الجبائي والمحاسباتي والاقتصادي وتجربة وممارسة سواء على مستوى ربط أو مراقبة أو تحصيل الضرائب والرسوم.

ويهدف المشرع المغربي من وراء تعيين عنصرين ينتسبان إلى الإدارة كعضوين من أعضاء اللجنة الجهوية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة يتكلف أحدهما بمهمة الكاتب المقرر للجنة، مساعدة القاضي رئيس اللجنة على التعرف عن قرب على بعض الملفات المطعون فيها بسبب اطلاعهما الواسع ومعرفتهما الكبيرة والدقيقة بالمسائل الجبائية والحسابية.

✚ ممثلين اثنين للخاضعين للضريبة يكونان تابعين للفرع المهني الأكثر تمثيلا للنشاط

الذي يزاوله الطالب

يعين ممثلو الخاضعين للضريبة من طرف رئيس الحكومة لمدة ثالث (3) سنوات بناء على اقتراح مشترك للسلطات الحكومية المكلفة بالتجارة والصناعة والصناعة التقليدية والصيد البحري والسلطة الحكومية المكلفة بالمالية.

وإذا طرأ تأخير في تعيين الممثلين الجدد أو حال دون ذلك عائق، يتم تمديد انتداب الممثلين المنتهية مهامهم تلقائيا إلى غاية تعيين الممثلين الجدد.

يتم اختيار هؤلاء الممثلون قبل 31 أكتوبر من السنة السابقة للسنة التي تبتدئ خلالها مهام الأعضاء المعينين في حظيرة اللجنة الجهوية من بين:

- الأشخاص الذاتيين أعضاء المنظمات المهنية الأكثر تمثيلا المزاولين نشاطا تجاريا أو صناعيا أو خدماتيا أو حرفيا أو في الصيد البحري والمدرجين في القوائم التي تقدمها

- المنظمات المذكورة وكل من رؤساء غرف التجارة والصناعة والخدمات وغرف الصناعة التقليدية وغرف الفلاحة وغرف الصيد البحري؛
- الخبراء المحاسبين أو المحاسبين المعتمدين المدرجين على التوالي في القوائم التي تقدمها هيئة الخبراء المحاسبين والمنظمة المهنية للمحاسبين المعتمدين.

الفقرة الثانية: اختصاصات اللجنة الجهوية والمسطرة المتبعة أمامها

بطبيعة الحال لم يتم احداث اللجنة الجهوية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة إلا للحاجة الماسة لها من أجل تخفيف العبء سواء على اللجنة المحلية أو اللجنة الوطنية والقضاء كذلك وبالتالي فإنه تناط بها مجموعة من الاختصاصات (اولا) تنفيذها عبر اتباع مسطرة حددها المشرع لهذا الغرض (ثانيا).

اولا: اختصاصات اللجنة الجهوية

نتعرض اولاً للاختصاص المحلي ثم نتطرق للاختصاص النوعي والقيمي للجنة الجهوية:

الاختصاص المحلي:

تنظر اللجان المذكورة في المطالبات التي يقدمها في شكل عرائض الخاضعون للضريبة الكائن مقرهم الاجتماعي أو مؤسستهم الرئيسية داخل دائرة اختصاصها¹⁹⁵.

الاختصاص النوعي والقيمي:

تنظر اللجان الجهوية نوعياً في التصحيحات فيما يتعلق بالدخول والأرباح الناشئة عن رؤوس الأموال المنقولة، وأيضاً في فحص المحاسبة للخاضعين للضريبة الذين يقل رقم أعمالهم المصرح به في حساب الحاصلات والتكاليف، بالنسبة لكل سنة محاسبية عن الفترة غير المتقدمة موضوع الفحص، عن عشرة (10) ملايين درهم¹⁹⁶.

وتبت اللجان حسب المادة 225-1 مكرر من م ع ض في النزاعات المعروضة على أنظارها ويجب عليها أن تصرح بعدم اختصاصها في المسائل التي ترى أنها تتعلق بتفسير نصوص تشريعية أو تنظيمية.

¹⁹⁵ المادة 225-1 مكرر من م ع ض.

¹⁹⁶ المادة 225-1 مكرر من م ع ض.

ثانيا: المسطرة المتبعة أمام اللجنة الجهوية

تبتدئ أولى إجراءات المسطرة بتوجيه الملتزم بأداء الضريبة (الطاعن) مطالبته¹⁹⁷ للجنة الجهوية والتي تستلمها الإدارة الضريبية في شخص المفتش الضريبي الذي يقوم بدوره بتسليم هذه المطالبات مصحوبة بالوثائق المتعلقة بإجراءات المسطرة التوجيهية لهذه اللجنة من أجل تمكين هذه اللجنة من البت، ويجب أن يتم هذا التسليم الأخير داخل أجل 3 أشهر تبتدئ من تاريخ تبليغ الملزم بأداء الضريبة للإدارة بهذا الطعن تحت طائلة عدم إمكانية تجاوز أسس فرض الضريبة تلك التي تم الإقرار بها أو قبولها من لدنه، أي من لدن الخاضع للضريبة¹⁹⁸.

بعد تسلم اللجنة الجهوية هذه المطالبات والوثائق نكون أمام فرضيتين، إما بت اللجنة في النزاع أو عدم البت.

🚩 حالة عدم بت اللجنة في النزاع:

بعد تسلم اللجنة الجهوية المطالبات المحالة عليها، يتم احتساب أجل 12 شهرا من تاريخ هذا التسلم من أجل البت فيها، غير أنه إذا انصرم هذا الأجل دون أن تتخذ اللجنة مقررها بشأن هذه المطالبات يشعر¹⁹⁹ الكاتب المقرر الأطراف بذلك بواسطة رسالة خلال الشهرين المواليين لتاريخ انصرام هذا الأجل (أجل 12 شهرا)، ثم يحدد أجل أقصاه شهران للإدارة الضريبية من أجل تسليم المطالبات والوثائق موضوع النزاع للجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة يبتدئ هذا الأجل من تاريخ تبليغ الإدارة برسالة الإشعار السابقة الذكر، وذلك تحت طائلة عدم إمكانية تجاوز أسس فرض الضريبة تلك التي تم الإقرار بها أو قبولها من لدن الخاضع للضريبة²⁰⁰.

🚩 حالة بت اللجنة في النزاع:

بعد تلقي اللجنة الجهوية المطالبات الموجهة لها يتم دراستها ومراقبة مختلف الوثائق المرفقة بكل ملف شكلا و مضمونا من طرف ممثلي الادارة الضريبية، ويقوم هذين الأخيرين بإعداد تقرير مفصل عن كل طعن يبسطان فيه طبيعة النزاع المعروض على أنظار اللجنة، ونوع الضريبة أو الرسم المطعون فيه، والهوية الكاملة للطاعن، و مسطرة التبليغ و التوصل، والضرائب أو الرسوم المؤداة أو الأسس المصرح بها، وكذا مبلغ الضرائب أو الرسوم أو الأسس

¹⁹⁷ تحدد هذه المطالبات موضوع الخلاف وتتضمن عرضا للحجج المستند إليها.

¹⁹⁸ المادة 225-II مكرر من م ع ض.

¹⁹⁹ يتم هذا الإشعار بالكيفية المنصوص عليها في المادة 219 من م ع ض.

²⁰⁰ المادة 225-II مكرر من م ع ض.

الجديدة المعدلة، و موقف الخاضع للضريبة أو الرسم من التعديلات و التصحيحات التي أدخلت على إقراراته و محاسباته و مجموع وضعيته الضريبية مع ملاحظاته و ردوده، ثم موقف إدارة الضرائب من خلال الأسس و المعايير و العناصر و المقارنات و المعلومات التي اعتمدها في عملية المراقبة و التصحيح، هذا و دون إغفال الإشارة إلى تاريخ توصل الإدارة بالطعن من طرف الخاضع للضريبة و تاريخ توصل اللجنة بهذا الطعن من طرف الإدارة، طبقا لمقتضيات الفقرة الثانية - ألف من المادة 225 مكرر من م ع ض والتي تحدد أجلا أقصاه ثلاثة (3) أشهر للإدارة قصد تسليم اللجنة المطالبات و الوثائق المتعلقة بإجراءات المسطرة التواجهية التي تمكن اللجنة من البت²⁰¹.

بعد دراسة هذه المطالبات من طرف ممثلي الإدارة الضريبية و تحديد اللجنة في شخص رئيسها لتاريخ انعقاد الاجتماع بشأنها من أجل البت فيها، يخبر الكاتب مقرر اللجنة الطرفين بتاريخ انعقاد الاجتماع قبل انعقاده بـ 30 يوما على الأقل، ثم يقوم باستدعاء أعضاء اللجنة 15 يوما على الأقل قبل هذا الانعقاد، غير أنه لا يمكن لأي عضو أن يحضر اجتماع اللجنة الجهوية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة عندما يعرض عليها نزاع سبق أن نظر فيه في إطار مزاولة نشاطه أو القيام بمهامه، ويتم هذا الاخبار والاستدعاء السابقين بالكيفية المنصوص عليها في المادة 219 من م ع ض²⁰².

تستمع اللجنة إلى ممثل الخاضع للضريبة إذا طلب ذلك أو إذا رأت أنه من اللازم الاستماع إليه وفي كلتا الحالتين، تستدعي اللجنة في آن واحد ممثلا أو ممثلين عن الخاضع للضريبة و ممثلا أو ممثلين عن إدارة الضرائب المعينين من لدن الإدارة لهذا الغرض، تستمع اللجنة إلى الطرفين كل على حدة أو هما معا إما بطلب من أحدهما أو إذا ارتأت أن هذه المواجهة ضرورية²⁰³.

وتبت اللجنة في الأمر بصورة صحيحة إذا حضرها الرئيس و اثنان من أعضائها و تتداول بأغلبية أصوات الأعضاء الحاضرين، وعند تعادل الأصوات يرجح الجانب الذي يكون فيه الرئيس²⁰⁴.

²⁰¹ المختار السريدي، إحداث اللجان الجهوية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة - هل يشكل قيمة مضافة في عمل هيئات الطعن؟، مقال منشور على الرابط الإلكتروني التالي: <https://2u.pw/Y43X0nQH> تم الإطلاع عليه بتاريخ

2024/06/02، على الساعة 03:03.

²⁰² المادة 225-II مكرر من م ع ض.

²⁰³ المادة 225-II مكرر من م ع ض.

²⁰⁴ المادة 225-II مكرر من م ع ض.

يجب أن تكون مقررات اللجان الجهوية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة مفصلة ومعللة، ويبلغها الكاتب مقرر اللجنة للطرفين وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 من م ع ض خلال أربعة (4) أشهر الموالية لتاريخ صدوره²⁰⁵.

يجوز للإدارة وللخاضع للضريبة أن ينازعا قضائيا في المقررات الصادرة عن اللجان الجهوية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة، بما في ذلك المتعلقة منها بالمسائل التي صرحت اللجان المذكورة بشأنها بعدم الاختصاص وذلك وفق الشروط والآجال المنصوص عليها في المادة 242 أدناه، غير أنه لا يمكن تقديم الطعن في آن واحد أمام المحاكم وأمام اللجان الجهوية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة²⁰⁶.

المبحث الثاني: اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية

يشكل الطعن أمام اللجنة الوطنية درجة مهمة من درجات الحوار الفعال بين الإدارة والملزم وضمانة أساسية من الضمانات المخولة له بمقتضى القانون، إلا أن دور هذه اللجنة لا يقف عند هذا الحد، بل يتجاوزه إلى حد المساهمة في تشجيع الاستثمار الوطني والأجنبي على حد سواء خصوصا مع تبني المغرب لسياسة الانفتاح التدريجي للاقتصاد الوطني، ما يستلزم وضع آليات للعمل والتواصل في الميدان الجبائي رهن إشارة المستثمرين تتسم بالوضوح والشمولية والسهولة²⁰⁷.

وقد تم إحداث اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة -التي توجد تحت السلطة المباشرة لرئيس الحكومة- بمقتضى قانون رقم 30-85 المنظم للضريبة على القيمة المضافة، حتى تكون بمثابة لجنة استئناف أو لجنة من الدرجة الثانية، وهي لجنة دائمة مقرها بالرباط، تستأنف إليها القرارات الابتدائية الصادرة عن اللجان المحلية لتقدير الضريبة، إلا أن هذا الاختصاص الذي كانت تعمل به اللجنة الوطنية منذ نشأتها إلى حدود سنة 2016 قد تم تغييره بمقتضى قانون المالية لسنة 2016 الذي قام بإلغاء ثنائية درجات الطعن مسندا للجنة الوطنية اختصاصات أخرى خاصة بها.

²⁰⁵ المادة 225-II مكرر من م ع ض.

²⁰⁶ المادة 225-II مكرر من م ع ض.

²⁰⁷ نعمة بوتخريط، النظام القانوني للجنة الوطنية المكلفة بالنظر في الطعون الجبائية قراءة في النص القانوني والتطبيق العملي، دار السلام للطباعة والنشر والتوزيع - الرباط، ط الأولى 2022، ص 63.

ولدراسة اللجنة الوطنية من جميع جوانبها لابد من التطرق لكل من الطبيعة القانونية لهذه اللجنة وتكوينها (المطلب الأول)، واختصاصاتها والمسطرة المتبعة اماها (المطلب الثاني).

المطلب الأول: الطبيعة القانونية للجنة وتكوينها

تثير الطبيعة القانونية للجنة الوطنية للنظر في الطعون الجبانية عدة مشاكل على مستوى العاملين الفقهي والقضائي الناتجة أساسا عن سكوت المشرع المغربي عن الحسم في المسألة بنص صريح مما سنحاول معه التطرق لتوجهات الفقهاء والقضاء لمسألة الطبيعة القانونية للجنة الوطنية (الفقرة الأولى) أو اللجان الضريبية بشكل عام ما دامت جميعها تتدخل فقط في المنازعات الضريبية وتنظيماتها القانونية تتشابه نوعا ما وبالتالي فطبيعتها القانونية لا تخرج عن ذلك، وقد توخى المشرع المغربي من تشكيل اللجنة الوطنية للطعون الضريبية أن يشرك عدة فعاليات في فرض الضريبة وتصحيحها، وتنتمي إلى قطاعات مختلفة لإحاطة نشاطها بكثير من الضمانات، فبالإضافة إلى ممثلين عن الإدارة، نجد فعاليات جماعية أو مهنية لتمثيل الملزمين مما يستعدي منا دراسة تكوين هذه اللجنة أيضا (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: الطبيعة القانونية للجنة الوطنية

قبل التطرق للتنظيم القانوني للجنة الوطنية، سوف نتطرق لطبيعتها القانونية التي تتشارك فيها مع باقي اللجان الضريبية، فهي لجان خصها المشرع بعناية خاصة ومنحها سلطات واسعة وتشكيل مختلط حيث يترأسها قضاة متأثرين بهاجس تطبيق القانون وتمثيلهم الإدارة التي تدافع عن التصحيحات التي قامت بها والملزم وممثليه الذين يدافعون عن خصوصية النشاط المهني ومحاولة تكييف القانون الضريبي مع متطلبات التدبير اليومي للمقاولة وإكراهاته، وعليه لابد من الإشارة إلى أن المشرع لم يشر إلى الطبيعة القانونية لهذه اللجان، وذلك خلافا للمشرع المصري الذي منح لجن الطعن ولاية قضائية وخصها بإمكانية البت في جميع أوجه المنازعة سواء أكانت واقعية أو قانونية²⁰⁸، وعليه سنحاول البحث في الطبيعة القانونية للجان الضريبية من مختلف المنطلقات.

²⁰⁸ رشيد المسعودي، الحماية القضائية للملزم في المنازعات الضريبية، م س، 116-117.

الطابع الإداري للجنة

يمكن مناقشة الطبيعة الإدارية للجان الضريبية من خلال معايير عدة كالهيات التي تقوم بإحداثها، أو عبر مناقشة تشكيلها واختصاصاتها، وكذا موقف القضاء منها.

من خلال استحضار مسألة الإحداث نلاحظ أن المشرع في المادة 225 من م ع ض يستعمل عبارة "تحدث الإدارة"، إذن، فإحداث هذه اللجان هو أمر موكول إلى الإدارة التي ترى وحدها محل إقامتها ومجال نفوذها الترابي، لكن لم يشر صراحة إلى الجهة الإدارية المحدثة لهذه اللجان، خصوصاً اللجنة المحلية لتقدير الضريبة، هل هي إدارة الضرائب؟ أم العمالة أو الإقليم؟ أم جهة إدارية أخرى²⁰⁹؟

وحسب المرسوم رقم 2-87-911 الصادر بتاريخ 8 جمادى الأولى 1405 (30 ديسمبر 1987) بشأن تطبيق القانون رقم 24-86 المتعلق بالضريبة على الشركات، عندما تحدث لجنة محلية في إقليم معين، يكون مقرها في عاصمة الإقليم، ويبقى لوزير المالية الحق في أن يغير مقرات ودوائر اختصاص هذه اللجان إذا دعت الضرورة إلى ذلك، بقرار منه²¹⁰.

وبالنظر إلى زاوية الاختصاص، فإن اللجان تقوم بإصدار مقررات في النزاعات المعروضة على أنظارها، هذا بالإضافة إلى جواز الخاضع للضريبة أن ينازع قضائياً في الضريبة المفروضة على إثر المقررات الصادرة عن اللجان المحلية لتقدير الضريبة التي أصبحت نهائية، بما في ذلك المتعلقة منها بالمسائل التي صرحت اللجان المذكورة بشأنها بعدم الاختصاص، وذلك وفق الشروط والآجال المنصوص عليها في المادة 242 من م ع ض، وبالتالي يمكن القول بأن مقررات هذه اللجان تكتسي صبغة إدارية، وهذا ما ذهبت إليه المحكمة الإدارية بوجدة²¹¹ حينما اعتبرت اللجنة الوطنية هيئة إدارية، بالارتكاز على تركيبها والصبغة الإدارية لمقرراتها، وكونها نهائية في مواجهة إدارة الضرائب²¹².

²⁰⁹ عبد الغني خالد، م س، ص 303.

²¹⁰ المادة 3 من المرسوم رقم 2.87.911 الصادر بتاريخ 8 جمادى الأولى 1408 (30 ديسمبر 1987) بشأن تطبيق القانون رقم 24-86 المتعلق بالضريبة على الشركات، المنشور ب.ج.ر ع 3922 بتاريخ 8 جمادى الأولى 1408 (30 ديسمبر 1987)، ص 132.

²¹¹ وهذا ما ذهبت إليه المحكمة الإدارية بوجدة في حكمها ع 2000/126 الصادر بتاريخ 2000/06/07، أورده خالد مبروكي، "اللجان المحلية لتقدير الضريبة واللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية"، مجلة رحاب المحاكم، ع 6، يونيو 2010، ص 28.

²¹² سعيد الستاتي، اللجان الضريبية بالمغرب، مقال منشور بمجلة المنارة للدراسات القانونية والإدارية، <https://2u.pw/2zpUC>، تم الاطلاع عليه بتاريخ 2025/05/10، على الساعة 22:00.

أما عن موقف القضاء من الطبيعة الإدارية للجان فقد أتيحت الفرصة للمجلس الأعلى (محكمة النقض حاليا) لتحديد موقفه من الطبيعة القانونية للجان الضريبية من خلال القرار الصادر عنه بتاريخ 12 يوليوز 1962 الذي جاء فيه "وهكذا فعندما أنشأ المشرع هذه اللجان الضريبية لم يكن يهدف إلى إنشاء قضاء إداري لأسس الضريبية ولكن فقط منح الأشخاص المفروضة عليهم هذه الضريبة ضمانا إضافية للبحث والتقدير من طرف هيئات إدارية متضمنة بسلطة اتخاذ القرار في مسائل واقعية من شأنها المساهمة في تحديد أسس الضريبة، لذا فالطعون المقدمة إلى اللجنة المركزية ضد قراراتها للجان الضريبية المحلية ليس لها طابع قضائي وبالتالي فإن الطعن بالنقض المقدم من طرف شركة (x) ضد القرار الصادر عن اللجنة المذكورة غير مقبول"²¹³.

بناء على ما سبق يتضح أن العمل القضائي المغربي سار في نفس الاتجاه، واعتبر بأن هذه اللجان الضريبية هي عبارة عن لجان ذات طابع إداري، الأمر الذي نجده محققا أيضا في قرار آخر للمحكمة الإدارية بوجدة بتاريخ 19 يناير 2001 رقم 40/2001، الذي جاء فيه: "قرارات اللجنة الوطنية الصادرة في مواجهة الإدارة الضريبية قرارات إدارية تتوفر فيها شروط ومقومات القرار الإداري القابل للطعن بالإلغاء"²¹⁴.

إن الصبغة الإدارية للجان الضريبية تبقى غير واضحة الصورة، الشيء الذي يدفعنا إلى البحث في الصبغة القضائية.

الطابع القضائي للجنة

يذهب أنصار هذا الاتجاه إلى اعتبار أن لجان الطعن الضريبي هي عبارة عن محكمة إدارية، ويدعم أنصار هذا الاتجاه رأيهم بالقول إن الإدارة الضريبية والمكلف يقف كلاهما أمام اللجنة للدفاع عن وجهة نظرهما، وبعدها يكون قرار اللجنة ملزما لكليهما في الحدود التي قررها القانون، فضلا عن أن قراراتها تكون نافذة بغير حاجة إلى تصديق من المصلحة أو الوزارة، وأن اللجنة لا تستطيع أن تتحلل من قرارها إلا من خلال الالتجاء إلى المحكمة

²¹³ قرار المجلس الأعلى (محكمة النقض حاليا)، ع 264 الصادر بتاريخ 12/07/1962، أورده عبد الرحيم التجاني، المنازعات الجبائية في مجال الضرائب المباشرة بالمغرب، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية أكادال، جامعة محمد الخامس بالرباط، 2012/2013، ص 479.

²¹⁴ حكم المحكمة الإدارية بوجدة، ع 184/2001، ملف رقم 40/2001، بتاريخ 19 يناير 2001، حكم منشور بمجلة القصر، ع 3 شتنبر 2002، ص 14.

والطعن في قرار اللجنة وطلب تعديله، ويكون مركز الإدارة الضريبية كمركز المكلف سواء بسواء²¹⁵.

كما يستند هذا الجانب من الفقه على مجموعة من المبررات التي يرى أنها تضيء على اللجان الضريبية بالرغم من طابعها الإداري، صبغة قضائية، فوجود قاض على رأس هذه اللجان من أهم الأسباب التي يرون أنها من أهم المؤشرات التي تكشف عن تدرج هذه اللجان نحو الطابع القضائي، وتعطيها طابعاً خاصاً²¹⁶.

زيادة على كون محكمة الاستئناف المصرية قضت بقولها: "أن هذه اللجان هي هيئة من هيئات القضاء الإداري، كنظيراتها المتعددة التي أوجدها أو شكلها المشرع المصري للحكم في منازعات أو جرائم معينة، وأن اللجنة حينما تباشر اختصاصاتها إنما تباشر نزاعاً يفصل في حقوق الطرفين، فهي في هذه الحالة محكمة إدارية تقوم بالفصل في نزاع خاص، ويجب أن تسري على أحكامها ما يسري على الأحكام التي تصدر من جهات القضاء، من كان ما يصدر من اللجنة داخل في حدود ولايتها"²¹⁷.

انطلاقاً مما سبق يتضح أن إسناد رئاسة اللجان الضريبية إلى قاض، تطرح العديد من الإشكالات خاصة على مستوى تحديد طبيعتها القانونية، وخلافاً لذلك، فإن بعض الفقه المقارن ينفي الصفة القضائية عن اللجان الضريبية رغم إسناد رئاستها إلى قاضي، وفي هذا الصدد يرى الفقيه جون جوانين "أن تواجد قاضي في رئاسة اللجنة غير كافي لاعتبار اللجان الضريبية لجاناً قضائية، لسبب بسيط أن اختصاصها ينحصر فقط في المسائل الواقعية دون أن يشمل المسائل القانونية، الشيء الذي ينفي عنها صلاحية النظر في كافة النزاعات الضريبية ومراقبة مقرراتها"²¹⁸.

إلا أنه ورغم تطور المعايير التي تتجه إلى إضفاء الصبغة القضائية على اللجنة الوطنية فإنها تفتقد إلى بعض القواعد الجوهرية ومنها مبدأ حجية الشيء المقضي به، حيث أكد الأستاذ شارل ديباش في مؤلفه المنازعات الإدارية بأن الهيئة التي تتوفر على سلطة قضائية هي التي يمكنها أن تعالج المنازعات بصورة نهائية بناء على قوة الشيء المقضي به عن طريق

²¹⁵ عادل أحمد حشيش، الوسيط في الضرائب على الدخل، دار الجامعات المصرية، بدون سنة النشر، ص 468-469، أورده يونس مليح، العدالة الضريبية بالمغرب بين مساطر التأسيس والتحصيل والمنازعة، م س، ص 290.

²¹⁶ محمد مرزاق وعبد الرحمان أبليل، م س، ص 114.

²¹⁷ عبد الباسط وفا، فض منازعات الضرائب على الدخل بالطريق الإداري، دار النهضة العربية، بدون سنة النشر، ص 211، أورده يونس مليح، العدالة الضريبية بالمغرب بين مساطر التأسيس والتحصيل والمنازعة، م س، ص 291.

²¹⁸ عبد الرحيم التجاني، م، س، ص 392.

اتخاذ قرار ملائم يتوفر على قوة ومنطوقه يسري على الأطراف، ومن جهة أخرى يلاحظ أن الطعن أمام القضاء الإداري لا يتم في مواجهة قرار اللجنة بل في الأمر بالتحصيل²¹⁹.

الطابع التحكيمي للجنة

يراد بالتحكيم حسب الفصل 306 من ق م م²²⁰، حل نزاع من لدن هيئة تحكيمية تتلقى من الأطراف مهمة الفصل في النزاع بناء على اتفاق تحكيم، وما تجدر الإشارة إليه أن القاعدة العامة في القانون العام هو أن مبدأ التحكيم يجب أن يكون مقررا بنص تشريعي، حيث نجد مثلا أن المشرع الضريبي أحدث لجنة سماها لجنة التحكيم تختص بفض المنازعات الناشئة عن تطبيق الضريبة الحضرية، وذلك بالرغم من أن الفصل 310²²¹ من ق م م يمنع اللجوء إلى التحكيم في النزاعات المتصلة بتطبيق قانون جبائي.

فالتحكيم إجراء يتم الاتفاق عليه بين الطرفين أو الأطراف المتنازعة يعين المحكم arbitre ويلتزم الأطراف بقبول القرار التحكيمي sentence arbitrale وتنفيذ مضمونه، بحيث يكون الارتباط بين المحكمين والأطراف المتنازعة التي قد تتدخل لتعيينهم عن طريق أعمال شرط التحكيم clause compromissoire أو أن هيئة التحكيم تضم أعضاء يمثلون الأطراف المتنازعة، زيادة على أن القرار التحكيمي يعتبر قرارا قضائيا حسب القضاء والفقه الفرنسيين ويكتسي بالتالي قاعدة قوة الشيء المقضي به، وهذا ما تفتقده قرارات اللجان الضريبية باستثناء قرارات لجن التحكيم في مادة الضريبة الحضرية التي يتم تنفيذها في الحين²²².

وفي إطار البحث المستمر عن الطبيعة القانونية للجن الضريبية يمكن الحديث عن الوساطة كمصطلح يمكن أن تنعت به هذه اللجان باعتبارها هيأت وسيطة بين الملزم والإدارة الضريبية حيث ذهب بعض الباحثين الفرنسيين إلى التأكيد بأن الوساطة في المادة الضريبية تقتضي مواجهة الأطراف بحضور وسيط يساعد على إقامة حوار وتبادل الرأي وتقريب وجهات النظر ومناقشة وسائل دفاع كل طرف (الإدارة والملزم) بهدف وضع حد للمنازعة الناشئة، علما بأن الوسيط ولو أنه يتوفر على سلطة معنوية للتأثير على الأطراف

²¹⁹ رشيد المسعودي، الحماية القضائية للملزم في المنازعات الضريبية، م س، ص 117.
²²⁰ ظهر شريف بمثابة قانون رقم 1.74.447 بتاريخ 11 رمضان 1394 (28 شتنبر 1974) بالمصادقة على نص قانون المسطرة المدنية، ج. ر ع 3230 مكرر، بتاريخ 13 رمضان 1394 (30 شتنبر 1974)، ص 2741.
²²¹ ينص الفصل 310 من ق م م على ما يلي: "لا يجوز أن تكون محل تحكيم النزاعات المتعلقة بالتصرفات الأحادية للدولة أو الجماعات المحلية أو غيرها من الهيئات المتمتعة باختصاصات السلطة العمومية.
غير أن النزاعات المالية الناتجة عنها، يمكن أن تكون محل عقد تحكيم ما عدا المتعلقة بتطبيق قانون جبائي".
²²² محمد شكيري، القانون الضريبي المغربي دراسة تحليلية ونقدية، م س، ص 551.

المتنازعة، فإنه لا يتوفر على سلطة فرض الحل الذي يتبناه على الأطراف التي تبقى حرة لقبوله أو رفضه، أما قرارات اللجان الضريبية فتعتبر ملزمة للأطراف وتنتج آثارها مباشرة بعد صدورها مع إمكانية الطعن القضائي فيها أمام القضاء الإداري²²³.

وخلاصة القول بعد البحث ومحاولة استجلاء الطبيعة القانونية للجان الضريبية من خلال خليط من المعايير أو المؤشرات التي تطبع الهيآت القضائية أو الإدارية أو هيآت التحكيم والوساطة نخلص إلى التأكيد بأن هذه اللجان تتسم بطبيعة خاصة *sui generis* ما دامت لا تنصهر في أي قالب قانوني من القوالب المعروضة التي سبق استعراضها، فمن خلال استقراء مضمون المواد القانونية المنظمة للجنة الوطنية للطعون الضريبية يتضح على أنها هيئة مستقلة عن الإدارة ولا تخضع لأية سلطة ولو أن مديرية الضرائب تتحمل نفقات تسيير اللجنة الوطنية لكن دون أن يؤثر ذلك عن استقلاليتها، ولو أن اللجنة الوطنية تتبع مجموعة من القواعد الإجرائية المعمول بها في مجال القضاء، كتعليل قراراتها وإتباع إجراءات التحقيق، كما أن هذه اللجان يترأسها قاض وتتبع النظام الجماعي في سير أعمالها من خلال تشكيل مختلط يضم ممثلي الإدارة وممثلي الملزمين وتقدم الطعون في شكل عرائض تتضمن وسائل دفاع الطرف الطاعن، كما يمكن للجان الاستعانة بالخبرة أثناء بحث القضايا المطروحة عليهم، كذلك اعتمادها لقاعدة التواجه²²⁴.

إن الاختلاف حول الطبيعة القانونية للجنة الوطنية من شأنه أن يؤثر سلبا على عملها، وقد كان حريا بالمشرع المغربي أمام الانتقادات الموجهة إلى تكوينها الحسم في هذه المسألة، فكيف يمكن لهذه اللجنة أن تقوم بدور فعال في تشجيع الاستثمار الوطني والأجنبي عبر حل النزاعات الجبانية في مرحلتها الإدارية والاختلاف لا زال قائما حول طبيعة تكوينها أليس من الأجدى أن يتبنى المشرع موقفا واضحا من هذه المسألة حتى يضع حدا للاختلاف الفقهي من طبيعتها.

الفقرة الثانية: تكوين اللجنة الوطنية

تتكون اللجنة الوطنية من:

²²³ محمد شكيري، القانون الضريبي المغربي دراسة تحليلية ونقدية، م س، ص 551.
²²⁴ يونس مليح، الضمانات المسطرية للملزم في مواجهة الإدارة الضريبية على ضوء التشريعين المغربي والمقارن، م س، ص 147.

قاضيًا رئيسًا:

يرأس اللجنة الوطنية ويسيرها قاضي ينتمي إلى السلك القضائي يعين من طرف رئيس الحكومة باقتراح من المجلس الأعلى للسلطة القضائية، وينوب عنه في حالة غيابه رئيس لجنة فرعية يعين من طرف الرئيس كل سنة (المادة 226 من م. ع. ض)، ومن المؤكد أن انتماء الرئيس إلى هيئة غير منحازة ومستقلة عن الإدارة بقوة القانون، سيضمن لا محالة نوعاً من النزاهة والمساواة التي لا توجد في الحالة التي ينتمي فيها الرئيس إلى الإدارة الضريبية، ومن المعلوم أن تواجد قاضي على رأس اللجنة الوطنية المحدثة في إطار الإصلاح الجبائي لم يكن أمراً جديداً لاعتبار أن اللجنة المركزية التي سبقتها كان يرأسها قاض أيضاً²²⁵.

كما يملك رئيس اللجنة الوطنية صوتاً واحداً كباقي أعضاء اللجنة إلا أنه في حالة تعادل الأصوات يكون صوته حاسماً فيرجح الجانب الذي يكون فيه الرئيس²²⁶.

ما يمكن ملاحظته في هذا الصدد أنه خلافاً للمشرع المغربي الذي أغفل تحديد درجة القاضي في الهرم التسلسلي لسلك القضاء، حدد المشرع الفرنسي درجة الرئيس وباقي القضاة المعيّنين في حظيرة اللجنة الوطنية، وهو ما يستشف من خلال المادة 1651 من م ع ض²²⁷ التي نصت على تكوين "اللجنة الوطنية للضرائب المباشرة وعلى رقم الأعمال" من خلال تحديد درجة كل قاضٍ وكل موظف في هذه اللجنة، والأكثر من ذلك فقد ضمت هذه اللجنة خبيراً في المحاسبة مما يساهم دون شك في تعزيز أدوارها في دعم ضمانات المكلفين تجاه الإدارة الضريبية، يتبين إذن أهمية التركيبة التي وضعها المشرع الفرنسي والمتجلية في الشروط التي سطرها لكي يؤهل الشخص حتى يكون عضواً في اللجنة الوطنية ويرفع بالتالي من

²²⁵ يونس مليح، العدالة الضريبية بالمغرب بين مساطر التأسيس والتحصيل والمنازعة، م.س، ص 307.

²²⁶ المادة 226 من م ع ض.

²²⁷ L'article 1651H du C G I F dispose que : "la commission nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires est présidée par un conseiller d'Etat désigné par le vice-président du conseil d'Etat. Le président de la commission peut être suppléé par un magistrat administratif nommé dans les mêmes conditions.

Elle comprend en outre trois représentants des contribuables et deux représentants de l'administration ayant au moins le grade d'inspecteur départemental. Pour les matières mentionnées aux articles 1651 I et 1651 J, l'un des représentants des contribuables est un expert-comptable".

Article 1651H créée par Loi N°2007-1824 du 25 Décembre 2007-art-16 (V).

مستوى التحكيم الضريبي²²⁸، وعليه يرى بعض الباحثين²²⁹ أنه من الأفضل على المشرع المغربي أن يسند مهمة الرئيس لقضاة محكمة النقض المغربية.

سبعة قضاة:

تضم اللجنة الوطنية إلى جانب القاضي رئيس اللجنة الذي يشرف على سير عملها، سبعة (7) قضاة²³⁰، ينتمون إلى هيئة القضاء يعينهم رئيس الحكومة باقتراح من المجلس الأعلى للسلطة القضائية²³¹، يتولون رئاسة اللجان الفرعية السبعة -التي سنأتي على ذكرها لاحقا- للتداول في القضايا المعروضة عليها.

ومن الملاحظ أيضا أن المشرع الضريبي على غرار ما نص عليه في تنظيمه لمهمة الرئيس لم يحدد أيضا مستوى القضاة المعينين، لذلك يرى أحد الباحثين²³² أنه يجب أن يكون هؤلاء القضاة ينتسبون إلى الغرفة الإدارية بمحكمة النقض المغربية، الذين تكون لهم خبرة طويلة في حل النزاعات الضريبية.

وإذا كان المشرع المغربي قد تدارك هذه الهفوة في فترة من الفترات بموجب قرار صادر آنذاك عن الوزير الأول بتاريخ 2 ماي 1988²³³، والذي بمقتضاه عين قاضيا من الدرجة الاستثنائية بوزارة العدل كرئيس لها، أما القاضيان الآخران فمنهما قاض من الدرجة الأولى بوزارة العدل ومستشار بالمجلس الأعلى، وغير هذا القرار بآخر بتاريخ 13 أكتوبر 1992 والذي بمقتضاه أصبح ضمن اللجنة المحامي العام لدى المجلس الأعلى ومستشار بالمجلس الأعلى ومستشار بالمجلس الأعلى ملحق بوزارة العدل، وبتاريخ 22 نونبر 1996 صدر قرار عن الوزير الأول آنذاك²³⁴ أصبحت بمقتضاه اللجنة الوطنية تتكون من:

❖ رئيس غرفة بمحكمة النقض (المجلس الأعلى سابقا) رئيسا لها، أما باقي القضاة

فمنهم:

❖ مستشاران بنفس المجلس.

❖ قاض بالمحكمة الإدارية بالرباط.

²²⁸ نعمة بوتخريط، م س، ص 87-88.

²²⁹ محمد مرزاق وعبد الرحمان أبليل، م س، ص 85.

²³⁰ تم رفع العدد من 5 إلى 7 قضاة بمقتضى البند 1 من المادة 7 من قانون المالية لسنة 2010.

²³¹ تم نقل اختصاص اقتراح التعيين من وزير العدل إلى المجلس الأعلى للسلطة القضائية بمقتضى البند 1 من المادة 6 من قانون المالية لسنة 2022.

²³² كريم لحرش، شرح القانون الضريبي المغربي، م س، ص 285.

²³³ القرار رقم 3-29-88 بتاريخ 1988/5/2، منشور ب.ج.ر ع 4173 بتاريخ 1992/10/21، ص 1324.

²³⁴ قرار رقم 3.134.96 بتاريخ 1996/11/22، منشور ب.ج.ر ع 4435 بتاريخ 1996/2/2، ص 2628.

❖ المحامي العام لدى محكمة النقض (المجلس الأعلى سابقا).

إلا أنه تم التراجع عن المقتضيات السابقة بموجب القانون المالي لسنة 1998/1999²³⁵، وإذا كنا ننوه بمثل هذه القرارات التي سعت إلى تجاوز جوانب القصور في تكوين اللجنة الوطنية، من خلال تحديد رتبة القاضي في سلم الهرم التسلسلي لسلك القضاء فإننا لا نتفهم سبب تراجع المشرع المغربي عن مثل هذه المقتضيات التي من شأنها تجاوز الجوانب السلبية في تكوين هذه اللجنة²³⁶.

✚ ثلاثون موظفا:

يتولى تعيين هذه الفئة من أعضاء اللجنة الوطنية رئيس الحكومة باقتراح من السلطة الحكومية المكلفة بالمالية لمدة ثلاث (3) سنوات قابلة لتجديد مرة واحدة، وتتكون من ثلاثون (30) موظفاً²³⁷، يشترط فيهم أن يكونوا حاصلين على تأهيل في ميدان الضرائب أو المحاسبة أو القانون أو الاقتصاد وأن تكون لهم على الأقل رتبة مفتش أو رتبة مدرجة في سلم من سلاليم الأجور يعادل ذلك. ويلحق الموظفون المذكورون باللجنة ويعتبر تعيين هؤلاء الموظفين من طرف رئيس الحكومة ضماناً لهم لممارسة مهامهم بعيداً عن أمر الإدارة الجبائية، مما يخول لهم الحرية في إبداء الرأي في المنازعات دون التقيد بما تصدره الإدارة الضريبية من تعليمات²³⁸.

وقد أكد هذا الأمر بعض الباحثين²³⁹ الذي يعتقدون أن اشتراط تعيين الأعضاء الموظفين من طرف رئيس الحكومة إجراء يقصد منه توفير الضمانات اللازمة في اختيارهم، واستقلالهم عن إدارة الضرائب حتى تنهياً لهم حرية إبداء الرأي فيما ينظرونه من منازعات دون التقيد بما تصدره الإدارة الضريبية من تعليمات تفسيرية ودوريات، ومما يعزز هذه الضمانات أن المشرع الضريبي فرض على هؤلاء الممثلين مجموعة من الشروط حسب ما ورد في المادة 226 من م ع ض:

²³⁵ القانون المالي رقم 12.98 للسنة المالية 1998/1999، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.98.116 بتاريخ 6 جمادى الآخرة 1419 الموافق لـ 28 شتنبر 1998 منشور بـ ج. ر ع 4627 بتاريخ 13 جمادى الآخرة 1419 (05 أكتوبر 1998)، ص 2682.

²³⁶ نعمة بوتخريط، م. س، ص 87.

²³⁷ وما يلاحظ كذلك أن عدد ممثلي الإدارة لدى اللجنة الوطنية قد عرف عدة تعديلات حيث كان في البداية عدد الممثلين لا يتعدى اثنا عشرة (12) عضواً، ثم انتقل ليصبح ثمانية عشر (18) عضواً بمقتضى قانون المالية لسنة 1993 ثم انتقل إلى خمسة وعشرون (25) عضواً بصدور قانون المالية لسنة 1998 ليرتفع العدد الآن إلى ثلاثون (30) عضواً.

²³⁸ السعدية شنوف، م. س، ص 152.

²³⁹ محمد مرزاق وعبد الرحمان أبليل، م. س، ص 78.

- ❖ أن يكونوا حاصلين على تأهيل في ميدان الضرائب أو في المحاسبة أو القانون أو الاقتصاد.
- ❖ أن تكون لهم على الأقل رتبة مفتش أو رتبة مدرجة في سلم من سلالم الأجور يعادل ذلك.

وهذه خطوة محمودة من طرف المشرع الضريبي المغربي، حبذا لو تم اختيار نفس النهج في لجان التحكيم المحلية، لأن الاقتصار في اختيار ممثلي الإدارة الضريبية على الأطر المقتدرة التي تتوفر فيها مواصفات معينة من شأنه أن يرفع من مستوى عمل اللجنة كما وكيفا، ويجعل مقرراتها أكثر إنصافاً²⁴⁰.

وما يثير انتباهنا إلى جانب ذلك هو العدد الكبير من الموظفين المعينين في تكوين اللجنة الوطنية حيث ارتفع عددهم من اثني عشر موظفا عند بداية العمل بها إلى ثلاثين موظفا اليوم، الأمر الذي لا نجد له مثيلا في بعض التشريعات المقارنة كالتشريع الضريبي الفرنسي، حيث تضم اللجنة الوطنية للضرائب المباشرة وعلى رقم الأعمال موظفين اثنين فقط عن الإدارة الجبائية لهم على الأقل رتبة مفتش إقليمي²⁴¹، أما في التشريع الضريبي المصري فقد نصت المادة 120 من قانون الضريبة على الدخل على أن لجان الطعن الضريبية تتشكل من عضوين اثنين من موظفي المصلحة الضريبية يختارهما الوزير، مع منح الصلاحية لهذا الأخير في تعيين أعضاء احتيابيين لموظفي المصلحة باللجان في المدن التي بها لجنة واحدة، وفي التشريع الجزائري لا نجد ضمن اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة أي موظف²⁴²، إلا أنه بالرغم من العدد الكبير من الموظفين المعينين في حظيرة اللجنة الوطنية خلافا لمثيلاتها في التشريعات المقارنة، فقد فرض المشرع

²⁴⁰ كريم لحمين، م س، ص 93.

²⁴¹ L'article 1651H du C G I F dispose que : "la commission nationale des impôts et des taxes sur le chiffre d'affaires comprend.....deux représentants de l'administration ayant au moins le grade d'inspecteur départemental".

²⁴² حيث تنص المادة 81 في الفقرة 3 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري لسنة 2010 على ما يلي:
"تنشأ لدى الوزير المكلف بالمالية لجنة مركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة وتتشكل من:

- ❖ الوزير المكلف بالمالية أو ممثله المفوض قانونا رئيسا.
- ❖ ممثل عن وزارة العدل تكون له على الأقل رتبة مدير.
- ❖ المدير العام للميزانية أو ممثل عنه تكون له على الأقل رتبة مدير.
- ❖ المدير المركزي للخزينة أو ممثل عنه تكون له على الأقل رتبة مدير.
- ❖ ممثل عن غرفة التجارة للولاية المعنية، وإذا تعذر الأمر ممثل عن الغرفة الوطنية للتجارة.
- ❖ ممثل عن الاتحاد المهني المعني.
- ❖ ممثل عن الغرفة الفلاحية للولاية المعنية، وإذا تعذر الأمر ممثل عن الغرفة الوطنية للفلاحة
- ❖ ممثل يعينه مدير المؤسسات الكبرى.
- ❖ المدير الفرعي المكلف بلجان الطعن لدى المديرية العامة للضرائب بصفته مقررا".

المغربي في هؤلاء الموظفين مجموعة من الشروط كما سبق ورأينا من شأنها أن ترفع من مستوى عمل اللجنة الوطنية بشكل كبير، ويجعل مقرراتها أكثر عدلا وإنصافا²⁴³.

مائة عضو:

يعتبر هؤلاء الأعضاء المائة ممثلين للخاضعين للضريبة في حضيرة اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة يكونون من عالم الأعمال، ويعينون من طرف رئيس الحكومة باقتراح مشترك للسلطات الحكومية المكلفة بالتجارة والصناعة التقليدية والصيد البحري والسلطة الحكومية المكلفة بالمالية لمدة ثلاث سنوات، ويتم اختيار هؤلاء الممثلين من بين الأشخاص الذاتيين المنخرطين في المنظمات المهنية الأكثر تمثيلا للمزاولين نشاطا تجاريا أو صناعيا أو خدماتيا أو حرفيا أو في الصيد البحري والمدرجين في القوائم التي تقدمها المنظمات المذكورة وكل من رؤساء غرف التجارة والصناعة والخدمات وغرف الصناعة التقليدية، وغرف الفلاحة وغرف الصيد البحري، أو من بين الخبراء المحاسبين أو المحاسبين المعتمدين المدرجين على التوالي في القوائم التي تقدمها هيئة الخبراء المحاسبين والمنظمة المهنية للمحاسبين المعتمدين، ويتم هذا التعيين قبل 31 أكتوبر من السنة السابقة للسنة التي تبتدئ خلالها مهام الأعضاء المعيّنين في حضيرة اللجنة الوطنية²⁴⁴.

وإذا تم تأخير تعيين الممثلين الجدد أو حال دون ذلك عائق، وقع تلقائيا تمديد انتداب الممثلين المنتهية مهامهم إلى غاية تعيين هؤلاء الممثلين الجدد، ولا يمكن لأي ممثل من ممثلي الملزمين أن يحضر اجتماع اللجنة الوطنية عندما يعرض عليها نزاع سبق له أن نظر فيه عند تمثيله للملزمين أمام اللجنة المحلية أو الجهوية أو في إطار مزاولته لنشاطه أو القيام بمهامه²⁴⁵.

وتجدر الإشارة إلى أن عدد ممثلي الخاضعين للضريبة خضع للتعديل مرتين، الأولى بمقتضى قانون المالية لسنة 1993 إذ انتقل عندهم من 30 إلى 50، والثانية بمقتضى قانون المالية لسنة 1998 إذ أصبح 100 بدل 50 ممثلا.

ويذهب احد الباحثين²⁴⁶ في هذا الاطار الأستاذ إلى اعتبار الزيادة في عدد الأعضاء الممثلين للمكلفين إجراء محمودا نظرا لكثرة أشغال هؤلاء الأعضاء، إذ يتعذر عليهم في غالب

²⁴³ نعمة بوتخريط، م س، ص 90.

²⁴⁴ البند 1 من المادة 226 من م ع ض.

²⁴⁵ البند 1 من المادة 226 من م ع ض.

²⁴⁶ محمد شكيري، "المستجدات الضريبية في قانون مالية 2009"، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، ع مزدوج 84-85 يناير - أبريل 2009، ص 541.

الأحيان الحضور لاجتماعات اللجان الفرعية وفي هذه الحالة يمكن تعويضهم بأخرين طالما أن عددهم كبير، أما على مستوى التشريع الفرنسي نجد أن المادة 1651 من المدونة العامة للضرائب الفرنسية نصت على ضرورة وجود ثلاثة ممثلين للمكلفين في حظيرة اللجنة الوطنية للضرائب المباشرة وعلى رقم الأعمال على أن يكون أحدهم على الأقل خبيراً في المحاسبة، وهو ما نفتقده في ممثلي الملزمين باللجنة الوطنية للنظر في الطعون الجبائية، ولا يخفى على أحد أهمية الخبرة في المادة الضريبية بفعل تعقدها وتشعبها، واحتواء بعض المنازعات فيها على أمور تقنية أو فنية تتطلب دراية واسعة بالتقنيات المحاسبية خصوصاً وأن أغلبية القضايا التي يتم اللجوء فيها إلى الخبرة تتعلق بالقضايا المتعلقة بالمنازعة في ضرائب تكميلية مبنية على مراقبة جبائية أفضت إلى مسطرة اللجن²⁴⁷. أكثر من ذلك فقد أغفل المشرع المغربي الإشارة إلى شروط محددة في اختيار ممثلي الملزمين كالكفاءة والمهارة والتجربة والمعرفة التامة بالقطاع الذي يريد تمثيله مثلاً، يضاف إلى ما سبق ضرورة الإلمام بالمسائل التقنية المتعلقة بالمادة الضريبية، وهذا من شأنه أن يضعف من مستوى عمل اللجنة الوطنية على حد تعبير بعض الباحثين²⁴⁸.

الكاتب العام:

أحدث منصب الكاتب العام للجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية بمقتضى المرسوم رقم 2-09-06 المؤرخ في 30-12-2009²⁴⁹، الذي يعينه رئيس الحكومة باقتراح من وزير الاقتصاد والمالية، وتحدد مهامه الأساسية في الإشراف على التدبير والتنظيم الإداري للجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية واللجان الفرعية ولا سيما في تسيير موظفي وأعوان الإدارة، وطلب عناصر المسطرة من إدارة الضرائب وتوزيع الملفات على الموظفين أعضاء اللجنة وعلى اللجان الفرعية، وبرمجة الملفات أمام اللجان الفرعية، وتنظيم جلسات تداول اللجان الفرعية، كما منح المشرع المغربي للكاتب العام الحق في الاستفادة من التعويضات الممنوحة لرئيس مصلحة بالإدارة المركزية بوزارة الاقتصاد والمالية²⁵⁰.

²⁴⁷ عبد الرحمان ابليللا، "خصوصيات الخبرة في المادة الضريبية"، الندوة الوطنية حول موضوع: الإشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي، دفاتر المجلس الأعلى، ع 16/2011، مطبعة المعارف الجديدة الرباط.

²⁴⁸ هشام الشاوي، "المرحلة الإدارية لحل المنازعات الجبائية بالمغرب - دراسة مقارنة -" رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة شعبة القانون العام، وحدة التكوين والبحث: القانون الإداري والعلوم الإدارية، جامعة محمد الخامس كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية - أكادال - الرباط، السنة الجامعية 1999/2000، ص 130-131.

²⁴⁹ المرسوم رقم 2-09-06 المؤرخ في 30-12-2009، الصادر تطبيقاً للفقرة 2 من المادة 226 من م ع ض، المنشور ب ج.ر ع 5800، بتاريخ 14 محرم 1431 (31 ديسمبر 2009)، ص 85.

²⁵⁰ كريم لحرش، المنازعات الضريبية في القانون المغربي، م س، ص 77.

ومن أجل لفت النظر إلى هذا المرسوم الصادر سنة 2009، أقدم المشرع الضريبي بمقتضى قانون المالية لسنة 2010 على إضافة مقتضى لنص المادة 226 في بندها الثاني مفاده أنه يحدد التنظيم الإداري للجنة بموجب نص تنظيمي.

ويعد إحداث منصب الكاتب العام للجنة الوطنية خطوة إيجابية في تدعيم عملها، خصوصا بعد الفراغ الذي كان يخلفه غياب هذا المنصب في تكوينها، خلافا للتشريع الفرنسي الذي نص على كتابة اللجنة المركزية المختصة في الطعون المقدمة ضد مقررات اللجنة الإقليمية منذ إنشائها، وقد أسند دور الكاتب باللجنة إلى عون ممتاز من إدارة الضرائب²⁵¹.

الملاحظ أن المهام المنوطة بالكاتب العام ضمن اللجنة الوطنية خير دليل على أهمية هذا المنصب في الدفع باللجنة المذكورة نحو العمل الجدي عبر تسريع الفصل في المنازعات الجبائية.

الجان الفرعية:

وتنقسم اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة الى سبع (7) لجان فرعية تتداول في القضايا المعروضة عليها²⁵²، وتتشكل كل لجنة فرعية من الأعضاء التالية:

- ❖ قاض، رئيسا؛
- ❖ موظفين يعينان بالقرعة من بين الموظفين الذين لم يقوموا ببحث الملف المعروض على اللجنة الفرعية للبت فيه؛
- ❖ ممثلين للخاضعين للضريبة يختارهما رئيس اللجنة من بين الممثلين المشار إليهم في البند 1 من المادة 226 من م ع ض، والمقصود هنا المائة عضو من ميدان الأعمال المشار إليهم سابقا.
- ❖ كاتب مقرر يتم اختياره من قبل رئيس اللجنة من غير الموظفين العضوين في اللجنة الفرعية لحضور اجتماعاتها دون صوت تقرير²⁵³.

والملاحظ على مستوى تشكيل اللجنة أن الأسلوب المتبع هو التعيين الأمر الذي يكون له انعكاس على استقلالية اللجنة، كما أن منح صلاحية تعيين ممثلي الملزمين لرئيس الحكومة يعتبر مسا بحقوقهم، بحيث كان من المفروض أن يتم تعيين هؤلاء من طرف هيئة

²⁵¹ نعمة بوتخريط، م س، ص 92-93.

²⁵² البند 1 من المادة 226 من م ع ض.

²⁵³ البند 2 من المادة 226 من م ع ض.

مستقلة عن السلطة التنفيذية، تتوفر فيها جميع شروط الحياد والنزاهة والشفافية كالهيات المهنية التي ينتمي إليها الملزمون مثلاً أو بالأحرى يترك الحق للملزم في اختيار من يمثله²⁵⁴.

المطلب الثاني: اختصاصات اللجنة الوطنية والمسطرة المتبعة أمامها

إن الهدف الأسمى لكل نظام ضريبي هو تحقيق التوازن بين طرفي العلاقة الضريبية: الإدارة الضريبية بما تملكه من سلطات وامتيازات قانونية والملزم الذي يعتبر أداة التمويل الرئيسية، إلا أن هاته العلاقة تتخللها في غالب الأحيان نزاعات يسعى من خلالها كل طرف إلى دعم موقفه، ووعيا من المشرع المغربي بأهمية معالجة النزاعات الجبائية في مرحلتها الإدارية أي أمام اللجان الضريبية، وضع إطارا عاما لاختصاصاتها إن على المستوى النوعي أو المحلي (الفقرة الأولى)، كما حدد تنظيما خاصا لمسطرة الطعن أمامها سواء على مستوى الشروط الواجب توافرها لممارسة الطعن المذكور أو على مستوى الإجراءات التي يتعين اتباعها وللحيلولة دون إطالة أمد النزاع ألزم المشرع طرفي النزاع باحترام مسطرة الطعن أمام اللجنة المذكورة مع ترتيب مجموعة من الآثار في حالة الإخلال بها (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: اختصاصات اللجنة الوطنية

بالرجوع إلى البند الأول من المادة 226 من مدونة العامة الضرائب يتبين على أن اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة تتمتع باختصاصين، الاختصاص النوعي والاختصاص المحلي.

الاختصاص النوعي:

حسب قانون المالية رقم 70.15 للسنة المالية 2016 فإن المادة 226 من م ع ض لنفس السنة حملت تغييرا جذريا لاختصاص اللجنة الوطنية، فبعدما كانت مختصة في ظل المدونة القديمة بالنظر في الطعون الموجهة ضد المقررات الصادرة عن اللجان المحلية لتقدير الضريبة والنزاعات المشار إليها في الفقرة "جيم" من البند الثاني من المادة 225 من م ع ض المعمول بها قبل صدور القانون المالي السابق²⁵⁵، فقد أصبحت تختص وحصرًا حسب التعديلات الأخيرة فيما يلي:

²⁵⁴ رشيد المسعودي، الحماية القضائية للملزم في المنازعات الضريبية، م س، ص 119-120.

²⁵⁵ تنص الفقرة "جيم" من البند الثاني من المادة 225 من م ع ض المعمول بها قبل صدور القانون المالي لسنة 2016 على ما يلي: "جيم إذا استحال تمديد انتداب الممثلين المنتهية مهامهم لأي سبب من الأسباب أو لم يتأت في فاتح أبريل تعيين الممثلين الجدد للخاضعين للضريبة، وجب إخبار الخاضع للضريبة بذلك وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 أعلاه ويجوز للخاضع للضريبة في هذه الحالة أن يقدم إلى رئيس المصلحة المحلية للضرائب التابع لها مكان فرض

تحدث لجنة دائمة تسعى "اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة" ترفع إليها الطعون المتعلقة:

- ❖ بفحص مجموع الوضعية الضريبية للخاضعين للضريبة المنصوص عليه في المادة 216 من م ع ض، أي كان مبلغ رقم الأعمال المصرح به.
- ❖ بفحص المحاسبة للخاضعين للضريبة الذين يساوي أو يفوق رقم أعمالهم المصرح به في حساب الحاصلات والتكاليف، برسم إحدى السنوات المحاسبية موضوع الفحص عشرة (10) ملايين درهم.
- ❖ بالتصحيحات المتعلقة بأسس الضريبة التي تثير الإدارة بشأنها تعسف في استعمال حق يخوله القانون كما هو مشار إليه في البند 5 من المادة 213 من م ع ض²⁵⁶.
- ❖ ترفع كذلك على اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة الطعون التي لم تصدر اللجان المحلية لتقدير الضريبة واللجان الجهوية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة داخل أجل اثني عشر (12) شهرا مقررات في شأنها.

وبالتالي فإن اللجنة الوطنية لم تعد كدرجة استثنائية للمقررات الصادرة عن اللجان المحلية فلكل منهما مجال اختصاصه وعلى الخاضع للضريبة أن يختار بينهما حسب حالات الاختصاص.

أما فيما يخص نوعية المسائل التي تملك اللجنة الوطنية صلاحية النظر فيها، فهي لا تخرج عن دائرة ما سبق تفصيله بمناسبة تناول اختصاص اللجنة المحلية بالبحث سواء فيما يخص المسائل الواقعية أو القانونية، علما بأن المدونة استعملت العبارات ذاتها بالنسبة للجنة معا وهي تحدد اختصاص كل منهما، والتي جاءت كالتالي: "... ويجب عليها أن تصرح بعدم اختصاصها في المسائل التي ترى أنها تتعلق بتفسير نصوص تشريعية أو

الضريبة داخل الثلاثين (30) يوما الموالية لتاريخ تسلم الرسالة المذكورة، طلبا يلتمس فيه المثل أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة مؤلفة فقط من رئيسها وممثل عامل العمالة أو الإقليم ورئيس المصلحة المحلية للضرائب فإن انصرم الأجل المذكور من غير أن يقدم أي طلب عرضت الإدارة النزاع على اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة المنصوص عليها في المادة 226 بعده وأخبرت بذلك الخاضع للضريبة داخل أجل لا يتجاوز عشرة (10) أيام من تاريخ توجيه العريضة المنصوص عليها في المادة 111 - 220 أعلاه".

²⁵⁶ ينص البند الخامس من المادة 226 من م ع ض على ما يلي: "لا يمكن إدارة العمليات التي تشكل تعسفا في استعمال حق يخوله القانون في مواجهة الإدارة التي يمكنها استبعادها واعتماد مضمونها الحقيقي في الحالات التالية:
- إذا كانت هذه العمليات تكتسي طابعا صوريا أو تهدف فقط للاستفادة من الامتيازات الجبائية بشكل مخالف للأهداف التي ترمي إليها المقتضيات التشريعية الجاري بها العمل؛
- أو إذا كانت تهدف إلى التملص من الضريبة أو النقصان من مبلغها الذي كان من المفروض تحمله بالنظر إلى الوضعية الحقيقية للخاضع للضريبة أو لأنشطته إذا لم تكن هذه العمليات قد أنجزت".

تنظيمية..."، وهي نفس الفقرة الواردة في مجموعة من القوانين المنظمة لمختلف الضرائب أي أن اختصاصها محصور في النظر في المنازعات التي تكون خاصة بأسس الضريبية.

فمثلا تنص المادة 41 من قانون الضريبة على الشركات على أن اللجنة يجب عليها أن تصرح بعدم اختصاصها في المسائل التي ترى انها تتعلق بتفسير نصوص تشريعية أو تنظيمية ونفس العبارة وردت في المادة 14 من قانون الضرائب المستحقة للجماعات المحلية بحيث نصت على ما يلي: "وتبت في النزاعات المعروضة عليها ويجب عليها أن تصرح بعدم اختصاصها في المسائل التي ترى أنها تتعلق بتفسير نصوص تشريعية أو تنظيمية".

وما يستخلص من هذه النصوص هو أنها لم تحدد المقصود بهذه العبارة (اسس الضريبة) غاية ما فعلت أنها حظرت على اللجنة البت في المسائل التي لها علاقة بتفسير نصوص تشريعية أو تنظيمية وهو أمر ليس بهذه السهولة، فكما سبق أن ذكرنا في إطار اختصاصات اللجنة المحلية أن مسألة التمييز بين ما يعتبر ضمن المسائل الواقعية وبين ما يعتبر من القانون هو من أعقد المشاكل الجبائية التي لا تواجهها فقط اللجان بل يواجهها القضاة والفقهاء أيضا، إذ أن المسألة قد تكتسي صبغة واقعية وقانونية في نفس الوقت²⁵⁷.

هذا الاتجاه هو الذي سار فيه الاجتهاد القضائي بخصوص بت اللجنة الوطنية في مسألة قانونية، حيث اعتبرت الغرفة الإدارية في قرار لها²⁵⁸ "أن المشرع حصر اختصاص اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية في المسائل الواقعية المتعلقة بتقدير قيمة العناصر التي تدخل في تكوين أساس الضريبة ويمكنها في هذا الإطار مراقبة تطبيق النصوص القانونية الواضحة للتوصل إلى تحديد أساس الضريبة فلا تكون مختصة في حالة غموض النص أو عندما يتعلق الأمر بمسألة إجرائية منفصلة عن تحديد أساس الضريبة مثل مسألة مراعاة مفتش الضرائب للأجل الذي يجب أن يعطى للملزم".

وبالتالي يشكل بت اللجنة الوطنية في مسألة قانونية اعتداء على اختصاص القضاء الضريبي الذي يحتفظ بالحق في تناول النقط القانونية، لذلك تجسيدا لهذا الموقف يذهب القضاء الإداري إلى بطلان مقرر اللجنة الوطنية في حالةبتها في مسألة قانونية²⁵⁹.

²⁵⁷ كريمة هوري، الطعن أمام اللجان الضريبية، مقال منشور في مجلة القانون والأعمال، ع خاص بالقانون الضريبي، بدون ذكر السنة، ص 97.

²⁵⁸ قرار للغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى (محكمة النقض حاليا)، ع 1026 المؤرخ في 06/07/2000، في الملف رقم 99/696، منشور في النشرة الإخبارية للمجلس الأعلى ع 2001/9، مطبعة الأمنية الرباط، ص 42.

²⁵⁹ جاء في حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء "حين قضت ببطلان مقرر اللجنة الوطنية، عندما فسرت المادة 6 من قانون الضريبة على الشركات واعتبرت أن قيام اللجنة الوطنية بتخصيص عموم لفظ تاريخ الاستغلال الذي يعتبر

وعليه يمكن القول بأن تطبيق المقتضيات القانونية الواضحة يدخل في اختصاص اللجنة الوطنية ولا يجب أن يرتب عنه أي جزاء، لكن تفسير النص القانوني للنصوص الغامضة فلا حرج عنها في تقرير بطلان المقرر.

ويرى بعض الفقه أن "توسيع مجال اختصاص اللجنة الوطنية ليشمل أيضا المسائل القانونية فيه الضمانات فعلية للخاضعين للضريبة، كما من شأنه أن يحل المشكل القائم بصدد صعوبة التمييز بين المسائل الواقعية والمسائل القانونية والتي قد تهدر معه حقوق الملزمين"، ومع وضوح النصوص التشريعية، في أن مهمة اللجان هي مجرد تحديد الأرباح وهي عملية أرقام واستقراء واقع ووضوح ميزانية صحيحة لمنشأة لم يضع صاحبها ميزانية، وليس لها التعرض للمسائل القانونية فذلك متروك للقضاء لكي يفصل في الدفوع القانونية²⁶⁰.

أما إذا حصل وبتت اللجنة الوطنية في المسائل القانونية والتي تخرج عن دائرة اختصاصاتها فان ذلك يوجب تعريض قرارها للطعن القضائي، الذي تصبح الإدارة الضريبية من حقها ممارسته وذلك طبقا للتوجه القضائي للمحاكم الإدارية بالمغرب حيث قضت المحكمة الإدارية بالرباط في احدي قراراتها²⁶¹ بما يلي:

"1- لا تملك الإدارة الضريبية صلاحية الطعن القضائي في مقرر اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة إلا في الحالة التي تبت فيها هذه الأخيرة بغير حق في مسائل قانونية، عملا بمقتضيات المادة 41 من القانون المتعلق بالضريبة على الشركات.

2- عدم ثبوت كون اللجنة الوطنية تجاوزت حدود الاختصاص المرسوم لها، وبتت في مسائل قانونية، يجعل من الطلب المقدم من طرف الإدارة بشأن إلغاء المقرر الصادر عنها غير مبني على أساس رفضه ... نعم".

اصطلاحا جامعا فيه تفسير لمقتضيات المادة 6 من قانون الضريبة على الشركات، حيث إن تفسير مقتضيات المادة 6 من القانون 24/86 يجعل المقرر المطعون فيه مشوبا بعدم الاختصاص ومعرضا للبطلان. لأن تفسير المفتش الضريبي لمقتضيات رفع التخفيض من رأسمال الشركة واعتبار ذلك وربط ومسايرة مقرر اللجنة المحلية لذلك التأويل، يعد بمثابة إحداث مقتضى جديد يدخل من ضمن العائدات والأرباح المنصوص عليها حصرا في المادة 6 من القانون 24/86، مما يشوب المقرر بعيب عدم الاختصاص ويعرض المقرر للبطلان".

- حكم المحكمة الإدارية بالدار البيضاء رقم 4336 ملف ع 2009/6/28 المؤرخ في 2009/10/14، غير منشور، أوردته مريم محجوبي، م س، ص 44.

²⁶⁰ كريمة هوري، م س، ص 98.

²⁶¹ حكم المحكمة الإدارية بالرباط، ع 650، بتاريخ 11/5/2004، في الملف رقم 03/68 غ، منشورات مجلة الحقوق المغربية، دلائل "الأعمال القضائية"، الدليل الثالث، أكتوبر 2010، ص 94.

لكن على خلاف ذلك، قضت الغرفة الإدارية في قرار لها²⁶² بجواز الطعن في مقررات اللجنة الوطنية حتى من لدن الإدارة الضريبية ولو فصلت فقط في المسائل الواقعية، حيث جاء في حيثياته ما يلي: "حيث إن النصوص القانونية المتعلقة سواء بالضريبة العامة على الدخل أو الضريبة على القيمة المضافة أو الضريبة على الشركات، وإن كانت تخول الملزم بالضريبة إمكانية الطعن فيها أمام القضاء خلال أجل شهرين من تاريخ إصدار الأمر بتحصيلها تبعا لمقرر اللجنة الوطنية الشيء الذي قد يوحي بان هذا الطعن لا يمكن أن يقدم إلا إذا وضع مقرر اللجنة الوطنية موضع التنفيذ، إلا أن النصوص المذكورة تخول إدارة الضرائب صلاحية الطعن أمام القضاء في مقررات اللجنة الوطنية سواء اقتضت على البت في مسائل واقعية أو قانونية إذ أن الأصل في الطعون هو الإباحة وقد أوجب المشرع أن تكون مقررات اللجنة الوطنية معللة وأن يتم تبليغها للطرفين برسالة مضمونة مع الإشعار بالتسليم...".

لكن بالرجوع إلى المدونة العامة للضرائب يتضح لنا أن القرار الأول يجانب الصواب لما قضى به تأسيسا على أن المشرع الضريبي نص صراحة في مضمون البند الخامس من المادة 226 على ما يلي "يجوز للخاضع للضريبة أن ينازع قضائيا في الضرائب المفروضة على إثر المقررات الصادرة عن اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة والضرائب المفروضة تلقائيا من لدن الإدارة.... يمكن كذلك أن تنازع الإدارة قضائيا في المقررات الصادرة عن اللجنة المذكورة وفق الشروط والآجال المنصوص عليها في المادة 242 أدناه".

وعليه فإن المشرع الضريبي خص بجواز المنازعة القضائية الخاضع للضريبة والإدارة معا كما هو مذكور في المادة أعلاه سواء كانت هذه المنازعة منصبة على قرار بت في مسائل قانونية أو واقعية حيث إن المشرع لم يميز بينهما اثناء التنصيص على أحقية المنازعة القضائية على غرار ما نص عليه في إطار اللجنة المحلية حيث خصت الإدارة والخاضع للضريبة أيضا وذلك طبقا لمقتضيات الفقرة -جيم- من البند الثاني من المادة 225 والتي نصت على ما يلي "يجوز للإدارة وللخاضع للضريبة أن ينازع قضائيا في المقررات الصادرة عن اللجان المحلية لتقدير الضريبة..."، نفس الأمر بالنسبة للجنة الجهوية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة حسب مقتضيات الفقرة -دال- من البند الثاني من المادة 225 المكررة من م ع ض المنظمة لها.

²⁶² قرار الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى (محكمة النقض حاليا)، ع 25/2000 بتاريخ 5/6/2006، قرار غير منشور، أوردته مريم الخمليشي، م س، ص 94.

عموما، يطرح التساؤل في الحالة التي تصرح فيها اللجنة الوطنية بعدم اختصاصها للبت في النزاع فما هي السبل القانونية التي تتاح أمام الخاضع للضريبة؟ يرى الأستاذ Daniel Richer بأن تصريح اللجنة الإقليمية بعدم اختصاصها لا يحرم الخاضع للضريبة من حق تقديم شكاية أمام الإدارة ثم أمام القضاء²⁶³.

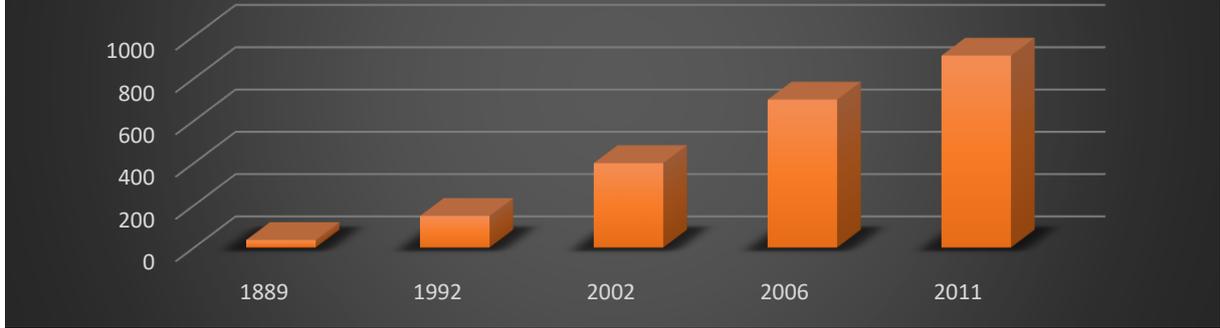
إلا أنه لا بد هنا من توضيح الفرق بين النتائج المترتبة عن تدخل اللجان الضريبية في القانون المغربي وبين التي تترتب عن تدخل اللجنة الإقليمية للضرائب في القانون الفرنسي، ذلك أن صدور رأي avis هذه الأخيرة يعطي للإدارة الاختيار بين فرض الضريبة استنادا إلى الأساس الذي نتج عن عملية المراقبة أو استنادا إلى رأي اللجنة الإقليمية وأنه يترتب عن الأخذ بهذه الحالة الأخيرة قلب عبء الإثبات حيث يتحملة الخاضع للضريبة في حالة المنازعة، أي أن الجداول الضريبية تصدر طبقا للموقف الذي ستتخذه الإدارة بعد صدور رأي اللجنة الإقليمية. وبالنسبة للقانون المغربي فإنه قد منح سلطة اتخاذ قرار décision للجان الضريبية والذي يكون منطوقه ملزما للجانبين وأنه يتعين إصدار الجداول طبقا للأساس الضريبي الذي حددته اللجان الضريبية بمقتضى قرارها الذي أصبح انتهائيا، وفي حالة تصريح اللجنة الوطنية بعدم اختصاصها فإنه يتم عرض الجداول الضريبية للاستخلاص استنادا إلى الأساس الضريبي الذي بلغته إلى الخاضع للضريبة عقب تصريح اللجنة المذكور أعلاه، وبالتالي فإن الخاضع للضريبة يبقى بإمكانه اللجوء إلى القضاء داخل أجل الشهرين التالية لتاريخ عرض الجداول للاستخلاص²⁶⁴.

أبانت دراسة الاختصاص النوعي للجنة الوطنية للنظر في الطعون الجبائية عن جوانب قصور عديدة تتخلل عمل هاته اللجنة، لكن رغم ذلك فلا يمكن أن ننكر دور هاته اللجنة على الصعيد الاقتصادي والاجتماعي عبر مساهمتها في حل العديد من النزاعات الجبائية في مرحلتها الإدارية، وبالتالي تخفيف العبء عن القضاء الإداري فأغلب النزاعات الجبائية المتعلقة بالمسائل الواقعية تحل على مستوى اللجان الضريبية سواء تعلق الأمر باللجان المحلية أو اللجنة الوطنية وحتى اللجان الجهوية المحدثة بموجب قانون المالية لسنة 2022، وتبقى المحاكم الإدارية صاحبة الاختصاص في النزاعات الجبائية ذات الطابع القانوني، وما يدعم مكانة اللجنة الوطنية ضمن العملية الضريبية هو الارتفاع الملحوظ في عدد الطعون المحالة عليها، إذ لم يكن هذا العدد يتجاوز 36 طعنا سنة 1989 ليصل سنة 2011 إلى 908 طعن وهو ما تبينه الإحصائيات التالية:

²⁶³ سفيان ادريوش ورشيدة الصابري، م س، ص 187.

²⁶⁴ سفيان ادريوش ورشيدة الصابري، ن م، ص 187.

احصائيات اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة



265

الاختصاص المحلي:

بالرجوع إلى اسم هذه اللجنة نجد أنها تحيلنا على النظر في جميع النزاعات التي تحدث في مجموع ربوع التراب الوطني²⁶⁶، وعليه فإنه من بين ما كانت تنظر فيه اللجنة الوطنية، الطعون المقدمة ضد المقررات الصادرة عن اللجان المحلية المنتشرة عبر تراب المملكة، ولذلك فاختصاصها وطني يشمل جميع رقعة البلد، والواقع أن هذا الأمر كان يعتبر في بعض الأحيان مرهقا لبعض الخاضعين للضريبة الذين يضطرون إلى التنقل مسافات بعيدة من مدنها إلى مدينة الرباط حيث مقر اللجنة الوطنية، وقد يحصل هذا الأمر عدة مرات إذا ما تطلب البت في الطعن إدراج القضية بعدة جلسات، وهو أمر غير محبذ في وقت أصبح فيه نهج سياسة القرب غاية تشدها جميع المجتمعات الهادفة إلى تحقيق عدالة مطبوعة باليسر، هذا مع العلم أن عامل البعد هذا لا يشكل عائقا بالنسبة للخاضعين للضريبة فحسب وإنما بالنسبة لممثلي هؤلاء أيضا كأعضاء في اللجنة، بحيث هم بدورهم يحضرون جلسات اللجنة الوطنية بمقرها قادمين إليه أحيانا من مدن بعيدة، مع ما قد يكلفهم ذلك من عناء بل وحتى صرف للمال و الحال أن عملهم تطوعي لا يتقاضون عنه أي تعويض²⁶⁷.

تأسيسا على ذلك فإنه في تقديري أرى وجوب تدخل المشرع الضريبي من أجل تدارك هذا الأمر عبر ابتكار حلول فعالة كالتنصيب على إحداث عدة فروع للجنة الوطنية في مختلف ربوع المملكة على سبيل المثال أو التنصيب على إمكانية معالجة الملفات المحالة

²⁶⁵ نعمة، بوتخريط، م س، ص 40-41-42.

²⁶⁶ عزيز الوكيلى، أي دور للجان الضريبية في حل المنازعات الضريبية وفق التوجه الجديد للمدونة العامة للضرائب؟، مقال منشور في مجلة القانون والأعمال، ع خاص بالقانون الضريبي، بدون ذكر السنة، ص 76.

²⁶⁷ المصطفى النوري، م س، ص 145.

على اللجنة وعقد الجلسات وتقديم الوثائق بطريقة الكترونية مع التطور الرقمي الحاصل في مختلف المجالات القانونية، أو غيرها من الحلول التي يمكن للباحثين في المجال الضريبي اقتراحها، وذلك تكريسا لمبدأ تقريب الإدارة من المواطنين.

وفي هذا الخصوص يرى أحد الباحثين²⁶⁸ أن المشرع المغربي عندما أسس المرحلة الإدارية ما قبل القضائية، كان يهدف من وراء ذلك إلى الرقي بالمنظومة الجبائية خاصة على مستوى الضمانات الممنوحة للملزمين، حيث يجد الملزم نفسه في هذه المرحلة في حوار مع الإدارة لحل مشاكله، وبالتالي تأسيس ثقة متبادلة بين الطرفين لكسب ثقة الملزم الذي يعتبر شريكها وزبونها.

الفقرة الثانية: المسطرة المتبعة أمام اللجنة الوطنية

لقد خول المشرع الضريبي للملزمين تقديم طعونهم أمام اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة غير أنه ألزمهم باتباع مسطرة معينة يمكن تناولها من خلال الحديث عن شروط الطعن أمام هذه اللجنة (أولا)، وميكانيزمات عمل اللجنة (ثانيا).

أولا: شروط الطعن أمام اللجنة الوطنية

بالرجوع إلى المدونة العام للضرائب نجد أن المشرع قد نص على شرطين أساسيين يجب احترامهما أثناء تقديم الطعن أمام اللجنة الوطنية وهما شرط الأجل وشرط الكتابة شأنها في ذلك شأن اللجنتين المحلية والجهوية.

✚ شرط الكتابة

فيما يخص شرط "الكتابة"، فقد أكد المشرع على أن يتم الطعن بواسطة عريضة مكتوبة توجه إلى اللجنة الوطنية للطعن الضريبي عبر البريد المضمون وبالإشعار بالتوصل ويجب أن تتضمن العريضة البيانات التالية:

- ❖ موضوع الخلاف للطرفين من الإدارة والخاضع للضريبة
- ❖ تقديم عرض بالحجج التي يعتمدها الخاضع للضريب

²⁶⁸ نجيب جبري، المنازعات الضريبية النظام القانوني والإشكالات التطبيقية على ضوء القانون 90-41 المحدث للمحاكم الإدارية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، ع مزدوج 97-98 مارس، يونيو 2011، ص 102.

وقد نص المشرع على حتمية البيانات المشار إليها، كما هو واضح من المادة 226 من م ع ض التي تنص: "يقدم الخاضع للضريبة طعنه أمام اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة في صورة عريضة توجه إلى المفتش في رسالة مضمونة مع إشعار بالتسلم.

يتسلم المفتش المطالبات الموجهة إلى اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة ويسلمها لها مصحوبة بالوثائق المتعلقة بإجراءات المسطرة التواجهية التي تمكن هذه اللجنة من البت.

تحدد هذه المطالبات موضوع الخلاف وتتضمن عرضا للحجج المستند إليها".

ومعلوم أن عدم توفر عريضة الخاضع للضريبة على هاته البيانات الإلزامية يؤدي إلى عدم قبولها شكلا ومن بين الشروط التي يجب على الإدارة احترامها أيضا الملف الجبائي بحيث يجب على الإدارة الضريبية الإدلاء به إلى جميع اللجان لكي تتمكن من دراسة الموضوع بكامل الدقة، وقد ألزمتها المشرع تحت طائلة صرف النظر، أن تقدم الملف الجبائي للملزم داخل أجل 4 أشهر بالنسبة للجان المحلية وداخل أجل شهر بالنسبة للجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة²⁶⁹.

ونتفق مع بعض الباحثين²⁷⁰ في أن إلزام المشرع للإدارة الضريبية والملزم على حد سواء بالتقيد بالشروط الشكلية السابقة من شأنه المساهمة في تحقيق التوازن بين الإدارة الضريبية والمكلف، فضلا عن إعطاء اللجنة الوطنية فعالية أكثر لأداء عملها على أحسن وجه، يتجلى ذلك أساسا من خلال الجوانب الإيجابية التالية:

- ❖ إن التنصيص على أن عريضة الطعن توجه إلى اللجنة الوطنية مباشرة أمر له وجاهته وأهميته، فهو من جهة يستغنى عن وساطة الإدارة الضريبية باعتبارها الطرف الآخر في المنازعة، ومن جهة ثانية يمكن اللجنة المذكورة من التوصل بالعريضة في أجل مناسب وبالتالي إمكانية البت فيها في الأجل المحدد قانونا لذلك.
- ❖ إن توجيه العريضة في رسالة موصى بها مع إشعار بالتوصل يجعل توصل اللجنة بالعريضة أمرا شبه مؤكد، ويمكن الطاعن من إثبات تقديمه الطعن في الأجل القانوني

²⁶⁹ كريمة هوري، م س، ص 100.

²⁷⁰ بوعزة أحمد، "مسطرة فض النزاعات الجبائية بالمغرب"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية وجدة، جامعة محمد الأول، السنة الجامعية: 1999/2000، ص 66.
- عبد الله نشيط، "المنازعات الجبائية أمام القضاء الإداري"، بحث لنيل شهادة الماستر في القانون العام، تخصص تدبير الشأن العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية السويسي الرباط، جامعة محمد الخامس، السنة الجامعية 2009/2010، ص 28-29.

❖ إن شكايات الطعن المعمول بها أمام اللجنة الوطنية أصبحت تقترب من الشكايات المتعلقة برفع الدعوى أمام المحاكم مما يساهم في تدعيم ضمانات المكلفين، إن هذه الشكايات التي أوجبها المشرع في عريضة الطعن هي شكايات ضرورية يترتب على عدم توفرها بطلان الطعن²⁷¹.

✚ شرط الأجل

من المعلوم أن الأجل لا يفترض، وأنه يجب أن ينص عليه قانونا، ويعتبر من الإجراءات الأساسية التي ينبغي التقيد به، فهو يعتبر من النظام العام ويترتب على عدم مراعاته سقوط الحق.

فمسطرة الطعن القديمة التي كانت متبعة أمام اللجنة الوطنية تلزم أن توجه الطعون المرفوعة ضد مقررات اللجان المحلية من طرف الملزم أو الإدارة إلى رئيس اللجنة الوطنية خلال 60 يوما من تاريخ تبليغ مقرر اللجنة المحلية لتقدير الضريبة للمعنيين بالأمر²⁷²، وقد قضت المحكمة الإدارية بوجدة في قرارها المؤرخ في 24 نونبر 2005 بما يلي: "إن عدم الطعن في مقرر اللجنة المحلية أمام اللجنة الوطنية داخل الأجل القانوني يجعل قرار اللجنة الوطنية القاضي بعدم قبوله مبررا، ويبقى الأمر بالتحصيل المؤسس على مقرر اللجنة المحلية ملزما للطاعن"²⁷³.

غير أن المشرع المغربي قد عمل من خلال المدونة الجديدة على إعادة النظر في أجال الطعن أمام اللجنة الوطنية حيث أصبح حاليا في الثلاثون (30) يوما الموالية لتاريخ تسلم رسالة التبليغ الثانية من رسالة التصحيح سواء العادية أو السريعة²⁷⁴.

والملاحظ من خلال هذا التعديل الأخير أن المشرع وحد أجل الطعن أمام اللجان الضريبية وهو ما يتماشى مع الاختصاص الجديد للجنة الوطنية بحيث لم تعد درجة استئنافية لقرارات اللجان المحلية كما سبق الذكر، ولقد حسم القضاء الإداري في مسألة

²⁷¹ نعمة بوتخريط، م س، ص 47.

²⁷² طبقا للمادة 225 من م ع ض لسنة 2015 قبل أن يتم تعديلها بمقتضى قانون المالية لسنة 2016.

²⁷³ حكم المحكمة الإدارية بوجدة ع 301 بتاريخ 24/11/2005 في الملف رقم 211/2005، منشورات مجلة الحقوق المغربية، دلائل الأعمال القضائية، الدليل الثالث، أكتوبر 2010، ص 152.

²⁷⁴ طبقا للبند 2 من المادة 220 من م ع ض فيما يتعلق بالمسطرة العادية لتصحيح الضرائب والبند 2 من المادة 221 من م ع ض فيما يتعلق بالمسطرة السريعة لتصحيح الضرائب.

عدم احترام الآجال المحددة للطعن بحيث إن عدم احترامها يؤدي إلى سقوط حق الملزم في عرض طعنه أمام اللجنة الوطنية²⁷⁵.

هذا وتنص المادة 226 من المدونة على أنه يحدد أجل أقصاه ثلاثة أشهر لتسليم اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة المطالبات والوثائق السالفة الذكر من طرف الإدارة ابتداء من تاريخ تبليغ الإدارة بالطعن المقدم من طرف الخاضع للضريبة أمام اللجنة المذكورة. وفي حالة عدم توجيه العرائض والوثائق السالفة الذكر داخل الأجل المضروب، لا يمكن أن تتجاوز أسس فرض الضريبة تلك التي تم الإقرار بها أو قبولها من لدن الخاضعين للضريبة.

ثانياً: ميكانيزمات عمل اللجنة الوطنية

فبعد هذه الإجراءات التي ذكرناها تنطلق أعمال اللجان الفرعية التي تنقسم إلى سبعة، ذلك بعد أن يكون القاضي رئيس اللجنة قد عهد بإعداد ملفات الطعون إلى موظف أو أكثر من الأعضاء المكونين للجنة الوطنية، على أن توزع بعد ذلك على اللجان الفرعية المنبثقة من اللجنة الوطنية²⁷⁶.

وتجتمع هذه اللجان حسب المادة 226 من م ع ض بمسعى من رئيسها يستدعي الكاتب المقرر أعضائها، وذلك قبل التاريخ المحدد للاجتماع بما لا يقل عن خمسة عشر (15) يوماً، ويخبر الكاتب المقرر للجنة الوطنية الطرفين بتاريخ انعقاد اجتماعها قبل حلول موعده بما لا يقل عن ثلاثين (30) يوماً وفق الإجراءات المنصوص عليها قانوناً في المادة 219 من م ع ض.

وتنظر كل لجنة فرعية في القضايا المعروضة عليها، ويعقد العدد اللازم من الجلسات وذلك بحضور الملزم والعون الذي قام بتبليغ التصحيح، أو من ينوب عنه قصد الاستماع لآرائهم، ويجوز لكل طرف في النزاع أن يتقدم بحجج ودلائل جديدة يثبت بها ادعائه، وتستمع اللجنة الفرعية للطرفين على انفراد، أو في أن واحد إذا طلب أحدهما ذلك، أو إذا كانت مقابلة الطرفين ضرورية لتوضيح نقاط الخلاف²⁷⁷.

وبعد الاستماع إلى أقوال ودفوعات الطرفين تختلي اللجنة الفرعية بأعضائها الخمسة قصد التداول بشأن النزاع المطروح عليها واتخاذ مقررها، وفي جميع الحالات لا يجوز للجنة

²⁷⁵ كريمة هوري، م س، ص 100.

²⁷⁶ البند 2 من المادة 226 من م ع ض.

²⁷⁷ رشيد المسعودي، الحماية القضائية للملزم في المنازعات الضريبية، م س، ص 120.

الفرعية أن تصدر مقرراتها بحضور الخاضع للضريبة أو وكيله أو ممثلي الإدارة أو الخبراء، وتكون مداولاتها صحيحة بحضور الرئيس وعضوين آخرين أحدهما يمثل الملزمين والآخر يمثل الإدارة الجبائية فإن تعادلت الأصوات رجح الجانب الذي يكون فيه الرئيس، وهو ما أكده القضاء الإداري حيث قضى بأنه يشترط لصحة المداولات أن يحضر اجتماعاتها الرئيس وعضوان آخران من الأعضاء وأنه بالاطلاع على قرار اللجنة الوطنية يتبين بأنه موقع من طرف الرئيس وثلاثة أعضاء مما يكون معه الدفع مردوداً²⁷⁸.

ومن جهة أخرى فقد اتجه القضاء الإداري إلى إقرار بطلان مقررات اللجنة الوطنية في حالة إصدارها دون توفر النصاب القانوني وهو ما يتضح جلياً من خلال حكم للمحكمة الإدارية بالدار البيضاء²⁷⁹ جاء فيه: "فيما يخص الادعاء ببطلان مقرر اللجنة الوطنية لعدم توفر النصاب القانوني باعتبار عدم إثارة مقرر اللجنة الوطنية إلى الإجراء المتعلق باستدعاء ممثلين عن الخاضع للضريبة رغم أن اجتماع اللجنة لم يحضره سوى ممثل واحد عن الخاضع للضريبة، وأن إغفالها لهذا الإجراء يشكل إخلالاً سافراً بقاعدة قانونية أمرت بترتب عليه بطلان مقرر اللجنة الوطنية".

ويحدد باثني عشر (12) شهراً الأجل الأقصى الذي يجب أن يفصل بين تاريخ تقديم الطعن إلى اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة، وتاريخ المقرر المتخذ في شأنه²⁸⁰.

وعندما لا تتخذ اللجنة مقررها بعد انصرام الأجل المشار إليه أعلاه، لا يجوز إدخال أي تصحيح على إقرار الخاضع للضريبة، أو على أساس فرض الضريبة المعتمد من لدن الإدارة في حالة فرض الضريبة بصورة تلقائية، بسبب عدم الإدلاء بالإقرار. وفي حالة إعطاء الخاضع للضريبة موافقته الجزئية على الأسس المبلغة من لدن إدارة الضرائب، يكون الأساس المعتمد هو الأساس الناتج عن هذه الموافقة²⁸¹.

وعلى خلاف بعض القرارات²⁸² اشترط القانون الجبائي أن تكون قرارات اللجنة الوطنية للطعون الضريبية مفصلة ومسببة بمعنى أنه يجب توضيح الأدلة الواقعية والحجج القانونية

²⁷⁸ انظر حكم المحكمة الإدارية بوجدة ع 795/97 الصادر بتاريخ 15/10/1997 في الملف رقم 9/97 (غير منشور)، أورده سفيان ادريوش ورشيدة الصابري، م س، ص 192.

²⁷⁹ حكم المحكمة الإدارية بالدار البيضاء بتاريخ 14/10/2006 في الملف ع 219/2006، أورده أحمد طرنيش، م س، ص 51.

²⁸⁰ البند 3 من المادة 226 من م ع ض.

²⁸¹ محمد شكيري، القانون الضريبي المغربي دراسة تحليلية ونقدية، م س، ص 545.

²⁸² لا يوجد أي نص يقضي بتعليل قرارات إدارة الضرائب حينما تبت في شكاية الخاضع للضريبة مع وجود اتجاه يدعو إلى ضرورة التعليل.

التي أسست عليها اللجان الفرعية قراراتها لأن انعدام التسبب والتعليل قد يكون كافياً لإبطال مقررات اللجان الفرعية، والقضاء هو الجهة المختصة فيما إذا كان المقرر الصادر عن اللجنة الوطنية معللاً أم منعدم التعليل.

وفي هذا السياق، ذهب القضاء الإداري²⁸³ إلى أن ادعاء الطاعن بكون قرار اللجنة الوطنية جاء ناقص التعليل يرد بأن هذا المقرر جاء معللاً بما فيه الكفاية وأن المدعي لم يشر إلى أية وسيلة من وسائل طعنه لم تناقشها اللجنة المذكورة.

ونلاحظ من خلال توجه الاجتهاد القضائي الإداري أعلاه أن عبء إثبات عدم كفاية التعليل يقع على عاتق الخاضع للضريبة، ويكفي أن يثبت هذا الأخير أوجه الدفاع المقدمة من طرفه والتي لم تناقشها اللجنة الوطنية حتى يتسنى للقضاء مناقشة كفاية التعليل من عدمه.

وتكون مقررات اللجنة الوطنية غير قابلة للاستئناف، لكن يمكن الطعن فيها أمام المحكمة الإدارية المختصة كما سبق الذكر وذلك وفقاً للشروط والآجال التي يتطلبها القانون سواء بتت في مسائل واقعية أو قانونية.

ويقوم بتبليغ مقررات اللجان الفرعية إلى الطرفين القاضي الذي يشرف على سير اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية، بإحدى طرق التبليغ المنصوص عليها قانوناً، وذلك خلال أجل الأربعة (4)²⁸⁴ أشهر الموالية لتاريخ صدور المقرر²⁸⁵.

وبتبليغ قرار اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية تبدأ المسطرة في إنتاج آثارها سواء في حالة نهاية النزاع أو استمراره بعرض النزاع على المحكمة الإدارية طبقاً للشروط القانونية.

ويجب الإشارة إلى أن الاجتهاد القضائي الإداري قد اعتبر أن حضور الجلسة التي صدر فيها المقرر لا يعتبر بمثابة تبليغ، حيث جاء في قرار للغرفة الإدارية أن: "المقررات الضريبية لا يبدأ أجل الطعن فيها إلا من تاريخ التبليغ وأن مجرد الحضور في الجلسة التي تصدر فيها اللجنة الوطنية مقررها لا يعتبر تبليغاً بالمفهوم القانوني"²⁸⁶.

²⁸³ انظر حكم المحكمة الإدارية بوجدة ع 160/98 الصادر بتاريخ 13-10-98 في الملف رقم 837/97 (غير منشور)، أورده سفيان ادريوش ورشيدة الصابري، م س، ص 193.

²⁸⁴ تم تقليص هذا الأجل من 6 إلى 4 أشهر بمقتضى البند 1 من المادة 8 من قانون المالية لسنة 2016.

²⁸⁵ طبقاً لمنطوق البند 2 من المادة 226 من م ع ض.

²⁸⁶ قرار المجلس الأعلى (محكمة النقض حالياً)، ع 31 المؤرخ في 18/1/2001 الملف الإداري ع 771/4/1/2000، أورده مريم محجوبي، م س، ص 48.

خاتمة

ختاماً، نستنتج أن المرحلة الإدارية للنزاع الضريبي يكون فيها الملزم ملزماً بتقديم إقرار بالدخل الخاضع للضريبة، غير أن الإدارة الضريبية قد تتخذ موقفاً سلبياً من إقرار الخاضع للضريبة في حالة تقديمه أو تتخذ موقفاً سلبياً من الخاضع للضريبة لعدم تقديمه لأي إقرار من الأساس فتسلك في مواجهته المسطرة التواجهية من أجل تحديد الأسس الصحيحة التي ستبني عليها مبلغ الفرض الضريبي، هذه الأخيرة تحمل في طياتها العديد من الضمانات المسطرية سواء لفائدة الملزم أو لفائدة الإدارة الجبائية.

وعليه فإن مسطرة التصحيح الضريبي التي تباشرها الإدارة الضريبية كلما لجأت إلى تعديل أساس الضريبة المحدد بناء على تصريح الملزم، تخول للإدارة الضريبية سلطة تعديل الأسس التي صرح بها الخاضع للضريبة في حالة كانت تنطوي على غش أو محاولة للحصول على أسس زهيدة مقارنة بالأسس الحقيقية، زيادة على كون مسطرة الفرض التلقائي للضريبة تخول للإدارة الضريبية أحقية فرض الضريبة بصورة التلقائية في الحالة التي لا يقدم فيها الخاضع للضريبة لتقديم إقراره داخل الآجال القانونية المحددة لذلك، لذلك فهاتين المسطرتين اللتين تشكلان المسطرة التواجهية إلى جانب اللجان الضريبية تعتبران ضمانات حقيقية وفعالة بشكل كبير للإدارة الضريبية من أجل مواجهة حالات تهرب الخاضعين للضريبة من التكاليف العمومية.

إلى جانب الضمانات التي تخولها مسطرتي تصحيح الأساس الضريبي والفرض التلقائي للإدارة الضريبية، نجد ضمانات مخولة للملزمين تمثلت في إلزامية سلوك الإدارة الضريبية لمجموعة من الإجراءات لتصحيح أو فرض الضريبة تلقائياً، من قبيل ضرورة دعوة الإدارة الضريبية للملزمين عن طريق الرسالة الأولى والثانية للتبليغ، إلى ضرورة تقديم إقراراتهم أو تميمها داخل الآجال القانونية المنصوص عليها، وكذا إخبارهم بحقهم في تقديم طعن أمام اللجان الضريبية المختصة داخل الآجال المحددة لذلك، وكل خرق لهذه الإجراءات يترتب عنه بطلان المسطرة التواجهية تجاههم وبالتالي إلغاء الفرض الضريبي المترتب عنه، وهي ضمانات حقيقية للخاضعين تجاه تلك السلطات المخولة للإدارة الضريبية يترتب عنها تكريس العدالة الضريبية بشأن توازن الضمانات المخولة لطرفي المنازعة الجبائية.

إلى جانب ذلك، قد حاول المشرع المغربي أن يوازي بين ضمانات الملزم وحقوق الإدارة الضريبية على قدر الإمكان تحقيقاً للعدالة الضريبية، حيث خول للملزم آلية اللجان الضريبية كأحد الحلول لفائدة الملزم من أجل رفع طعنه حتى يستطيع الدفاع عن حقه أمامها، لكون

الإدارة الضريبية تكون في أغلب الأحيان في موقف المدعى عليه القوي أمام هذه اللجان، وبالتالي، فإن رفع الطعن أمام اللجان الضريبية قبل اللجوء إلى القضاء إجراء إجباري، والهدف من إقرار هذه المرحلة ابقاء الحوار مستمر بين الملزم والإدارة الضريبية قصد عدم إغراق القضاء بمثل هذه المنازعات، ومحاولة إيجاد حل ودي وإداري للنزاع.

إن إقرار المشرع لمرحلة إدارية بشأن المنازعات الجبائية قبل اللجوء إلى القضاء هو إجراء حاول المشرع من خلاله تكريس الضمانات المسطرية المنصوص عليها لفائدة الملزمين عن طريق شرح وجهة نظره والدفاع عن حقوقه أمام جهة إدارية ذات صبغة قضائية مختصة في الميدان موضوع المنازعة، من جهة، وتخفيف العبء على القضاء وإتاحة الفرصة لتصفية المنازعات في مهدها من جهة أخرى.

ويمكن القول بأن توازن العلاقة بين الملزم والإدارة الضريبية خلال المسطرة التواجهية للمنازعة الضريبية، انطلاقاً من عملية فرض الضريبة أو تصحيحها التي تقوم بها الإدارة الضريبية مروراً بالطعن اللجائي الذي يمارسه الملزم على الفرض الضريبي وصولاً إلى صدور مقرر اللجنة الضريبية المختصة التي تعد المرحلة الأخيرة من المسطرة التواجهية في النزاع الضريبي، لا شك وأنها تشكل نقطة أساسية من أجل تحقيق تلك المعادلة الصعبة الكامنة في تكافؤ وتوازن طرفي العلاقة الجبائية ملزم / إدارة ضريبية، وتشكل كذلك مدخلاً رئيسياً وخيطاً ناظماً من أجل تحقيق العدالة الضريبية.

وفي تقديرنا، ولتكريس التوازن بين ضمانات طرفي العلاقة الضريبية ملزم / إدارة ضريبية تحقيقاً لمطلب العدالة الضريبية، يجب تعزيز الضمانات المسطرية للملزم أثناء مختلف المراحل التي تمر منها المواجهة مع الإدارة الضريبية، وذلك عن طريق الأخذ بعين الاعتبار الاقتراحات التالية:

لما أن التشريع الضريبي يتميز بالتحول المستمر وغياب الاستقرار، حيث تتعرض القواعد القانونية الضريبية إلى تعديلات متلاحقة ويأتي ذلك في إطار تحقيق أهداف عامة محددة، مما يستدعي من المشرع المغربي العناية الفائقة بوضع نصوص دقيقة وواضحة، وبذلك تُعد القوانين الضريبية من أكثر التشريعات تعقيداً وبنية تركيبية، فهي تخضع لتغييرات مستمرة، بينما تدخل التعديلات الجديدة سنوياً من خلال قوانين المالية، مما يزيد من صعوبة تفسيرها وتطبيقها، ويعقد على الملزمين متابعة متغيراتها، وعليه نقترح على المشرع الجبائي محاولة الاستقرار على إجراءات ثابتة ومستقرة بحيث توفر استقرار المعاملات الضريبية، وتعالج نوعاً ما إشكالية جهل الملزم بالمقتضيات القانونية الضريبية، بحيث إن علمه مثلاً بأجال المنازعة الضريبية قد يصبح جهلاً بها إذا

ما تم تغيير هذه الآجال بموجب قانون للمالية، وهو ما نجده في مجموعة من التعديلات التي أدخلها المشرع الضريبي بمقتضى قوانين المالية على المسطرة التوجيهية، إذ أنه تارة يمدد أجل وتارة أخرى يقلص نفس الأجل.

لإنه ليس من العدل في شيء أن نطالب الخاضع للضريبة بالأداء بناء على تقديرات لإدارة الضرائب قد لا تكون صحيحة، فيضطر بعد أن يثبت هذا الأمر وبعد سنوات ربما إلى مباشرة مسطرة الاسترجاع مع ما يحف بها من تعقيدات وما تستغرقه من مدة قد تمتد إلى سنوات طوال، حيث نصت المادة 235 من م ع ض كما ذكرنا على أنه "لا تحول المطالبة دون التحصيل الفوري للمبالغ المستحقة وإن اقتضى الحال، للشروع في مسطرة التحصيل الجبري مع مراعاة استرداد مجموع أو بعض المبالغ المذكورة بعد صدور القرار أو الحكم"، وعليه فإننا نقترح على المشرع الضريبي المغربي السعي إلى التخلي عن هذا المقتضى والتنصيص على أن تحصيل مبالغ الضرائب موضوع المنازعة سواء أمام اللجان الضريبية أو أمام القضاء الإداري لا يتم إلا بعد صدور الحكم أو القرار الذي يفصل النزاع.

لنقترح أيضا مراجعة آجال البت في الملفات المحالة إلى اللجان الضريبية بهدف تسريع وتيرة إنجاز المنازعات الناجمة عن عمليات المراقبة، فأجل 12 شهرا لبت اللجان الضريبية في الملفات المحالة عليها هو أجل طويل للغاية يترتب عنه هدر الزمن الإداري قياسا على هدر الزمن القضائي، وبالتالي فإن هذه المنازعات قد تستغرق سنوات للفصل فيها بين تلك الآجال المقررة لتصحيح وفرض الضريبة والآجال المحددة للطعن فيها ثم الآجال المنصوص عليها لبت اللجان في النزاع، ثم بعد كل ذلك يمكن أن يلتجئ الملزم إلى طرق باب القضاء الإداري ومنه تطول المسطرة أكثر فأكثر.

وضمائنا لإصلاح المساطر الضريبية بجعلها أكثر بساطة ومرونة، ينبغي أولاً صون حقوق الإدارة الضريبية عبر حضورها الفعّال من خلال إجراءات واضحة ومضبوطة، وفي الوقت ذاته، ومن منطلق العدالة الضريبية، يجب تعزيز حقوق الملزم عبر ضمانات أكثر وضوحا خاصة على مستوى الإجراءات والآجال، ليكون مواطناً يتمتع بحقوق متوازنة مع واجباته، هذا التوازن يمكن من تشكيل علاقة ثقة وتواصل دائم بين الملزم والإدارة الضريبية، وقد تم تجسيد مزيد من الضمانات لفائدة الملزم في الآونة الأخيرة خاصة منها إحداث اللجنة الجهوية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة بموجب قانون المالية لسنة 2022، كما تناولناها في موضوعنا هذا، إلا أنه يجب دراستها بشكل أكثر عمقا وبشكل منفصل نظرا لراهنيتها وبذلك أدعوا الباحثين إلى محاولة البحث في ما مدى فعالية وتطور اللجان الجهوية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة في الفصل في المنازعات الضريبية؟.

حقيقة الأمر أنه، بالرغم مما أسلفناه من اقتراحات أو انتقادات أو تعابير قانونية تتناول تنظيم المنازعات الضريبية أمام اللجان، فإن المشرع الجبائي المغربي يستحق من الباحثين كل تقدير للجهود المبذولة، خاصة في الآونة الأخيرة، على مستوى تقنين النصوص الضريبية التي كانت متناثرة بين شتى القوانين حتى تم تجميعها سنة 2007 ضمن المدونة العامة للضرائب، ونأمل أن تظل هذه المدونة الإطار الشامل لكافة النصوص المرتبطة بالقطاع الضريبي، لا سيما أنها أرسخت هذا المبدأ في المادة 163-III التي تنص على أن "كل مقتضى جبائي يجب أن يتم التنصيص عليه في هذه المدونة".

وأخيرا فإننا لا نزعم بأننا قد أوفينا هذا الموضوع حقه في جميع جوانبه ومناحيه، وإنما هو عمل آدمي خاصيته النقصان، ونرجو الله ألا يحرمننا أجر الاجتهاد.

والله عز وجل ولي التوفيق والسداد

لائحة المراجع

■ المراجع باللغة العربية

✚ الكتب والمؤلفات:

❖ الكتب العامة:

- شكيري محمد، القانون الضريبي المغربي دراسة تحليلية ونقدية، مطبعة دار النشر المغربية الدار البيضاء، طبعة 2004.
- لحرش كريم، شرح القانون الضريبي المغربي، مطبعة النجاح الجديدة - الدار البيضاء، الطبعة الثالثة 2019.
- نصر الله عباس محمد، النظرية العامة للضريبة والتشريع الضريبي، مكتبة زين الحقوقية والأدبية ش. م. م، الطبعة الأولى 2015.

❖ الكتب الخاصة:

- أجعون أحمد، العمل القضائي في المنازعات الضريبية بين مواقف محاكم الموضوع وتوجهات المجلس الأعلى، الجزء الأول، مطبعة الأمنية - الرباط.
- ادريوش سفيان والصابري رشيدة، تصحيح الأساس الضريبي دراسة مقارنة، مطبعة دار القلم-الرباط، الطبعة الأولى ماي 2002.
- الخمليشي مريم، الحماية القضائية للملزم في المنازعات الجبائية، الطبعة الأولى 2024، مطبعة الأمنية-الرباط.
- السماحي محمد، مسطرة المنازعة في الضريبة، مطبعة دار أبي رقرق الرباط، الطبعة الثانية 2003.
- المصطفى النوري، دور اللجان الضريبية في الفصل في المنازعات الجبائية، المطبعة والوراقة الوطنية مراكش، الطبعة الأولى 2020.
- بوتخريط نعمة، النظام القانوني للجنة الوطنية المكلفة بالنظر في الطعون الجبائية قراءة في النص القانوني والتطبيق العملي، دار السلام للطباعة والنشر والتوزيع - الرباط، الطبعة الأولى 2022.
- تابت عزيبة، ضمانات الخاضع للضريبة في المنازعات الضريبية بين التأسيس والتحصيل، الطبعة الأولى 2020، مطبعة الأمنية الرباط.

- **حجاج محمد**، "مسطرة التصحيح الضريبي بين مقتضيات المدونة العامة للضرائب والاجتهاد القضائي"، سلسلة دراسات وابحاث الجزء الأول مطبعة المعارف الجديدة، الرباط 2014.
- **خالد عبد الغني**، المسطرة في القانون الضريبي المغربي، مطبعة دار النشر المغربية، عين السبع - الدار البيضاء، طبعة 2002.
- **قصري محمد**، المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء المغربي، مطبعة دار أبي رقرق، الطبعة الثانية 2009.
- **قصري محمد**، المنازعات المتعلقة بفرض الضريبة وتصحيح وعائها أمام القضاء الإداري، مطبعة المعارف الجديدة الرباط 24/12/2003.
- **كثير الحسن**، التبليغ في المادة الجبائية، على ضوء التشريع الجبائي والاجتهاد القضائي، مطبعة الأمنية الرباط، طبعة 2012.
- **لحشر كريم**، المنازعات الضريبية في القانون المغربي، مطبعة طوب بريس-الرباط، الطبعة الأولى 2013.
- **مرزاق محمد وابليلا عبد الرحمن**، النظام القانوني للمنازعات الجبائية بالمغرب، مطبعة الأمنية، الرباط، الطبعة الأولى 1996.
- **مليح يونس**، العدالة الضريبية بالمغرب بين مساطر التأسيس والتحصيل والمنازعة، مطبعة الأمنية - الرباط، الطبعة الأولى 2021.
- **هنداز عزيزة**، المساطر الضريبية بين القانون والتطبيق، دار أبي رقرق للطباعة والنشر الرباط، الطبعة الأولى 2011.

✚ الأطاريح والرسائل الجامعية:

أ- الأطاريح الجامعية:

- **أمعيوة خديجة**، "القاضي الإداري وحماية الحقوق والحريات بالمغرب"، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية فاس، جامعة سيدي محمد بن عبد الله، السنة الجامعية 2004/2005.
- **التجاني عبد الرحيم**، المنازعات الجبائية في مجال الضرائب المباشرة بالمغرب، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية أكادال، جامعة محمد الخامس بالرباط، السنة الجامعية 2012-2013.
- **العسري جواد**، علاقة إدارة الضرائب المباشرة بالملزمين وانعكاساتها، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية أكادال، جامعة محمد الخامس بالرباط، السنة الجامعية 2000-2001.

- **المسعودي رشيد**، الحماية القضائية للملزم في المنازعات الضريبية، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون الخاص، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية وجدة، جامعة محمد الأول، السنة الجامعية 2018/2019.
- **عميمي عبد الحق**، أحكام اجتهاد القضاء الإداري المغربي في مادة المنازعات الضريبية، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية أكادال، جامعة محمد الخامس بالرباط، السنة الجامعية 2012-2013.
- **لمعاشي فتيحة**، وضعية المكلف في التشريع الضريبي المغربي وعلاقته بالإدارة، أطروحة لنيل دكتوراه الدولة في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية أكادال، جامعة محمد الخامس الرباط، السنة الجامعية 2000-2001.

ب- الرسائل الجامعية:

- **الأشهب محمد**، المنازعات الضريبية بين المساطر الإدارية والحلول القضائية، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام بكلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بتطوان، جامعة عبد المالك السعدي، السنة الجامعية 2023/2024.
- **الشاوي هشام**، "المرحلة الإدارية لحل المنازعات الجبائية بالمغرب -دراسة مقارنة-" رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة شعبة القانون العام، وحدة التكوين والبحث: القانون الإداري والعلوم الإدارية، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية أكادال، جامعة محمد الخامس بالرباط، السنة الجامعية 1999/2000.
- **امكور عبد المالك**، العمل القضائي في منازعات الوعاء الضريبي، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون الخاص، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية مراكش، جامعة القاضي عياض، السنة الجامعية 2011/2012.
- **بنعشور نهاد**، دور الإدارة الضريبية في حماية المال العام، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية فاس، جامعة سيدي محمد بن عبد الله، السنة الجامعية 2019/2020.
- **بوعزة أحمد**، "مسطرة فض النزاعات الجبائية بالمغرب"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية وجدة، جامعة محمد الأول، السنة الجامعية 1999/2000.
- **طرنيش أحمد**، المنازعات الضريبية بين المساطر الإدارية والحلول القضائية، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية فاس، جامعة سيدي محمد بن عبد الله، السنة الجامعية 2019/2020.

- **فتحي إبراهيم**، "طبيعة لجان التحكيم العامة وانعكاساتها على تدعيم ضمانات المكلف، رسالة لنيل دبلوم السلك العالي، المدرسة الوطنية للإدارة العمومية الرباط، 1992-1991.
- **فرحان خولة**، مسطرة التبليغ الضريبي بين النص القانوني والواقع العملي، رسالة لنيل دبلوم ماستر الاستشارة القانونية ذات الصبغة المالية للإدارات والمقاولات، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية وجدة، جامعة محمد الأول، السنة الجامعية 2021/2020.
- **لحمين كريم**، طرق تسوية المنازعات الضريبية في النظام الضريبي المغربي: محاولة في التحليل، رسالة لنيل دبلوم الماستر في قانون المنازعات، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية مكناس، جامعة مولاي اسماعيل، السنة الجامعية 2009/2008.
- **محجوبي مريم**، اجتهادات محكمة النقض في المنازعات الضريبية، رسالة لنيل الماستر في المنازعات العمومية، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية فاس، جامعة سيدي محمد بن عبد الله، السنة الجامعية 2020/2019.
- **مليح يونس**، الضمانات المسطرية للملزم في مواجهة الإدارة الضريبية على ضوء التشريعين المغربي والمقارن، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام مسلك العلوم والتقنيات الضريبية، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية سطات، جامعة الحسن الأول، السنة الجامعية 2014/2013.
- **نشيط عبد الله**، "المنازعات الجبانية أمام القضاء الإداري"، بحث لنيل شهادة الماستر في القانون العام، تخصص تدبير الشأن العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية السوسية الرباط، جامعة محمد الخامس، السنة الجامعية 2009/2010.
- **ولد أحمد ناه محمد يحيى**، إجراءات التبليغ والتنفيذ في العمل القضائي -دراسة مقارنة-، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون الخاص، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بطنجة، جامعة عبد المالك السعدي، السنة الجامعية 2010/2009.

المقالات العلمية:

أ- المقالات الورقية:

- **العسولي عبد الصمد**، المقاربة القضائية لحماية الإستثمار بالمغرب -المنازعات الضريبية نموذجاً-، مجلة المنارة للدراسات القانونية والإدارية، ع خاص، 2017.
- **المسعودي رشيد**، إشكالية التبليغ في المادة الضريبية، مقال منشور في مجلة القانون والأعمال، عدد خاص بالقانون الضريبي، بدون ذكر السنة.

- الوكيل عزي، أي دور للجان الضريبية في حل المنازعات الضريبية وفق التوجه الجديد للمدونة العامة الضرائب؟، مقال منشور في مجلة القانون والأعمال، عدد خاص بالقانون الضريبي، بدون ذكر السنة.
- جبري نجيب، المنازعات الضريبية النظام القانوني والإشكالات التطبيقية على ضوء القانون 90-41 المحدث للمحاكم الإدارية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد مزدوج 97-98 مارس، يونيو 2011.
- جوهري زهور، التبليغ في القانون الضريبي المغربي، منشورات مجلة دفاتر قانونية – سلسلة دفاتر إدارية، عدد 1، أكتوبر 2015.
- شكيري محمد، "المستجدات الضريبية في قانون مالية 2009"، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد مزدوج 84-85 يناير - أبريل 2009.
- شكيري محمد، خصوصية المنازعة في مجال الفحص الضريبي، منشورات دفاتر المجلس الأعلى، العدد 16، مطبعة المعارف الجديدة، الرباط، 2007.
- شنوف السعدية، دور اللجان الضريبية في فض المنازعات الضريبية، مقال منشور بمجلة المنارة للدراسات القانونية والإدارية، عدد خاص 2018.
- مبروكي خالد، "اللجان المحلية لتقدير الضريبة واللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية"، مجلة رحاب المحاكم، عدد 6، يونيو 2010.
- مليح يونس، مسطرة تصحيح الأساس الضريبي وسؤال ضمانات الملزم، مقال منشور في مجلة القانون والأعمال، ع خاص بالقانون الضريبي، بدون ذكر السنة.
- هوري كريمة، الطعن أمام اللجان الضريبية، مقال منشور في مجلة القانون والأعمال، عدد خاص بالقانون الضريبي، بدون ذكر السنة.

ب- المجالات:

- مجلة الحقوق المغربية، دلائل الأعمال القضائية، الدليل الثالث، أكتوبر 2010.
- مجلة القصر، عدد 3، شتنبر 2002.

ج- النشرات:

- النشرة الإخبارية للمجلس الأعلى، عدد 9/2001، مطبعة الأمنية الرباط.
- نشرة قرارات المجلس الأعلى المتخصصة، الغرفة الإدارية الجزء 6 سنة 2011، ص 78.
- نشرة قرارات محكمة النقض، الغرفة الإدارية، عدد 12.

✚ الندوات العلمية:

- ابليل عبد الرحمان، "خصوصيات الخبرة في المادة الضريبية"، الندوة الوطنية حول موضوع: الإشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي، دفاتر المجلس الأعلى، ع 16/2011، مطبعة المعارف الجديدة الرباط.
- السليماني محمد، مسطرة فرض الضريبة بصورة تلقائية من خلال القانون الضريبي وأحكام القضاء الإداري، مداخلة أقيمت في ندوة «المنازعات الانتخابية والجبائية من خلال توجهات المجلس الأعلى»، المركب الرياضي والاجتماعي لبنك المغرب، حي الرياض، مدينة العرفان، 10 و11 ماي 2017.
- عابد عبد المولى، التبليغ في الميدان الضريبي وفق المسطرة الجديدة، أشغال اليوم الدراسي المنظم من طرف المحكمة الإدارية بوجدة، حول المنازعات الضريبية والإشكالات المطروحة في الميدان العملي في ضوء المدونة العامة للضرائب بتاريخ 26/05/2006.

✚ المراجع الإلكترونية:

- الستاتي سعيد، اللجان الضريبية بالمغرب، مقال منشور بمجلة المنارة للدراسات القانونية والإدارية، <https://2u.pw/2zpUC>.
- المختار السريدي، إحداث اللجان الجهوية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة - هل يشكل قيمة مضافة في عمل هيئات الطعن؟، مقال منشور على الرابط الإلكتروني التالي: <https://2u.pw/Y43X0nQH>
- شكران يونس، "البطلان القضائي لمسطرة الفرض الضريبي على ضوء الاجتهاد القضائي الحديث"، مقال منشور على الرابط الإلكتروني التالي: <https://2u.pw/3WZ3d>.
- مولاي عبد الله اسليماني، التبليغ الضريبي الإلكتروني: تعزيز الشفافية ومواجهة التهرب الضريبي في المغرب، مقال منشور على الرابط الإلكتروني التالي: <https://2u.pw/SJzun>

▪ المراجع باللغة الفرنسية

✚ Ouvrages :

- **Aurélien Baudu**, L'essentiel du Droit des procédures fiscales, 4^o édition 2017/2018, Gualino éditeur.
- **Michel Bouvier**, Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt, 10^e édition, L.G.D.J Lextenso éditions.

الفهرس

6.....	مقدمة
13.....	<u>الفصل الأول: المسطرة التواجهية أمام الإدارة الضريبية</u>
14.....	المبحث الأول: مسطرة تصحيح الأساس الضريبي
14.....	المطلب الأول: إجراءات الرسائل التبليغية لتصحيح الأساس الضريبي
15.....	الفقرة الأولى: الاحكام العامة للتبليغ في المنازعات الضريبية
15.....	أولاً: طرق التبليغ
19.....	ثانياً: صحة وشكليات تسليم التبليغ
22.....	الفقرة الثانية: الاحكام الخاصة بالتبليغ في مسطرة تصحيح الأسس الضريبية
22.....	أولاً: رسالة التبليغ الأولى
24.....	ثانياً: رسالة التبليغ الثانية
26.....	المطلب الثاني: تصحيح الأساس الضريبي بين المسطرة العادية والسريعة..
27.....	الفقرة الأولى: المسطرة العادية لتصحيح الأساس الضريبي
29.....	الفقرة الثانية: المسطرة السريعة لتصحيح الأساس الضريبي
33.....	المبحث الثاني: مسطرة الفرض التلقائي للضريبة
35.....	المطلب الأول: حالات الفرض التلقائي للضريبة
36.....	الفقرة الأولى: حالة عدم تقديم الإقرار أو تقديم إقرار ناقص أو خارج الأجل

المراقبة	41
المطلب الثاني: اجراءات مسطرة الفرض التلقائي وحالات بطلانها	45
الفقرة الأولى: إجراءات مسطرة الفرض التلقائي للضريبة	46
أولاً: المسطرة في حالة عدم تقديم الإقرار أو تقديم إقرار ناقص أو خارج الأجل	46
ثانياً: المسطرة في حالة الإخلال بأحكام تقديم الوثائق المحاسبية وحق المراقبة	47
الفقرة الثانية: حالات بطلان مسطرة الفرض التلقائي	50
<u>الفصل الثاني: المسطرة التوجيهية أمام اللجان الضريبية</u>	56
المبحث الأول: اللجنتين المحلية والجهوية للنظر في الطعون الضريبية ...	57
المطلب الأول: اللجنة المحلية لتقدير الضريبة	57
الفقرة الأولى: تكوين اللجنة واختصاصاتها	59
أولاً: تكوين اللجنة المحلية	59
ثانياً: اختصاصات اللجنة المحلية	66
الفقرة الثانية: المسطرة المتبعة أمام اللجنة المحلية	71
أولاً: شروط اللجوء إلى اللجنة المحلية لتقدير الضريبة	71
ثانياً: ميكانيزمات عمل اللجنة المحلية	73
المطلب الثاني: اللجنة الجهوية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة	78

79	الفقرة الأولى: دواعي إحداث اللجنة الجهوية وتأليفها
79	أولاً: دواعي إحداث اللجنة الجهوية
79	ثانياً: تأليف اللجنة الجهوية للنظر في الطعون الضريبية
81	الفقرة الثانية: اختصاصات اللجنة الجهوية والمسطرة المتبعة أمامها
81	أولاً: اختصاصات اللجنة الجهوية
82	ثانياً: المسطرة المتبعة أمام اللجنة الجهوية
84	المبحث الثاني: اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية
85	المطلب الأول: الطبيعة القانونية للجنة وتكوينها
85	الفقرة الأولى: الطبيعة القانونية للجنة الوطنية
90	الفقرة الثانية: تكوين اللجنة الوطنية
98	المطلب الثاني: اختصاصات اللجنة الوطنية والمسطرة المتبعة أمامها
98	الفقرة الأولى: اختصاصات اللجنة الوطنية
105	الفقرة الثانية: المسطرة المتبعة أمام اللجنة الوطنية
105	أولاً: شروط الطعن أمام اللجنة الوطنية
108	ثانياً: ميكانيزمات عمل اللجنة الوطنية
111	خاتمة
115	لائحة المراجع

كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية

تطوان



جامعة عبد الملك السعدي
Université Abdelmalek Essadi