جامعة الحسن الثاني - الدار البيضاء - كلية العلوم
القانونية والاقتصادية والاجتماعية المحمدية

ماستر المالية العامة والضرائب

رسالة لنيل شهادة الماستر في القانون العام

تحت عنوان

الموارد الضريبية بالمغرب بين حقوق الخزينة وضمانات الملزم

من اعداد الطالبة الباحثة :

حسناء عباسي

تحت اشراف الدكتور :

محمد سليم الورياغلي

لجنة المناقشة

الدكتور محمد سليم الورياغلي : استاذ باحث بكلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية المحمدية.....مشرفا ورئيسا

الدكتور جواد لعسري : استاذ باحث بكلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية المحمدية..... عضوا

الدكتور عبد العزيز برضوان الإدريسي : استاذ باحث بكلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية المحمدية.....عضوا

الدكتور مجد عبد المنعم:استاذ باحث بكلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بمراكش..... عضوا

السنة الجامعية : 2024/2025

قال عزوجل :

{قَالَ لَهُ مُوسَى هَلْ أَتَّبِعُكَ عَلَى أَن تُعَلِّمَنِ مِمَّا عُلِّمْتَ رُشْدًا ﴿66﴾ قَالَ إِنَّكَ لَن تَسْتَطِيعَ مَعِيَ صَبْرًا ﴿67﴾ وَكَيْفَ تَصْبِرُ عَلَى مَا لَمْ تُحِطْ بِهِ خُبْرًا ﴿68﴾ قَالَ سَتَجِدُنِي، إِن شَاءَ اللَّهُ صَابِرًا وَلَا أَعْصِي لَكَ أَمْرًا ﴿69﴾...}

سورة الكهف الأية (66-67-68-69)

قال الله تعالى:

{اقرأ باسمِ ربِّكَ الَّذي خلَق (1) خلَقَ الإنسانَ من علَق (2) اقرأ وربُّكَ الأكرم (3) الَّذي علَّمَ بالقلَم (4) علَّم الإنسانَ ما لم يعلم (5) العلق.. يرفعِ الله الَّذين آمنوا منكم والَّذين أوتوا العِلمَ درجاتٍ...}

سورة القلم الأية(1-2-3-4-5)

إهداء

أهدي هذا البحث:

إلى صاحب السيرة العطرة، والفكر المستنير، فلقد كان له الفضل في بلوغي التعليم العالي، والدي الحبيب أطال الله عمره.

إلى والدتي الغالية، نبع الحنان، التي رعتني صغيرة وأضاءت دربي بعطفها ومساندتها، حفظها الله وأطال عمرها.

إلى إخوتي الأعزاء: كنتم دائما سندي في هذه الحياة، أدعو الله أن يديمكم في حياتي.

إلى كل من يجتهد في صمت، مؤمنا بأن الصمت هو جواد النجاح.

شكر وتقدير

تضيق العبارات عن مساحات الامتنان، وتقصر الجمل عن فضاء العرفان، والعجز عن الشكر ابلغ الشكر، لذوي الفضل والخير والإحسان، فجزى الله عنا خيرا كل من تفضل علينا ولو بكلمة دعم، أو ساعد ووجه وارشد ونصح.

كما أتقدم بجزيل الشكر وتمام العرفان إلى أستاذي الذي وفر لي الوقت اللازم وسدد خطواتي واغنى بحثي بملاحظاته القيمة إلى الدكتور مجد عبد المنعم ، جزاه الله خير الجزاء، وأسبغ عليه الصحة والعافية، وأدامه ذخرا للعلم والمتعلمين.

كما أتوجه بجزيل الشكر لأعضاء لجنة المناقشة على حضورهم وإغناء هذا البحث المتواضع بملاحظاتهم القيمة.

كما يطيب لي أن أتقدم بالشكر الجزيل لكل أساتذة الكلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية المحمدية.

مقدمة :

يشكل النظام الجبائي بمختلف مراحله الركيزة الأساسية للسياسة المالية للدولة، إذ تسعى الحكومة إلى تعويض نقص الموارد غير الجبائية عبر فرض ضرائب ثابتة تضمن استمرار الإنفاق العمومي ، هذه العلاقة الجدلية بين الإدارة الجبائية والملزم تترجم في سعي الإدارة إلى تأمين موارد ضخمة تدعم خزينة الدولة، بينما يسعى الملزم إلى تخفيف العبء الضريبي أو الاستفادة من الإعفاءات إذا أمكن [1].

لا يمكن إنكار أهمية تمويل خزينة الدولة، فهو العامل الأساسي في تنفيذ المشاريع التنموية الكبرى وتسهيل تطبيق السياسات العمومية ، فبدون موارد مالية كافية يصبح الحديث عن التنمية المرافق العامة والبنية التحتية أمرا بالغ الصعوبة[2].

إذ أصبحت الموارد الضريبية اليوم تشكل محورا أساسيا في سياسات الدولة، نظرا لدورها الحيوي في تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وبالتالي فإن عملية تحصيل الموارد تمثل تحديا مزدوجا فهي مسؤولية كبيرة للدولة، كما أنها مهمة رئيسية للإدارة الجبائية التي تتولى هذا التحصيل وفقا للقوانين المنظمة له.

وإنطلاقا من أحد المبادئ الدستورية المنصوص عليها في الفصل 39 من الدستور الذي ينص على أن الجميع أن يتحمل كل على قدر استطاعته، التكاليف العمومية التي للقانون وحده إحداثها وتوزيعها، وفق الإجراءات المنصوص عليها في هذا الدستور [3]، بمعنى أن الجميع ملزم بالمساهمة في الأعباء العامة كل قدر استطاعته، ونظرا لأهمية الضرائب باعتبارها المورد الأساسي لخزينة الدولة، فقد حرص المشرع على وضع قواعد قانونية واضحة تحدد الوعاء الضريبي، وأخرى إجرائية تضمن استخلاص هذه الضرائب بفعالية وحمايتها من التهرب الضريبي.

---

[1] حياة وقسو، قراءة في مدونة تحصيل الديون العمومية ، التحصيل الرضائي والتحصيل الجبري نموذجا، رسالة ماستر قانون المنازعات، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بمكناس، السنة الجامعية 2020/2019 ، ص 1 .

[2] المصطفى معمر، " مدخل لدراسة المالية العامة، قانون الميزانية - القانون الضريبي" ، مطبعة وراقة سجلماسة الزيتون مكناس، طبعة 2014، ص 192.

[3] الدستور المغربي لسنة 2011، الظهير الشريف رقم 1.11.91 الصادر في 27 من شعبان 1432 (29 يوليوز2011) بتنفيذ نص الدستور، الجريدة الرسمية عدد 5964 مكرر بتاريخ 28 شعبان 1432 (30 يوليوز 2011)

حيث تمر العملية الضريبية بمراحل متسلسلة، بدءا من تحديد الوعاء الضريبي، ثم التصفية، وصولا إلى مرحلة التحصيل، وهي المرحلة الأكثر حساسية، حيث تتجلى فيها سلطة الإدارة الجبائية في فرض إجراءات التحصيل، هذه السلطة لا تظهر جليا إلا عند اللجوء إلى التحصيل الجبري الذي قد يؤثر على الملزم من الناحية الشخصية أو المالية.

ورغم أن الأصل في الوفاء بالالتزامات المالية هو الطوعية،[4] فإن بعض الأفراد يلجأون إلى التهرب الضريبي، مدفوعين بتراجع الوازع الأخلاقي والوطني وضعف الشعور المواطنة، ومن أجل مواجهة هذه الظاهرة، وضع المشرع مجموعة من الإجراءات لضمان استخلاص الدين الضريبي جبريا ، بهدف الحد من التهرب الضريبي وتعزيز الميزانية العامة للدولة لتحقيق التنمية المستدامة [5].

حيث نظمت مدونة تحصيل الديون العمومية مختلف الإجراءات المتعلقة بتحصيل الضرائب والديون، موضحة أساليبها وآلياتها القانونية ، ففي حين لا يثير التحصيل الرضائي أي إشكال، نظرا لقيامه على مبدأ التوافق بين الأطراف، لكن التحصيل الجبري يواجه العديد من التحديات القانونية والعملية، خاصة في ظل عدم تكافؤ العلاقة بين الإدارة الجبائية والملزم ، لذلك من الضروري تحقيق التوازن بين تحصيل ديون الدولة وضمان حماية حقوق الملزمين. [6]

وعلى المستوى التاريخي، شهدت إجراءات تحصيل الديون الضريبية تطورا تدريجيا منذ فترة الحماية، حيث بادرت السلطات إلى إصدار قوانين حديثة لتنظيم الشؤون الاقتصادية بما يخدم مصالحها، وقد انعكس ذلك في محاولة إعادة هيكلة النظام المالي المغربي وفق رؤية تجعل الدولة أكثر خضوعا للنظام الجبائي الذي يضمن موارد مالية مستدامة.

وفي هذا السياق، صدر عدد من القوانين المنظمة للتحصيل الجبري، مثل ظهير 6 يناير 1916 ، الذي استمر لفترة محدودة، تلاه ظهير 22 نونبر 1924 الذي جاء معدلا للنظام

[4] ماء العينين الشيخ الكبير، الآجال في تحصيل الديون العمومية، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام مسلك العلوم والتقنيات الضريبية ، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية سطات، السنة الجامعية 2014/2013، ص 15.

[5] حياة وقسو، قراءة في مدونة تحصيل الديون العمومية ، التحصيل الرضائي والتحصيل الجبري نموذجا، رسالة ماستر قانون المنازعات، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بمكناس، السنة الجامعية 2020/2019 ، ص 2

[6] ابليلا عبد الرحمان، رحيم الطور، تحصيل الديون العمومية على ضوء المدونة الجديدة، قانون 15.97، الطبعة الأولى، مطبعة الأمنية، الرباط ،سنة 2000 ، ص 6.

السابق، ثم ظهير 21 غشت 1935 [7]الذي ظل ساريا حتى سنة 2000 ، حيث صدر قانون رقم 15.97[8] ليشكل مدونة متكاملة لتحصيل الديون الضريبية [9]، محملا بمستجدات تستحق الدراسة، وقد جاء هذا القانون ليعكس مرحلة جديدة من الاستقلال التشريعي المغربي، رغم تأثره ببعض القوانين الفرنسية[10].

وقد تضمن القانون قواعد صارمة للتحصيل الجبري، حيث منح للخزينة وإدارات التحصيل صلاحية إصدار قرارات تنفيذية مباشرة لاستخلاص الديون المستحقة دون الحاجة إلى اللجوء إلى القضاء، إلا في الحالات التي نص عليها القانون، وهو ما يعكس توجها نحو تعزيز فاعلية الإدارة الجبائية في استيفاء مستحقاتها.

ويشمل مصطلح التحصيل مجموعة من المفاهيم مثل الاستيفاء، الاستخلاص، الأداء، والاستحقاق، وهي جميعها تشير إلى عملية نقل الأموال من الملزم الجبائي إلى خزينة الإدارة الضريبية. [11]

وقد عرفت المادة الأولى من مدونة تحصيل الديون العمومية التحصيل بأنه مجموع العمليات والإجراءات التي تهدف إلى حمل مديني الدولة والجماعات المحلية وهيئاتها والمؤسسات العمومية على تسديد ما بذمتهم من ديون بمقتضى القوانين والأنظمة الجاري بها العمل، أو ناتجة عن أحكام وقرارات القضاء أوعن الاتفاقات [12] .

ويعد تقديم تعريف واضح ودقيق لمفهوم التحصيل خطوة إيجابية ومهمة، وهو ما يحسب للمشرع، إذ لم يكن هذا التعريف متاحا في النصوص التشريعية السابقة، خاصة الظهير

[7] الظهير 20 جمادى الأولى 1935/8/21/1354 الجريدة الرسمية عدد 1192 بشأن المتابعات في ميدان الضرائب المباشرة والأداءات المماثلة الذي تم تعديله بموجب الظهير المؤرخ في 6 مارس 1691.

[8] القانون رقم 15.97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية ،ظهير شريف رقم 1.00.175 الصادر بتاريخ 28 محرم 1421 (03 ماي 2000 ،صدر بالجريدة الرسمية عدد 28-4800 صفر 1421 بتاريخ فاتح يونيو 2000).

[9] القانون 15/97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية ، ظهير شريف رقم 1.00.175 الصادر بتاريخ 28 محرم 1421 (03 ماي 2000 ، صدر بالجريدة الرسمية عدد 28-4800 صفر 1421 بتاريخ فاتح يونيو 2000.

[10] رضوان اعميمي، ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة الضريبية وسلطات القضاء الإداري، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية سلا، السنة الجامعية 2015/2014، ص 7و 8.

[11] عبد الرحمان ايليلا، رحيم الطور " تحصيل الديون العمومية على ضوء المدونة الجديدة" قانون رقم 15.97 ، مطبعة الأمنية الرباط ، سنة 2000 ، ص 5

[12] المادة 1 من مدونة تحصيل الديون العمومية ، الصادر بمقتضى الظهير الشريف رقم 1.00.175 (28 من محرم 1421 ، 3 ماي 2000)، الجريدة الرسمية عدد 4800 بتاريخ 2000/06/1.

الشريف الصادر في 21 أغسطس 1935[13]، وبذلك جاءت المدونة لتقدم إطارا قانونيا أكثر وضوحا ، مما يساعد في تقليل الخلافات حول مفهوم التحصيل باعتباره نقطة محورية لفهم النص التشريعي وأهدافه [14].

وكان الغرض من كل هذه الإجراءات هو تعزيز فعالية تحصيل الدين الضريبي[15]، باعتباره جزءا أساسيا من الديون الضريبية ، وذلك بهدف الرفع من مردودية الإيرادات المالية لفائدة خزينة الدولة.[16]

تعد عملية تحصيل الديون الضريبية من أهم مراحل النظام الجبائي، إذ تشكل المحطة الأخيرة والحاسمة لضمان تزويد خزينة الدولة بالموارد المالية اللازمة لتغطية النفقات العمومية، وتبرز أهمية هذه العملية من خلال دورها المحوري في دعم الاقتصاد الوطني، حيث تمثل الموارد الضريبية أداة رئيسية لتمويل الإنفاق العام، وإعادة توزيع الدخل، وتشجيع الاستثمار.

وبالنسبة للمغرب لا يمكن الاستغناء عن هذه الموارد، مما يستوجب وجود إطار قانوني متكامل ينظم عملية التحصيل، ويضمن للدولة استخلاص مستحقاتها بكفاءة، مع الحد من أي تهرب ضريبي، كما ينبغي لهذا النظام أن يوفر الحماية الكافية للمدين، باعتباره الطرف الأضعف في العلاقة الجبائية، لتفادي أي تجاوز أو تعسف إداري أثناء تطبيق إجراءات التحصيل.

وتعد الضرائب والديون الضريبية ركيزة أساسية بالنسبة للدولة، إذ تلعب دورا جوهريا في تمويل ميزانيتها وتغطية نفقاتها، ويعتبر تحصيلها المرحلة الأهم في العملية الجبائية، حيث

---

[13] الظهير الشريف الصادر في فاتح جمادى الأولى 1353 (21 غشت1935) بسن نظام المتابعات في ميدان الضرائب والرسوم المماثلة والديون الأخرى المستخصلة من طرف أعوان الخزينة.

[14] عبد اللطيف العمراني /مراد الخروبي "الإصلاح الجديد في ميدان تحصيل الضرائب والديون العمومية" ، مجلة الحقوق المغربية ، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية الرباط، سلسلة مواضيع الساعة، عدد 22، الطبعة الأولى، 2000، ص 27.

[15] فدوى الحسناوي، دور القضاء في بناء التوازن في العلاقة بين الإدارة الضريبية والملزم، بحث لنيل شهادة الماستر في القانون العام، جامعة مولاي اسماعيل، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية مكناس، السنة الجامعية 2017/2016، ص 120

[16] تعتبر الخزينة العامة للمملكة اهم الإدارات المالية التي تترأس عملية التحصيل بالمغرب ، إضافة إلى إدارة الضرائب وإدارة الجمارك...الخ.
وتجدر الاشارة ان مرحلة التحصيل هي مرحلة تتم فيها عملية الأداء وبها ينقضي الالتزام الضريبي ، ووظيفة تبقى منفصلة عن الوظائف بالوعاء والتصفية تبعا لمبدأ هام في تنفيذ مالية الدولة-فيما يتعلق بمواردها أو نفقاتها وهو مبدأ الفصل بين سلطة الامر بالصرف l'ordonnateur وتلك المخولة للمحاسب العمومي le comptable public كما هو منصوص عليه في القوانين والأنظمة المعمول بها في هذا المجال.
راجع الفصل من المرسوم الملكي رقم 330.66 بتاريخ 21 أبريل 1967 بسن نظام عام للمحاسبة العمومية.

لا يمكن الحديث عن جدوى تحديد الوعاء الضريبي أو تصفيته دون تحقيق تحصيل فعال يضمن استدامة الموارد المالية. [17]

تعرف المفاهيم :

الموارد الضريبية لغة ، تشتق من الضريبة بمعنى المبلغ المالي الإلزامي، واصطلاحا تشير إلى الإيرادات الحكومية الأساسية التي تستخدم لضبط الإنفاق العام وضمان استقرار الاقتصاد ، وبالتالي الموارد الضريبية هي الأموال التي تجمعها الدولة من فرض الضرائب على الأفراد والمؤسسات، بهدف تمويل الخدمات العامة وتحقيق التنمية الاقتصادية.

الخزينة لغة : مشتقة من الخزن الخِزانة ، أي الموضع الذي تُجمع فيه الموارد المالية لضمان الحفاظ عليها وحمايتها، اصطلاحا هي الجهاز المالي المركزي للدولة الذي يشرف على إدارة الإيرادات العامة وصرف النفقات وفقا للأنظمة المالية المعتمدة، وبالتالي الخزينة عبارة عن إدارة محاسبية حكومية تجمع فيها الدولة اموالها من مصادر الايراد المختلف.

أهمية الموضوع :

ان دراسة موضوع تحصيل الديون الضريبية تكتسب أهمية بالغة كونه يرتبط بشكل مباشر بالمنظومة الجبائية للدولة وتأثيرها على ماليتها وتوجهاتها، والمغرب باعتباره دولة ديمقراطية، يولي اهتماما كبيرا للنظام الضريبي، نظرا لدوره المحوري في تمويل المشاريع التنموية والاجتماعية وحتى السياسية.

وبالنظر إلى موقع تحصيل الديون الضريبية ضمن أولويات الدولة، فهو يمثل نقطة التقاء بين مختلف الجهات المعنية، بدءا من الإدارة الجبائية المسؤولة عن عملية التحصيل، إلى المشاريع التنموية التي تعتمد على هذه الموارد، وصولا إلى الملزم الجبائي الذي يعد الطرف الأساسي في عملية الأداء، كما أن تعقيد المادة الجبائية يجعل البحث في هذا المجال ضروريا لفهم المساطر المعتمدة التي تصاحب تنفيذ إجراءات التحصيل.

دواعي اختيار الموضوع :

[17] محمد قصري، "المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء المغربي ، مطبعة دار ابي رقراق للطباعة والنشر، الطبعة الثالثة 2011، ص 7

هناك عدة عوامل دفعتنا إلى اختيار هذا الموضوع، من أبرزها المكانة البارزة التي يحتلها مجال تحصيل الديون الضريبية داخل المنظومة القانونية للدولة، فهو يشكل محورا أساسيا لضمان استدامة الموارد المالية للدولة، كما أن اهتمامنا بالعلوم القانونية، خاصة القانون الضريبي والمالية العامة، كان دافعا أساسيا للتعمق في هذا المجال ، إضافة إلى ذلك فإن أهمية الآجال القانونية في الإجراءات المختلفة تزداد كلما تعلق الأمر بتحصيل الديون الضريبية ، نظرا لحساسية هذا المجال وتأثيره المباشر على الجهات المعنية، سواء القضاء، الإدارة الجبائية، أو الملزم الجبائي، مما يجعل دراسة هذا الموضوع أمرا ضروريا لفهم أبعاده القانونية والإجرائية.

إشكالية الموضوع :

يبرز المجال الضريبي تباينا واضحا بين طرفي العلاقة الجبائية، فمن جهة تعمل الإدارة الجبائية على تأمين الموارد المالية للدولة عبر تحصيل الديون الضريبية ، مستفيدة من صلاحيات قانونية واسعة، ومن جهة أخرى يطالب الملزم الجبائي بأداء مستحقاته طوعا ، وإلا تعرض لإجراءات التحصيل الجبري التي قد تكون مشددة، و استجابة لهذا الواقع، جاء إصدار مدونة تحصيل الديون العمومية بهدف تعزيز الآليات القانونية لضمان استخلاص الموارد المالية للدولة، مع تحسين الوضع القانوني للملزم، بما يحقق توازنا أفضل بين ضرورة تمويل النفقات العامة المتزايدة، وبين ضمان الحقوق القانونية للملزمين، سواء كانوا أفرادا أو مؤسسات، من هنا تنبثق الإشكالية الرئيسية لهذا البحث: كيف يمكن تحقيق التوازن بين حق الدولة في تحصيل الضرائب لضمان مواردها المالية، وبين ضمان حقوق الملزمين في مواجهة الإجراءات الجبائية خلال عملية التحصيل؟

فرضيات العمل :

انسجاما مع ما تفرضه متطلبات البحث العلمي في طرح مجموعة من الفرضيات التي يسعى الموضوع إلى الوصول إلى نتائج بعضها بالتناول والتحليل، وأخرى بالتبع، سيخلص إلى ضحد ما تتبناه من مقتضيات وعناصر وبالتالي تفنيدها.

ويمكن انتهاءا بسط مضامين هذه الفرضيات في عوارض التالية :

- ✓ نفترض أن آليات التحصيل والمراقبة الضريبية في المغرب تلعب دورا أساسيا في تعزيز كفاءة النظام الجبائي، مما يسهم في زيادة الإيرادات وضمان استمرارية الموارد المالية للدولة.
- ✓ نفترض أن التشريعات الضريبية المغربية تحتوي على تدابير فعالة تهدف إلى الحد من التهرب الضريبي وضمان استرداد المستحقات المالية بطرق قانونية دقيقة.
- ✓ نفترض أن النظام الضريبي المغربي لا يوفر ضمانات كافية للملزمين، مما يجعلهم عرضة للإجراءات الإدارية التعسفية.

مناهج البحث :

ولمقاربة موضوع هذه الرسالة، ونظرا لأهمية وعمق الإشكالية، استوجبت الضرورة المنهجية اعتماد المناهج العلمية التي يتداولها الحقل الأكاديمي في العلوم القانونية والاجتماعية، حيث تم الاعتماد على المنهج التحليلي الوصفي، وذلك عبر دراسة النصوص القانونية والاجتهادات القضائية بهدف تسليط الضوء على أبرز التطورات التي شهدها هذا الموضوع.

التصميم :

وانطلاق من سؤال الإشكالية أعلاه لموضوع هذه الرسالة، يمكن اعتماد التصميم التالي :

الفصل الأول : التحصيل في المرحلة الرضائية والجبرية

الفصل الثاني : الآليات القانونية الممنوحة للخزينة والملزم لتحصيل الديون الضريبية

الفصل الأول : التحصيل في المرحلة الرضائية والجبرية

تعتبر الرضائية هي الأصل في تحصيل الديون الضريبية ومعنى ذلك أن يبادر الملزم بأداء ما بذمته من ديون لفائدة الدولة عن طواعية وبصفة تلقائية بحلول أجل استحقاقها (المبحث الأول) غير ان هذا التحصيل قد يصير جبريا في حالة تماطل الملزم أو امتناعه عن الوفاء في الآجال المقررة قانونا، عندها تلجأ الإدارة إلى مسطرة التحصيل الجبري التي تهدف إلى تسديد ما بذمة المدين من ديون بمقتضى القانون والأنظمة الجاري بها العمل (المبحث الثاني)

المبحث الأول : إجراءات التحصيل الضريبي في المرحلة الرضائية

في هذا المبحث سوف نتطرق إلى إجراءات التحصيل الضريبي في المرحلة الرضائية (مطلب اول)، ثم إلى آجال التحصيل الرضائي في القانون المغربي والمقارن (مطلب ثاني).

المطلب الأول : إجراءات التحصيل الضريبي في المرحلة الرضائية

يهدف التحصيل الرضائي إلى تمكين الملزمين من أداء ديونهم الضريبية طوعا ، داخل الآجال القانونية، دون الحاجة إلى اللجوء إلى إجراءات المتابعة الجبرية، ويعتمد هذا النوع من التحصيل على رغبة الملزم في الوفاء بالتزاماته الجبائية ، سوف نتطرق في هذا المطلب إلى الأداء الرضائي للدين الضريبي (الفقرة الأولى)، ثم إلى وسائل الأداء للدين الضريبي (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى : مرحلة الأداء الرضائي للدين الضريبي

- ✓ **أولا : الأداء التلقائي للدين الضريبي**

حيث يقوم الملزم طوعا بتسديد الضرائب المستحقة بناء على ما جاء في تصريحه الضريبي، ورغم ذلك تحتفظ الإدارة الضريبية بحق مراجعة التصريح، وفي حال وجود

تناقضات يمكنها الطعن فيه وتصحيح المبالغ المستحقة ، مما يستوجب دقة المراقبة الضريبية لمحاربة الغش الضريبي وضمان الامتثال للقوانين المالية [18] .

قد يكون الأداء تلقائيا هنا قبل أن يتمكن الملزم من دفع الضريبة تلقائيا ، يتعين على الإدارة الضريبية إبلاغه بالمستحقات عبر وسائل متعددة، نجد المادة الخامسة [19] من مدونة التحصيل الديون العمومية انه يتعين على إدارة الضرائب اخبار الملزمين بما يلي :

الإعلام العام : من خلال تعليق ملصقات في الإدارات ، توضح تفاصيل الضرائب المستحقة والمواعيد القانونية للأداء. [20]

الإعلام الخاص: عبر تمكين الملزمين من طلب كشف بوضعهم الضريبي لدى القباضة المختصة ، وذلك عبر تقديم طلب رسمي للحصول على نسخة من الجدول الضريبي الجماعي. [21]

في بعض الحالات يكون الأداء من خلال اقتطاع المستحقات مباشرة من المنبع [22] ، خصوصا بالنسبة للموظفين والمأجورين، حيث تتكفل إدارتهم المشغلة اقتطاع الضرائب من رواتبهم قبل تحويلها إلى الإدارة الضريبية.

لكن قد نجد تحديات التحصيل الضريبي في المغرب فمنذ سنة 2004 ، كلفت قباضات إدارة الضرائب بتحصيل الضرائب، لكنها واجهت صعوبات في استخلاص المستحقات، مما أدى إلى تراكم مبالغ غير مستخلصة بلغت 29.6 مليار درهم [23]، ويعود ذلك إلى ضعف عمليات التحصيل الرضائي والجبري، أيضا غياب المتابعة الفعالة للديون المستحقة، و تأثير تقادم الديون الضريبية ، كما قد يكون الأداء عن طريق التصريح الضريبي وهو من أبرز الوسائل التي يعتمد عليها النظام الجبائي، حيث يمكن الملزمين من تحديد الضريبة

[18] عبد الفتاح بلخال : الضرائب في المغرب وفق آخر التعديلات المدرجة في قانون قانون مالية 2009 " الجزء الأول، مطبعة دار ابي رقراق للطباعة والنشر، الرباط، الطبعة الأولى، ص 33

[19] القانون رقم 15.97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية ، ظهير شريف رقم 1.00.175 الصادر بتاريخ 28 محرم 1421 (03 ماي 2000 ، صدر بالجريدة الرسمية عدد 28-4800 صفر 1421 بتاريخ فاتح يونيو 2000.

[20] عبد المولى المسعيد (الناشر)، يونس مليح (المؤلف الرئيسي)، مقال حول الضمانات المسطرية للملزم أثناء مرحلة التحصيل الضريبي ، المصدر مسارات في الأبحاث والدراسات القانونية، السنة 2018. ص 133.

[21] يونس مليح، العدالة الضريبية بالمغرب بين مساطر التأسيس والتحصيل المنازعة، الطبعة الأولى، سنة 2021 ، ص 151.

[22] سعيد جفري، تدبير المالية العمومية بالمغرب ، مطبعة اوماكراف، الدار البيضاء، سنة 2009، ص 98

[23] يونس مليح، العدالة الضريبية بالمغرب بين مساطر التأسيس والتحصيل المنازعة ص 152

المستحقة عليهم تلقائيا وإبلاغ الإدارة الضريبية بالمبالغ التي يتوجب دفعها وفقا للبيانات المصرح بها [24].

تتيح هذه الطريقة للملزمين إمكانية تقديم إقرار ضريبي يحدد قيمة الضريبة المستحقة بناء على الأرباح المحققة أو الأنشطة التجارية [25]، وبمجرد تجاوز الحد الأدنى للضريبة ، يتم إصدار جدول الذي يحدد هوية الملزم، نوع الضريبة، نسبتها، وقيمتها، ليكون الأداء واجبا وفق الإجراءات القانونية المحددة [26].

يشكل التصريح أو الإقرار الضريبي وسيلة أساسية للكشف عن وجود المادة الخاضعة للضريبة وتقدير قيمتها، كما يعد أداة فعالة لتجسيد المبدأ المنصوص عليه في المادة 14 من ميثاق حقوق الإنسان، الذي يضمن حرية التعبير عن القبول بالمساهمة في النفقات العامة[27]، وقد أصبحت هذه التقنية من أكثر الوسائل شيوعا في الدول المتقدمة، حيث عممت على مختلف أنواع الضرائب المباشرة، وسار المشرع المغربي على نفس النهج، معززا هذا الأسلوب ومهيئا الظروف الملائمة لتفعيله.[28]

ويتيح التصريح التلقائي للإدارة الضريبية التعرف على المادة الخاضعة للضريبة وقيمتها، إلى جانب كل المعطيات التي تساعد في التحقق من صدق المعلومات المقدمة، وتعد هذه التصريحات ملزمة للملزم ويمكن أن تستخدم ضده مستقبلا ، كما تلزم الإدارة الضريبية في المقابل بالاعتماد على مضامينها كأساس حصري لتقدير الضريبة ، وإذا اعترضت الإدارة على هذه التقديرات، فهي تتحمل عبء الإثبات، وهو ما أكده المشرع المغربي في إطار

[24] رضوان اعميمي، ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة الضريبية وسلطات القضاء الإداري، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام والعلوم السياسية، جامعة محمد الخامس بالرباط، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بسلا، السنة الجامعية 2015/2014 ص 33.

[25] رضوان اعميمي، ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة الضريبية وسلطات القضاء الإداري، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام والعلوم السياسية، جامعة محمد الخامس بالرباط، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بسلا، السنة الجامعية 2015/2014، ص 33.

[26] مهدي محفوظ، علم المالية العامة والتشريع المالي والضريبي (الموازنة والنفقات والقروض العامة : دراسة مقارنة) ، الطبعة الرابعة، سنة 2005، ص 342.

[27] محمد السماحي مسطرة المنازعة في الضريبة، دار ابي رقراق، الطبعة الثانية ، سنة 2003 ص 26

[28] عبد الغني خالد، "المسطرة في القانون الضريبي المغربي" ،مطبعة النشر المغربية، الدار البيضاء، الطبعة الأولى 2008، ص 227

مسطرة تصحيح الضريبة، المنطبقة على مختلف الضرائب المباشرة، والتي تفرض التزاما صارما بمواعيد محددة للتصريح عن كل نوع ضريبي.[29]

ومع ذلك فاحترام الأجل والشكل القانوني للتصريح لا يمنع الإدارة من التحقق من صحة ما ورد فيه، لكن هذه المراقبة لا تتم إلا ضمن ضوابط مسطرية يحددها القانون لفائدة الملزم ، ويترتب عن الإخلال بها بطلان نتائج المراقبة، وفي سبيل تسهيل هذه العملية، توفر الإدارة نماذج مطبوعة جاهزة يقوم الخاضع للضريبة بملئها في ثلاث نسخ، يحتفظ بواحدة منها، ورغم توفير الإدارة لهذه النماذج، فإن الطابع التقني المعقد للتصريح يجعل منه تحديا للكثير من الملزمين، خاصة إذا تسبب تصريح خاطئ حتى ولو عن حسن نية أو لأخطاء حسابية بسيطة في إلحاق الضرر بهم، مما يفتح الباب أمام مساطر التصحيح أو التحديد التلقائي للضريبة.[30]

لذلك أصبح الأداء التلقائي المعتمد على الإقرار الذاتي أو التصحيح يشكل أداة تحد من تدخل القابض في العديد من الإجراءات التي كان سيباشرها لولا وجود هذه المسطرة.

ان الأصل في بعض الضرائب الأساسية هو الأداء التلقائي من طرف الملزم عبر التصريح، ولا تنتقل مهمة تحديد المادة الضريبية إلى الإدارة إلا في حال تخلي الملزم عن القيام بدوره، مما يدفع بالإدارة إلى إصدار جداول ضريبية وإرسالها إلى القابض قصد اتخاذ الإجراءات القانونية لتحصيلها.

حيث يجب على الملزمين تسديد الضرائب المستحقة بمجرد تقديم التصريح، فيعتبر الإقرار الضريبي التزاما قانونيا لا يحتاج إلى مطالبة مباشرة من الإدارة الضريبية، وأي تأخير في التسديد قد يعرض الملزم لغرامات مالية ومتابعات قانونية [31].

- ✓ **ثانيا : أداء الدين الضريبي بعد صدور السند التنفيذي**

[29] محمد السماحي، مسطرة المنازعة في الضريبة، دار ابي رقراق، الطبعة الثانية ، سنة 2003 ص 27

[30] محمد الشكيري : "الملزم والإدارة الضريبية" ،أطروحة لنيل دكتوراه الدولة في القانون العام، جامعة الحسن الثاني،كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية الدار البيضاء، السنة الجامعية 2003/2002، ص 419.

[31] يونس مليح، مرجع سابق، ص 154.

يعتبر السند التنفيذي من الأدوات القانونية الأساسية التي تستخدم في تنفيذ القرارات الجبرية، حيث يشكل الوثيقة الرسمية التي تخول للدائن المطالبة بحقوقه عن طريق السلطات التنفيذية، فلا يمكن تنفيذ أي التزام جبريا دون وجود سند تنفيذي[32] ، مما يعكس أهميته كإجراء ضروري لضمان استيفاء المستحقات طبقا للقانون، و يهدف السند التنفيذي إلى تحقيق التوازن بين مصلحة الدائن والمدين ، حيث يتيح للدائن وسيلة قانونية لتسريع عملية اقتضاء حقوقه، في حين يوفر للمدين ضمانات تحميه من أي تجاوزات قد تصاحب التنفيذ الجبري، مثل إمكانية المنازعة في شرعية التنفيذ قبل البدء فيه [33].

نجد المشرع المغربي انه لم يعطي تعريفا دقيقا للسند التنفيذي[34]، بل ترك الأمر للقضاء والفقه لتفسيره وضبط مفهومه وفقا للحالات المطروحة أمام المحاكم

نجد المادة 4 من مدونة تحصيل الديون العمومية [35] ، أنه يتم استخلاص الديون الضريبية عبر عدة آليات قانونية منها:

- ✓ إصدار أوامر المداخيل الجماعية المدرجة في جداول الضرائب والرسوم.
- ✓ سجلات الحراسة الخاصة بمداخيل وعائدات أملاك الدولة.
- ✓ المداخيل الفردية التي تشمل قوائم الإيرادات الفردية، سندات المداخيل، التصاريح الجمركية، ومستخرجات الأحكام القضائية وقرارات العجز.

وبالتالي يعد السند التنفيذي أداة قانونية فعالة بيد الإدارة الجبائية لتحصيل الديون الضريبية ، ويستمد مشروعيته من مدونة تحصيل الديون العمومية ، فبمجرد إصدار أمر بالاستخلاص أو جدول ضريبي من طرف الجهة الآمرة بالصرف، يصبح هذا السند قابلا للتنفيذ الجبري دون الحاجة إلى حكم قضائي مسبق.

---

[32] عبد الرحيم الكنبداري ،تحصيل الديون الضريبية مقاربة قانونية وقضائية، المطبعة الأولى سنة 1997، ص 22.

[33] فتحي والي، التنفيذ الجبري ، دار النهضة العربية للنشر والتوزيع، طبعة 1990، 29- 30

[34] يتم الخلط غالبا بين السند التنفيذي، والسند القابل للتنفيذ، فعلى الرغم من أنهما يقومان على فكرة تمكين الدائن، من وسيلة لإجبار مدينه الممتنع عن الوفاء بالتزامه، فإنهما يختلفان من حيث أن السند التنفيذي، لا يعني انه دائما سند قابل للتنفيذ بالضرورة، وإنما قوته تكون باكتسابه القوة التنفيذية، وذلك بتذييله بالصيغة التنفيذية، حيث تنعت النسخة التي توضع عليها الصيغة التنفيذية ، La formule d'exequaturبالنسخة التنفيذية ، copie exécutoireوهي التي يجري على أساسها وبها التنفيذ ".

[35] القانون 15/97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية ، ظهير شريف رقم 1.00.175 الصادر بتاريخ 28 محرم 1421 (03 ماي 2000 ، صدر بالجريدة الرسمية عدد 28-4800 صفر 1421 بتاريخ فاتح يونيو 2000.

وثيقة حول خصائص السندات المصدرة : [36]

I.5. خصائص السندات المصدرة

طبيعة السندات	سندات الدين قابلة للتداول تجرد من طابعها المادي من خلال تقييدها لدى الوديع المركزي (ماروكلير) وتقيد في حساب لدى المنتسبين المؤهلين
القيمة الاسمية للوحدة	100 000 درهم
الجاري الأقصى (بالقيمة)	1 000 000 000 درهم
الجاري الأقصى (بالسندات)	10 000
الشكل القانوني للسندات	أوراق الخزينة لحاملها
الأجل	بين 10 أيام و 12 شهرا
سعر الفائدة	يحدد بالنسبة لكل إصدار تبعا لشروط السوق
الفوائد	تحتسب لاحقا
أداء القسيمة	بقسط نهائي، أي عند استحقاق كل ورقة خزينة
تسديد رأس المال	بقسط نهائي، أي عند استحقاق كل ورقة خزينة
مرتبة أوراق الخزينة	لها نفس مرتبة دين عادي تبرمه الشركة. ولا يتبع برنامج إصدار أوراق الخزينة لأي دين آخر للشركة.
الضمان	لا يستفيد الإصدار من أي ضمان
التصنيف	لا يخضع الإصدار لأي تصنيف
قابلية تداول السندات	لا تفرض شروط الإصدار أية قيود على قابلية تداول أوراق الخزينة المصدرة وتعتبر هذه السندات قابلة للتداول بالتراضي.
تاريخ الانتفاع	يحدد عند كل إصدار
تاريخ الاستحقاق	يحدد عند كل إصدار
بند التماثل	لا تشكل أوراق الخزينة موضوع أي تماثل مع سندات إصدار سابق

المصدر : مناجم

4

الوثيقة عبارة عن سندات تصدر على شكل أوراق خزينة لحاملها، بقيمة اسمية للوحدة تصل إلى 100,000 درهم، ضمن سقف إجمالي لا يتعدى مليون درهم، وتمتد مدة استحقاقها بين 10 أيام و12 شهرا ، بينما يحدد سعر الفائدة وفق ظروف السوق عند كل إصدار، تسدد الفوائد ورأس المال دفعة واحدة عند نهاية الأجل، دون وجود ضمانات أو تصنيفات ائتمانية، وتعد هذه السندات ديونا عادية في ذمة المؤسسة، قابلة للتداول بدون قيود، ويمكن إدراجها في البورصة، ويحرر إصدارها لدى الهيئة المختصة ويقيد باسم المستثمر المؤهل، مع تحديد تفاصيل الإصدار كتاريخ الاستحقاق والانتفاع حسب كل حالة، دون ارتباط بإصدارات سابقة.

[36] مناجم، ملخص ملف معلومات متعلق بتحيين برنامج إصدار أوراق الخزينة بالنسبة للسنة المالية 2021 والنصف الأول من سنة 2022، ص 4.

ويشكل السند التنفيذي أداة قانونية رئيسية تمكن الدائن من المطالبة بحقوقه باستخدام وسائل التنفيذ الجبري، مع التأكد من احترام حقوق المدين طبقا للقوانين المنظمة، إن التحصيل عن طريق السندات التنفيذية لازالت قائمة بالنسبة للعديد من الضرائب والرسوم[37]، حيث أكد القانون المغربي إلى جانب الفقه والقضاء، أن استيفاء ديون الدولة لا يتم إلا بموجب سندات قانونية معتمدة، حيث تعتبر هذه السندات الأساس القانوني للتنفيذ وأداة لإثبات حق الإدارة في تحصيل مستحقاتها، ونظرا لتعدد أنواع الديون الضريبية ، تتنوع هذه السندات وفقا لطبيعة الدين، وتشمل الجداول الضريبية، عقود الكراء، القرارات الإدارية، وبيانات التصفية، مما يضمن قانونية عملية التحصيل وشرعيتها.

و يعد الجدول الضريبي وثيقة قانونية تحدد المستحقات المالية للملزمين، ويشكل أساسا لتنفيذ إجراءات التحصيل، وقد عرفه الفقهاء كأداة إدارية تحدد الالتزامات الضريبية، وتستخدم لإبلاغ الملزمين بقيمة الضرائب المستحقة عليهم، وبمجرد المصادقة عليه يصبح سندا رسميا يسمح للإدارة المالية بالمطالبة بالأداء ومباشرة إجراءات التحصيل.[38]

على الرغم من اختلاف التعريفات الفقهية لمفهوم الجدول الضريبي، فإنه يبقى شرطا جوهريا لاكتساب الحق في التنفيذ على أموال الملزم بالضرائب، وبمجرد التصديق عليه من قبل المصالح المختصة، يصبح سندا رسميا يتيح للقابض طلب أداء الضرائب ومتابعة إجراءات التحصيل.

كما استقر القضاء المغربي على اعتبار الجدول الضريبي سندا تنفيذيا ، حيث تنص المادة 4 من مدونة تحصيل الديون العمومية [39]على إصدار أوامر المداخيل الجماعية بصيغة جداول أو قوائم الإيرادات الخاصة بالضرائب والرسوم، بينما تصدر أوامر المداخيل الفردية وفق جداول الإيرادات الفردية أو سندات المداخيل ولكي يتم تنفيذ هذه الجداول في مواجهة الملزمين، يجب أن تحظى بالمصادقة الرسمية من قبل الجهات المختصة، إذ يعد التصديق

[37] عبد الرحيم الحنودي، تحصيل الديون العمومية في التشريع والقضاء المغربي، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس ،كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية الرباط، السنة الجامعية 2006 2007 ، ص 85.

[38] حياة قسو، المرجع السابق، ص 34.

[39] القانون 15/97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية ، ظهير شريف رقم 1.00.175 الصادر بتاريخ 28 محرم 1421 (03 ماي 2000 ، صدر بالجريدة الرسمية عدد 28-4800 صفر 1421 بتاريخ فاتح يونيو 2000.

بمثابة إقرار قانوني بصحة محتوى الجدول ، حيث يتم وضع علامة المصادقة في أعلى الصفحة كدليل على فحص البيانات واعتمادها رسميا .[40]

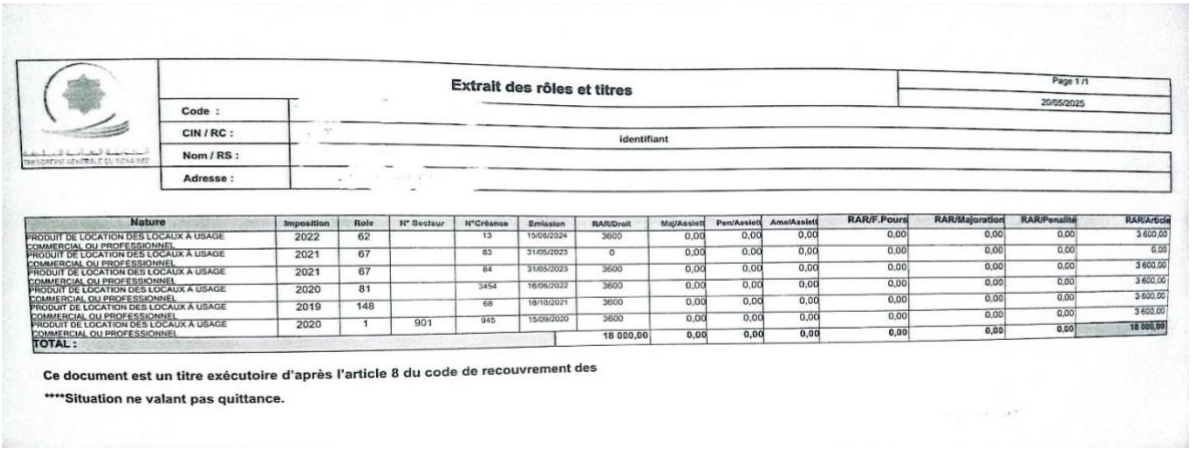
يتم حصر المبالغ الضريبية المستحقة وإعطاء الأمر بتحصيلها للمحاسب المختص.

حيث تنص المادة 8 من مدونة تحصيل الديون العمومية [41]على ضرورة تذييل جداول الضرائب وقوائم الإيرادات بصيغة التنفيذ ، وذلك بمجرد إصدارها من قبل الوزير المكلف بالمالية أو من يفوضه.

كما تحدد المواد من 8 إلى 12[42] إجراءات تذييل سندات التحصيل، التي تشمل مختلف أنواع المداخيل، بما فيها الضرائب المحلية والرسوم التي يتم تذييلها من قبل الامر بالصرف للهيئة المعنية.

وبعد استكمال هذه الخطوات، يحدد موعد رسمي للشروع في تنفيذ عملية التحصيل وضمان استيفاء الديون الضريبية المستحقة للدولة.

نموذج عن الجدول الضريبي [43]



Extrait des rôles et titres

Page 1 /1

20/05/2025

Code :

CIN / RC :

Identifiant

Nom / RS :

Adresse :

Nature	Imposition	Role	N° Secteur	N°Créance	Emission	RAR/Droit	Maj/Assiett	Pen/Assiett	Ame/Assiett	RAR/F.Pours	RAR/Majoration	RAR/Pénalité	RAR/Article
PRODUIT DE LOCATION DES LOCAUX A USAGE COMMERCIAL OU PROFESSIONNEL	2022	62		13	15/05/2024	3600	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	3 600,00
PRODUIT DE LOCATION DES LOCAUX A USAGE COMMERCIAL OU PROFESSIONNEL	2021	67		83	31/05/2023	0	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
PRODUIT DE LOCATION DES LOCAUX A USAGE COMMERCIAL OU PROFESSIONNEL	2021	67		84	31/05/2023	3600	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	3 600,00
PRODUIT DE LOCATION DES LOCAUX A USAGE COMMERCIAL OU PROFESSIONNEL	2020	81		3454	16/06/2022	3600	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	3 600,00
PRODUIT DE LOCATION DES LOCAUX A USAGE COMMERCIAL OU PROFESSIONNEL	2019	148		68	18/10/2021	3600	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	3 600,00
PRODUIT DE LOCATION DES LOCAUX A USAGE COMMERCIAL OU PROFESSIONNEL	2020	1	901	945	15/09/2020	3600	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	3 600,00
TOTAL :						18 000,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	18 000,00

Ce document est un titre exécutoire d'après l'article 8 du code de recouvrement des

****Situation ne valant pas quittance.

[40] حجيبة جهكدان " تحصيل الديون الضريبية بين قانون المسطرة المدنية وخصوصيات التشريع الضريبي" المطبعة والوراقة الوطنية، مراكش، الطبعة الأولى ماي 2006.

[41] القانون 15/97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية ، ظهير شريف رقم 1.00.175 الصادر بتاريخ 28 محرم 1421 (03 ماي 2000 ، صدر بالجريدة الرسمية عدد 28-4800 صفر 1421 بتاريخ فاتح يونيو 2000.

[42] المواد من 8 إلى 12 من مدونة التحصيل الديون العمومية ، مرجع سابق.

[43] جدول ضريبي، مقتطف من الخزينة العامة للمملكة بمدينة بنسليمان بتاريخ20/05/2025

هذه الوثيقة عبارة عن ملخص للضرائب ورسوم الإيجار لمجموعة من السنوات، تتضمن تفاصيل المبالغ المستحقة والغرامات المضافة كما تعتبر سندا تنفيذيا وفقا للمادة 8 من قانون رقم 15.97 [44]

نلاحظ انه بغض النظر عن الشكل الذي تتخذه سندات التنفيذ، سواء كانت جداول ضريبية، أو أوامر بتحصيل المداخيل، أو قوائم للإيرادات، فإنه يتعين تذييلها بصيغة التنفيذ فور صدورها، استنادا إلى المادة 8 من مدونة تحصيل الديون العمومية، ويقوم بذلك الوزير المكلف بالمالية أو من يفوضه، مما يضفي عليها صفة السندات القابلة للتنفيذ، بعد أن كانت مجرد سندات تنفيذية.

ما ينبغي توضيحه هو أن السندات جميعها تتطلب القيام بإجراء جوهري وهو ما يتعلق بعملية التذييل بصغة التنفيذ بمجرد صدورها ، فبالرجوع إلى القوانين الجبائية وكذا القانون المتعلق بتحصيل الديون العمومية ، نجدها تنص على أن وزير المالية هو المكلف بإعطاء الصيغة التنفيذية للجداول الضريبية [45] ، لكن نظرا للعدد الكبير من الجداول التي تصدر على الصعيد الوطني، فإن هذا الأخير يفوض هذه المهمة للمديرين الجهويين والاقلميين أو بعض الأطر في الإدارة المركزية. [46]

مثال: شركة "ألفا" التجارية تأخرت عن أداء الضريبة على الشركات المستحقة لسنة 2023، رغم توصلها بإنذار قانوني من الخزينة العامة، وبعد انقضاء أجل 30 يوما دون تسوية، قام المحاسب العمومي بالحجز على الحساب البنكي للشركة بموجب جدول ضريبي نهائي، حاولت الشركة الطعن في الإجراء أمام المحكمة الإدارية، لكن المحكمة قضت بصحة الحجز لكون السند التنفيذي مستوفيا للشروط القانونية.

حيث جاء في القرار الصادر عن المحكمة الإدارية بالرباط ،ان الجدول الضريبي الصادر عن الإدارة الجبائية والمرفق بإشعار بالأداء يعد سندا تنفيذيا كافيا لتبرير مباشرة إجراءات

[44] المادة 8 من مدونة تحصيل الديون العمومية

[45] طبقا لمقتضيات المادة 128، من القانون 06.47 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية المنفذ بالظهير الشريف رقم زر 195-07-1 الصادر في 19 من ذي القعدة 1428 الموافق ل 30 نونبر 2007 ، المنشور بالجريدة الرسمية عدد 5583 بتاريخ 3 دجنبر 2007.

[46] تنص المادة 12 من مدونة تحصيل الديون العمومية على : " مالم ينص على أحكام خاصة، تذيل أوامر المداخيل المتعلقة بديون الدولة والجماعات المحلية وهيئاتها والمؤسسات العمومية غير تلك المشار إليها في المواد 8و 9و 10و 11 بصيغة التنفيذ بمجرد صدورها من الأمرين بالصرف المعنيين...."

الحجز، ما دام الملزم قد توصل بإنذار قانوني ولم يطعن فيه داخل الأجل القانوني،[47] وبالتالي هذا الحكم يكرس مبدأ قوة السند التنفيذي في مجال التحصيل الجبري، ويبرز أهمية احترام الآجال القانونية من طرف الملزمين.

الفقرة الثانية : وسائل الأداء للدين الضريبي

المشرع المغربي لم يتطرق في مدونة تحصيل الديون العمومية للاحكام العامة المتعلقة بأداء الدين ، وإنما اكتفى بالتعرض إلى طرق الأداء و جزاءات تأخير الأداء، نجد الفصل 320 من ق. ل. ع: " ينقضي الالتزام بأداء محله للدائن وفقا للشروط التي يحددها الاتفاق أو القانون.[48]

يتم أداء الدين الضريبي في إدارة الخزينة وفروعها دون الحاجة إلى مطالبة الملزم بمقر إقامته، وذلك لضمان تحصيل المستحقات في الآجال المحددة قانونيا ومنع أي تأخير قد يعرقل سير المرافق العامة، وبموجب المادة 20 من مدونة تحصيل الديون العمومية [49]، تتاح عدة وسائل للأداء تشمل الدفع نقدا حيث يمنح الملزم وصلا إثباتيا، ثم الأداء بواسطة الشيك ، الذي يحرر باسم القابض المكلف بالتحصيل، ويوجه لفائدة القباضة وليس لحسابه الشخصي، و أيضا التحويل البنكي إلى حساب رسمي مفتوح باسم القابض، كما يمكن أن يكون بوسائل أخرى يمكن اعتمادها بشرط أن تكون منصوص عليها في القوانين الجاري بها العمل ، حيث تهدف هذه الإجراءات إلى ضمان تحصيل الضرائب بطريقة منظمة وفعالة، وفقا للإطار القانوني المحدد [50].

وتعد الضريبة التزاما قانونيا يجب الوفاء به في المواعيد المحددة، حيث يعد الدفع النقدي الوسيلة الأكثر شيوعا لتسديد الديون الضريبية[51]، باستخدام الأوراق المالية والقطع النقدية

[47] قرار صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط عدد 2019/456، بتاريخ 2019/06/12، ملف رقم 2019/7110/1234) ،[2] البوابة القضائية للمملكة المغر بية (https://juriscassation.cspj.ma)

[48] المادة 320 من قانون الالتزامات والعقود

[49] المادة 20 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

[50] المادة 20 من م. ت. د. ع تنص على أنه" تؤدى الضرائب والرسوم والديون العمومية الأخرى اما نقدا أو بواسطة تسليم شيك أو عن طريق تحويل او الدفع لفائدة حساب مفتوح في إسم المحاسب المكلف بالتحصيل أو بأي وسيلة أخرى للأداء منصوص عليها في القانون الجاري بها العمل ، ويترتب عن كل أداء تسليم وصل أو تصريح بالدفع وفق الشروط المحددة في القوانين الجاري بها العمل.

[51] Jacques Grosclaude, philipe marchesou, procédure fiscales, dalloz, 1998, p 72.

المعتمدة، وتمنح التشريعات الضريبية، ومنها القانون المغربي، الأولوية لدين الضريبة ، مما يلزم الملزم بأدائها فور حلول موعدها دون انتظار مطالبة الإدارة الضريبية[52] .

ويعتبر الأداء نقدا هو الطريقة التقليدية في الوفاء بالديون الضريبية، إذ يعتمد قانونيا وعرفيا كأداة أساسية في التعاملات المالية، غير أن الاعتماد الكلي عليه قد يؤدي إلى مخاطر مثل السرقة والضياع، إلى جانب الصعوبات المادية المصاحبة له.[53]

ولتفادي هذه الإشكالات وتعزيز الثقة في النظام الضريبي، أقر المشرع المغربي الأداء عبر الشيك المصرفي كبديل امن يضمن العدالة والمساواة بين الملزمين، حيث يتم تحرير الشيك باسم القابض المكلف بالتحصيل، مما يضمن سلامة الإجراءات المالية ويحد من الأخطار المحتملة.[54]

كما قد يكون الأداء بواسطة الشيك[55] المصرفي باعتباره وسيلة قانونية لأداء الدين الضريبي، مما يلزم المحاسب المكلف بالاستخلاص بقبوله، بشرط استيفائه المتطلبات القانونية لضمان صحته، ومن بين أهم شروط قبول الشيك:

- ✓ أن يكون شيكا معتمدا وفق المعايير القانونية.
- ✓ أن يصدر باسم القابض المكلف بالتحصيل.
- ✓ أن يرفق بتوقيع الساحب أو الضامنين، ويحدد تاريخ تقديمه للقباضة.

وقد سمح المشرع الفرنسي بالدفع عبر الشيك ضمن حدود مالية معينة، فيما وضع المشرع الأمريكي إجراءات دقيقة لضمان سلامة الأداء عن طريق البريد[56]، أما المشرع المصري، فقد اعتبر الشيك أداة وفاء تغني عن استعمال النقود.[57]

---

[52] سعد محيي محمد، الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية ، مكتبة و مطبعة الإشعاع الفنية الإسكندرية، ص 178.

[53] عبد الغني خالد " المسطرة في القانون الضريبي المغربي، دكتور الدولة القانون العام، مطبعة دار النشر المغربية – عين السبع – الدار البيضاء سنة 2003، ص 250.

[54] يونس مليح العدالة الضريبية بالمغرب بين مساطر التأسيس والتحصيل المنازعة ص 162

[55] يمكن تعريف الشيك إنطلاقا من القانون الفرنسي الصادر في 14 يونيو 1865 الذي عرفه بكونه صك مكتوب في شكل امر بالدفع يتمكن بمقتضاه الساحب أو الغير من قبض النقود المقيدة بذمة الساحب في حسابه لدى المسحوب عليه.

[56] The official web site of internal revenue service of united states of American : www.irs.gov.ma

[57] قرار محمكة النقض رقم 143، المصري بتاريخ 20/196901، المكتب الفني، تم ذكره بمؤلف عبد الحكم فودة، جرائم الاحتيال " النصب وخيانة الأمانة والشيك وألعاب القمار" في ضوء الفقه وقضاء النقض، دار المطبوعات الجامعية

ورغم أهميته قد يؤدي الشيك إلى مشكلات محاسبية، مثل تأخير تحويل المبالغ أو عدم توفر الرصيد، مما يستوجب اتخاذ إجراءات قانونية وفق القانون رقم 15.97 [58] ، الذي ينص على عقوبات بحق المخالفين لضمان نزاهة التعاملات المالية.

قد يكون الأداء في حساب المحاسب المكلف بالتحصيل والطريقة الإلكترونية حيث أتاح المشرع المغربي للملزمين مجموعة من وسائل الأداء لتسوية ديونهم الضريبية، بهدف تسهيل عملية التحصيل وضمان حقوقهم القانونية، وتشمل هذه الوسائل الأداء عبر حساب المحاسب المكلف بالتحصيل والطريقة الإلكترونية[59]، حيث يعتبر المحاسب العمومي هو الموظف المكلف بتنفيذ العمليات المالية العمومية، بما في ذلك تحصيل المداخيل وأداء النفقات، وقد حدد المشرع المغربي الجهات المخولة بالاستخلاص، مثل الخازن العام للمملكة، الخزنة الجهويون وخزنة العمالات والخزنة الإقليميون ، القباض و قباض الجهة والقباض الجماعيون و قباض الجمارك والضرائب غير المباشرة، قباض التسجيل، وكتاب الضبط بمحاكم المملكة بالنسبة الى الغرامات والإدانات النقدية و الصوائر القضائية والرسوم القضائية ، الاعوان المحاسبون بالمؤسسات العمومية بالنسبة إلى ديون هذه المؤسسات. [60]

ولتسهيل الأداء أتاح المشرع إمكانية تحويل المبلغ إلى حساب بنكي خاص بالمحاسب المكلف بالتحصيل، مما يسمح للملزمين بتسديد ديونهم بطريقة قانونية، مع إصدار وصل رسمي يثبت عملية الدفع، غير أن الإشكال القانوني المطروح يتمثل في تحديد لحظة تحلل الملزم من الدين ، هل يكون عند تحويل المبلغ، أم عند استلامه في الحساب الرسمي؟

و استنادا إلى التعليمات العامة لتحصيل الديون الضريبية ، فإن تاريخ توصل المحاسب بالمبلغ هو التاريخ الذي يعتبر فيه الدين مسددا رسميا ، وهذا قد يعرض الملزم لغرامات التأخير إذا حدثت أي مشاكل تحويل خارج المدة القانونية ، لذا يوصى بتعديل النصوص القانونية بحيث يكون تاريخ التحويل الفعلي هو تاريخ الأداء الضريبي الرسمي، وذلك لتعزيز ضمانات الملزمين وتحسين العلاقة الضريبية بما يتماشى مع مبدأ العدالة الضريبية.

[58] القانون 15/97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية ، ظهير شريف رقم 1.00.175 الصادر بتاريخ 28 محرم 1421 (03 ماي 2000 ، صدر بالجريدة الرسمية عدد 28-4800 صفر 1421 بتاريخ فاتح يونيو 2000.

[59] عبد الفتاح بلخال، علم المالية العامة والتشريع المالي المغربي، الطبعة الأولى 2005، ص 316

[60] المادة 3 من مدونة التحصيل الديون العمومية رقم 15/97 ، ظهير شريف رقم 1.00.175 الصادر بتاريخ 28 محرم 1421 (03 ماي 2000 ، صدر بالجريدة الرسمية عدد 28-4800 صفر 1421 بتاريخ فاتح يونيو 2000.

مثال: مقاولة "نور الهدى" العقارية تراكمت عليها ديون ضريبية بقيمة 800,000 درهم نتيجة عدم أداء الضريبة على القيمة المضافة خلال سنتين، ونظرا لصعوبتها المالية، اقترحت على الخزينة العامة تقديم كفالة بنكية تغطي المبلغ المستحق، مع التزامها بالأداء على دفعات خلال 6 أشهر، وافقت الإدارة الجبائية على المقترح، وتم توقيف إجراءات الحجز التي كانت مبرمجة، مما مكن المقاولة من تسوية وضعيتها دون المساس باستمراريتها.

جاء في القرار الصادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، ان تقديم الكفالة البنكية من طرف الملزم يعد وسيلة أداء قانونية وفقا للمادة 35 من مدونة تحصيل الديون العمومية، ويترتب عنها وقف إجراءات التحصيل الجبري طالما أن الكفالة تغطي الدين موضوع النزاع[61] ، نلاحظ ان هذا الحكم يكرس مبدأ التوازن بين حق الإدارة في التحصيل وضمانات الملزم، ويبرز أهمية الوسائل البديلة للأداء في حماية المقاولات من الإفلاس.

و في إطار تبسيط المساطر الضريبية، اعتمدت وزارة الاقتصاد والمالية نظام الإقرار والأداء الإلكترونيين [62]سنة 2015 كخيار متاح للملزمين بالضريبة على الشركات، الدخل، والقيمة المضافة، إلا أنه اعتبارا من 2017 أصبح هذا النظام إلزاميا لجميع المقاولات والأشخاص الذاتيين أو المعنويين، و مع دخول قانون المالية 2018 حيز التنفيذ، أصبح التصريح والأداء الإلكتروني إلزاميا لفئات مثل:

- ✓ أصحاب الدخول العقارية.
- ✓ المستفيدين من الأجور المصحوبة بمداخيل عقارية.
- ✓ المتقاعدين ممن يتلقون معاشاتهم من أرباب العمل أو من خارج المغرب.
- ✓ الملزمين بالإيرادات ذات المصدر الأجنبي.

[61] قرار صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء عدد 2021/1024، بتاريخ 2021/11/15، ملف رقم 2021/7107/4567)،[2] البوابة القضائية للمملكة المغر بية (https://juriscassation.cspj.ma)

[62] تنص المادة 169 من القانون 40.08 للسنة المالية 2009 ، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 147.08.1 صادر في 2 محرم 1430 (30) ديسمبر (2008) ، والمنشور بالجريدة الرسمية عدد 5695 مكرر الصادرة في 31 دجنبر 2008، على أنه غير أنه يجب القيام بالأداءات السالفة الذكر بطريقة إلكترونية لدى إدارة الضرائب ابتداء من فاتح يناير 2010 بالنسبة للمنشآت التي يفوق أو يساوي رقم أعمالها مائة (100) مليون درهم وابتداء من فاتحيناير 2011 بالنسبة المنشآت التي يفوق أو يساوي رقم أعمالها خمسون (50) مليون درهم، دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة، وتكون للأداءات الالكترونية نفس الآثار القانونية والدفعات المنصوص عليها في هذه المدونة

وقد وضعت المديرية العامة للضرائب منصة إلكترونية عبر www.tax.gov.ma ، حيث يمكن للمستخدمين التسجيل وإتمام إجراءات الأداء بسهولة، مما يساهم في تحسين الكفاءة والشفافية في التعاملات الضريبية، مقارنة مع الأنظمة الدولية في فرنسا ، يتم الدفع عبر الإنترنت باستخدام البطاقات البنكية، الشيك الإلكتروني، أو الهاتف الذكي ، ويمكن للملزم الدفع بعد الموعد النهائي بـ 5 أيام، بينما يتم اقتطاع المبلغ بعد 10 أيام من تاريخ الأداء الإلكتروني[63]، أما في الولايات المتحدة فيتم الدفع عبر منصات رقمية مثل Pay Near Me [64] ، لضمان عملية دفع منظمة وآمنة.[65]

ولتطوير الأداء الإلكتروني وتحسين المنظومة الضريبية يوصى بتوسيع نطاق الأداء الإلكتروني ليشمل جميع الضرائب، مع تطوير التشريعات لضمان سهولة العملية وكفاءتها، مما يعزز الشفافية والمساواة الضريبية بين الملزمين.

المطلب الثاني : آجال التحصيل الرضائي في القانون المغربي والمقارن

تمثل الديون الضريبية مصدرا أساسيا لتمويل خزينة الدولة، مما دفع المشرع الضريبي إلى وضع إجراءات تضمن تحصيلها بكفاءة، وبعيدا عن أي تعسف إداري وقد جاء الإصلاح الضريبي الصادر عن المديرية العامة للضرائب بتاريخ 12 شتنبر 2018 ليؤكد ضرورة احترام مسطرة التحصيل، خاصة ما نصت عليه المادة 36 من مدونة تحصيل الديون العمومية [66]، التي تفرض ارسال آخر إشعار دون صائر للمدين بشكل قانوني، ويترتب على عدم الالتزام بهذا الإجراء بطلان التبليغ ، وينقسم التحصيل الرضائي إلى محورين أساسيين تاريخ الشروع في التحصيل و تاريخ الاستحقاق

الفقرة الأولى : تاريخ الشروع والاستحقاق في التحصيل وفق القانون المغربي

[63] يونس مليح، مرجع سابق، ص 172

[64] Pay Near Me is a Cash payment network, enabling businesses and government agencies to collect cash payments from their consumers at retail stores. The official Web site is :home.Paynearme.com

[65] Ministère de l'action et des comptes publics français, paiement des impôts – particuliers, le site du Paiement de l'impôt : www.telepaiement.dgfip.finances.gouv.fr

[66] المادة 36 ، من مدونة تحصيل الديون العمومية.

يعد التحصيل الرضائي مرحلة أساسية في العملية الجبائية، حيث يشمل فترتين رئيسيين هما تاريخ الشروع في التحصيل و تاريخ الاستحقاق، خلال هذين الأجلين، تنفذ كافة الإجراءات القانونية لضمان سداد الدين الضريبي عن طواعية من قبل الملزم، حيث يمنح الملزم خلال هذه الفترة وقتا كافيا لاستيفاء إجراءات الأداء قبل اللجوء إلى التحصيل الجبري، مما يعزز الضمانات القانونية ويضمن التوازن بين حقوق الإدارة الضريبية وحقوق الملزم.

- ✓ **أولا تاريخ الشروع في التحصيل**

يعتبر تاريخ الشروع في التحصيل نقطة انطلاق الإجراءات الضريبية، حيث يمنح للخزينة العامة الحق في استيفاء الضرائب المستحقة طبقا للمادة 7 من مدونة تحصيل الديون العمومية [67] ، حيث يعد هذا التاريخ بداية فترة الأداء الطوعي ، حيث يمنح الملزم فرصة لتسديد مستحقاته دون اللجوء إلى إجراءات التحصيل الجبري ، وإذا لم يتم الأداء خلال المهلة المحددة، يتم فرض الغرامات وفوائد التأخير، وقد تباشر إجراءات الإنذار، الحجز، البيع، أو الإكراه البدني.

ولتفادي التحصيل الجبري، يتوجب على الإدارة الضريبية إبلاغ الملزمين بمواعيد التحصيل عبر إشعارات رسمية توضح تفاصيل المستحقات وتمهلهم لتسديدها طوعا قبل اتخاذ أي إجراءات زجرية ، حيث يحدد تاريخ الشروع في التحصيل الفترة التي يمكن للملزمين خلالها دفع مستحقاتهم الضريبية وفق المادة 13 من مدونة التحصيل الديون العمومية [68] على أنه تصبح الديون العمومية واجبة الأداء بعد انقضاء الشهر الثاني من تاريخ التحصيل، كما هو الحال بالنسبة لرسم السكن المستخلص عبر الجداول الضريبية ، أما الضرائب التي تحصل بناء على إقرار الملزم، فتستحق فورا دون الحاجة إلى انتظار انتهاء المهلة الزمنية، مما يستوجب الأداء السريع لتجنب الغرامات.

[67] المادة 7 من مدونة التحصيل الديون العمومية والتي تنص على أنه " تستوفى الديون العمومية المدرجة في أوامر المداخيل :
اما رضائيا خلال الفترة الممتدة بين تاريخ الشروع في التحصيل أو الإصدار وتاريخ استحقاق ،
واما باللجوء إلى التحصيل الجبري وفق الشروط المحددة في هذا القانون.

[68] المادة 13 من مدونة تحصيل الديون العمومية تنص على أنه تستحق الضرائب والرسوم المدرجة في في جداول عند انصرم الشهر الثاني الموالي لشهر الشروع في تحصيلها

يعد تاريخ الشروع في التحصيل نقطة انطلاق للإجراءات الضريبية، حيث يخول للإدارة تحصيل الضرائب وفق مسطرة قانونية تضمن حقوق الملزم، ومن بين الحقوق الممنوحة للملزم خلال هذه المرحلة:

- ✓ التقادم الضريبي حيث تسقط الضرائب بمضي 4 سنوات (وفق المادة 123 من مدونة تحصيل الديون العمومية) [69] ما لم تتخذ إجراءات تحصيل خلالها.
- ✓ كذلك حق وقف الأداء انه يمكن للملزم طلب تأجيل الأداء أو وقف المتابعة مؤقتا في حالة وجود نزاع حول أصل الدين.[70]

يعد التقادم من الضمانات الأساسية التي تحمي المدين بالضريبة ضد الإدارة ومصالح التحصيل، وقد نصت مدونة تحصيل الديون العمومية في مادتها 123 على أن تحصيل الضرائب والرسوم يتقادم بمرور أربع سنوات، ما لم يتخذ أي إجراء قانوني من قبل المحصلين، وإذا لم يتحرك المحاسب لتحصيل الدين خلال هذه المدة، يسقط الحق في المطالبة به، وبالتالي يحق للمدين الدفع بسقوط الضريبة بالتقادم، وإذا أجبر على السداد رغم ذلك يمكنه اللجوء إلى القضاء للطعن في قانونية الإجراء[71]، كما يعد وقف الأداء الضريبي حقا قانونيا مخولا للمدين، يمكنه من التماس تعليق الأداء أو إجراءات التحصيل إلى حين الفصل في شكايته أو صدور حكم قضائي بشأن النزاع، ويشترط لذلك توفر شروط شكلية كوجود طلب صريح ومنازعة حقيقية في أصل الدين، وشروط موضوعية منها اقتصار الطلب على الجزء المتنازع فيه وتقديم ضمانات لتأمين استخلاص الدين،.[72]

و تنص المادة 124 من القانون 15.97 [73]على أن أي جهة إدارية لا تملك صلاحية وقف أداء الضرائب أو تأجيلها، باستثناء السلطة القضائية التي تملك الحق في إيقاف التنفيذ متى

---

[69] لمادة 123 من مدونة تحصيل الديون العمومية ، تتقادم إجراءات تحصيل الضرائب والرسوم والحقوق الجمركية وحقوق التسجيل والتمبر بمضي اربع سنوات من تاريخ الشروع في تحصيلها.

[70] يونس مليح،باحث بسلك الدكتوراه بجامعة محمد الخامس بالرباط كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بسلا ، الضمانات المسطرية للملزم أثناء مرحلة التحصيل الضريبي ، المصدر مسارات في الأبحاث والدراسات القانونية، ص 136

[71] محمد حنين : "تقادم ديون الدولة" مجلة القانون المغربي مطبعة دار السلام، الرباط 1005، سنة 2002 ، ص 59.

[72] عبد الرحمان ابليلا، وعبد الرحمان الطور، "تحصيل الضرائب والديون العمومية على ضوء المدونة الجديدة 15.97" ، مطبعة الأمنية الرباط، سنة 2000 ، ص198.

[73] المادة 124 من مدونة التحصيل الديون العمومية.

توفرت المبررات القانونية لذلك[74]، حيث سمح المشرع بتسديد الضريبة على أقساط بشرط تقديم ضمانات مالية وفق المادة 118 من مدونة التحصيل [75] ، مثل الكفالة البنكية، الإيداع في حساب الخزينة، أو تخصيص عقار للرهن ، و تكمن أهمية هذه الإجراءات إلى تعزيز الثقة بين الإدارة الضريبية والملزمين ، حيث يضمن تسهيل الأداء الضريبي عبر تقسيط المدفوعات، مما يحقق التوازن بين استيفاء الضرائب وضمان حقوق الملزمين بطريقة مرنة وعادلة[76].

مثال: السيد "م.ب" تلقى إشعارا بالأداء من الخزينة العامة بتاريخ 10 يناير 2023، يتعلق بضريبة السكن غير المؤداة لسنة 2021 ، بعد مرور 30 يوما دون أداء، شرعت الإدارة في إجراءات الحجز على حسابه البنكي بتاريخ 15 فبراير 2023، طعن الملزم في الإجراء بدعوى عدم احترام الأجل القانوني، لكن المحكمة أثبتت أن التبليغ تم بشكل قانوني، وأن تاريخ الشروع في التحصيل كان سليما، حيث جاء في قرار صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط ان تبليغ الإنذار القانوني وفقا للمقتضيات القانونية يعد نقطة انطلاق لاحتساب أجل الشروع في التحصيل الجبري، ولا يمكن الطعن في مشروعية الإجراءات اللاحقة إذا ثبت احترام هذا الأجل.[77]

ويعتبر احترام تاريخ التبليغ عنصرا أساسيا لضمان صحة إجراءات التحصيل، حيث يبرز دور القضاء كضامن لتوازن الحقوق وحماية مصالح الطرفين المعنيين.

- ✓ **ثانيا : تاريخ الاستحقاق**

يعد تاريخ الاستحقاق محطة أساسية، حيث يصبح الدين الجبائي واجب الأداء [78]وقد أوضحت المادة 13 من مدونة تحصيل الديون العمومية [79] أن هذا التاريخ هو اليوم الأخير

---

[74] محمد قصري، " المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء المغربي " مطبعة دار ابي رقراق، الطبعة التالثة 2011، ص 191-190

[75] المادة 118 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

[76] زهير شهيد، المنازعات الضريبية في التحصيل، ماستر المالية العامة والضرائب ، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية المحمدية، السنة الجامعية 2019/2018، ص 10.

[77] قرار صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، عدد 2020/789، بتاريخ 2020/09/22، ملف رقم 2020/7110/2345)، [2] البوابة القضائية للمملكة المغر بية (https://juriscassation.cspj.ma)

[78] الحسن كثير : " التبليغ في المادة الجبائية على ضوء التشريع الجبائي والاجتهاد القضائي" مطبعة الأمنية، الرباط سنة 2012، ص 153.

[79] المادة 13 من مدونة تحصيل الديون العمومية

من الشهر الذي يلي شهر إصدار أمر التحصيل، أما المادة 7 من نفس المدونة [80]، فبينت أن المدة الفاصلة بين إصدار أمر التحصيل وتاريخ الاستحقاق تعد الأجل الأقصى للأداء الطوعي للضريبة.

من خلال هذه القواعد، يمكن تصنيف الاستحقاق الجبائي إلى ثلاث فئات رئيسية:

❖ **الاستحقاق لأجل:**

ويعني ان الديون الضريبية لا تصبح مستحقة إلا عند انصرام أجل عادي معين يبتدئ من تاريخ انشاء الدين[81]، ويتعلق الأمر بنوعين من الضرائب:

استحقاق الضرائب المدرجة بالجداول وتستحق هذه الضرائب عند انصرام الشهر الثاني الموالي لشهر الشروع في تحصيلها. [82]

استحقاق الضرائب والرسوم المخصومة من المنبع وتستحق هذه الضرائب والرسوم عند انصرم الشهر الموالي للشهر الذي تم خلاله اقتطاعها من الاداءات الخاضعة لها. [83]

تستحق الديون الضريبية غير التي تمت الاشارة إليها سابقا عند انصرام 30 يوما من تاريخ إصدارها.[84]

وتجدر الاشارة انه بمقتضى المادة 17 من مدونة التحصيل الديون العمومية عندما يصادف حلول الأجل يوما معطلا أو يوم عطلة، يرجأ تاريخ الاستحقاق إلى أول يوم عمل موال، كما تعتبر الآجال المنصوص عليها في هذه المدونة آجالا كاملة. [85]

والملاحظ بهذا الصدد هو الفصل 512 من قانون المسطرة المدنية كان أكثر وضوحا عندما نص على أن " تكون الآجال المنصوص عليها في هذا القانون كاملة فلا يحسب اليوم الذي تم فيه تسليم الاستدعاء أو التبليغ أو الإنذار أو أي إجراء آخر للشخص نفسه او لموطنه واليوم

[80] المادة 7 من مدونة تحصيل الديون العمومية

[81] محمد شكري، القانون الضريبي ، دارسة تحليلة وعملية من أجل تبسيط المدونة العامة للضرائب ، الجزء الأول، مطبعة النجاح الجديدة، سنة 2015، ص 235.

[82] المادة 13 من مدونة تحصيل الديون العمومية

[83] المادة 14 من مدونة تحصيل الديون العمومية

[84] المادة 16 من مدونة تحصيل الديون العمومية

[85] المادة 17 ، من مدونة تحصيل الديون العمومية

الاخير الذي تنتهي فيه" وهذا يعني ان يوم تسليم الإجراءات لا يحسب ضمن أجل الثلاثين يوما، وكذلك لا يحسب اليوم الاخير الذي تنتهي فيه الآجال، إذ ينتهي الأجل في اليوم الموالي على الساعة 12 ليلا.

❖ **الاستحقاق الفوري:**

يطبق هذا النوع في حالات استثنائية، حين يخشى من تهرب الملزم من الأداء، كأن يغادر البلاد أو يخفي نفسه، في هذه الحالة تصبح الضريبة مستحقة فورا دون انتظار انتهاء أي أجل، ويطلب من الملزم الأداء في الحال، مثلا فرض الضريبة فورا على تاجر يغلق متجره ويستعد للسفر الدائم خارج البلاد.

يتعلق الأمر بحالة الضرائب التي تسدد بناء على تصريح وحالات خاصة كالاستحقاق الفوري للضرائب التي تسدد بناء على تصريح حيث تنص المادة 18 من مدونة تحصيل الديون العمومية تستحق فورا الجداول وقوائم الإيرادات التي يتم إصدارها على سبيل التسوية فيما يتعلق بالضرائب والرسوم المفروض تسديدها بناء على تصريح الملزم. [86]

هناك حالات أخرى : [87]

الاستحقاق للضرائب عند مغادرة المغرب، وانتقال الملزم خارج دائرة اختصاص المحاسب المكلف بالتحصيل إلا إذا اشعره المدين بمحل اقامته الجديد 15 يوما قبل ذلك.

كذلك البيع الارادي أو الجبري ، أو توقيف النشاط، كذلك ادماج أو انفصال أو تحويل الشكل القانوني للشركة، وبشكل عام في حالة تغيير يطرأ على شخص الملزم. [88]

❖ **الاستحقاق المسبق:**

وفيه يتم أداء الضريبة قبل تحقق الواقعة التي تنشئ الالتزام الضريبي، مثل الحصول على رخصة مزاولة نشاط وعلى الرغم من فعالية هذا الأسلوب في ضمان موارد الجماعات المحلية، إلا أن استخدامه يبقى محدودا ، باستثناء بعض الرسوم المحلية التي تؤدى سلفا ولا

[86] المادة 18 ، من مدونة تحصيل الديون العمومية
[87] المادة 19، من مدونة تحصيل الديون العمومية
[88] المادة 19، من مدونة تحصيل الديون العمومية

تسترجع، حتى وإن لم يمارس النشاط، مثلا الرسوم المدفوعة للحصول على رخصة مزاولة مهنة أو فتح محل تجاري تؤدى قبل البدء في النشاط.

يساعد تحديد تاريخ التحصيل والاستحقاق في تحقيق التوازن بين حقوق الإدارة الضريبية وحقوق الملزمين ، حيث يمنح هؤلاء مهلة كافية لأداء مستحقاتهم قبل فرض إجراءات جبرية، مما يرسخ مبدأ الشفافية والعدالة الضريبية.

نجد شركة "النجاح" للنقل لم تصرح بالضريبة المهنية لسنة 2024، رغم أن آخر أجل للتصريح كان هو 31 مارس 2024، وبذلك يعتبر هذا التاريخ هو تاريخ الاستحقاق. وبعد مرور الأجل دون أداء، أصدرت الإدارة الجبائية إشعارا بالأداء بتاريخ 10 أبريل 2024، ثم شرعت في احتساب غرامات التأخير ابتداء من تاريخ الاستحقاق، وليس من تاريخ التبليغ.

جاء في القرار الصادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء انه يعتبر تاريخ الاستحقاق هو المرجع الأساسي لاحتساب غرامات التأخير، ولا يمكن للملزم الدفع بعدم التبليغ إذا ثبت أن الأجل القانوني قد انقضى دون أداء.[89]

حيث أكدت محكمة النقض في قرارها عدد 445 بتاريخ 4 أبريل 2019 في الملف الإداري رقم 2231/4/1/2017 على مشروعية إجراءات تحصيل مبالغ كرائية طالبت بها مديرية أملاك الدولة من تعاونية فلاحية، رغم دفع هذه الأخيرة بعدم وجود علاقة كرائية وتقادم الدين، وخرق التدرج في إجراءات التحصيل المنصوص عليه في مدونة تحصيل الديون العمومية ، لا سيما المادتين 36 و41 ، واعتبرت المحكمة أن تقييد الإشعار بدون صائر في جدول الدين يثبت توجيهه بشكل قانوني، ما دام لم يطعن فيه بالزور، وأن القابض احترم الآجال المحددة قانونا قبل الإنذار، كما رأت المحكمة أن التقادم غير محقق بالنظر إلى تاريخ أمر التحصيل (31 أكتوبر 2009)، وخلصت إلى أن قضاء محكمتي الدرجة الأولى

[89] القرار الصادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء عدد 2022/1123، بتاريخ 2022/11/14، ملف رقم 2022/7107/4567)، [2] البوابة القضائية للمملكة المغر بية (https://juriscassation.cspj.ma)

والاستئناف كان مؤسسا على تعليل كاف وسند قانوني واضح، مما يبرر رفض طلب النقض [90]

الفقرة الثانية : تاريخ الشروع في التحصيل فرنسا نموذجا

في النظام الجبائي الفرنسي، يعتبر تاريخ الشروع في التحصيل لحظة قانونية دقيقة تحدد بداية الإجراءات الرامية إلى استيفاء الضرائب والرسوم المستحقة على الملزمين، ويستند في ذلك إلى قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي (Livre des procédures fiscales) ، الذي ينظم بدقة مراحل التحصيل، سواء الرضائي أو الجبري[91]، نجد المادة L.252 A من هذا القانون ان التحصيل يبدأ بعد إصدار أمر بالتحصيل (Avis de mise en recouvrement) ، والذي يرسل إلى الملزم بعد انتهاء أجل الأداء الطوعي المحدد في الإشعار الضريبي الأولي (Avis d'imposition).[92]

يعتبر تاريخ إرسال أمر التحصيل هو تاريخ الشروع في التحصيل، ويرتب عليه:

- بداية احتساب الفوائد والغرامات عن التأخير

- إمكانية اللجوء إلى إجراءات الحجز أو البيع الجبري

- انطلاق آجال الطعن أمام القضاء الإداري

مثال : مواطن فرنسي لم يؤدي ضريبة الدخل لسنة 2023 رغم توصله بإشعار الأداء في يونيو 2024، بعد انقضاء الأجل القانوني دون تسوية، أصدرت الإدارة الضريبية أمرا بالتحصيل بتاريخ 15 يوليوز 2024، يعتبر هذا التاريخ هو تاريخ الشروع في التحصيل، ومنه بدأت الإدارة في احتساب الفوائد القانونية، كما أصبح بإمكانها مباشرة إجراءات الحجز على الحساب البنكي بعد إشعار الملزم[93]

[90] قرار صادر عن محمكة النقض القرار رقم 445 الصادر بتاريخ 4 أبريل 2019 في الملف الإداري رقم 2231/4/1/2017

[91] [Code général des impôts – Légifrance](https://www.legifrance.gouv.fr/codes/id/LEGITEXT000006069577/)

[92] - [Livre des procédures fiscales – Article L252 A](https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_lc/LEGIARTI000006302408/)

[93] Guide pratique du recouvrement fiscal-impots.gouv.fr)(https://www.impots.gouv.fr)

يحدد تاريخ الشروع في التحصيل الضريبي في 15 سبتمبر من كل سنة ، وهو الموعد النهائي لأداء الضرائب، يمكن للممولين اختيار وسائل الدفع المتاحة وفقا لقيمة الضريبة المستحقة إما دفع نقدا لمن لا تتجاوز ضريبته 3000 يورو، أو الدفع عبر شيك بالنسبة للمبالغ التي تصل إلى 50.000 يورو، أو عن طريق الحوالات للحساب الرسمي للخزينة العامة للمبالغ التي تتجاوز 50.000 يورو[94]، اما بالنسبة للذين يسددون الضرائب على دفعات شهرية ، يتم توزيع المدفوعات على مدار السنة وفق مايلي[95] :

- الدفعة الأولى قبل 15 من فبراير، مع إمكانية الدفع الإلكتروني قبل منتصف ليلة 20 فبراير
- الدفعة الثانية قبل 15 ماي ، دفع الثلث الثاني عبر الإنترنت قبل منتصف ليلة 20 ماي.
- الدفعة الثالثة قبل 17 شتنبر ، ويمكن الدفع إلكترونية قبل 22 ، كما يمكن في هذه الحالة الخصم من رصيد الممول من فائض الدفعتين السابقتين يوم 27 شتنبر.

وتقوم الإدارة الضريبية بإرسال إشعارات للملزمين قبل الموعد النهائي للدفع لضمان امتثالهم، مع إعادة حساب الدفعات وفقا للتغيرات المالية.

حيث تعد الآجال الضريبية عنصرا جوهريا في ضمان تحصيل الضرائب وفق إطار قانوني منظم، حيث يلزم الملزمون بأداء الضرائب المستحقة خلال الفترة القانونية المحددة، ومع ذلك هناك حالات يكون فيها التحصيل بطرق بديلة مثل الاقتطاع من المنبع ، كضريبة الأجور والمرتبات، والتي يتم توريدها مباشرة من صاحب العمل إلى إدارة الضرائب.

في فرنسا يميز المشرع بين تاريخ بدء التحصيل و الموعد النهائي للأداء:

---

[94] الموقع الفرنسي pratique.fr على شبكة الإنترنت :
http://www.pratique.fr/paiement-impôt-revenu.html
وموقع دائرة الإيرادات الداخلية "الضرائب" الأمريكية IRS على شبكة الإنترنت
http://www.impots.gouv.fr/portal/dgi/public/particuliers

[95] يونس مليح، مرجع سابق، ص 179

- ✓ لا تصبح الضريبة على الدخل أو الرسوم المحلية مستحقة إلا بعد مرور شهر من تاريخ التحصيل.[96]
- ✓ يمنح الملزمون مهلة 15 يوما إضافية قبل تطبيق الغرامات.
- ✓ بالنسبة للضريبة العقارية ، يحدد تاريخ التحصيل في 31 غشت ، ويمكن الدفع حتى 17 أكتوبر ، مع اعتبارها مستحقة رسميا في 30 شتنبر.

ويعتمد النظام الفرنسي على الموعد النهائي للأداء كمرجع لتطبيق الغرامات وليس تاريخ الاستحقاق الفعلي، مما يتيح مرونة إضافية للملزمين.[97]

[96] يونس مليح، مرجع سابق ص 179
[97] يونس مليح، مرجع سابق، ص 179

المبحث الثاني : إجراءات التحصيل في المرحلة الجبرية

يعد التحصيل الجبري إحدى الركائز الأساسية التي تعتمدها الإدارة الضريبية لضمان استخلاص الديون ، خاصة بعد انتهاء آجال الأداء الطوعي، حيث تتحول العملية إلى طور إجباري يتطلب تفعيل آليات قانونية وتنظيمية تتسم بالإكراه، وترتكز إجراءات التحصيل الجبري على مجموعة من المراحل أو الدرجات المتتابعة، تبدأ عادة بالإنذار ، ثم تتدرج نحو الحجز والتنفيذ، وقد تنتهي بالبيع الجبري لممتلكات الملزم، وتسبق هذه الإجراءات مقدمات أساسية، تهدف إلى منح فرصة للأداء الطوعي أو تسوية الوضعية الجبائية، كما تهيئ الأرضية القانونية للتدخل الجبري لاحقا، كما تعرف هذه المرحلة إجراءات استثنائية تطبق في حالات محددة، وتطرح هذه الإجراءات إشكاليات قانونية دقيقة بالنظر إلى خصوصيتها وتداخلها مع حقوق وضمانات الملزم ،و علاوة على ذلك تثار خلال هذه المرحلة جملة من العيوب المسطرية التي قد تمس بشرعية الإجراء أو تؤثر على فعاليته، كعدم احترام الأجل القانوني، أو الإخلال بالتبليغ، أو تجاوز السلطة، ومن هنا تبرز أهمية دراسة هذه المرحلة لفهم طبيعتها وإجراءاتها، وتقييم نجاعتها وحدودها في تحقيق التوازن بين الملزم والإدارة الجبائية ، وعليه سوف نعمل من خلال هذا المبحث إلى التطرق لدرجات التحصيل الجبري (المطلب الأول)، ثم إلى الإجراءات الاستثنائية أو الخاصة للتحصيل الضريبي (المطلب الثاني)، ثم إلى العيوب المسطرية المثارة خلال مرحلة التحصيل (المطلب الثاني)

المطلب الأول : درجات التحصيل الجبري ومقدماته

لا يمكن مباشرة إجراءات التحصيل الجبري الا بعد ارسال آخر إشعار بدون صائر للمدين ، و هذا الإجراء يعد بمثابة آخر تذكير للمدين بموعد الأداء قصد تفادي إجراءات التحصيل

الجبري و التي تستلزم الحصول على ترخيص مسبق يطلبه المحصل من رئيسه المباشر (الخازن العام للمملكة).

فقرة الأولى : إشعار بدون صائر (Avis sans frais)

يعد الإشعار بدون صائر من الإجراءات الشكلية الأساسية في مسطرة التحصيل الرضائي للديون الضريبية ، ويعتبر بمثابة آخر تنبيه يوجه إلى الملزم قبل الانتقال إلى التحصيل الجبري[98]، وهو ما نصت عليه المادة 36 من مدونة تحصيل الديون العمومية ،وبالتالي يعد الإشعار خطوة أولية في إجراءات التحصيل الجبري ، حيث يمثل إخطارا رسميا للمدين بضرورة الوفاء الفوري بالدين المستحق، كما يشير إلى نية القابض المالي في اتخاذ التدابير القانونية لضمان استيفاء المستحقات، مع تحمله المسؤولية الشخصية في حال التراخي حتى تقادم الدين.[99]

نجد المادة 36 من مدونة تحصيل الديون العمومية [100] ، تنص على أنه لا يمكن مباشرة التحصيل الجبري الا بعد إرسال آخر إشعار للمدين دون صوائر عن طريق البريد في ظرف مغلق أو بالطريقة الإلكترونية في العنوان الإلكتروني المدلى به تلقائيا من طرف الملزم للإدارة، ويجب تقييد تاريخ ارسال هذا الاشعار في جدول الضرائب والرسوم أو في اي سند تنفيذي آخر... "

وبالتالي يجب إثبات إرسال الإشعار من خلال تقييده في جدول الضرائب والرسوم أو أي سند تنفيذي آخر ، وذلك لضمان إثبات واقعة الإرسال قانونيا، يتعين ضبط تاريخ بدء إجراءات التحصيل الجبري عند الحاجة، مما يضمن مصداقية الإجراء القانوني.

مثال : السيد "ع.م" تلقى إشعارا بدون صائر من الخزينة العامة بتاريخ 5 مارس 2023 يتعلق بضريبة السكن غير المؤداة، وبعد مرور 20 يوما، شرعت الإدارة في إجراءات الحجز على حسابه البنكي، طعن الملزم في الإجراء بدعوى عدم توصله بالإشعار، لكن

[98] Francis LEFEBVRE : le contentieux fiscal, édition lefevre, novembre 2002, p516

[99] عبد العزيز لقصيبي ، تحصيل الديون العمومية، ماستر العلوم الإدارية والمالية بكلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية الرباط – سلا، السنة الجامعية 2018/2017، ص 16.

[100] المادة 36 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

المحكمة الإدارية اعتبرت أن الإرسال وحده كاف ، ما دام المحاسب العمومي قد أدلى بما يثبت ذلك.

جاء في القرار الصادر عن المحكمة الإدارية بالرباط ان المادة 36 من مدونة تحصيل الديون العمومية لا تشترط التبليغ الفعلي للإشعار بدون صائر، وإنما تكتفي بالإرسال، مما يجعل الإجراءات اللاحقة قانونية ما دام هذا الإجراء قد تم وفق الشكل المطلوب[101]، هذا الحكم يجسد التوجه القضائي الذي يعطي الأولوية لحرفية النص القانوني، ويبرز أهمية هذا الإشعار كضمانة شكلية قبل مباشرة التحصيل الجبري.

وتنص المادة 40[102] من نفس القانون انه يباشر التحصيل بواسطة الإنذار في شكل قائمة أصلية الإنذار، وتنص المادة 41 [103]على أنه لا يمكن تبليغ الإنذار إلا بعد مضي أجل 30 يوما ابتداء من تاريخ الاستحقاق و 20 يوما على الاقل بعد إرسال آخر إشعار المنصوص عليه في المادة 36 أعلاه. وبالتالي يحتسب أجل تبليغ الإنذار بناء على تاريخ إرسال آخر إشعار بدون صائر ، حيث تحدد الفترة الفاصلة بين الإشعار الأخير وتبليغ الإنذار بـ 20 يوما. [104]

حيث أكدت محكمة النقض في قرارها عدد 445 بتاريخ 4 أبريل 2019 في الملف الإداري رقم 2231/4/1/2017 على مشروعية إجراءات تحصيل مبالغ كرائية طالبت بها مديرية أملاك الدولة من تعاونية فلاحية، رغم دفع هذه الأخيرة بعدم وجود علاقة كرائية وتقادم الدين، وخرق التدرج في إجراءات التحصيل المنصوص عليه في مدونة تحصيل الديون العمومية ، لا سيما المادتين 36 و41 ، واعتبرت المحكمة أن تقييد الإشعار بدون صائر في جدول الدين يثبت توجيهه بشكل قانوني، ما دام لم يطعن فيه بالزور، وأن القابض احترم الآجال المحددة قانونا قبل الإنذار، كما رأت المحكمة أن التقادم غير محقق بالنظر إلى تاريخ أمر التحصيل (31 أكتوبر 2009)، وخلصت إلى أن قضاء محكمتي الدرجة الأولى

[101] القرار الصادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، عدد 2019/456، بتاريخ 2019/06/12، ملف رقم 2019/7110/1234) ،[2] البوابة القضائية للمملكة المغر بية (https://juriscassation.cspj.ma)
[102] المادة 40، من مدونة تحصيل الديون العمومية.
[103] المادة 41، من مدونة تحصيل الديون العمومية.
[104]المادة 41 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

والاستئناف كان مؤسسا على تعليل كاف وسند قانوني واضح، مما يبرر رفض طلب النقض .[105]

الفقرة الثانية : الإنذار القانوني بالأداء

يعتبر الإنذار القانوني إجراء قانوني يوجه إلى المدين المتأخر عن أداء ديونه الجبائية، ويعد وسيلة لإجباره على الوفاء بالتزاماته تجاه الخزينة العامة[106] ، لا يبلغ الإنذار إلا بعد مرور 30 يوما من تاريخ الاستحقاق، و20 يوما من آخر إشعار بدون صائر [107]، يجب احترام أجل لا يقل عن 10 أيام بين إشعار بدون صوائر وتبليغ الإنذار.[108]

اذا لم يعثر على المدين، يعلق الإنذار في موطنه، ويعتبر التبليغ صحيحا بعد مرور 10 أيام، مما يضعف ضمانات المدين.[109]

لكن هناك بعض الصعوبات في التبليغ بسبب نقص المعلومات في بيانات الملزمين، إلا أن هناك دعوات لتحديث طرق التبليغ، خاصة عبر الوسائل الإلكترونية.[110]

لكن في حالة عدم الدفع بعد 30 يوما من تبليغ الإنذار، يتم الانتقال إلى الحجز على المنقولات، وإن لم تكن المنقولات كافية يتم الحجز على العقارات، مع احترام مسطرة دقيقة تضمن حقوق المدين.

---

[105] قرار صادر عن محكمة النقض رقم 445 الصادر بتاريخ 4 أبريل 2019 في الملف الإداري عدد 2231/4 /1/2017

[106] عمر ازوكار، الدليل العملي لمدونة تحصيل الديون العمومية، الطبعة الأولى 2017، مطبعة النجاح الجديدة CTP، الدار البيضاء ص 20.

[107] المادة 41، مرجع سابق تنص على أنه لا يمكن تبليغ الإنذار إلا بعد مضي أجل ثلاثين يوما ابتداء من تاريخ الاستحقاق و عشرين يوما على الأقل بعد ارسال آخر إشعار المنصوص عليه في المادة 36 من نفس القانون.

[108] منشورات الخزينة العامة للمملكة حول المنازعات القضائية في ميدان تحصيل الديون العمومية يتضمن أعمال الدورات التكوينية المنظمة لفائدة قباض واطر الخزينة العامة للمملكة ، مقال للأستاذ عبد الحميد، مستشار بالمحكمة الإدارية بمراكش، دراسة أولية لبعض مقتضيات مدونة تحصيل الديون ، ص 23.

[109] يتم تبليغ الإنذارالقانوني كأول إجراءمن إجراءات التحصيل الجبري العادية عن طريق الوسائل التالية:
إما من طرف مأموري التبليغ والتنفيذ التابعين للخزينة أو أي شخص اخر منتدب لذلك من طرف المحاسب أوبالطرق الإدارية.
-و عن طريق البريد المضمون مع الاشعاربالتوصل.
أو يسلم الإنذار للمدين شخصيا ويشهد بتوقيعه على القائمة الأصلية للانذار بتوصله، في حالة تعذر هذه الأخيرة، فيسلم التبليغ في ظرف مختوم في موطنه إلى أقاربه بمختلف أشكالهم (أقارب - عمال- أصدقاء)، ويشهد المتسلم بتوصله وذلك بتوقيعه على القائمة الأصلية للانذار.
قد يحدث أن يكون المدين أوالمتسلم عاجزين عن التوقيع. ففي هذه الحالةتضاف عبارة على القائمة الأصلية للانذار "عجز عن التوقيع" ويعتبر ذلك بمثابة توصل."
-وفي حالة رفض المدين أوالمتسلم ،فتضاف عبارة"رفض التوقيع"،ويعتبر ذلك بمثابةالتوصل.
كذلك ومثال بالنسبة لرفض التسليم، يعتبر التبليغ صحيحا في اليوم الثامن الموالي للتاريخ الذي تم فيه رفض التسليم
أما في حالة عدم العثور على المدين أو أحد من يقربه، فيعتبر التبليغ صحيحا بعد فوات أجل 10 أيام من تاريخ تعليق الإنذار في آخر موطن للمدين، (راجع المادة 43 من م.ت.د.ع).

[110] سعيد العربي، إشكالية تحصيل ديون الدولة ، م. س. ص 51/50/49.

وبالتالي يعد الإنذار القانوني خطوة أساسية في التحصيل الجبري، لكنه يعاني من ثغرات قانونية وميدانية، خصوصا في التبليغ، مما يستدعي تدخلا تشريعيا لضمان التوازن بين حقوق الخزينة وحقوق المدين.

اعتبر المشرع أن دين الضريبة "محمول لا مطلوب"، أي يجب على الملزم أداؤه تلقائيا دون انتظار تدخل الإدارة،ويعتبر الإنذار أول خطوة في مسطرة التحصيل الجبري، يهدف إلى إشعار المدين المتأخر، وقد يغني عن باقي الإجراءات الجبرية كالحجز والبيع والإكراه البدني، و يعتبر الإنذار مبلغا قانونيا بعد 8 أيام من رفض الاستلام، وبعد 10 أيام من تعليقه عند تعذر العثور على المدين، فالإنذار إجراء قانوني أساسي لتحصيل الضرائب، يشترط احترام شكله وأجاله وطرق تبليغه لضمان فعاليته وشرعيته.

مثال : شركة "الضياء" للمقاولات توصلت بإنذار قانوني بالأداء من الخزينة العامة بتاريخ 10 يناير 2024، يتعلق بضريبة على الشركات غير مؤداة، بعد مرور 30 يوما دون تسوية، قامت الإدارة بالحجز على حسابها البنكي، حاولت الشركة الطعن في الإجراء بدعوى عدم التوصل بالإنذار، لكن المحكمة أثبتت أن التبليغ تم وفقا للمسطرة القانونية، واعتبرت أن الإدارة احترمت جميع الشروط الشكلية والموضوعية.

جاء في قرار صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، ان تبليغ الإنذار القانوني وفقا للمقتضيات القانونية يعد شرطا جوهريا لمباشرة إجراءات التحصيل الجبري، ولا يمكن الطعن في مشروعية هذه الإجراءات إذا ثبت احترام أجل الثلاثين يوما المنصوص عليه في المادة 36 من مدونة تحصيل الديون العمومية[111]، يجسد التطبيق القضائي السليم لمبدأ الإنذار القانوني، ويبرز دور القضاء في مراقبة مدى احترام الإدارة للضمانات القانونية الممنوحة للملزمين.[112]

الفقرة الثالثة : حجز المحاسب لأموال المدين ومن في حكمه

[111] قرار صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، عدد 2020/789، بتاريخ 2020/09/22، ملف رقم 2020/7110/2345) ، [2] البوابة القضائية للمملكة المغر بية (https://juriscassation.cspj.ma)

[112] [الاجتهادات القضائية المغربية – البوابة القضائية للمملكة](https://juriscassation.cspj.ma)

يعد الحجز على أموال المدين من الوسائل القانونية التي تلجأ إليها الإدارة الضريبية لاستيفاء المستحقات المالية من المدينين الذين لم يقوموا بالأداء في الآجال المحددة[113]، ويتيح هذا الإجراء نزع ملكية أموال المدين وبيعها قضائيا لضمان تحصيل الدين الضريبي من عائدات البيع.

يشمل الحجز الأموال المنقولة العقارية الخاصة بالمدين أو من في حكمه،[114] ويتم بموجب قرار صادر عن القابض المالي ، الذي يلتزم باحترام إجراءات قانونية محددة.

يصنف الحجز على أموال المدين في إطار التنفيذ الجبري وليس كإجراء تحفظي، باستثناء الحالة التي نصت عليها المادة 29 من مدونة التحصيل [115] ، حيث يسمح للمحاسب المكلف بالتحصيل باتخاذ إجراءات تحفظية لحماية مصالح الخزينة العامة إذا كان الملزم يخضع لمسطرة تصحيح جبائي، بشرط ألا تعرقل هذه الإجراءات النشاط العادي للمقاولة، رغم أن القابض المالي هو المكلف قانونيا بتنفيذ الحجز، إلا أن التطبيق العملي يظهر استمرار اللجوء إلى القضاء الاستعجالي لاستصدار أوامر بالحجز التحفظي، مما يفتح المجال أمام إمكانية رفع الحجز أو تقليص نطاقه وفقا للظروف الخاصة بكل حالة.

حيث منح المشرع للقابض المالي صلاحيات واسعة لتنفيذ الحجز بصفته محاسبا عموميا دون الحاجة إلى الرجوع إلى أي جهة أخرى، باستثناء الحالات التي تستدعي استصدار أوامر قضائية وفقا للإجراءات القانونية المنصوص عليها.

مثال : السيد "ك.س" مدين للضريبة على الدخل بمبلغ 120,000 درهم، بعد توجيه إنذار قانوني دون استجابة، قام المحاسب العمومي بتوجيه إشعار بالحجز إلى البنك الذي يتعامل معه المدين، تم حجز المبلغ الموجود في الحساب البنكي، وأُشعر المدين بذلك، وحاول الطعن في الإجراء أمام المحكمة الإدارية، لكن المحكمة قضت بصحة الحجز لكونه تم النصوص القانونية حيث جاء في القرار الصادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، ان الحجز الذي

[113] بشرى مراوي، التحصيل الجبري للديون العمومية ، بين مقتضيات القانون واشكالات التطبيق، رسالة لنيل شهادة الماستر في القانون العام، مسلك العلوم والتقنيات الضريبية ، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة الحسن الأول سطات، السنة الجامعية 2012/2011 ، ص 55/54.

[114] عبد الرحمان ابيلا رحيم الطور، " تحصيل الضرائب والديون العمومية على ضوء المدونة الجديدة" ، مرجع سابق، ص 40.

[115] المادة 29 ، من مدونة تحصيل الديون العمومية.

يباشره المحاسب العمومي لدى الغير يعد إجراء قانونيا مشروعا متى تم بناء على سند تنفيذي وبعد توجيه الإنذار القانوني، ولا يشترط فيه الحصول على إذن قضائي.[116]

فالتزام بالإجراءات القانونية يضمن شفافية التحصيل الضريبي وحماية حقوق الأطراف المعنية، كما يساعد في تحقيق التوازن بين مصالح الإدارة الضريبية وحقوق الملزمين ، مما يساهم في تحسين فعالية التنفيذ الجبري.

أكدت محكمة النقض في قرارها عدد 199 بتاريخ 21 فبراير 2019 (الملف الإداري رقم 1429/4/1/2017) على بطلان إجراءات الحجز التي قام بها الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي على الأصل التجاري لشركة "د. أ"، وذلك لعدم احترام تسلسل مراحل التحصيل الجبري المنصوص عليه في المواد من 36 إلى 41 من مدونة تحصيل الديون العمومية ، وعلى رأسها توجيه الإشعار بدون صائر و الإنذار القانوني قبل الحجز، وقد بينت المحكمة أن الدين كان قد أدي بالكامل، وأن الشركة خرجت من مسطرة التسوية القضائية بحكم نهائي سنة 2008، مما يجعل دعوى التحصيل غير مؤسسة، كما رفضت الدفع بأن الأداء الجزئي يقطع التقادم، معتبرة أن ذلك لا يبرر خرق التدرج الإجرائي المفروض قانونا، وبناء عليه تم تأييد الحكم الاستئنافي القاضي برفع الحجزين التنفيذيين، في تكريس واضح لمبدأ احترام الضمانات القانونية للمدين في مسطرة التحصيل الجبري.[117]

<u>الفقرة الرابعة : البيع</u>

يعتبر البيع آخر عملية من عمليات التنفيذ الجبري، قبل اللجوء إلى الإكراه البدني لذلك يطلق عليه البيع الجبري، وتكمن أهميته في ان الوسيلة التي يتم بواسطتها تحويل أموال المدين إلى مبالغ نقدية يستوفي منها الدائن حقه [118]

عندما لا يقوم الملزم بأداء ما عليه من ضرائب خلال 20 يوما من تاريخ توصله بالإنذار القانوني، ولم يثبت عسره أو يقدم ضمانات كافية لتأجيل الأداء، فإنه يعتبر متهاونا ، وتمنح

[116] القرار الصادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء،عدد 2021/1120، بتاريخ 2021/12/10، ملف رقم 2021/7107/4567)
[117] القرار صادر عن محمكة النقض، عدد 199 الصادر بتاريخ 21 فبراير 2019:عدد 1429/4/1/2017، تحصيل جبري لديون عمومية – إجراءاته طبقا للمواد من 36 إلى 41 من مدونة تحصيل الديون العمومية.
[118] أولتيت، ابراهيم، القانون الجبائي المغربي والتوازن بين حقوق الخزينة وحقوق الخاضع للضريبة ، مرجع سابق، ص 192

للإدارة الضريبية صلاحية مباشرة إجراءات الحجز على أمواله تمهيدا لبيعها واسترجاع الدين.

تنقسم مسطرة الحجز إلى نوعين رئيسيين:

الحجز التنفيذي عبارة عن إجراء تباشره الإدارة بشكل إجباري قصد بيع ممتلكات المدين لاستيفاء الدين ، لكن نظرا لطابعه الخطير، يلزم القانون القابض بأن يوجه للملزم إشعارا مسبقا يحذره من العواقب، وذلك قبل 8 أيام على الأقل من تنفيذ الحجز.[119]

نجد في النظام القديم، كان القابض يكتفي بإعداد لائحة الحجز وتقديمها للمصادقة من الخازن الجهوي، ليقوم بعدها بتنفيذ الحجز مباشرة دون الحاجة إلى حكم قضائي، مع تجاهل أي طعن أو اعتراض، ما لم يتم الأداء الكامل، أما مدونة التحصيل فقد أدخلت مجموعة من التعديلات المتوازنة، حيث خفضت المدة الفاصلة بين الإنذار وبدء الحجز إلى 20 يوما إذا كان هناك خطر يهدد مصالح الخزينة، حيث سمحت للملزم باللجوء إلى القضاء للطعن، و منعت الحجز على بعض الضروريات كالمواد الغذائية، وأدوات المرضى والمعاقين، والألبسة، كما ألزمت المدونة القابض باتباع المسطرة المنصوص عليها في المادة 148 من قانون المسطرة المدنية [120]، لضمان حماية حقوق الملزم ومنع التعسف.

الحجز التحفظي يستخدم هذا النوع من الحجز كإجراء وقائي[121]، حين يحتمل أن المدين سيهرب أو يخفي ممتلكات، في هذه الحالة يتقدم القابض بطلب إلى المحكمة[122] لإجراء حجز تحفظي على ممتلكات المدين (غالبا عقار)، إلى حين تنفيذ إجراءات البيع، ورغم أن إدارة الضرائب كانت تلتمس هذا الحجز حتى قبل صدور سند الدين، إلا أن المحاكم بدأت تطالب بوجود ما يثبت الدين مسبقا قبل الاستجابة للطلب، ولأن هذا الحجز مؤقت، يجب على القابض لاحقا تحويله إلى حجز تنفيذي، وإلا يمكن للمدين طلب رفعه أمام المحكمة.

---

[119] ايمان اغابي، آليات تحصيل الديون العمومية بالمغرب بين استيفاء حقوق الخزينة والضمانات المخولة للملزم، رسالة لنيل شهادة الماستر في القانون العام المعمق تخصص الإدارة والمالية العامة ، جامعة عبد المالك السعدي، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية طنجة، السنة الجامعية 2008/2007 ، ص 71.

[120] المادة 148 من قانون المسطرة المدنية.

[121] حسب المادة 438 من قانون المسطرة المدنية : "لا يجوز إجراء اي حجز على منقول أو عقار إلا بموجب سند قابل لتنفيذ وبسبب دين مقدر ومحقق، واذا لم يكن الدين المطلوب مبلغا من النقود يوقف بعد الحجز سير جميع الإجراءات اللاحقة إلى أن يتم تقييم الأشياء".

[122] يصدر عن رئيس المحكمة الابتدائية وفقا لمقتضيات الفصل 148 من قانون المسطرة المدنية لأنه يتم تنفيذه بصورة استعجالية.

✓ **بيع المحجوز**

إذا لم يسفر الحجز عن أداء الدين، يلجأ إلى بيع المحجوز بعد انقضاء 8 أيام من تاريخ الحجز، ويتم إعداد لائحة البيع والتأشير عليها من طرف الخازن المختص، ويمكن تقليص هذا الأجل إذا كانت الأشياء معرضة للتلف، بشرط موافقة الملزم ، حيث يتم البيع عن طريق مزاد علني، بعد الإشهار والإعلان الرسمي، وبحضور السلطات المحلية، وللملزم الحق في اختيار ترتيب بيع الممتلكات حسب رغبته، وهو ما نصت عليه المادة 60 من المدونة.[123]

لكن قد يلجأ البعض إلى حيل تهدف إلى تخفيض ثمن البيع، لذلك خول القانون للقابض الحق في توقيف البيع وتنظيم مزاد جديد بأقرب سوق مناسب، مع إعلام العموم كما جاء في المادة 63.[124]

ان عملية البيع لا تتوقف إلا إذا تم تحصيل كامل المبالغ المستحقة، سواء من ثمن البيع أو من أداء المدين، أما إذا لم تكن الأموال المحجوزة كافية، تستمر الإجراءات الجبرية إلى أن يتم التحصيل الكامل، أما في حالة بيع الأصل التجاري، فإن القابض يحتاج إلى إذن قضائي مسبق، بعد الحجز وتسجيله في السجل التجاري، وقد رفضت بعض المحاكم طلبات بيع الأصل التجاري بسبب عدم احترام إجراءات الإنذار القانونية، كما نص عليه ظهير 21 غشت 1935.

المطلب الثاني : الإجراءات الاستثنائية أو الخاصة للتحصيل الضريبي

إلى جانب المسطرة العادية التي يسلكها المحاسب المكلف بالتحصيل فإن المشرع المغربي من خلال م. ت. د. ع عمل على التوسيع من ضمانات الخزينة في استحقاق ديونها من خلال مسطرتي الإكراه البدني (الفقرة الأولى) والاشعار للغير الحائز (الفقرة الثانية) كمسطرتين استثنائيتين يتم اللجوء إليهما عند تسديد الديون المستحقة.

الفقرة الأولى : الإكراه البدني

[123] المادة 60، من مدونة تحصيل الديون العمومية في فقرتها الثانية تنص على انه: تعرض الأشياء المحجوزة للبيع حسب الترتيب الذي يرغب فيه صراحة المدين المحجوز عليه، وتتم الاشارة إلى ذلك في محضر البيع.

[124] المادة 61 من مدونة تحصيل الديون العمومية تنص على أنه تتم البيوعات بالمزاد العلني في أقرب سوق أو في اي مكان آخر يتوقع الحصول فيه على أحسن نتيجة، ويتم إبلاغ العموم بتاريخ ومكان البيع بكل وسائل الاشهار المتناسبة مع أهمية الحجز.

يعتبر الإكراه البدني الوسيلة النهائية التي تعتمدها الإدارة الجبائية لإجبار المدين على أداء ما في ذمته من ديون[125]، وهي اجراء من إجراءات التحصيل الجبري المنصوص عليها في المادة 39. م. ت. د. ع [126]، حيث يمكن للمحاسب المكلف بالتحصيل، بعد استنفاد كل الوسائل القانونية المنصوص عليها في نفس المادة والمتمثلة في (تبليغ الإنذار وحجز وبيع أموال المدين و المتأخر عن الأداء) [127]أن يلجأ إلى هذه المسطرة للضغط على المدين شخصيا ومع أن القانون يسمح بذلك، إلا أنه وضع شروطا صارمة وحدودا قانونية لضمان عدم المساس بحقوق المدين الأساسية.[128]

لا يمكن اللجوء مباشرة إلى مسطرة الإكراه البدني[129] ، بل يجب أولا استخدام جميع وسائل التحصيل الأخرى، مثل الحجز لدى الغير أو الحجز على ممتلكات المدين، وإذا ثبت عدم جدوى هذه الوسائل، يمكن حينها التفكير في الإكراه .

يعد المحاسب المكلف بالتحصيل طلب الإكراه البدني ويرفعه إلى المحكمة الابتدائية، ويجب أن يؤشر على هذا الطلب رئيس الإدارة المعنية، وفقا للمادة 80 من مدونة تحصيل الديون العمومية [130].

ينبغي أن يطبق الإكراه على المدين المعني بالاسم، ولا يمكن توجيهه إلى شخص آخر نيابة عنه، تأكيدا على أن هذه المسطرة شخصية ولا يمكن نقلها للغير، و لا يمكن تطبيق الإكراه البدني في الحالات التالية:

إذا كان الدين أقل من 8000 درهم.[131]

---

[125] محمد لمزوغي : التنفيذ عن طريق الإكراه البدني من خلال مستجدات مدونة تحصيل الديون العمومية ، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مواضيع الساعة، عدد 31 ، 2001، ص 69.

[126] المادة 39 من مدونة تحصيل الديون العمومية

[127] عبد الحميد الحنودي، مرجع سابق، ص 135.

[128] المادة 76 من مدونة تحصيل الديون العمومية تنص على أنه " إذا لم تؤد طرق التنفيذ على أموال المدين إلى نتيجة ، يمكن أن يتابع التحصيل الجبري للضرائب والرسوم والديون العمومية الأخرى بواسطة الإكراه البدني "

[129] من المعلوم أن مسطرة الإكراه البدني كانت تمثل الوسيلة الانجع بالنسبة للإدارة في تحصيل الديون العمومية بشتى انواعها، خاصة وانها كانت تلجأ مباشرة إلى استعمال هذه الوسيلة بعد توجيه الإنذار إلى المدين وفق ما تنص عليه المادة 27 من ظهير1935/08/21، و بمجرد عدم استجابة المدين للانذار المذكور تحرك الإدارة في حقه مسطرة الإكراه البدني بتوجيه طلب بذلك مباشرة إلى وكيل الملك بالمحكمة الابتدائية المختصة الذي يأمر بالاعتقال ولا يراقب سوى صحة تبليغ الإنذار.

[130] المادة 80، من مدونة تحصيل الديون العمومية.

[131] نصت المادة 77 من مدونة تحصيل الديون العمومية على أنه إذا كان مجموع المبالغ المستحقة يقل عن 8000درهم فلا يمكن اللجوء إلى الإكراه البدني في ما يخص تحصيل الضرائب والرسوم والديون العمومية الأخرى اي ان المبلغ المستحق لا يشمل فقط اصل الدين بل يمتد إلى

إذا كان المدين قاصرا (أقل من 20 سنة) أو مسنا (أكثر من 60 سنة).[132]

إذا ثبت عسر المدين طبقا للشروط المنصوص عليها في المادة 57 من نفس مدونة

إذا كانت المرأة حاملا أو مرضعة[133] (وذلك في حدود سنتين ابتداء من تاريخ الولادة).[134]

إذا تعلق الأمر بزوجين عن ديون مختلفة في نفس الوقت.[135]

القانون حدد مددا مختلفة للإكراه حسب المبلغ المستحق كما هو مبين في الجدول [136]

مبلغ الدين بالدرهم	مدة الحبس
أقل من 8000 درهم	لا يتم تطبيق مسطرة الإكراه البدني
الديون التي تعادل أو يفوق مبلغها 8000 درهم ويقل عن 20000 درهم	من 15 يوم إلى 21 يوما
الديون التي يعادل أو يفوق مبلغها 20000 درهم ويقل عن 50000 درهم	من شهر إلى شهرين
الديون التي يعادل أو يفوق مبلغها 50000 درهم ويقل عن 200000 درهم	من 3 أشهر إلى 5 أشهر
الديون التي يعادل أو يفوق	

توابعه أيضا كالغرامات وفوائد التأخير وصوائر المتابعات وبالتالي إذا كان اصل الدين يقل عن 8000 درهم إلا أن توابعه جعلته يفوق هذا المبلغ فإنه يجوز تطبيق الإكراه البدني من احله.

[132] عبد الرحمان تزكيني، نظام الإكراه البدني في ميدان تحصيل الديون العمومية، رسالة ديبلوم السلك العالي في التدبير الإداري، المدرسة الوطنية للإدارة، يناير 2007 ، ص 57.

[133] المادة 637 من قانون المسطرة الجنائية التي تنص على مايلي"...ولا ينفذ على امرأة حامل ولا على امرأة مرضع في حدود سنتين من تاريخ الولادة".

[134] المادة 77 من مدونة تحصيل الديون العمومية

[135] المادة 78 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

[136] مادة 79 من مدونة تحصيل الديون العمومية

مبلغها 200000 درهم و يقل عن 1000000 درهم	من 6 أشهر إلى 9 أشهر
الديون التي يعادل أو يفوق مبلغها 1000000 درهم	من 10 أشهر إلى 15 شهرا

حيث أعطى المشرع للقاضي المستعجلات أجلا لا يتجاوز ثلاثين يوما للبت في طلب الإكراه،[137] وذلك لضمان سرعة الإجراء ومنع المدين من التماطل.

يمكن للمدين الذي صدر في حقه الأمر بالإكراه البدني ان يتجنب أو يوقف اثاره اما بالأداء الكلي لديونه، واما بعد موافقة المحاسب المكلف بالتحصيل الذي طلب الاعتقال. [138]

يفرج عن المدين المعتقل بأمر من وكيل الملك بعد إثبات انقضاء الديون أو بطلب من المحاسب المكلف بالتحصيل بعد أداء قسط يعادل على الأقل نصف المبالغ الواجبة وتعهد المدين كتابة بدفع الباقي داخل أجل لا يتعدى 3 أشهر. [139]

يمكن اكراه المدين من جديد من أجل المبالغ الواجبة المتبقية، إذا لم يف بتعهداته التي أدت إلى إيقاف مفعول الإكراه البدني. [140]

لا يسقط الدين بحبس المدين ، إلا أنه لا يمكن اعتقاله من جديد من أجل نفس الدين، باستثناء الحالة المنصوص عليها صراحة . [141]

نصت المادة 120 من المدونة على أن ترفع المطالبات المتعلقة باجراءات التحصيل الجبري تحت طائلة عدم القبول، إلى رئيس الإدارة التي ينتمي إليها المحاسب داخل أجل 60 يوما الموالي لتاريخ تبليغ الإجراء، وعند عدم رد الإدارة داخل أجل 60 يوما من تاريخ توصلها

[137] الفقرة الثانية المادة 80، من مدونة تحصيل الديون العمومية
[138] الفقرة الأولى من المادة 81 من مدونة تحصيل الديون العمومية
[139] الفقرة الثانية من المادة 81 من مدونة تحصيل الديون العمومية
[140] المادة 82 من مدونة تحصيل الديون العمومية
[141] المادة 83 من مدونة تحصيل الديون العمومية

بالمطالبة، كما في الحالة التي يكون القرار في غير صالح المدين، يمكن لهذا الأخير رفع دعوى أمام المحكمة المختصة. [142]

مثال : السيد "ر.م" مدين للضريبة المهنية بمبلغ 12,000 درهم، ولم يستجب للإنذار القانوني الموجه إليه، بعد استنفاد إجراءات الحجز دون نتيجة، تقدمت الخزينة العامة بطلب إلى النيابة العامة لتطبيق الإكراه البدني، وبعد دراسة الملف، أصدرت المحكمة الإدارية قرارا بالموافقة على الإجراء، وتم تنفيذ الحبس لمدة محددة حسب النصوص القانونية الجاري بها العمل. [143]

الفقرة الثانية : افتعال العسر

فحسب المادة 84 من القانون رقم 15.97 ، على أن المدين يعد مفتعلا للعسر أو معرقلا لعملية التحصيل، إذا قام بعد توصله بإشعار ضريبي، بتصرفات تؤدي إلى تبديد أمواله التي تشكل ضمانا لخزينة الدولة، وذلك بقصد التهرب من أداء الدين أو الحيلولة دون مباشرة إجراءات التحصيل[144].

ويتضح من هذه المادة أن قيام جريمة افتعال العسر يتطلب تحقق مجموعة من الشروط من بينها :

التوصل بالإشعار الضريبي اي يشترط لقيام الجريمة أن يكون المدين قد توصل فعلا بالإعلام الضريبي[145]، لأن التصرفات التي تسبق هذا التوصل لا تدخل ضمن نطاق الجريمة، ومع ذلك يرى البعض أنه كان من الأنسب مساءلة بعض التصرفات التي تقع قبله بقليل، خاصة وأن المكلفين غالبا ما يكونون على دراية مسبقة بقرب توصلهم بالإشعار، ما يتيح لهم فرصة تهريب ممتلكاتهم.[146]

[142] المادة 120 من مدونة تحصيل الديون العمومية

[143] [الاجتهادات القضائية المغربية – البوابة القضائية للمملكة](https://juriscassation.cspj.ma)

[144] المادة 84 من مدونة تحصيل الديون العمومية

[145] سعاد قسيمي، التحصيل الجبري للديون العمومية عن طريق الإكراه البدني وفق قانون 15.97 ، رسالة لنيل شهادة الماستر في القانون الخاص، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة القاضي عياض مراكش، السنة الجامعية 2012/2011، الصفحة 49.

[146] سعاد قسيمي، مرجع سابق ص، 50.

ثم القيام بتصرفات تؤدي إلى تهريب الأموال ويقصد بها كل عملية تفويت سواء بعوض أو بدون عوض تهدف إلى إضعاف الضمانات المخصصة لتحصيل الدين، مثل البيع أو الهبة أو التصدق بالممتلكات المنقولة أو العقارية بعد التوصل بالإشعار الضريبي.

وأيضا يجب أن تكون الأموال موضوع التصرف قابلة للتنفيذ عليها أي أن الأموال التي تم التصرف فيها يجب أن تكون من ضمن الأموال التي يسمح القانون بالحجز عليها لضمان استخلاص الدين، كما هو منصوص عليه في المادة 46 من المدونة [147]، وبالتالي إذا تعلق الأمر بأموال لا يجوز الحجز عليها، فلا تعتبر التصرفات بشأنها أفعالا للعسر.

ثم قيام سوء النية لدى المدين ويتحقق هذا من خلال علمه المسبق بأن تصرفاته ستؤدي إلى عرقلة تحصيل الدين، ومع ذلك يقدم عليها مما يكشف عن نيته في الإضرار بحقوق الخزينة.

وعند توفر هذه الشروط، يعتبر المدين مرتكبا لجريمة افتعال العسر، كما يحاسب كذلك كل من شاركه أو ساعده على ذلك.

وقد نصت المادة 85 من نفس القانون على العقوبات المقررة لهذه الجريمة، وهي غرامة تتراوح بين 5000 و100000 درهم، أو الحبس من سنة إلى سنتين مع إمكانية وقف التنفيذ، أو بإحدى هاتين العقوبتين[148]، وفي حالة العود تنص المادة 86 على مضاعفة الغرامة وإلزامية تنفيذ العقوبة الحبسية[149]

كما يجدر التنبيه إلى أن المشرع لم يربط مبلغ الغرامة بحجم الدين، ووسع نطاق المسؤولية ليشمل الشركاء المتورطين في هذه الأفعال إلى جانب المدين.

<u>الفقرة الثالثة : الاشعار للغير الحائز</u>

يعد الإشعار للغير الحائز من الوسائل القانونية الاستثنائية التي منحها المشرع المغربي للإدارة الضريبية[150]، ضمن مدونة تحصيل الديون العمومية، بهدف تمكين المحاسب

[147] المادة 46 من مدونة تحصيل الديون العمومية
[148] المادة 85 من مدونة تحصيل الديون العمومية ، مرجع سابق
[149] المادة 86 ، من مدونة تحصيل الديون العمومية
[150] مهدي خرجوج، الرقابة القضائية على العيوب المسطرية في المادة الجبائية بالمغرب ، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام والعلوم السياسية كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية سلا، السنة الجامعية 2018/2017، ص 259.

العمومي من تحصيل الديون العمومية بطريقة مباشرة من أموال المدين الموجودة لدى الغير[151].

ويعتبر الإشعار للغير الحائز إجراء تنفيذي يمكن الإدارة من استيفاء الدين الضريبي من أموال المدين المحجوزة عند الغير، دون الحاجة للمرور عبر القضاء، ويعتبر شكلا خاصا من الحجز لدى الغير، يتميز بطابعه الجبري وبكونه موجها لتحصيل ديون الدولة فقط، وليس نزاعات الأفراد[152].

و ينظم هذا الإجراء في الباب الخامس من مدونة تحصيل الديون العمومية، وخاصة في المواد 100 إلى 104[153]، كما أن جذوره تمتد إلى الفصل 62 من ظهير 21 غشت 1935، وقد تم تطويره في المدونة بإدخال مصطلحات جديدة وأحكام أكثر دقة.

ولكي يكون هذا الإجراء قانونيا ، لا بد من توفر عدة شروط انه يجب سبق توجيه الإنذار للمدين الأصلي، وفق المادة 39 من المدونة [154]،يجب أن تكون الأموال المحجوزة لدى الغير مملوكة للمدين دون نزاع.

يجب إرسال الإشعار من طرف المحاسب العمومي إلى الغير الحائز، و بمجرد تبليغ الغير الحائز بالإشعار، يصبح ملزما قانونا بتحويل المبالغ المطلوبة إلى الخزينة العامة، وإذا امتنع عن ذلك، يمكن متابعة هذا الغير بنفس وسائل المتابعة المقررة في مواجهة المدين الأصلي، كما نصت عليه المادة 104 من المدونة [155].

و يشمل الإشعار جميع الأشخاص الذين يحوزون أموالا تعود ملكيتها للمدين، مثل المؤسسات البنكية، المحاسبون، العموميون، مديرو الشركات، المقتصدون، وكل من يوجد

[151] سعيد اولعربي، تحصيل الديون الجمركية – دراسة قانونية وقضائية، مرجع سابق ص 195.
[152] إدريس طاهري، آلية الاشعار للغير الحائز في مجال تحصيل الديون العمومية بالمغرب، بجامعة سيدي محمد بن عبد الله كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية فاس، مجلة المعرفة العدد الثاني والعشرون – دجنبر 2024، ص 431.
[153] مدونة تحصيل الديون العمومية ، مرجع سابق
[154] المادة 39، من مدونة تحصيل الديون العمومية
[155] المادة 104، من مدونة تحصيل الديون العمومية

بحوزته مال للمدين، و يطبق على جميع الديون الضريبية المستحقة قانونا ، سواء كانت ضريبية أو غيرها.[156]

و يشمل الأموال الجاهزة لدى الغير، وقد يمتد إلى الديون المشروطة أو المؤجلة، مثل الكراء والرواتب والحوالات المتعلقة بالصفقات العمومية.

لم يتطرق المشرع إلى كيفية طلب الاشعار للغير الحائز وطرق تبليغه وإجراءات المتبعة بشأنه [157]

إلا أنه على الرغم من ذلك فإن ضرورة ضمان حقوق المدينين والاغيار الحائزين تفرض الرجوع إلى القواعد الأساسية التي تلزم المحاسب العمومي بإرسال آخر إشعار بدون صائر والحصول على الترخيص من رئيس الإدارة التي ينتمي إليها قبل إشعار المدين الأصلي والحائز بالإجراء الذي سيتم اتخاذه [158]، مستأنسين في ذلك **بالقرار الصادر عن محمكة النقض يتعلق بدعوى الغاء إشعار للغير الحائز**

حيث قضت محكمة النقض في قرارها عدد 183 بتاريخ 14 فبراير 2019 (الملف الإداري عدد 183/4/1/2017) بنقض قرار محكمة الاستئناف الذي أيد الحكم الابتدائي القاضي برفض دعوى شركة (ت. و. ب) الرامية إلى إلغاء إشعار للغير الحائز صادر عن قابض قباضة الشماعية، حيث اعتبرت المحكمة أن الدعوى ترمي إلى استرجاع مبلغ محجوز دون وجه حق، وبالتالي لا تخضع للمسطرة الإدارية المنصوص عليها في المادة 120 من مدونة تحصيل الديون العمومية ، عكس ما ذهبت إليه محكمة الاستئناف، كما لاحظت محكمة النقض أن هذه الأخيرة لم تفحص بدقة وضعية الحساب البنكي وقت تبليغ الإشعار، خاصة أن الشركة أكدت أن الحساب كان في حالة عجز (مدين) لحظة الحجز، وبناء على ذلك رأت

[156] اردبس طاهري، مرجع سابق، ص 432.

[157] فقط هو نص في المادة 102 على التسليم الفوري المترتب عن الإشعار للغير الحائز للمبالغ الموجودة في حوزة الأغيار. وفي حال رفضوا الأداء بشكل فوري فإنهم سيكونون محط مسؤولية شخصية ويتابعون بنفس الطرق المستعملة ضد الملزمين أنفسهم بدفع المبالغ الموجودة لديهم والمتمتعة بامتياز الخزينة إلى المحاسب المكلف بالتحصيل باستثناء الإكرا ه البدني، وذلك ما أكدته المادة 104 من المدونة حينما استعملت عبارة "يمكن إلزام الأغيار بنفس الطرق المستعملة ضد المدينين أنفسهم .. باستثناء الإكراه البدني.

[158] كريم لحرش، الشرح العملي لمدونة تحصيل الديون العمومية ، مرجع سابق، ص 159.

المحكمة أن القرار المطعون فيه يشوبه سوء التعليل و القصور في التأسيس الواقعي ، وأمرت بإعادة النظر فيه من طرف نفس المحكمة.[159]

المطلب الثالث : العيوب المسطرية المثارة خلال مرحلة التحصيل

كما هو متعارف عليه ان مرحلة التحصيل الجبري تعد من أكثر المراحل تعقيدا في النظام الضريبي، نظرا لطابعها التنفيذي وإمكانية مساسها بحقوق الملزم بشكل مباشر،غير أن فعالية هذه المرحلة تظل رهينة باحترام المساطر القانونية المنصوص عليها، إذ يترتب عن كل إخلال بها آثار قانونية قد تصل إلى بطلان الإجراء برمته.

الفقرة الأولى : عدم احترام الإجراءات السابقة للتحصيل الجبري

يعد احترام التدرج الإجرائي المنصوص عليه في مدونة تحصيل الديون العمومية من الركائز الأساسية التي تكرس حماية الملزم ضد تعسف الإدارة في مباشرة إجراءات التحصيل الجبري إذ نص المشرع في المادة 36 وما يليها على ضرورة بدء المسطرة بإشعار بدون صائر ، ثم توجيه الإنذار القانوني، قبل المرور إلى أي إجراء جبري كالحجز أو الإشعار للغير الحائز، هذا التدرج لا يعد مجرد شكليات، بل يمثل جوهر المشروعية الإدارية، ويتيح للملزم فرصة الأداء الطوعي أو تقديم الطعن المناسب في الوقت المناسب.[160]

ومع ذلك فإن الواقع العملي يكشف عن عدد من الخروقات لهذا الترتيب الإجرائي، حيث تباشر بعض القباضات إجراءات الحجز والإشعار للغير الحائز دون احترام المراحل السابقة، مما يشكل تجاوزا قانونيا يعرض الإجراء للبطلان، وقد أكدت المحكمة الإدارية بالرباط[161] أن "عدم احترام تدرج إجراءات التحصيل المنصوص عليها بالمادة 36 وما يليها من مدونة التحصيل يجعل الإشعار للغير الحائز غير مرتكز على أساس قانوني سليم"،

[159] قرار صادر عن محمكة النقض عدد 183 بتاريخ 14 فبراير 2019 (الملف الإداري عدد 183/4/1/2017) يتعلق بدعوى الغاء إشعار للغير الحائز

[160] محمد بلفقيه، الاشعار للغير الحائز واشكالية الخضوع لتراتبية إجراءات التحصيل، المنصة العلمية Maroc Droit،2009-2023

[161] حكم رقم 2395 الصادر بتاريخ 2009/11/10، في الملف رقم 09/7/451

وهو اجتهاد قضائي يكرس رقابة القضاء الإداري على مدى احترام الإدارة للمساطر القانونية، كما ذهبت محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط[162] إلى أن "الحجز لا يتم إلا بعد استنفاد الإجراءات السابقة، وإلا اعتبر باطلا "، بما يفيد أن الإخلال بالتدرج يعد عيبا شكليا جوهريا يفضي إلى عدم مشروعية القرار الإداري.[163]

هذا التوجه القضائي يبرز الطبيعة الضامنة للمساطر السابقة ويؤكد أن التحصيل الجبري لا يمكن أن يكون معزولا عن الالتزام الصارم بالتشريع الجاري به العمل، خاصة وأن الغاية منه ليست فقط استخلاص الدين، بل الحفاظ على التوازن بين متطلبات المالية العامة وحقوق الملزم الدستورية في المواجهة والدفاع.

الفقرة الثانية : عدم احترام الإجراءات العادية للتحصيل الجبري

يعتبر احترام الإجراءات العادية للتحصيل الجبري من أهم الضمانات التي كرسها المشرع المغربي في مدونة تحصيل الديون العمومية خاصة في المواد من 36 إلى 44، وذلك تحقيقا لتوازن دقيق بين فعالية الإدارة الضريبية وحقوق الملزم، وتكمن أهمية هذا التدرج في كونه يمكن الملزم من تفادي التحصيل الجبري عبر الأداء الطوعي بمجرد توصله بالإشعار بدون صوائر، قبل الانتقال إلى مرحلة الإنذار القانوني، ثم الإجراءات التنفيذية كالحجز والإكراه البدني في الحالات التي يجيزها القانون[164].

غير أن الممارسة الإدارية تكشف عن خروقات متكررة لهذا التدرج، مما يشكل إخلالا صريحا بمبدأ المشروعية ويعرض الإجراءات للبطلان فقد أكدت المحكمة الإدارية بالرباط على أن "عدم احترام التدرج الإجرائي المنصوص عليه في مدونة التحصيل يعد عيبا شكليا جوهريا يترتب عنه بطلان الإجراء الجبري"، وهو توجه يعكس حرص القضاء على حماية الضمانات الشكلية المرتبطة بحقوق الدفاع والإشعار المسبق[165].

وتتجلى بعض أبرز صور هذا الإخلال فيما يلي:

---

[162] القرار عدد 151 بتاريخ 2007/04/04 في الملف عدد 9/09/50.

[163] اجتهادات المحكمة الإدارية والاستئنافية - بالرباط، احكام منشورة على موقع _ MarocDroit

[164] المواد 36، 39، 44 من مدونة تحصيل الديون العمومية

[165] حكم المحكمة الإدارية بالرباط – سنة 2021 – منشور في "التحصيل الجبري للدين الجبائي"، موقع _MarocDroit

تجاوز مرحلة الإشعار بدون صائر حيث تقوم بعض القباضات مباشرة بإصدار أوامر بالحجز دون توجيه هذا الإشعار، في خرق للمادة 36، وهو ما ترتب عنه صدور أحكام قضائية تقضي ببطلان هذه الإجراءات.

تنفيذ الحجز دون إنذار قانوني ، وهو ما يتنافى مع مقتضيات المادة 39، ويعتبر خرقا جسيما يمس بمبدأ المواجهة والحق في الإعلام.

عدم احترام إجراءات التبليغ القانونية للإنذار ، حيث يكتفى في بعض الحالات بتعليق الإنذار بمقر الجماعة أو داخل القباضة، دون تبليغه شخصيا أو عبر طرق التبليغ المعتمدة، مما يفقد أثره القانوني.

الحجز على أموال محمية قانونا ، كما في حالات حجز الأجور أو الحسابات البنكية المحتوية على مبالغ لا يجوز الحجز عليها، في مخالفة صريحة للمادة 44 من المدونة.

استعمال القوة العمومية دون إذن قضائي ، في تنفيذ الحجز أو الإفراغ، بما يشكل تجاوزا صريحا للسلطة وعدم احترام للضوابط القانونية التي توجب تدخل رئيس المحكمة للإذن بذلك[166]

إن مجموع هذه الخروقات يبرز الحاجة إلى تعزيز الرقابة القضائية على أعمال الإدارة الجبائية وتفعيل مبدأ المحاسبة، لاسيما وأن المسطرة الجبائية تعد من المساطر شبه القضائية ذات الطبيعة الزجرية، مما يفرض مزيدا من احترام الشكليات القانونية.

الفقرة الثالثة : بطلان المساطر الاستثنائية للتحصيل.

تعد المساطر الاستثنائية للتحصيل الجبري، وعلى رأسها الإشعار للغير الحائز، من الآليات التي خولها المشرع المغربي للإدارة الجبائية لتحصيل الديون العمومية بطريقة غير مباشرة، وذلك طبقا للمواد من 100 إلى 104 من مدونة تحصيل الديون العمومية، ورغم

166 أيوب الشرباوي، المنازعات حول عيب عدم احترام التدرج في إجراءات التحصيل، باحث بماستر قانون الأعمال، المصدر موقع العلوم القانونية، السنة 2018/11/08.

أن هذه المسطرة تهدف إلى تبسيط إجراءات التحصيل وتسريعها، إلا أن ممارستها تثير العديد من الإشكالات القانونية، خاصة عندما تباشر دون احترام التدرج الإجرائي المنصوص عليه في المواد 36 إلى 43 من نفس المدونة، فقد اعتبر القضاء الإداري المغربي أن الإشعار للغير الحائز يعد إجراء تنفيذيا جبريا ، وبالتالي لا يمكن مباشرته إلا بعد استنفاد المساطر العادية، وإلا اعتبر باطلا[167]

ومن أبرز العيوب المرتبطة بهذه المسطرة:

- ✓ غياب إشعار مسبق للملزم ، مما يعد خرقا لمبدأ المواجهة ويفقده فرصة الدفاع أو الأداء الطوعي.
- ✓ عدم احترام التراتبية الإجرائية ، حيث يتم اللجوء إلى الإشعار مباشرة دون توجيه الإنذار القانوني، وهو ما أكدت محكمة النقض أنه يعد إخلالا جوهريا يترتب عنه بطلان الإجراء.
- ✓ المساس بسرية المعاملات البنكية للملزم ، إذ يتم إشعار المؤسسات المالية دون علمه، مما يعرضه لأضرار مادية ومعنوية.

أما فيما يتعلق بـ سقوط ديون الخزينة بسبب عدم احترام إجراءات التصريح ، فإن مدونة التجارة في المادة 686 تنص صراحة على أن عدم التصريح بالدين داخل الأجل القانوني يؤدي إلى سقوطه، حتى وإن كان دينا عموميا أو امتيازيا، وقد أكدت محكمة الاستئناف التجارية بفاس أن الإدارة الجبائية، كغيرها من الدائنين، ملزمة بالتصريح بدينها لدى السنديك داخل الأجل، وإلا فقدت حقها في المشاركة في التوزيع[2]، وهذا ما يبرز أن امتياز الخزينة لا يمارس خارج إطار القانون، وأن احترام المساطر الشكلية يعد شرطا جوهريا للحفاظ على حقوقها.[168]

[167] لحرش فريد، التحصيل الجبري للديون العمومية وبعض معيقات التحصيل، بحث التدريب المهني بوزارة المالية، السنة الدراسية 2009/2008.

[168] مهدي خرجوج، الرقابة القضائية على العيوب المسطرية في المادة الجبائية بالمغرب ، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام والعلوم السياسية، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية سلا، السنة الجامعية 2018/2017، ص 320.

إن هذه الإشكالات تبرز الحاجة إلى ضبط استعمال المساطر الاستثنائية وتكريس رقابة قضائية صارمة، بما يضمن حماية حقوق الملزمين دون الإضرار بمصالح الخزينة العامة، في إطار دولة القانون والمؤسسات.

خلاصة الفصل الأول

يشكل التحصيل الضريبي إحدى أهم مراحل العلاقة بين الإدارة الجبائية والملزم، ويؤطره القانون المغربي عبر مدونة تحصيل الديون العمومية_ ، التي تميز بين مرحلتين أساسيتين: التحصيل الرضائي و التحصيل الجبري.

ففي المرحلة الرضائية يفتح المجال أمام الملزم لأداء ما بذمته طواعية داخل أجل قانوني دون جبر أو ارغام ، ويتم ذلك عبر إخباره بمبالغ الضريبة المستحقة من خلال الجداول أو الإشعارات، حسب ما نصت عليه المادة 5 من المدونة، وتعد هذه المرحلة تعبيرا عن مبدأ حسن النية وتشجيع الأداء الطوعي.

غير أن إخلال الملزم بالأداء داخل الأجل يحول العلاقة إلى المرحلة الثانية أي التحصيل الجبري ، حيث تباشر الإدارة إجراءات قانونية أكثر إلزاما بدءا بـ"الإشعار بدون صوائر "، ثم "الإنذار القانوني"، وبعده تلجأ إلى أدوات تنفيذية كالحجز والإشعار للغير الحائز، كما هو منصوص عليه في المواد من 36 إلى 44، وتشترط في هذه المرحلة مراعاة التدرج الإجرائي، واحترام المساطر الشكلية، وإلا تصبح الإجراءات معرضة للإلغاء وهو ما أكدته المحكمة الإدارية بالرباط من خلال اجتهادها القضائي الذي أقر ببطلان التحصيل الجبري غير المؤسس على إجراءات قانونية سليمة.

وبهذا يبرز التحصيل في نظامه المغربي كتوازن دقيق بين السلطة الإدارية و ضمانات الملزم ، حيث تمكن المرحلة الرضائية من الأداء الطوعي، بينما لا يمكن مباشرة المرحلة الجبرية إلا ضمن حدود واضحة، تحترم المشروعية وتخضع تصرفات الإدارة لرقابة القضاء.

الفصل الثاني : الآليات القانونية الممنوحة للخزينة والملزم لتحصيل الديون الضريبية

لقد وضع المشرع المغربي جملة من المساطر التنظيمية تخول للإدارة اتخاذ إجراءات فعالة لتحصيل المستحقات، أو من خلال اللجوء إلى امتيازات جبائية تمنح للخزينة على باقي الدائنين، وفي الوقت نفسه حرص القانون على تقييد هذه الصلاحيات بضمانات قانونية متينة لفائدة الملزم، تضمن له الاستفادة من تقادم الدين كوسيلة لإبطال المطالبة في حال انقضاء الأجل القانوني، ويهدف هذا الفصل إلى دراسة هذه الآليات في بعديها المتقابلين: من جهة المساطر المخولة للخزينة والملزم لتحصيل الديون الضريبية (المبحث الأول)،ومن جهة أخرى الدين الضريبي بين ضمانة التقادم وقواعد لامتياز(المبحث الثاني).

المبحث الأول : المساطر المخولة للخزينة والملزم لتحصيل الديون الضريبية

في إطار السياسة الجبائية، يشكل تحصيل الديون الضريبية محورا أساسيا يوازن بين حرص الدولة على استيفاء مستحقاتها وضمان حماية حقوق الملزم ، وقد أقر المشرع مجموعة من الآليات التي تمكن الخزينة من التحصيل الفعال ، كحق الامتياز والرهن، وفي الوقت نفسه وفر للملزم ضمانات قانونية، مثل الحق في الطعن ووقف الإجراءات مؤقتا ويكمن جوهر هذا التوازن في تحقيق العدالة الجبائية وتعزيز الثقة بين الإدارة والملزم.

المطلب الأول : السلطات المخولة للخزينة لتحصيل الديون الضريبية

حرص المشرع من خلال مدونة التحصيل على توسيع نطاق السلطات التي تكفل للإدارة المكلفة بالتحصيل تحقيق أعلى نسبة ممكنة من الإيرادات الضريبية، فإلى جانب الإجراءات الجبرية التي تم تعزيز فعاليتها، تم منح الخزينة العامة حق الامتياز و الرهن الرسمي، إضافة إلى اشتراط تقديم ضمانات قبل إيقاف إجراءات التحصيل، كما تم منح المحاسبين المكلفين بالتحصيل سلطات تنفيذية واسعة، مثل حق الاطلاع، مما يساعد في ضمان تحصيل أكثر فعالية للديون الضريبية ، ولهذا وسوف نقسم هذا المطلب إلى فقرتين،(الفقرة الأولى) المساطر المخولة للخزينة في تحصيل الديون الضريبية، ثم (الفقرة الثانية) السلطات الممنوحة للمحاسب المكلف بالتحصيل.

الفقرة الأولى : المساطر المخولة للخزينة في تحصيل الديون الضريبية

إلى جانب الصلاحيات التي منحها المشرع للخزينة العامة لضمان تحصيل مستحقاتها الضريبية، تمتعها أيضا بحق الأولوية في استيفاء ديونها مقارنة بالدائنين الآخرين، نظرا لأهمية تمويل ميزانية الدولة، يعرف هذا الحق بامتياز الخزينة، وهو ما عززه القانون من خلال الرهن الرسمي ، إضافة إلى شرط عدم إمكانية إيقاف التحصيل الجبري دون تقديم ضمانات حسب المادة 118 من المدونة ، سنتناول هذه الفقرة عبر ثلاثة نقط

أولا : الامتياز المخول لديون الخزينة

يعد امتياز الخزينة أحد الأدوات القانونية التي تمنحها الدولة لضمان تحصيل الديون الضريبية، حيث يهدف إلى إعطاء الأولوية للخزينة في استيفاء مستحقاتها مقارنة ببقية الدائنين [169]

وقد عرفته المادة 142 من مدونة الحقوق العينية على أنه" حق عيني تبعي يخول للدائن حق الأولوية على باقي الدائنين ولو كانوا مرتهنين" ، كما نجد الفصل 1243 من قانون الإلتزامات والعقود بأنه "حق أولوية يمنحه القانون على أموال المدين نظرا لسبب الدين" .

ويفهم من هذا ان حق الامتياز ميزته حق الأولوية على باقي الدائنين ولو كانوا مرتهنين وهذه الميزة هي التي تميزه عن باقي الحقوق. [170]

حيث تم تكريس هذا الامتياز من خلال الفصلين 56 و57 من ظهير 21 غشت 1935 ، كما نصت مدونة التحصيل على الامتياز العام للخزينة[171] والامتياز الخاص.[172]

كما يعرف الامتياز بأنه حق أولوية قانوني يضمن للدائن الذي يتمتع به تفوقا على باقي الدائنين ، ويمتاز بثلاث خصائص رئيسية:

---

[169] إدريس حمر، الامتيازات، بحث منشور في عمل كتابة الضبط بالمحاكم بندوات كتابات الضبط، عدد مزدوج 82/81، منشورات المعهد العالي للقضاء، الرباط، الطبعة الأولى، 1998، ص 225.

[170] مصطفى امنصور، إجراءات تحصيل الديون العمومية – الحجز على العقار نموذجا، سلسلة أبحاث قانونية جامعية معمقة، العدد 46 بتاريخ 2021/02/09 ص 62.

[171] المادة 108 تتمتع الخزينة بامتياز عام على الاثاث المنقولات الأخرى التي يملكها المدينون وكفلاؤهم أينما وجدت، وذلك من أجل تحصيل الحقوق والرسوم الجمركية....

[172] لمادة 106 من مدونة تحصيل الديون العمومية تنص على أنه لتحصيل الضرائب والرسوم المفروضة على العقارات، تتمتع الخزينة علاوة على ذلك بامتياز خاص يمارس على المحاصيل والثمار والاكرية وعائدات العقارات المفروضة عليها الضريبة ايا كان مالكها

- ✓ مصدره القانون ، حيث يمنح وفق نصوص تشريعية واضحة.
- ✓ يعتمد على طبيعة الدين وليس على اتفاق بين الأطراف.
- ✓ يضمن للدائن الأولوية المطلقة ، حتى أمام الديون المضمونة برهن رسمي.

و يشمل الامتياز العام للخزينة جميع الممتلكات المادية وغير المادية للمدين ، بما في ذلك المعدات والسلع المستغلة في نشاطه الاقتصادي، كما نصت المادة 109 من المدونة [173]على امتياز خاص يشمل الأثاث والمنقولات الأخرى، في المقابل لم تحدد المادة 105 من المدونة أجلا لانتهاء هذا الامتياز، مما يعني أنه يبقى ساريا دون تحديد مدة زمنية ، خلافا لما كان منصوصا عليه في الفصل 63 من ظهير 1935 الذي حصره في سنتين فقط.

نجد المادة 106 من مدونة التحصيل ، يتمتع الدين الضريبي بامتياز خاص يشمل المحاصيل والثمار والأكرية وعائدات العقارات ، بغض النظر عن مالك العقار، هذا الامتياز يمنح الخزينة حق التتبع ، مما يعني أنه يبقى قائما حتى لو تغير مالك العقار ، وهو ما يساعد في الحد من أي محاولات التفويت التي تهدف إلى التهرب من أداء الضرائب المستحقة، كما أن الامتيازات المنصوص عليها في المادتين 105 [174]و106 [175]تمارس قبل جميع الامتيازات الأخرى، باستثناء بعض الحالات المحددة في المادة 107.[176]

إلى جانب الامتياز العام، نصت المادة 108 [177]على امتياز إضافي للخزينة، يمنحها الأولوية في تتبع الاثاث والمنقولات ، حتى لو كانت في ملكية شركاء المدين، مما يعزز قدرة الإدارة على تحصيل مستحقاتها الجمركية والضريبية.

لكن رغم هذه الامتيازات، فإن نطاقها يظل مقتصرا على المنقولات دون العقارات ، حيث أن الامتياز الخاص الممنوح للخزينة لا يشمل أصل العقار ، بل فقط عوائده المالية مثل المحاصيل والأكرية.

[173] المادة 109 من مدونة تحصيل الديون العمومية تنص على أنه تتمتع الخزينة أيضا بامتياز عام على الأثاث والمنقولات الأخرى التي يملكها المدينون أينما وجدت ذلك من أجل تحصيل الديون الأخرى غير تلك المنصوص عليها في المادة 105 أعلاه. ويأتي هذا الامتياز العام في المرتبة الموالية لامتياز الخدم والعمال والاعوان و المستخدمين الآخرين بالنسبة لاجورهم ويمارس ابتداء من تاريخ اصدار الأمر بالمدخول أو تاريخ حلول أجل الدين.

[174] المادة 105، مدونة تحصيل الديون العمومية

[175] المادة 106 من مدونة تحصيل الديون العمومية

[176] المادة 107 من مدونة تحصيل الديون العمومية

[177] المادة 108 من مدونة تحصيل الديون العمومية

وقد أكد الاجتهاد القضائي هذا الأمر في تفسير المادة 56 من ظهير 21 غشت 1935 ، حيث قررت محكمة الاستئناف بالرباط أن الامتياز العام لا يشمل ثمن بيع العقارات ، مما يجعل تحصيل الديون الضريبية المرتبطة بالعقارات مرهونا بوضعية العقار ومدى وجود امتيازات أخرى عليه.

لكن نظرا لأهمية الديون الضريبية في تمويل ميزانية الدولة، قد يكون من الضروري تدخل المشرع لتوسيع نطاق امتياز الخزينة ليشمل العقارات أيضا ، لضمان تحصيل أكثر فعالية للديون الضريبية وحماية حقوق الدولة في الاستيفاء الأولي لمستحقاتها.

نجد في أحد القرارات الصادرة عن محكمة النقض أن امتياز الخزينة العامة لا يمارس على العقار إلا إذا ثبت عدم وجود منقولات كافية، ولا يشترط تقييده في الرسم العقاري، إذ يرتب أثره بقوة القانون، وقد جاء هذا التوجه القضائي في إطار دعوى تتعلق بتوزيع ثمن عقار محجوز، حيث طالبت الخزينة العامة بأولوية في استيفاء مستحقاتها الضريبية، رغم وجود دائنين مرتهنين، فاعتبرت المحكمة أن امتياز الخزينة يقدم على باقي الدائنين، ما دام الدين عموميا، ولم يثبت وجود منقولات يمكن التنفيذ عليها.

يمثل امتياز الخزينة اداة قانونية قوية تتيح للإدارة الضريبية أولوية تحصيل ديونها، سواء عبر الامتياز العام أو الخاص، ومع ذلك فإن عدم شمول الامتياز للعقارات يبقى نقطة ضعف قد تحتاج إلى تعديل تشريعي لضمان فعالية أكبر في استرداد المستحقات المالية للدولة.

ثانيا : الرهن الرسمي للخزينة

يعرف الرهن الرسمي بأنه حق عيني يفرض على العقارات لضمان الوفاء بالالتزامات المالية ، حيث يتيح للدائن الحق في نزع ملكية العقار واستيفاء دينه بالأولوية إذا لم يقم المدين بالسداد[178]، و يعد الرهن الرسمي من أبرز وسائل الضمان العينية التي تخول للإدارة الجبائية حماية ديونها، وقد تم التنصيص عليه لأول مرة في إطار مدونة تحصيل

[178] مأمون الكزبري، التحفيظ العقاري والحقوق العينية الأصلية والتبعية في ضوء التشريع المغربي، الجزء الثاني، الحقوق العينية الأصلية والتبعية، دار الهلال العربية للطباعة والنشر، مصر، الطبعة الثانية 1937، ص 321.

الديون العمومية بموجب المادة 113 حيث يمنح للخزينة العامة الحق في تقييد رهن رسمي على عقارات المدين أو الملزم بأداء الضريبة، بهدف تأمين استخلاص الدين الضريبي [179].

حيث تنص المادة [180]113 من مدونة التحصيل ، تتمتع الخزينة برهن رسمي لتحصيل الضرائب، الرسوم، الغرامات، وصوائر التحصيل ، بشرط أن يكون مبلغ الدين 20000 درهم أو أكثر ، ويصبح قابلا للتقييد عند تعرض المدين لزيادة نتيجة عدم الأداء، حيث يتم تقييد الرهن الرسمي بناء على طلب المحاسب المكلف بالتحصيل بعد تأشير الخازن الإقليمي أو الجهوي، ويترتب عليه حق الأولوية، وقف التقادم، وحق التتبع وصولا إلى بيع العقار.

هذا الرهن يمارس دون الحاجة إلى موافقة المدين، ويرتب أثره القانوني بمجرد التقييد في السجل العقاري، مما يمنح الخزينة أولوية في استيفاء الدين عند بيع العقار أو تصفيته، حتى أمام الدائنين المرتهنين الآخرين.

ويعتبر هذا الإجراء من التأمينات العينية التبعية ، التي تهدف إلى ضمان الوفاء بالدين، ويعد من أقوى الضمانات التي تملكها الدولة في مواجهة المدينين المتعثرين، خاصة في ظل صعوبة اللجوء إلى التنفيذ على المنقولات أو الحسابات البنكية.[181]

لكن أثار هذا الرهن خلافا بين الخزينة العامة للمملكة و ادارة المحافظة العقارية حول طبيعته هل هو رهن قانوني جديد أم رهن إجباري يخضع لإذن قضائي ؟ وقد اعتبرت الخزينة أنه رهن منصوص عليه قانونيا ، بينما رأت المحافظة العقارية أنه رهن إجباري يستوجب موافقة القضاء.

---

[179] عبد الغفور أملال، الرهن الرسمي للخزينة ، منشورات دار الآفاق المغربية للنشر والتوزيع، الطبعة 2023 موقع دار الآفاق المغربية للنشر و التوزيع – الرهن الرسمي للخزينة (https://www.daralafak.com/book/1097)

[180] المادة 113 من مدونة تحصيل الديون العمومية تنص على أنه تتمتع الخزينة من أجل تحصيل الضرائب والرسوم وديون المحاسبين العموميين الناتجة عن قرارت العجز، برهن رسمي على جميع الأملاك العقارية للمدينين الذين يدينون بمبلغ يساوي أو يفوق عشرين ألف درهم. يرتب الرهن الرسمي للخزينة حسب تاريخ تقييده بمحافظة الأملاك العقارية، لا يمكن تقييد هذا الرهن الا ابتداء من التاريخ الذي يتعرض فيه المدين للزيادة الناتجة عن عدم الأداء، إلا أنه يمكن تقييده دون تأخير في حالات الاستحقاق الفوري المنصوص عليه في المادتين 18 و 19 من هذا القانون.

[181] عصام الوراري، المنازعات الضريبية وتحصيل الديون العمومية دراسات و أبحاث في ضوء التوجهات الحديثة للقضاء الإداري ، الجزء الثاني، مطبعة الأمنية، الرباط سنة 2021.

لتجاوز هذا الجدل، تم إعداد دورية مشتركة بين الإدارتين تحدد إجراءات تطبيق الرهن الرسمي للخزينة، مع اشتراط إعلام الخازن الإقليمي أو الجهوي قبل طلب التقييد لدى المحافظة العقارية.

ثالثا : عدم إمكانية إيقاف إجراءات التحصيل دون تقديم ضمانات

تؤكد المادتان 117[182] و118 [183]من مدونة التحصيل أن أداء الديون الضريبية أولوية لا تقبل التأجيل ، حيث يلزم المدينون بالوفاء بالمستحقات الضريبية بغض النظر عن أي نزاع، ولا يمكنهم تعليق الأداء إلا عبر تقديم ضمانات كافية ، وإلا تستمر إجراءات التحصيل حتى استيفاء المبلغ بالكامل، نجد المشرع وسع نطاق الضمانات المقبولة لتخفيف الأعباء على المكلفين وتوفير مرونة أكبر للقابض في تقديرها، لكن منح المحاسب المكلف بالتحصيل سلطة تقييم الضمانات غير المنصوص عليها صراحة يثير تساؤلات حول الموضوعية في قبولها أو رفضها.

تستهدف هذه الإجراءات الملزمين الكبار ، مما يثير التساؤل حول مدى إمكانية حماية صغار الملزمين من التنفيذ الجبري لحين الفصل في نزاعاتهم الضريبية.

حدت مدونة التحصيل من تدخل القضاء في إيقاف إجراءات التحصيل ، حيث كان القضاء الإداري سابقا يتيح ذلك دون شروط مسبقة، أما الآن فقد أصبحت الضمانات شرطا أساسيا لإيقاف التنفيذ ، وهو ما عززه قانون المالية لسنة 2009 باشتراط عدم منح الإيقاف حتى في حالة وجود أحكام قضائية مخالفة.

مثال: في إحدى القضايا، تقدمت شركة بطلب إلى المحكمة الإدارية لإيقاف إجراءات الحجز على حسابها البنكي، بدعوى وجود منازعة في أصل الدين غير أن المحكمة رفضت الطلب، لعدم تقديم أي ضمان، واعتبرت أن الإدارة الجبائية احترمت الإجراءات القانونية، وأن استمرار التحصيل مشروع في غياب ضمانات.

[182] المادة 117 من مدونة تحصيل الديون العمومية
[183] المادة 118 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

حيث تعكس هذه الضمانات والسلطات المخولة للخزينة هيمنة الإدارة الضريبية على عملية التحصيل، مما يحد من قدرة القضاء على تحقيق التوازن بين الدولة والمدينين، ومع ذلك فإن فعالية هذه الإجراءات تعتمد على تأهيل الموارد البشرية لضمان تطبيقها بكفاءة وعدالة.

الفقرة الثانية : السلطات المخولة لإدارة التحصيل

منح المشرع صلاحيات واسعة لإدارة التحصيل لضمان استيفاء الديون الضريبية دون الحاجة إلى اللجوء للقضاء، حيث تتمتع بسلطة التنفيذ الجبري على أموال المدين دون موافقة مسبقة إلى جانب ذلك تمتلك الإدارة سلطتين أساسيتين لتعزيز عملية التحصيل:

أولا : حق الاطلاع

في إطار مساطر المراقبة الضريبية تملك الإدارة كذلك حق الاطلاع وتبادل المعلومات مع الملزمين حيث يحق لها بموجبه الحصول على جميع المعلومات التي تفيدها في ربط ومراقبة الضرائب والواجبات المستحقة على الغير، وقد خصص المشرع المغربي لهذه المسطرة مقتضيات المادة 214 من مدونة العامة للضرائب ، وميز عبر فقراتها بين عمومية الاطلاع والذي يتضمن مضمون هذا الحق ومسطرة ممارسته، ثم خصوصية هذا الحق حينما تتم ممارسته لذا المهن القانونية أو المحاسبية أو المالية التي تستلزم ممارستها المحافظة على السر المهني [184]

يتيح حق الاطلاع للمحاسبين المكلفين بالتحصيل الوصول إلى الوثائق المالية للمدينين المتهربين من الأداء [185]، يشمل إدارات الدولة والجماعات المحلية دون قيود ، لكنه يفرض قيودا عند التعامل مع المهن ذات السرية المهنية كالمحامين والأطباء[186].

فيلزم الجهات بتقديم المعلومات المطلوبة خلال 15 يوما ، وإلا تعرضت لغرامات قدرها 500 درهم عن كل يوم تأخير ، في حدود 50 ألف درهم.[187]

---

[184] مبارك الركيبي، المراقبة الضريبية وأثرها على تعديل الأساس الضريبي، رسالة لنيل شهادة الماستر في القانون العام، جامعة الحسن الأول، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية سطات، السنة الجامعية 2010/2009 ، ص 24.

[185] المادة 128 من م..ت.د. ع تنص على أنه للمحاسبين المكلفين بالتحصيل حق الاطلاع على جميع الوثائق و المعلومات المتعلقة بالمدينين والمفيدة لتحصيل الديون العمومية.

[186] المادة 129 من مدونة تحصيل الديون العمومية

[187] المادة 130 من مدونة تحصيل الديون العمومية

وعند رفض تقديم المعلومات أو الإدلاء ببيانات خاطئة يعد عرقلة للتحصيل ، مما يترتب عليه غرامات من 5000 إلى 100000 درهم وبعقوبة حبسية موقوفة التنفيذ تصل إلى سنتين [188].

تمثل هذه السلطات أدوات فعالة لضمان تحصيل الموارد الضريبية بكفاءة ، لكن تطبيقها يعتمد على مدى تعاون الجهات المعنية وتأهيل الموارد البشرية المكلفة بها.

ثانيا : سلطة توقيع الجزاءات والعقوبات

تملك الإدارة الضريبية حق فرض جزاءات التأخير والغرامات الجبائية لضمان التحصيل الفعال للديون الضريبية، حيث يتم تحديد العقوبات بناء على حسن نية الملزم أو سوء نيته في الأداء[189].

وبخصوص جزاءات التأخير فإنه بعد حلول أجل الاستحقاق وعدم الأداء خلال أجل 30 يوما ، يصبح المدين خاضعا لجزاءات التأخير عن الأداء في شكل زيادات عن التأخير وفقا لنسب محددة في مدونة التحصيل (المواد 21-28) [190]، و الهدف منها تعويض الدولة عن خسائرها نتيجة التأخير في التحصيل[191].

تم تعديل نظام الفوائد في قانون المالية 2003 ليصبح: 5% للشهر الأول + 0.5% لكل شهر إضافي ، مما يخفف العبء مقارنة بالنظام السابق الذي كان تصاعديا[192]

أصبحت فوائد التأخير تطبق مباشرة من تاريخ الاستحقاق ، مما يقلل من فترات السماح السابقة.[193]

<u>فوائد التأخير وفق نوع الضرائب</u>

[188] المادة 84 و 85 من مدونة تحصيل الديون العمومية.
[189] محمد السماحي، مسطرة المنازعة في الضريبة، مطبعة الصومعة، الطبعة الأولى 1997، ص 18.
[190] عبد الرحيم الكنبداري، تحصيل الديون الضريبية مقاربة قانونية وقضائية، ، المطبعة المعارف الجديدة CTP، ص 110.
[191] عبد الحميد الحنودي،، تحصيل الديون العمومية في التشريع والقضاء المغربي، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية اكدال الرباط، السنة الجامعية 2007/2006.
[192] المادة 22 ، مرجع سابق
[193] عبد الرحيم الكنبداري، تحصيل الديون الضريبية مقاربة قانونية وقضائية، مرجع سابق، ص 111.

- ✓ الضرائب الصادرة عبر جداول التسوية تخضع لزيادات ابتداء من تاريخ استحقاقها وليس تاريخ إصدارها.[194]
- ✓ الضرائب المؤداة بتصريح خارج الآجال تفرض عليها نفس الفوائد، من تاريخ الاستحقاق مباشرة[195]
- ✓ الديون الضريبية الأخرى تخضع لفائدة سنوية بنسبة 6% [196]، بينما تظل الحقوق والرسوم الجمركية الضرائب المحلية ورسوم التسجيل خاضعة للنسب المحددة بالنصوص المنظمة لها مدى تحقيق أهداف الجزاءات[197].

تهدف إلى تسريع التحصيل وتقليل اللجوء للإجراءات الجبرية، لكنها قد تثقل كاهل الملزمين ، خاصة إذا كانوا يواجهون ظروفا مالية صعبة، ولتعزيز العلاقة بين الإدارة والمواطنين يتطلب تواصلا شفافا أكثر من مجرد فرض العقوبات.

حيث جاء في قرار صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط ان مباشرة المحاسب العمومي لإجراءات الحجز بناء على سند تنفيذي وبعد توجيه الإنذار القانوني، يعد ممارسة مشروعة للسلطات المخولة له بموجب مدونة تحصيل الديون العمومية، ولا يشترط فيها الحصول على إذن قضائي.[198]

المطلب الثاني: الضمانات المخولة للمدين خلال مرحلة التحصيل

في مقابل الصلاحيات الواسعة التي منحها المشرع للخزينة لضمان تحصيل الديون الضريبية، سعى إلى تحقيق نوع من التوازن في العلاقة الجبائية عبر توفير مجموعة من الضمانات القانونية للمدينين ، تهدف إلى حماية حقوقهم ومصالحهم الاقتصادية والاجتماعية، ومع ذلك فإن هذه الضمانات تظل محدودة ، ما دفع القضاء إلى التدخل لتعزيز هذه الحماية من خلال مجموعة من الأحكام التي ساهمت في ضبط إجراءات التحصيل.

[194] المادة 22 من مدونة تحصيل الديون العمومية
[195] المادة 26 من مدونة تحصيل الديون العمومية
[196] المادة 23 من مدونة تحصيل الديون العمومية
[197] المادة 25 من مدونة تحصيل الديون العمومية
[198] قرار صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، عدد 2021/1120، بتاريخ 2021/12/10، ملف رقم 2021/7107/4567)

ينقسم هذا المطلب إلى الضمانات القانونية التي أقرها المشرع لصالح المدينين خلال التحصيل (الفقرة الأولى)، ثم إلى الحماية القضائية للمدينين خلال مرحلة التحصيل الجبري (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى : الضمانات القانونية المخولة للمدين خلال مرحلة التحصيل

يمكن تصنيف الضمانات المخولة للمدين إلى ضمانات عامة (أولا) و ضمانات خاصة (ثانية).

أولا : الضمانات العامة المخولة للمدين

تهدف مدونة التحصيل إلى تعزيز مداخيل الدولة عبر تحسين إجراءات تحصيل الديون الضريبية ، مع السعي إلى عدم إغفال حماية حقوق الملزمين الضريبيين، خاصة أن المغرب يتبنى سياسة إقرار دولة الحق والقانون ، وقد نصت المدونة على مجموعة من الضمانات، أبرزها:

حق اللجوء إلى القضاء يعتبر هذا الحق جوهريا في مواجهة الإجراءات التي قد تمس حرية الأفراد (مثل الإكراه البدني) أو حق الملكية ، خاصة في حال الحجز على أصول تجارية، عقارات، أو سفن.[199]

ثم تسهيل إجراءات التحصيل من خلال إقرار مرونة في المساطر الجبائية ، كعدم قابلية بعض الأموال للحجز، إمكانية التظلم الاستعطافي، وتقديم تسهيلات في الأداء.

كذلك مبدأ شرعية التضريب والتحصيل وفقا للدستور المغربي ، تملك السلطة التشريعية وحدها صلاحية فرض الضرائب وتحديد طرق تحصيلها، مما يضمن عدم استخلاص أي ضريبة دون سند قانوني.

أي إجراء يتم خارج الإطار القانوني يعد باطلا وغير شرعي ، ويحق للمدين المطالبة باسترداد المبالغ المدفوعة ، بل ومقاضاة المحاسب المكلف بالتحصيل.

[199] عبد الرحيم الكنبداري، مرجع سابق ص 114

مبدأ عدم رجعية القوانين ويهدف إلى حماية الحقوق المكتسبة للمدينين، رغم وجود استثناءات خاصة ترتبط بمرحلة تحديد الأساس والربط الضريبي.

حق استرداد المبالغ الزائدة اي انه يحق للمدين المطالبة باسترجاع أي مبلغ زائد تم استخلاصه خطأ أو بشكل مزدوج، بشرط تقديم طلب إلى إدارة التحصيل في غضون أربع سنوات من تاريخ الدفع .

ضمان احترام السر المهني فرغم منح إدارة التحصيل حق الاطلاع ، فهي ملزمة قانونيا بحماية سرية المعلومات والوثائق التي تحصل عليها أثناء أداء مهامها [200].

حماية حقوق الأفراد وممتلكاتهم حيث تضمن القوانين الجبائية احترام حرية الأشخاص وحقوق الملكية ، ولا يسمح بالمساس بها إلا في نطاق محدد وبإشراف قضائي لضمان عدم تعسف الإدارة في تطبيق سلطاتها.

ثانيا : الضمانات الخاصة للمدين خلال مرحلة التحصيل

تشمل الضمانات الخاصة جميع الحقوق والإجراءات القانونية التي تمنحها مدونة التحصيل للمدين [201]، بهدف ضمان استخلاص الديون الضريبية في إطار قانوني منصف يراعي مصالحه.

ولضمان شفافية إجراءات التحصيل، أكدت المدونة على الزامية التبليغ كشرط لنفاذ أي إجراء ضد المدين، ما يضمن له الحق في الاطلاع على جميع الخطوات القانونية المتخذة بحقه، كما فرضت المدونة على المحاسبين المكلفين بالتحصيل الحصول على ترخيص مسبق من الإدارة قبل تنفيذ الإجراءات الجبرية، باستثناء الإنذار، إضافة إلى ذلك أوجبت إرسال آخر إشعار بدون صائر لضمان إبلاغ المدين بوضعيته المالية، ولضمان حماية حقوق المدين اشترط المشرع ضرورة اللجوء إلى القضاء قبل تنفيذ إجراءات التحصيل الجبري الخاصة ، مثل حجز العقارات والسفن والأصول التجارية.

[200] عبد الرحيم الكنبداري، مرجع سابق، ص 115.
[201] محمد عبد اللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، مطبوعات جامعة الكويت، الطبعة الأولى، 1999 ص 242.

حيث يعد الإكراه البدني من أخطر إجراءات التنفيذ، تتم هذه الإجراءات تحت إشراف ورقابة القضاء لضمان سلامة المسطرة القانونية وحماية المدين من أي تعسف إداري، حيث لا يجوز الحجز على بعض الأموال لأسباب إنسانية واجتماعية، حيث وضع المشرع سقفا ماليا لتطبيق الإكراه البدني ، كما حظر تطبيقه على المرأة الحامل أو الزوجين معا لضمان حماية الفئات الأكثر هشاشة، كما يحق للمدين الاعتراض على قانونية الإجراءات المتخذة بحقه ، والمطالبة بفصل الأثاث أو المنقولات غير القابلة للحجز[202]، كما يمكنه الطعن في صحة الأداءات السابقة واسترداد أي مبلغ زائد تم دفعه عن طريق الخطأ.[203]

نجد المادة 123 [204]من مدونة التحصيل ، تسقط إجراءات تحصيل الضرائب والرسوم الجمركية بعد مرور أربع سنوات ، إلا إذا تم قطع التقادم عبر إجراء قانوني، وفي حالة الدفع بالتقادم [205]، يسقط الدين الضريبي مع جميع توابعه مثل فوائد التأخير وصوائر التحصيل، مما يلزم المحاسب المكلف بالتحصيل بتحمل مسؤولية أي تقصير في استخلاص المستحقات قبل انتهاء هذه الفترة.[206]

ويمكن للمدين طلب تقسيط الدين الضريبي بشرط تقديم ضمانات كافية، مما يؤدي إلى وقف المتابعات الجبرية بحقه، ويحق له أيضا طلب وقف إجراءات التحصيل لحين الفصل في المنازعة القضائية، وفقا للشروط المنصوص عليها في المواد 117[207] إلى 120 [208]من المدونة.

إذا تم قبول طلب وقف الأداء، يترتب عليه تعليق استحقاق الدين الضريبي وجميع الفوائد المرتبطة به، ووقف جميع إجراءات التحصيل الجبري ضد المدين والمتضامنين معه، كذلك إيقاف أي إجراءات تحفظية تقوم بها الإدارة.

[202] المادة 121 من مدونة تحصيل الديون العمومية
[203] المادة 122من مدونة تحصيل الديون العمومية
[204] المادة 123 ،من مدونة تحصيل الديون العمومية
[205] المادة 73 من ق. ل. ع. على أن الدفع الذي يتم تنفيذا لدين يسقط بالتقادم لا يخول الاسترداد ولو كان الدافع يجهل واقعة التقادم.،
[206] المادة 376 من قانون الإلتزامات والعقود
[207] المادة 117 من مدونة تحصيل الديون العمومية
[208] المادة 120 من مدونة تحصيل الديون العمومية

تشكل هذه الضمانات ركيزة أساسية لحماية المدين خلال مرحلة التحصيل ، حيث توفر له آليات قانونية للطعن، استرداد المبالغ الزائدة، والدفع بالتقادم، ومع ذلك فإن تحقيق التوازن الحقيقي في العلاقة الجبائية يعتمد على مدى احترام الإدارة لهذه الحقوق، ومدى قدرة المدين على الدفاع عن مصالحه أمام القضاء.

الفقرة الثانية : الضمانات القضائية خلال مرحلة التحصيل

لعب القضاء المغربي دورا رئيسيا في تعزيز حقوق المدين أثناء مرحلة التحصيل، حيث ساهم في تفسير القوانين الضريبية وتوسيع نطاقها، مما ضمن توازنا أكبر بين الإدارة الجبائية والملزمين بالضريبة، حيث اتخذ القضاء الاستعجالي مواقف واضحة في تفسير النصوص الضريبية، أكد القضاء الإداري أن التبليغ القانوني بآخر إشعار دون صائر شرط أساسي لنفاذ إجراءات التحصيل ، حيث قرر أن تضمينات الجداول الضريبية لا تعتبر تبليغا قانونيا للمدين، بل يجب التأكد من توصله الفعلي بالإعلام الضريبي والتنبيه بالأداء، حيث كرس القضاء الإداري عدة ضمانات هامة منها:[209]

- ✓ احترام تدرج إجراءات التحصيل وفق المقتضيات القانونية.[210]
- ✓ الحد من التعسف في تنفيذ إجراءات التحصيل ، خاصة عندما يتعلق الأمر بالحجز التحفظي لفترات طويلة دون مبرر قانوني.
- ✓ إخضاع إشعار الغير الحائز لقاعدة التدرج في المتابعات لضمان تطبيق الإجراءات بشكل منصف.
- ✓ إقرار حق الدفع بالتقادم رغم الأداء الجبري ، مما يجعل التحصيل غير قانوني إذا ثبت التقادم.
- ✓ إلزام الدولة بتعويض المدين عن الإكراه البدني غير المشروع في حالة ثبوت عدم قانونية الإجراء.

كما أن القضاء الإداري منح مجموعة من التسهيلات للمدين، منها:

[209] عبد الرحيم الكنبداري، مرجع سابق، ص 123
[210] المادتين 36 و41 من مدونة تحصيل الديون العمومية

- ✓ عدم تقييد الطعن في إجراءات التحصيل بأجل محدد.
- ✓ اعتماد الآجال الأكثر إفادة للمدين عند تقديم الطعون.
- ✓ إعفاء المدين من تقديم ضمانة عند طلب إيقاف التنفيذ إذا كانت منازعته جدية.
- ✓ السماح بالطعن في وعاء الضريبة والتحصيل في نفس العريضة القضائية.
- ✓ قبول التظلمات الإدارية حتى لو تم رفعها إلى جهة غير مختصة، طالما يمكن إحالتها للجهة المعنية.

لكن على الرغم من هذه الضمانات، فإن مدى استفادة المدين منها يعتمد على إدراكه لحقوقه القانونية وقدرته على الدفاع عنها أمام القضاء، كما أن تعزيز الثقة بين الإدارة الضريبية والملزمين يتطلب تطوير آليات التوعية الضريبية وضمان تطبيق القوانين بشكل عادل وشفاف.

وبالتالي فإن القضاء المغربي نجح في إرساء مجموعة من الضمانات المهمة للمدين خلال مرحلة التحصيل، سواء عبر إبطال الإجراءات غير القانونية، تعليق التحصيل الجبري، أو إقرار تعويضات في حالات الإكراه البدني غير المشروع،ومع ذلك يبقى تحقيق التوازن الحقيقي في العلاقة الجبائية رهينا بمدى وعي الملزمين بحقوقهم وضمان التطبيق العادل للقوانين الضريبية.

المبحث الثاني : الدين الضريبي بين ضمانة التقادم وقواعد الامتياز

يمثل التقادم إحدى الأدوات القانونية التي تساعد على تحقيق توازن بين حقوق الإدارة الضريبية وحقوق الملزمين ، مما يحث الجهات المختصة على اتخاذ إجراءات التحصيل خلال المدة القانونية، دون ترك الديون تتراكم لسنوات طويلة.

المطلب الأول: تقادم إجراءات تحصيل الديون الضريبية

يشكل التقادم في المجال الضريبي إحدى الوسائل القانونية التي تهدف إلى تحقيق العدالة بين الملزم والإدارة الضريبية طبقا لمقتضيات المادة 123[211] من مدونة تحصيل الديون العمومية

[211] المادة 123 من مدونة تحصيل الديون العمومية

التي تنص على أنه تتقادم إجراءات تحصيل الضرائب والرسوم والحقوق الجمركية وحقوق التسجيل والتمبر بمضي أربع سنوات من تاريخ الشروع في تحصيلها [212]، ومع ذلك فإن هذا التقادم ليس مطلقا ، إذ يمكن إيقاف سريانه عند اتخاذ إجراءات معينة مثل التحصيل الجبري من قبل المحاسب ، أو من خلال التدابير المحددة في الفصلين 381 و382 من قانون الالتزامات والعقود[213]، فالتقادم الضريبي لا يقوم على افتراض الوفاء بالدين، بل يعتمد على مبدأ الحد من تراكم الديون على الملزمين ، مما يساعد على تخفيف الأعباء المالية وعدم استمرار

المطالبات إلى أجل غير مسمى هذه القاعدة تعزز الشفافية المالية، وتمنح الملزم فرصة لإعادة تنظيم التزاماته دون ضغط مستمر من الجهات الضريبية، رغم أن التقادم يشكل ضمانة قانونية، إلا أنه يمكن أن يستثنى في بعض الحالات مثل الطعن القضائي أو الإداري الذي قد يؤدي إلى تعليق التقادم حتى يبت في النزاع، كذلك الغش أو التدليس ، حيث يحق للإدارة إعادة النظر في التحصيل حتى بعد انتهاء مدة التقادم أيضا الاتفاقيات الخاصة بين الملزم والإدارة، والتي قد تتضمن إعادة جدولة المستحقات أو تقديم تسهيلات في الدفع.

الفقرة الأولى : خضوع إجراءات التحصيل لقاعدة التقادم الرباعي

يعد التقادم الرباعي قاعدة قانونية تهدف إلى تنظيم عملية تحصيل الديون الضريبية وضمان عدم استمرار المطالبة بها إلى أجل غير مسمى طبقا للمادة 123 [214]من مدونة تحصيل الديون العمومية ، فإن الإدارة الجبائية ملزمة بمباشرة إجراءات التحصيل خلال أربع سنوات من تاريخ الشروع في التحصيل، وإلا سقط حقها في المطالبة بالدين، ما لم يتم اتخاذ إجراء قانوني يقطع هذا التقادم.

أولا : أجل التقادم الرباعي

حدد المشرع أجل التقادم الرباعي لتحصيل الدين الضريبي في أربع سنوات من تاريخ الشروع في التحصيل المضمن في الأمر بالتحصيل أو الاشعار بالأداء أو مستخرج الجداول

[212] ترك الإدارة المكلفة بالتحصيل أجل التقادم الرباعي يمر دون القيام بإجراءات التحصيل يسقط حق المحاسب المكلف بالتحصيل تجاه المدين.

[214] المادة 123 من مدونة تحصيل الديون العمومية

نصت المادة 123 على تقادم إجراءات تحصيل الضرائب والرسوم بمضي أربع سنوات من تاريخ الشروع في التحصيل لكن لم تقم باي تمييز بين الضرائب والرسوم المستحقة للخزينة العامة للدولة وبين الضرائب والرسوم الجماعية مما يعني ان أجل التقادم الرباعي يسري على جميعها بدون استثناء في حين أن التقادم المنصوص عليه في الفصل 387 قانون الإلتزامات والعقود[215] يخص الدعاوى الناشئة عن الالتزام وهو ما لا ينطبق على عملية التحصيل التي تباشرها مصالح الخزينة ضد الملزمين بالديون العمومية فضلا عن ان الضريبة الحضرية هي من صنف الاول الذي تتولى فرضه مديرية الضرائب وليس رسما جماعيا تقوم بفرضه الجماعات المحلية، ما يبقى اثاره المستانف بهذا الشأن غير جدير بالاعتبار.

ثانيا : تحديد نقطة بداية التقادم الرباعي

يختلف تحديد نقطة بداية التقادم الرباعي وفقا لعدة عوامل أهمها:

من تاريخ الشروع في التحصيل: يبدأ احتساب مدة التقادم من تاريخ إصدار الأمر بالتحصيل أو الإشعار بالأداء أو مستخرج الجداول ، حيث يعتبر هذا التاريخ هو الأساس القانوني لانطلاق إجراءات التحصيل.

من تاريخ آخر إجراء قاطع للتقادم: في حال تم اتخاذ إجراء قانوني يقطع التقادم خلال مدة الأربع سنوات، فإن أجل التقادم يبدأ من جديد من تاريخ هذا الإجراء، بشرط أن يكون الإجراء قانونيا صحيحا من حيث الشكل والمضمون.

يمكن للإدارة الضريبية اتخاذ عدة إجراءات قانونية لقطع التقادم وإعادة احتساب المدة من جديد، ومن أبرز هذه الإجراءات:

- ✓ الأداء الجزئي للدين من طرف المدين، والذي يعتبر بمثابة اعتراف ضمني بوجود الدين، ويؤدي إلى إعادة احتساب أجل التقادم من جديد.

[215] المادة 387، من قانون الإلتزامات والعقود

- ✓ إجراءات الحجز والتنفيذ الجبري التي يقوم بها المحاسب المكلف بالتحصيل، والتي تعد من التدابير القانونية القاطعة للتقادم.

حيث يترتب على انقضاء مدة التقادم الرباعي دون اتخاذ إجراءات قانونية لاستيفاء الدين سقوط حق الإدارة الضريبية في المطالبة به، مما يعزز مبدأ الأمن القانوني ويمنع تعسف الإدارة في ملاحقة الملزمين بعد فترات طويلة، من جهة أخرى فإن التقادم لا يعني بالضرورة إعفاء الملزم من أداء الدين، إذ يمكن للإدارة اللجوء إلى بعض الاستثناءات القانونية التي تسمح بتمديد فترة التحصيل، مثل حالات الغش أو التدليس أو الطعن القضائي الذي يؤدي إلى تعليق التقادم حتى يتم الفصل في النزاع

مثال: شركة "الضياء للتجهيزات" توصلت سنة 2024 بمطالبة من الخزينة العامة بأداء رسوم جماعية تعود لسنة 2018، الشركة دفعت بعدم قانونية المطالبة، استنادا إلى مرور أكثر من أربع سنوات دون أي إجراء تحصيل أو إشعار. وبعد فحص الملف، تبين أن الإدارة لم توجه أي إنذار أو إشعار خلال تلك الفترة، مما دفع المحكمة إلى اعتبار الدين متقادما وسقوط حق الإدارة في استخلاصه.

حيث جاء في القرار عدد 2019/445 الصادر عن محكمة النقض، تأكيد المحكمة أن تقييد إشعار بدون صائر في جدول الدين يعد إجراء قاطعا للتقادم، طالما لم يطعن فيه بالزور، وأنه في غياب هذا التقييد أو أي إجراء آخر، فإن التقادم الرباعي يكون محققا[216]، وقد خلصت المحكمة إلى أن الإدارة الجبائية لا يمكنها المطالبة بدين مضى عليه أكثر من أربع سنوات دون اتخاذ أي إجراء قانوني، مما يكرس مبدأ الأمن القانوني ويحمي الملزم من الملاحقة غير المبررة، و إن احترام أجل التقادم الرباعي لا يقتصر فقط على كونه إجراء شكليا ، بل هو شرط جوهري لضمان مشروعية عملية التحصيل، فالإدارة الجبائية مطالبة بالتحرك ضمن هذا الإطار الزمني، وإلا فإنها تفقد حقها في المطالبة بالدين، مما يعزز مبدأ الشفافية المالية ويمنح الملزم فرصة لإعادة تنظيم التزاماته دون ضغط مستمر من الجهات الضريبية.

الفقرة الثانية: الأسباب القاطعة للتقادم في مدونة تحصيل الديون العمومية

[216] القرار عدد 2019/445 الصادر عن محكمة النقض ، المصدر البوابة القضائية للمملكة المغر بية (https://juriscassation.cspj.ma)

تعد قاعدة التقادم من أهم الضمانات القانونية التي تحكم العلاقة بين الإدارة الجبائية والملزم ، حيث تهدف إلى منع ملاحقة الديون الضريبية إلى ما لا نهاية، غير أن المشرع المغربي، من خلال مدونة تحصيل الديون العمومية ، أقر بأن بعض الإجراءات التي تباشرها الإدارة تعد قاطعة للتقادم ، أي أنها توقف سريانه وتعيد احتساب مدته من جديد، ومن بين هذه الإجراءات [217]، يبرز النقاش حول مدى اعتبار الإشعار بدون صائر من ضمنها، إلى جانب إشعار الغير الحائز.

أولا : الاشعار بدون صائر:

يعتبر الإشعار بدون صائر هو إجراء إداري يوجه إلى المدين عندما يتعذر تنفيذ التحصيل بسبب غياب الأموال أو انعدام ما يمكن الحجز عليه، ويطرح التساؤل حول ما إذا كان هذا الإشعار يعد مطالبة غير قضائية تقطع بها مدة التقادم ، وقد انقسمت الآراء القضائية إلى اتجاهين:

الاتجاه الأول (الرافض): يرى أن الإشعار بدون صائر لا يعد من الإجراءات القاطعة للتقادم، لأنه لا يفضي إلى نتيجة تنفيذية فعلية، ولا يحقق الغاية من التحصيل الجبري، ويستند هذا الرأي إلى المادة 123 من مدونة التحصيل ، التي لم تذكر هذا الإجراء ضمن الوسائل القاطعة، مما يعني أن مجرد تحريره لا يكفي لقطع التقادم ما لم يستكمل بإجراء تنفيذي فعلي.[218]

الاتجاه الثاني (المؤيد): يعتبر أن الإشعار بدون صائر يعد قاطعا للتقادم إذا تم تبليغه قانونيا إلى المدين أو من ينوب عنه ، لأنه يمثل مطالبة رسمية بالأداء، ويعبر عن نية الإدارة في استيفاء الدين، ويستند هذا الرأي إلى مبدأ أن كل مطالبة جدية وصريحة يمكن أن تنتج أثرا قانونيا في قطع التقادم، خاصة إذا تم توثيقها وتبليغها وفقا للقانون.[219]

ثانيا : إشعار الغير الحائز:

[217] عمر ازوكار، مرجع سابق ص 123
[218] عمر ازوكار، مرجع سابق، ص 124
[219] عمر ازوكار، مرجع سابق، ص 125

يوجه إلى طرف ثالث يحتفظ بأموال أو ممتلكات تعود للمدين، كالبنوك أو الكفلاء، ويطلب منه الامتناع عن التصرف فيها، ويعتبر هذا الإجراء أيضا من الوسائل القاطعة للتقادم، لأنه يمثل خطوة تنفيذية فعلية تهدف إلى استيفاء الدين من مصادر غير مباشرة.

إن تحديد ما يعد إجراء قاطعا للتقادم لا يقتصر فقط على النصوص القانونية، بل يتطلب أيضا الرجوع إلى الاجتهاد القضائي الذي يفسر هذه النصوص ويحدد نطاق تطبيقها، وفي ظل غياب نص صريح بشأن بعض الإجراءات، مثل الإشعار بدون صائر، يبقى الاجتهاد القضائي هو الفيصل في تحديد ما إذا كانت هذه الإجراءات تنتج أثرا قانونيا في وقف التقادم، وبالتالي فإن الإدارة الجبائية مطالبة باتخاذ إجراءات واضحة وموثقة لضمان قطع التقادم، مع احترام الشروط الشكلية والموضوعية لكل إجراء، تفاديا لسقوط حقها في التحصيل.

الفقرة الثالثة: الأسباب القاطعة للتقادم في قانون التزامات والعقود

إن الأسباب القاطعة للتقادم في قانون الالتزامات والعقود تشكل أدوات قانونية فعالة لحماية حقوق الدائنين، لكنها تخضع لشروط دقيقة تتعلق بالتوقيت، الشكل، والنية. ويشترط أن تتم هذه الإجراءات قبل انقضاء أجل التقادم ، وأن تكون موثقة وقانونية حتى تنتج أثرها.

حيث أقر المشرع المغربي أن التقادم لا يعد نهائيا ، بل يمكن قطعه في حالات محددة تؤدي إلى إعادة احتساب مدته من جديد وقد أحالت مدونة تحصيل الديون العمومية في مادتها 123 على الفصلين 381 و382 من قانون الالتزامات والعقود[220] ، اللذين يحددان بدقة الحالات التي يمكن أن تؤدي إلى انقطاع التقادم ويمكن تصنيف هذه الأسباب إلى ثلاث مجموعات رئيسية:

- ✓ **المطالبة القضائية وغير القضائية**

[220] المادة 381 و 382 من قانون الإلتزامات والعقود

ينص الفصل 381[221] على أن التقادم ينقطع بكل مطالبة قضائية أو غير قضائية، بشرط أن تكون ذات تاريخ ثابت وتظهر نية الدائن في إلزام المدين بتنفيذ التزامه وتشمل هذه المطالبات:

رفع دعوى قضائية أمام المحكمة المختصة أو غير المختصة، حتى وإن تم رفضها لأسباب شكلية أو لعيب في الإجراءات، كذلك يجب توجيه إنذار أو إشعار بالأداء إلى المدين، بشرط أن يكون التبليغ قانونيا وثابت التاريخ.

لا يعتد بمجرد تسجيل الدين في السجلات الضريبية كدليل على قطع التقادم، لأن هذا التسجيل لا يثبت تبليغ المدين ولا يعد مطالبة قانونية قائمة بذاتها فالمطالبة يجب أن تكون موجهة مباشرة إلى المدين وتبلغ له وفقا للقانون.

حيث جاء في قرار صادر عن محكمة الاستئناف بوجدة بتاريخ 14 دجنبر 2020 (القرار عدد 2020/611)، حيث اعتبرت المحكمة أن المطالبة القضائية لا تعد قاطعة للتقادم إلا إذا كانت بين نفس الأطراف، وأن الدعوى السابقة التي رفعت ضد شخص مختلف لا تنتج أثرا قاطعا للتقادم، رغم أنها تتعلق بنفس الحق، وقد استندت المحكمة إلى الفصل 381 من ق.ل.ع، مؤكدة أن الانقطاع لا يتحقق إلا إذا وجهت المطالبة إلى المدين المعني مباشرة، مما يبرز دقة شروط الانقطاع وضرورة احترامها[222]

- ✓ **الإجراءات التحفظية والتنفيذية على أموال المدين**

فحسب الفصل 382[223]، على أنه ينقطع التقادم بكل إجراء تحفظي أو تنفيذي يباشر على أموال المدين، أو حتى بمجرد تقديم طلب للحصول على إذن قضائي للقيام بهذه الإجراءات ومن أبرز الأمثلة:

الحجز التنفيذي على ممتلكات المدين، بشرط أن يتم وفقا للقانون.

---

[221] ينص الفصل (381) من ق.ل.ع على أنه ينقطع التقادم -1- بكل مطالبة قضائية أو غير قضائية يكون لها تاريخ ثابت ، ومن شأنها أن تجعل المدين في حالة مطل لتنفيذ التزامه، ولو رفعت أمام قاض غير مختص أو قضى ببطلانها لعيب في الشكل، 2- بطلب قبول الدعوى في تفليسة المدين. -3- بكل إجراء تحفظي أو تنفيذي يباشر على أموال المدين، أو بكل طلب يقدم للحصول على الإذن في مباشرة هذه الإجراءات.

[222] قرار صادر عن محكمة الاستئناف بوجدة بتاريخ 14 دجنبر 2020 (القرار عدد 2020/611).

[223] المادة 382 من ق . ل . ع. فتتحدث عن الإقرار الصريح والضمني الذي يصدر عن المدين كسبب لقطع التقادم.

طلب بيع الأصل التجاري من طرف المحاسب العمومي، وقد اعتبره القضاء المغربي إجراء قاطعا للتقادم.

إشعار الغير الحائز ، كالبنك أو الكفيل، بعدم التصرف في أموال المدين، ويصنف ضمن الإجراءات التنفيذية القاطعة للتقادم.

هذه الإجراءات تظهر بوضوح نية الإدارة في استيفاء الدين، وتعيد احتساب مدة التقادم من تاريخ مباشرتها.

- ✓ **الاعتراف بالدين أو الأداء الجزئي وما في حكمه**

ينقطع التقادم أيضا إذا قام المدين بأي تصرف يفهم منه اعترافه بالدين، سواء كان صريحا أو ضمنيا ومن بين هذه التصرفات:

- الأداء الجزئي للدين ، بشرط أن يتم قبل انقضاء أجل التقادم، وأن يكون موثقا أو ناتجا عن سند ثابت التاريخ.
- طلب مهلة للوفاء أو تقديم كفالة أو ضمانة، حيث يعد ذلك بمثابة إقرار ضمني بالدين.
- التمسك بالمقاصة عند مطالبة الدائن له بالدين.

لكن هناك بعض الاستثناءات :

- لا يعتد بالأداء الجزئي إذا تعلق بدين سبق أن تقادم، لأن التقادم يسقط الحق في المطالبة به.
- لا يعتبر الأداء الناتج عن إجراءات الحجز (مثل أداء الموثق) اعترافا إراديا بالدين، لأنه تم دون رضا المدين.
- تقديم ضمانة بعد انقضاء أجل التقادم لا يعد تنازلا عنه، بل يعتبر مجرد إجراء لتأجيل التنفيذ، ولا يعيد إحياء الدين المتقادم.

المطلب الثاني : المدين بالدين وقواعد امتياز الدين الضريبي

الفقرة الأولى : موضوع اجراءات التحصيل الجبري

يعد التحصيل الجبري وسيلة قانونية تلجأ إليها الجهات المختصة لتحصيل الديون الضريبية المستحقة من المدينين الذين لم يقوموا بالسداد داخل الآجال المحددة، ويتم تنفيذ هذه الإجراءات وفقا لمقتضيات مدونة تحصيل الديون العمومية، التي تحدد حالات المسؤولية والمراحل التي يتم خلالها تطبيق التحصيل الجبري.

يشمل هذا التحصيل المدين الأصلي وفقا للمادة 29 [224]، لكنه قد يمتد إلى أطراف أخرى في حالات خاصة، كما ورد في المواد 93 إلى 99[225]، كما أن التحصيل الجبري يتخذ شكلا خاصا عندما يكون المدين موضوع مسطرة التسوية أو التصفية القضائية ، حيث تتطلب هذه الحالة اتباع إجراءات قانونية دقيقة تتناسب مع الوضع الجديد للمدين.

أولا : تنفيذ التحصيل الجبري ضد المدين الأصلي

يتم توجيه إجراءات التحصيل الجبري في المقام الأول إلى المدين الأصلي، وهو الشخص المسؤول قانونيا عن سداد الدين الضريبي ، ويعتمد تنفيذ هذه الإجراءات على سندات تنفيذية صادرة عن الجهات المختصة، والتي تشمل:

جداول التحصيل وهي عبارة عن قوائم رسمية تحتوي على أسماء المدينين ومبالغ الديون المستحقة عليهم، وتصدر وفقا لإجراءات إدارية واضحة.

أوامر التحصيل وهي قرارات رسمية تصدر لتنفيذ إجراءات التحصيل الجبري ضد المدينين الذين لم يلتزموا بالسداد الطوعي.

ولضمان تنفيذ التحصيل الجبري بشكل قانوني، يجب أن تتوافر الشروط التالية:

- ❖ أن يكون هناك دين مستحق لم يتم سداده في المدة القانونية.

[224] المادة 29 من مدونة تحصيل الديون العمومية
[225] من المادة 93 إلى 99 من مدونة تحصيل الديون العمومية

❖ أن يكون الدين موثقا في سند تنفيذي قابل للتنفيذ الجبري.

❖ استنفاد الوسائل الودية للتحصيل قبل اللجوء إلى الإجراءات الجبرية.

وقد قضت بعض الأحكام القضائية بعدم صحة حجز الأموال الخاصة لمسير تعاونية لسداد الدين الضريبي المترتب على تلك التعاونية، حيث اعتبرت هذه الأموال غير مشمولة بإجراءات التحصيل الجبري لأنها لا تعود ملكيتها للمدين الأصلي بشكل مباشر.

ثانيا : المسؤول عن أداء الدين الضريبي (الغير المدين الأصلي)

يتوسع نطاق التحصيل الجبري ليشمل أفرادا آخرين غير المدين الأصلي المنصوص عليها في الباب الرابع من من المدونة تحصيل الديون العمومية في مادتها 93 [226]تنص على أنه تعتبر قابلة للتنفيذ، جداول الضرائب وقوائم الإيرادات وسندات التحصيل الأخرى الموضوعة للتحصيل بكيفية قانونية ، ضد المدينين المسجلين فيها وضد ذوي حقوقهم وكل الأشخاص الآخرين الذين جعل المدينون موطنهم الجبائي لديهم بموافقتهم.

بمعنى تنفذ جداول الإيرادات القانونية ضد المدينين المدرجين فيها، وضد ذوي الحقوق والأشخاص الذين جعل المدين موطنهم الجبائي لديهم بموافقتهم، هؤلاء الأشخاص يمكن تحميلهم مسؤولية الأداء إذا ثبت وجود علاقة مباشرة بينهم وبين المدين الأصلي في إدارة الالتزامات الجبائية.

مثال الأول :

- مشتري العقار والمسؤولية الجبائية المترتبة عليه

فحسب المادة 94 [227]، عند تفويت عقار ، يجب على المالك الجديد التأكد من أداء الضرائب والرسوم المرتبطة بالعقار عن سنة البيع والسنوات السابقة، وإذا لم يتحقق المفوت إليه من ذلك، فإنه يصبح ملزما تضامنا مع المالك القديم أو صاحب حق الانتفاع بدفع الضرائب والرسوم المستحقة، غير انه إذا كان التفويت جزئيا ، ينصب الالتزام على جزء من الضرائب والرسوم بما يتناسب مع الحصة المفوتة فقط.

[226] المادة 93 من مدونة تحصيل الديون العمومية

[227] المادة 94 من مدونة تحصيل الديون العمومية

مثال الثاني

- تفويت الأصل التجاري أو المؤسسة التجارية

نجد المادة 96[228] ، عند بيع أو تفويت أصل تجاري أو مؤسسة خاضعة للضريبة المهنية ، يجب على المفوت إليه التأكد من أن المفوت قد سدد الضرائب المترتبة على النشاط التجاري قبل تاريخ التفويت، عبر شهادة رسمية تسلم من المحاسب المكلف بالتحصيل ، في حال عدم الالتزام بهذا الإجراء، يصبح المفوت إليه مسؤولا تضامنا عن أداء الضرائب الواجبة حتى تاريخ التفويت، كما يحق للإدارة متابعة المدين الأصلي والمفوت إليه معا لتحصيل الديون الضريبية المتراكمة.

ثالثا : التحصيل الجبري في حالة فتح مسطرة التسوية أو التصفية القضائية

عند فتح مسطرة التسوية أو التصفية القضائية في مواجهة المدين، تخضع الديون الضريبية لإجراءات خاصة، وذلك وفقا لما ورد في الكتاب الخامس من مدونة التجارة ، حيث تتضمن هذه الإجراءات ما يلي:

التصريح الإجباري بالديون الضريبية اي يجب على المحاسب التصريح بالدين الضريبي إلى السنديك خلال أجل شهرين من نشر الحكم بفتح المسطرة في الجريدة الرسمية، و إذا لم يتم التصريح خلال هذه المدة، فإن الدين يسقط قانونيا إذا كان قد نشأ قبل صدور الحكم.

التصريح يشمل جميع أنواع الديون اي تسري قاعدة التصريح الإجباري على الديون العادية والامتيازية، المضمونة وغير المضمونة برهن.

الفقرة الثانية : امتياز دين القابض على منتوج البيع

[228] المادة 96 من مدونة تحصيل الديون العمومية .

منحت مدونة تحصيل الديون العمومية للدين الضريبي صفة الامتياز، مما يجعله يستوفى بالأسبقية على باقي الديون من ناتج البيع، ويشمل هذا الامتياز المعدات، السلع، المحاصيل، والثمار، بالإضافة إلى عوائد وأكرية العقارات الخاضعة للضريبة، وذلك بغض النظر عن مالكها، ومع ذلك فقد حدد المشرع بعض الاستثناءات لهذا الامتياز، كما أشار إلى وجود امتيازات أخرى مقررة بنصوص خاصة.[229]

وبحكم طبيعة هذا الامتياز، فإن الملفات التنفيذية تنتهي غالبا بمسطرة التوزيع بالمحاصة، وهي العملية التي يتم خلالها توزيع ناتج البيع بين الدائنين، مع إمكانية تقديم اعتراضات من طرف القابض أو باقي الدائنين، حيث تنص المادة 105[230] من مدونة تحصيل الديون العمومية على أن الخزينة تتمتع ابتداء من تاريخ الشروع في تحصيل الجدول أو قائمة الإيرادات، بامتياز على جميع الأمتعة والمنقولات التي يملكها المدين أينما كانت، وكذلك على المعدات والسلع الموجودة في المؤسسة الخاضعة للضريبة والمخصصة لنشاطها.

وبناء على هذا، فإن امتياز المحاسب العمومي يشمل منتوج بيع كل المنقولات التي تعود ملكيتها للمدين، سواء كانت في حيازته أو مودعة لدى الغير، وتشمل المنقولات المادية والمعنوية، غير أن الاجتهاد القضائي يتجه نحو تضييق نطاق هذا المفهوم، معتبرا أن عبارة "أينما وجدت" تشير إلى المنقولات المادية فقط، تلك التي يمكن نقلها دون تلف، وبالتالي تستبعد المنقولات المعنوية مثل براءة الاختراع والأسهم والعلامات التجارية والحصص في الشركات من هذا الامتياز.

ويقتصر امتياز المحاسب على المنقولات التي يملكها المدين فعلا ، وعلى المعدات والسلع المستعملة في نشاط المؤسسة الخاضعة للضريبة، كما أن لفظ "المنقولات" الوارد في المادة 105[231] يفهم بأنه يقتصر على الأشياء المادية القابلة للنقل، ولا يشمل القيم المعنوية كالأصل

[229] عمر ازوكار، مرجع سابق، ص199
[230] عمر ازوكار، مرجع سابق، ص 200
[231] المادة 105 من مدونة تحصيل الديون العمومية

التجاري، أما المادة 107[232] من مدونة التحصيل، فقد نصت على بعض الاستثناءات من الامتياز المخول للخزينة، ومن أهمها:

الامتيازات الأربعة الأولى المنصوص عليها في المادة 1248[233] من قانون الالتزامات والعقود.

امتياز الأجراء المشار إليه في الفقرة الرابعة من نفس المادة وكذا المادة 382[234] من مدونة الشغل، الذي يعلو على امتياز الخزينة بخصوص منتوج بيع المقاولة.

فعندما لا يكفي منتوج البيع الجبري لسداد جميع ديون المدين، يتم اللجوء إلى مسطرة التوزيع بالمحاصة أمام المحكمة المختصة، ما لم يتم الاتفاق رضائيا بين الأطراف على طريقة توزيع العائدات طبقا لأحكام الفصلين 504 و505 [235]من قانون المسطرة المدنية، وفي هذه المرحلة يثار امتياز القابض ويتم ترتيب الدائنين حسب أولوية امتيازاتهم.

[232] المادة 107 من مدونة تحصيل الديون العمومية
[233] المادة 1248، من ق. ل ع.، مرجع سابق المادتين 504 و 505 من قانون المسطرة المدنية
[234] المادة 382 ، من مدونة الشغل
[235] المادتين 504 و 505 من قانون المسطرة المدنية

خلاصة الفصل الثاني

يشكل تحصيل الديون الضريبية إحدى الركائز الأساسية لضمان تمويل الميزانية العامة، وقد أقر المشرع المغربي من خلال مدونة تحصيل الديون العمومية مجموعة من الآليات القانونية التي تمكن كلا من الإدارة الجبائية والملزم من ممارسة حقوقهما في هذا المجال، فمن جهة خول القانون للخزينة العامة سلطات واسعة لتحصيل الديون، سواء عبر التحصيل الرضائي خلال الآجال القانونية، أو التحصيل الجبري عند الامتناع، وذلك من خلال وسائل كالإشعار بدون صائر ، الإنذار القانوني، الحجز، الإشعار للغير الحائز، بل وحتى الرهن الرسمي للخزينة المنصوص عليه في المواد من 113 إلى 116، والذي يعد ضمانة قانونية تتيح للخزينة تقييد عقارات المدين دون رضاه، ومن جهة أخرى لم يغفل المشرع ضمانات الملزم ، حيث أتاح له إمكانية الطعن في إجراءات التحصيل أمام القضاء الإداري، والتمتع بحقوق التبليغ، والتظلم، وطلب جدولة الدين أو تأجيل الأداء في حالات مبررة كما نصت المادة 7 من المدونة على أن التحصيل يتم في الأصل بطريقة رضائية، مما يكرس مبدأ حسن النية ويجنب اللجوء إلى الإكراه، وقد أكدت محكمة النقض_في عدة قرارات أن احترام التدرج الإجرائي وضمانات الدفاع يعد شرطا جوهريا لصحة إجراءات التحصيل.

خاتمة

في إطار التحديات المالية والاقتصادية التي تواجهها الدولة، تبرز الموارد الضريبية كركيزة أساسية لضمان تمويل السياسات العمومية وتحقيق التوازنات الاقتصادية والاجتماعية، فالضريبة باعتبارها أداة رئيسية ، تشكل المصدر الرئيسي للإيرادات العمومية، وهي بذلك تعكس جوهر العلاقة بين الدولة والمواطن في إطار تعاقدي يتأسس على مبدأ المساهمة التضامنية في تحمل الأعباء العامة.

غير أن تحقيق هذا الهدف لا يمكن أن يتم في غياب التوازن بين متطلبات الدولة في تعبئة مواردها المالية، وبين ضرورة صون حقوق الخاضعين للضريبة وضمان معاملتهم بعدالة وإنصاف، فمن جهة يقتضي تدبير الموارد الضريبية تمكين الإدارة من صلاحيات فعالة ووسائل قانونية رادعة لمكافحة التملص والتهرب، وتسريع وتيرة التحصيل، وتوسيع الوعاء الضريبي ، ومن جهة أخرى يستوجب احترام الحقوق الأساسية للخاضعين للضريبة، من خلال توفير ضمانات قانونية وإجرائية خلال جميع مراحل المسطرة الجبائية، بدءا من الفرض والربط إلى المراقبة والتحصيل، مرورا بحقوق الطعن والتظلم، وصولا إلى رقابة القضاء المالي والإداري.

لقد أبان الواقع العملي عن مفارقة مستمرة بين منطق الجباية التحصيلية، الذي يميل نحو تشديد المراقبة والضغط على الأداء، وبين منطق الضريبة العادلة التي ترتكز على الشفافية والعدالة الجبائية وهذا التوتر يزداد حدة في ظل ضعف الثقافة الجبائية لدى شريحة واسعة من المواطنين، وتعقيد النصوص الجبائية، وتفاوت القدرات الاقتصادية بين الملزمين.

لذلك فإن مستقبل السياسة الجبائية بالمغرب يقتضي اعتماد إصلاح شامل ومندمج، يقوم على مبادئ الحكامة الجبائية، من خلال تبسيط المساطر، وتوسيع القاعدة الضريبية، وتعزيز العدالة الجبائية، وضمان مزيد من الشفافية في الإنفاق العمومي، كما أن ترسيخ الثقة بين الإدارة الجبائية والخاضعين للضريبة، لا يمكن أن يتم إلا في ظل منظومة متوازنة تحترم حقوق الطرفين، وتجمع بين الفعالية المالية والعدالة الاجتماعية.

و في إطار التحولات التي تعرفها المنظومة الجبائية بالمغرب، يبرز تحصيل الديون الضريبية كأحد المحاور المحورية لتحقيق التوازن المالي وتوفير الموارد الضرورية لتمويل السياسات العمومية ، وتظهر دراسة هذا الجانب الطابع المركب للعلاقة بين الإدارة الضريبية والملزم ، حيث يتم التحصيل عبر مرحلتين أساسيتين: الأولى رضائية تعتمد على الأداء الطوعي، والثانية جبرية تفعل فيها الإجراءات القانونية القسرية لضمان استخلاص المستحقات الضريبية.

وقد أطر المشرع هاتين المرحلتين بإجراءات متباينة تراعي طبيعة كل منهما، بدءا من التبليغ والإشعار في مرحلة التحصيل الرضائي، وصولا إلى الحجز والتنفيذ في إطار التحصيل الجبري، كما تم تعزيز هذا الإطار بمنظومة ضمانات قانونية تراعي من جهة حق الخزينة في استيفاء ما بذمة الملزمين ، ومن جهة أخرى حقوق الملزم في الطعن والتظلم وطلب التأجيل أو وقف المتابعة.

وتجدر الإشارة إلى أن الدين الضريبي يخضع لترتيبات قانونية دقيقة، من أبرزها قواعد التقادم التي تحد من أمد المطالبة، و الامتياز الجبائي الذي يمنح للإدارة الأولوية على باقي الدائنين، ومن هنا يتجلى أن تحقيق التوازن بين الشدة في التحصيل واحترام الضمانات القانونية للملزم ، يعد ركيزة أساسية لترسيخ الثقة الجبائية وبناء نظام ضريبي عادل ومستدام.

وفي الختام ، نرى من الضروري الادلاء بالاستنتاجات العامة التي توصلت إليها من خلال بحثي في الموضوع.

- تسعى الدولة من خلال الموارد الضريبية إلى تحقيق التوازن المالي وضمان تمويل السياسات العمومية، ولكن هذا الهدف يجب أن يتناغم مع احترام الحقوق الفردية للخاضعين للضريبة، مما يفرض اعتماد مقاربة قانونية متوازنة.

- تمتلك الإدارة الجبائية وسائل قانونية قوية لتحصيل الضرائب، سواء عبر الأداء الطوعي أو من خلال التحصيل الجبري، هذه الوسائل تتجسد في إجراءات تنظيمية ومسطرية واضحة مثل الإنذار، الحجز، والبيع الجبري، ما يضمن استمرارية الموارد المالية للدولة.

- يخضع التحصيل لمجموعة من الضوابط القانونية التي تهدف إلى حماية الملزم من تعسف الإدارة، مثل واجب التبليغ، تحديد الآجال، وإمكانية الطعن.

- يوجد ترسانة قضائية تتيح للملزم اللجوء إلى المحاكم للطعن في الإجراءات المخالفة للقانون أو التي تشوبها عيوب شكلية أو جوهرية.

- رغم وجود النصوص القانونية التي تحمي الملزم ، إلا أن الواقع يظهر أحيانا هيمنة المقاربة الجبائية على حساب الضمانات الفردية، خاصة في حالات التحصيل الاستثنائي أو العاجل.

إنطلاقا من هذه الاستنتاجات، فقد حاولت بلورة بعض المقترحات التي من شأنها المساهمة في تجاوز بعض الإشكالات العالقة والتي أصبحت تفرض تدخلا تشريعيا.

- تحفيز المواطنة الجبائية عند الملزمين خارج الأساليب الترهيبية الواردة بالمدونة كمنح حوافز للملزمين في حالة الأداء قبل اجل الاستحقاق واشتراط سوء النية لتطبيق العقوبات الزجرية

- إدماج الرقمنة وتفعيل مساطر المصالحة والتسوية الودية يمكن أن يقلص من اللجوء إلى التحصيل الجبري ويعزز مبدأ التشاركية في العلاقة الجبائية

الملحق

Royaume du Maroc
Ministère de l'Economie et des Finances
Direction Générale des Impôts

المملكة المغربية
وزارة الاقتصاد والمالية
المديرية العامة للضرائب

نموذج RFC000A-08I

المديرية الجهوية أو الإقليمية للضرائب

إنـــــذار

ب: ..... موجه إلى السيد (ة).....

المكتب :..... القاطن (ة) ب .....

الحساب البريدي رقم : ..... رقم التعريف الضريبي : ⌊_⌊_⌊_⌊_⌊_⌊_⌊_⌊_⌊_⌊_⌊

بناء عل أحكام المواد 40 إلى 43 من القانون رقم 97-15 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية، يدع المدين المذكور أعلاه بواسطة هذا الإنذار لتسديد المبالغ المستحقة الآتي بيانها :

نوع الديون المستحقة	السنة	الفصل رقم	المبالغ المستحقة	ملاحظات
.....	⌊_⌊_⌊_⌊_⌊	⌊_⌊_⌊_⌊_⌊_⌊_⌊_⌊_⌊_⌊	⌊_⌊_⌊_⌊_⌊_⌊_⌊_⌊_⌊_⌊	
.....	⌊_⌊_⌊_⌊_⌊	⌊_⌊_⌊_⌊_⌊_⌊_⌊_⌊_⌊_⌊	⌊_⌊_⌊_⌊_⌊_⌊_⌊_⌊_⌊_⌊	
.....	⌊_⌊_⌊_⌊_⌊	⌊_⌊_⌊_⌊_⌊_⌊_⌊_⌊_⌊_⌊	⌊_⌊_⌊_⌊_⌊_⌊_⌊_⌊_⌊_⌊	
.....	⌊_⌊_⌊_⌊_⌊	⌊_⌊_⌊_⌊_⌊_⌊_⌊_⌊_⌊_⌊	⌊_⌊_⌊_⌊_⌊_⌊_⌊_⌊_⌊_⌊	
		الم.ج.م.وع	⌊_⌊_⌊_⌊_⌊_⌊_⌊_⌊_⌊_⌊	
		تكلفة هذا الإنذار	⌊_⌊_⌊_⌊_⌊_⌊_⌊_⌊_⌊_⌊	
		مجموع المبالغ المستحقة	⌊_⌊_⌊_⌊_⌊_⌊_⌊_⌊_⌊_⌊	

.....و حرر ب..... بتاريخ

المحاسب المكلف بالتحصيل

(15-97 من القانون 40 .و بناء على القائمة الأصلية للإنذار (المادة ⌊_⌊_⌊ ⌊_⌊_⌊ ⌊_⌊_⌊_⌊ بتاريخ ⌊_⌊_⌊_⌊_⌊ في سنة

) .....مأمور التبليغ و التنفيذ للخزينة لدى إدارة الضرائب الحامـل للانتداب 1أنا الموقع أسفله (

.....رقم

I - أصرح أنني قمت بتبليغ الإنذار

.....للسيدة (ة) .....القاطن (ة) ب

.....

(3) .....مطالبا إياه بأداء ما قدره (2أو عند وجودي بمحل إقامته خاطبت السيد (ة) (

(3..... درهم الذي يمثل مجموع المبالغ المستحقة لصندوق..... بما في ذلك تكلفة هذا الإنذار (

.....

) يوما، ابتداء من تاريخ هذا الإنذار، سيباشر التحصيل الجبري بكل 30كما أشعرته أنه في حالة عدم أداء المبالغ المذكورة في أجل ثلاثين (
.الوسائل القانونية، لا سيما الحجز و بيع الأثاث و الأمتعة المنقولة التي في ملكيته

.و بناء عليه، سلمت له هذا الإنذار

II - أصرح أنني قمت بإلصاق الإنذار

⌊_⌊_⌊_⌊_⌊_⌊_⌊_⌊_⌊_⌊ بإخر موطن السيد (ة)..... رقم التعريف الضريبي

) ..... درهم4الكائن ب..... و المدين بما قدره (

من 43و يعتبر بذلك مبلغا تبليغا صحيحا في اليوم العاشر الذي يلي التاريخ المشار إليه أعلاه، و ذلك طبقا لأحكام الفقرة الأخيرة من المادة
. السالف الذكر15-97القانون رقم

) ..... لصندوق .....، و في حالة عدم أداء 3و عليه فإن المدين مطالب بأداء مبلغ (
) يوما ابتداء من اليوم العاشر الذي يلي هذا الإنذار، سيباشر التحصيل الجبري بكل الوسائل القانونية، لا 30المبلغ المذكور في أجل ثلاثين (
.سيما الحجز و بيع الأثاث و الأمتعة و المنقولات التي في ملكيته

و تجدر الإشارة أنه إذا تم الأداء قبل انصرام أجل عشرة أيام انطلاقا من تاريخ هذا الإلصاق، فإن تكلفة الإنذار لن تكون واجبة الأداء

إمضاء المأمور المكلف بالتبليغ

.....

) بيان الاسم العائلي و الشخصي لمأمور التبليغ و التنفيذ للخزينة لدى إدارة الضرائب1.

.) بيان اسم المدين أو اسم الشخص الذي تسلم الإنذار2

.) بيان المبلغ بالأحرف3

) مجموع المبالغ المستحقة دون تكلفة الإنذار4

Royaume du Maroc
Ministère de l'Economie et des Finances
Direction Générale des Impôts

المملكة المغربية
وزارة الاقتصاد والمالية
المديرية العامة للضرائب

نموذج RFC001A-08I

المديرية الجهوية أو الإقليمية للضرائب
ب: .....
المكتب: .....
الحساب البريدي رقم : .....

إنذار بمثابة حجز تحفظي

في سنة ⌊⌊⌊⌊ يوم ⌊⌊ و شهر ⌊⌊

بناء على جداول الضرائب و قوائم الإيرادات و أوامر المذاخيل التنفيذية المشار إليها في المادة 4 من القانون رقم 97-15 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية؛

تطبيقا لأحكام الفقرة الثانية من المادة 53 من القانون رقم 97-15 السالف الذكر،

و بطلب من (1) .....الجاعل محل المخابرة معه بمكتبه،

أنا الموقع أسفله (2) .....مأمور التبليغ و التنفيذ للخزينة لدى إدارة الضرائب الحامل للانتداب رقم.....؛

I -أصرح أنني قمت بتبليغ هذا الإنذار

إلى السيد (ة) ..... رقم التعريف الضريبي ⌊⌊⌊⌊⌊⌊⌊⌊ القاطن (ة) ب ..... أو عند وجودي بمحل إقامته خاطبت السيد (ة)..... مطالبا إياه بأداء ما قدره ⌊⌊⌊⌊⌊⌊⌊⌊⌊ الذي يمثل مجمع المبالغ المستحقة بصندوق ..... و ذلك بناء على السندات التنفيذية الآتي بيانها :

نوع الديون المستحقة	السنة	المبالغ المستحقة	ملاحظات
.....	⌊⌊⌊⌊	⌊⌊⌊⌊⌊⌊⌊⌊	.....
.....	⌊⌊⌊⌊	⌊⌊⌊⌊⌊⌊⌊⌊	.....
.....	⌊⌊⌊⌊	⌊⌊⌊⌊⌊⌊⌊⌊	.....
.....	⌊⌊⌊⌊	⌊⌊⌊⌊⌊⌊⌊⌊	.....
مجموع المبالغ المستحقة		⌊⌊⌊⌊⌊⌊⌊⌊	

و نظرا لاستجابة السيد (ة)..... لهذا الإنذار بأداء ما بذمته، فإن المبلغ المبين أعلاه تضاف إليه تكلفة هذا الإنذار بنسبة 2 ٪ حسب التعرفة المحددة في المادة 91 من القانون رقم 97-15 السالف الذكر بما قدره ⌊⌊⌊⌊⌊⌊⌊⌊ درهم.

تم إيقاف الحجز التحفظي و سلم له وصل تحت رقم .....

و صرحت له أنه في حالة عدم أداء هذه المبالغ، سيتم القيام في الحين بالحجز التحفظي على الأثاث و المنقولات التي في ملكيته.

---

1) المحاسب المكلف بالتحصيل

2) الاسم العائلي و الشخصي لمأمور التبليغ و التنفيذ للخزينة لدى إدارة الضرائب.

II -أصرح أنني قمت بالحجز التحفظي

المملكة المغربية
وزارة الاقتصاد والمالية
المديرية العامة للضرائب

Royaume du Maroc
Ministère de l'Economie et des Finances
Direction Générale des Impôts

نموذج RFC070A-17I

المديرية الجهوية أو الإقليمية للضرائب
ب: .....
قباضة إدارة الضرائب
ب: .....

محضر البيع

في سنة لللا يوم للا و شهر للا
بناء على الترخيص بالحجز و البيع الصادر عن السيد.....(1)
بتاريخ.....
و بناء على محضر الحجز الذي حرره السيد ..... بتاريخ.....
أنا الموقع أسفله،..... مأمور التبليغ و التنفيذ لإدارة الضرائب الحامل للانتداب رقم.....
و حيث أن السيد..... لم يؤد لصندوق المحاسب المشار إليه أعلاه المبالغ
التي في ذمته بموجب السندات التنفيذية و التي على أساسها تم تنفيذ الحجز ؛
و بعد إبلاغ العموم أن أداء ثمن البيع سيتم نقدا و أن الأشياء التي تم اقتناؤها يجب أخذها فورا تحت طائلة إعادة بيع الأشياء عن طريق المزاد العلني.
ثم قمت ببيع المحجوزات أدناه إلى المزايد الذي قدم أعلى عرض و ذلك بحضور (2) أو في غياب السيد..... الطرف المحجوز عليه ب..... (3) على الساعة.....

الأشياء المبيعة	المشتري	ثمن الاقتناء في المزاد
.....	.....	.....
.....	.....	.....
.....	.....	.....
.....	.....	.....
المجموع العام		.....

و قد تمت تصفية تكلفة هذا الإجراء بنسبة 1 % طبقا للتعرفة المحددة في المادة 91 من القانون رقم 97-15 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية، بما قدره ..... درهم.
و بناء عليه، قمت بتحرير هذا المحضر و سلمته في التاريخ المبين في شهادة التسليم إلى :

1) السيد..... المدين.
2) السيد..... الحارس.
3) السيد..... المقتني.

في.....، بتاريخ.....
عون التبليغ و التنفيذ لإدارة الضرائب

---

(1) تبيان رئيس الإدارة التي ينتمي إليها المحاسب المكلف بالتحصيل
(2) شطب على ما يلبق
(3) بين مكان البيع

إيقاف البيع

حيث أن محصول الأشياء المبيعة كاف لتسديد مجموع المبالغ المستحقة، أعلنت إنهاء عملية البيع و قمت بتسليم الأشياء الغير المبيعة للمالك الذي أقر، أمام الشهود، أنه تسلمها ثم وقع هذا المحضر.

و قد تمت تصفية تكلفة هذا الإجراء بنسبة 1 % طبقا للتعرفة المحددة في المادة 91 من القانون رقم 97-15 مدونة تحصيل الديون العمومية بما قدره ..... درهم.

و بناء عليه، قمت بتحرير هذا المحضر و سلمته في التاريخ المبين في شهادة التسليم إلى :
1) السيد..... المدين
2) السيد ..... الحارس

الشاهد الأول (4) .....
الشاهد الثاني (4) .....
مالك الأشياء المحجوزة (4) .....

في.....، بتاريخ.....
عون التبليغ و التنفيذ لإدارة الضرائب

تأجيل البيع لعدم توفر المشتري

حيث أنه في التاريخ المحدد للبيع لم يتقدم أي مشتر، فإن عملية البيع تم تأجيلها لتاريخ لاحق سيتم إبلاغه للعموم بكل وسائل الإشهار المنصوص عليها في القانون.

و بناء عليه، قمت بتحرير هذا المحضر و سلمته في التاريخ المبين بشهادة التسليم إلى :
1) السيد ..... المدين
2) السيد..... الحارس

في.....، بتاريخ.....
عون التبليغ و التنفيذ لإدارة الضرائب

تعليق عملية البيع

حيث اتضح أن هناك بينا في تقدير الأثمنة المقترحة لاقتناء الأشياء المعروضة للبيع، الشيء الذي من شأنه أن يلحق ضررا بتحصيل المبالغ المستحقة، قمت إثر ذلك بتعليق البيع إلى تاريخ لاحق سيتم إبلاغه للعموم بكل وسائل الإشهار المنصوص عليها في القانون.

و بناء عليه، قمت بتحرير هذا المحضر و سلمته في التاريخ المبين بشهادة التسليم إلى :
1) السيد..... المدين
2) السيد..... الحارس

في.....، بتاريخ.....
عون التبليغ و التنفيذ لإدارة الضرائب

---

(4) في حالة إيقاف البيع و إعادة الأشياء غير المبيعة للمالك

Royaume du Maroc
Ministère de l'Economie et des Finances
Direction Générale des Impôts

المملكة المغربية
وزارة الاقتصاد والمالية
المديرية العامة للضرائب

نموذج RFC110A07I

المديرية الجهوية أو الإقليمية للضرائب
ب: .....
قباضة إدارة الضرائب ب :.....
.....

إعلان بتبليغ إشعار للغير الحائز

إلى السيد (ة).....
.....
رقم التعريف الضريبي : ⌊⌊⌊⌊⌊⌊⌊⌊⌊⌊

يشرفني أن أخبركم، أنه تطبيقا لأحكام المواد 100 إلى 104 من القانون رقم 97-15 بمثابة مدونة التحصيل الديون العمومية، أنني قمت بتبليغ إشعار الحائز بتاريخ..... إلى السيد..... (1) قصد أداء ما قدره ⌊⌊⌊⌊⌊⌊⌊⌊⌊ (2) درهم و ذلك في حدود الأموال التي يحوزها لفائدتكم أو هو مدين بها تجاهكم عن مجموع الديون الآتي بيانها :

نوع الدين	السنة	رقم	المبلغ
.....	⌊⌊⌊⌊⌊	.....	⌊⌊⌊⌊⌊⌊⌊⌊⌊
.....	⌊⌊⌊⌊⌊	.....	⌊⌊⌊⌊⌊⌊⌊⌊⌊
.....	⌊⌊⌊⌊⌊	.....	⌊⌊⌊⌊⌊⌊⌊⌊⌊
تكلفة الإشعار للغير الحائز			⌊⌊⌊⌊⌊⌊⌊⌊⌊
المجموع			⌊⌊⌊⌊⌊⌊⌊⌊⌊

في..... بتاريخ.....

المحاسب المكلف بالتحصيل

---
(1) الإسم الكامل أو تسمية الغير الحائز
(2) الأرقام و الحروف

Royaume du Maroc
Ministère de l'Economie et des Finances
Direction Générale des Impôts

المملكة المغربية
وزارة الإقتصاد والمالية
المديرية العامة للضرائب

نموذج RFC140A-19I

المديرية الجهوية أو الإقليمية قباضة إدارة الضرائب العنوان الهاتف البريد الالكتروني

محـضـر

*** الحجز الموقوف (1)** ☐
*** الحجز التنفيذي (1)** ☐
*** عدم وجود ما يحجز (1)** ☐

بناء على جداول الضرائب وقوائم الإيرادات وأوامر المداخيل التنفيذية الأخرى، المشار إليها في المادة 4 من القانون رقم 97-15 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية.
وتطبيقا لأحكام المادتين 49 و 50 من القانون رقم 97-15 السالف الذكر، و بناء على الترخيص الصادر عن السيد رئيس الإدارة
وبطلب من السيد ..... قابض إدارة الضرائب الجاعل محل المخابر ة بمكاتبه
أنا الموقع أسفله،..... مأمور التبليغ والتنفيذ بإدارة الضرائب، الحامل للانتداب
رقم ..... قمت بتذكير المدين (ة) .....
رقم البطاقة الوطنية للتعريف ..... رقم التعريف الضريبي .....
المقر الاجتماعي أو الموطن الضريبي .....
بالإنذار الموجه له مطالبا إياه بأداء ما بذمته من ديون ومبالغ مستحقة بناء على السندات التنفيذية الآتي بيانها :

نوع الدين	السنة	رقم الفصل	المبلغ المستحق
		المجموع	

I -الحجز الموقوف

حيث أن المدين أدى ما بذمته بما في ذلك تكلفة هذا الإجراء والتي تمت تصفيتها بنسبة 1 ٪ طبقا للتعرفة المحددة في المادة 91 من القانون رقم 97-15 السالف الذكر بما قدره ..... درهم،

فقد تم إيقاف الحجز وسلم له وصل تحت رقم .....

في.....، بتاريخ.....
مأمور التبليغ والتنفيذ بإدارة الضرائب

---
1) شطب على ما لا يليق

المديرية العامة للضرائب

Royaume du Maroc
Ministère de l'Economie et des Finances
Direction Générale des Impôts
نموذج RFC230A-07I

المملكة المغربية
وزارة الإقتصاد والمالية
المديرية العامة للضرائب

المديرية العمة للضرائب
المديرية الجهوية أو الإقليمية للضرائب
ب: .....
قباضة إدارة الضرائب ب :.....
.....

في ..... بتاريخ .....

طلب استعجالي
مرفوع إلى السيد رئيس المحكمة الابتدائية ب..... من أجل تطبيق الإكراه البدني وفقا للمواد 76 إلى 83 من القانون رقم 97/15 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية

لفائدة : قابض إدارة الضرائب ..... الجاعل محل المخابرة معه بمكاتبه
ضد : السيد (1) .....
المهنة : .....
الساكن :.....
رقم بطاقة التعريف الوطنية : ⊔⊔⊔⊔⊔⊔⊔⊔ رقم التعريف الضريبي : ⊔⊔⊔⊔⊔⊔⊔⊔⊔⊔

ليتفضل السيد رئيس المحكمة الموقرة بقبول ما يلي :

حيث يعتبر السيد .....مدينا بديون مختلفة مبلغها ⊔⊔⊔⊔⊔⊔⊔⊔⊔⊔
(أنظر مستخرج الجداول المرفقة)
و حيث أن المتابعات الممارسة في حقه لم تؤد لأية نتيجة؛
و حيث أن المدين لم يدل بما يثبت عسره؛
و حيث أن مقتضيات القانون رقم 97/15 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية تسمح للعارض بمتابعة المدين عن طريق الإكراه البدني؛

و حيث أن .....
.....

---
(1) الاسم الكامل للمدين سواء كان مدينا بصفة شخصية أو نائبا عن المدين الفعلي.

لهذه الأسباب

لائحة المراجع :

1- كتب باللغة العربية :

- ✓ عبد الفتاح بلخال، الضرائب في المغرب وفق آخر التعديلات المدرجة في قانون مالية 2009، الجزء الأول، مطبعة دار ابي رقراق للطباعة والنشر، الرباط الطبعة الأولى.
- ✓ يونس مليح، العدالة الضريبية بالمغرب بين مساطر التأسيس والتحصيل المنازعة ، الطبعة الأولى، سنة 2021.
- ✓ سعيد جفري، تدبير المالية العمومية بالمغرب، مطبعة اوماكراف، الدار البيضاء، السنة 2009
- ✓ مهدي محفوظ، علم المالية العامة والتشريع الضريبي (الموازنة والنفقات والقروض العامة : دراسة مقارنة) ، الطبعة الرابعة، سنة 2005.
- ✓ فتحي والي، التنفيذ الجبري ، دار النهضة العربية للنشر والتوزيع، طبعة 1990.
- ✓ حجيبة جهكدان، تحصيل الديون الضريبية بين قانون المسطرة المدنية وخصوصيات التشريع الضريبي ، المطبعة الوراقة الوطنية، طبعة الأولى ماي 2006.
- ✓ اولتيت ابراهيم، القانون الجبائي المغربي والتوازن بين حقوق الخزينة وضمانات الخاضع للضريبة ، مطبعة قرطبة، أكادير السنة 2016.
- ✓ عبد الفتاح بلخال، علم المالية العامة والتشريع المالي المغربي، الطبعة الأولى 2005.
- ✓ محمد قصري، " المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء المغربي" مطبعة دار ابي رقراق، الطبعة الثانية 2009 .
- ✓ الحسن كثير، التبليغ في المادة الجبائية على ضوء التشريع الجبائي والاجتهاد القضائي، مطبعة الأمنية، الرباط، سنة 2012.
- ✓ سعيد العربي، إشكالية تحصيل ديون الدولة : محاولة في التأصيل وبحث مداخل الإصلاح، الرباط، مطبعة المعارف الجديدة2016.
- ✓ محمد السماحي، مسطرة المنازعة في الضريبة، مطبعة الصومعة، الطبعة الأولى 1997.

- ✓ عبد الرحيم الكنبداري، تحصيل الديون الضريبية مقاربة قانونية وقضائية، المطبعة المعارف، الطبعة الأولى 2012.
- ✓ محمد عبد اللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، مطبوعات جامعة الكويت، الطبعة الأولى 1999.
- ✓ عمر ازوكار، الدليل العملي لمدونة التحصيل الديون العمومية ، مطبعة النجاح الجديدة CTP الدار البيضاء، الطبعة الأولى 2017.
- ✓ عبد الرحمان ابليلا، رحيم الطور، تحصيل الديون العمومية على ضوء المدونة الجديد، مطبعة الأمنية الإيداع سنة 2000
- ✓ مأمون الكزبري، التحفيظ العقاري والحقوق العينية الأصلية والتبعية في ضوء التشريع المغربي، الجزء الثاني، الحقوق العينية الأصلية والتبعية، دار الهلال العربية للطباعة والنشر، مصر، الطبعة الثانية 1937، ص 321.
- ✓ المصطفى معمر، " مدخل لدراسة المالية العامة، قانون الميزانية - القانون الضريبي" ، مطبعة وراقة سجلماسة الزيتون مكناس، طبعة 2014، ص 192.
- ✓ محمد شكري، القانون الضريبي ، دارسة تحليلة وعملية من أجل تبسيط المدونة العامة للضرائب ، الجزء الأول، مطبعة النجاح الجديدة، سنة 2015.
- ✓ سعد محيي محمد، الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية ، مكتبة و مطبعة الإشعاع الفنية الإسكندرية.
- ✓ محمد حنين : "تقادم ديون الدولة" مجلة القانون المغربي مطبعة دار السلام، الرباط 1005، سنة 2002.
- ✓ عصام الوراري، المنازعات الضريبية وتحصيل الديون العمومية دراسات و أبحاث في ضوء التوجهات الحديثة للقضاء الإداري ، الجزء الثاني، مطبعة الأمنية، الرباط سنة 2021.

2- رسائل أطروحات :

- ✓ ماء العينين الشيخ الكبير، الآجال في تحصيل الديون العمومية، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام مسلك العلوم والتقنيات الضريبية ، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية سطات، السنة الجامعية 2014/2013.
- ✓ حياة وقسو، قراءة في مدونة تحصيل الديون العمومية ، التحصيل الرضائي والتحصيل الجبري نموذجا، رسالة ماستر قانون المنازعات، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بمكناس، السنة الجامعية 2020/2019.
- ✓ رضوان اعميمي، ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة الضريبية وسلطات القضاء الإداري، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام والعلوم السياسية، جامعة محمد الخامس بالرباط، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بسلا، السنة الجامعية 2015/2014.
- ✓ عبد العزيز لقصيبي، تحصيل الديون العمومية، ماستر العلوم الإدارية والمالية بكلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية الرباط – سلا، السنة الجامعية 2018/2017.
- ✓ عبد الحميد الحنودي، تحصيل الديون العمومية في التشريع والقضاء المغربي، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية اكدال الرباط، السنة الجامعية 2006 /2007.
- ✓ عبد الرحمان تزكيني، نظام الإكراه البدني في ميدان تحصيل الديون العمومية، رسالة ديبلوم السلك العالي في التدبير الإداري، المدرسة الوطنية للإدارة، يناير 2007.
- ✓ مهدي خرجوج، الرقابة القضائية على العيوب المسطرية في المادة الجبائية بالمغرب ، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام والعلوم السياسية كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية سلا، السنة الجامعية 2018/2017.
- ✓ ايمان اغابي، آليات تحصيل الديون العمومية بالمغرب بين استيفاء حقوق الخزينة والضمانات المخولة للملزم، رسالة لنيل شهادة الماستر في القانون العام المعمق

تخصص الإدارة والمالية العامة ، جامعة عبد المالك السعدي، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية طنجة، السنة الجامعية 2008/2007.

- ✓ سعاد قسيمي، التحصيل الجبري للديون العمومية عن طريق الإكراه البدني وفق قانون 15.97 ، رسالة لنيل شهادة الماستر في القانون الخاص، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة القاضي عياض مراكش، السنة الجامعية 2012/2011.
- ✓ فدوى الحسناوي، دور القضاء في بناء التوازن في العلاقة بين الإدارة الضريبية والملزم، بحث لنيل شهادة الماستر في القانون العام، جامعة مولاي اسماعيل، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية مكناس، السنة الجامعية 2017/2016.
- ✓ زهير شهيد، المنازعات الضريبية في التحصيل، ماستر المالية العامة والضرائب ، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية المحمدية، السنة الجامعية 2019/2018.
- ✓ بشرى مراوي، التحصيل الجبري للديون العمومية ، بين مقتضيات القانون واشكالات التطبيق، رسالة لنيل شهادة الماستر في القانون العام، مسلك العلوم والتقنيات الضريبية ، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة الحسن الأول سطات، السنة الجامعية 2012/2011.
- ✓ مبارك الركيبي، المراقبة الضريبية وأثرها على تعديل الأساس الضريبي، رسالة لنيل شهادة الماستر في القانون العام، جامعة الحسن الأول، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية سطات، السنة الجامعية 2010/2009.

3- المقالات :

- ✓ يونس مليح، الإدارة الضريبية والملزم ، نحو علاقة جبائية متوازنة، مجلة كاف بريس 24 شتنبر 2019.
- ✓ عبد المولى المسعيد، مقال حول الضمانات المسطرية للملزم أثناء مرحلة التحصيل الضريبي ، المصدر مسارات في الأبحاث والدراسات القانونية السنة، 2018.

- ✓ إدريس الطاهري، آلية الاشعار للغير الحائز في مجال تحصيل الديون العمومية بالمغرب ، جامعة سيدي محمد بن عبد الله كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية فاس، مجلة المعرفة العدد الثاني والعشرون، دجنبر 2024.
- ✓ عبد اللطيف العمراني /مراد الخروبي "الإصلاح الجديد في ميدان تحصيل الضرائب والديون العمومية" ، مجلة الحقوق المغربية ، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية الرباط، سلسلة مواضيع الساعة، عدد 22، الطبعة الأولى، 2000.
- ✓ مصطفى امنصور، إجراءات تحصيل الديون العمومية – الحجز على العقار نموذجا، سلسلة أبحاث قانونية جامعية معمقة، العدد 46 بتاريخ 2021/02/09.
- ✓ يونس مليح، الضمانات المسطرية للملزم أثناء مرحلة التحصيل الضريبي ، مقال منشور بمجلة مسارات في الأبحاث والدراسات القانونية، عدد 4، سنة 2018.
- ✓ عبد اللطيف العمراني /مراد الخروبي "الإصلاح الجديد في ميدان تحصيل الضرائب والديون العمومية" ، مجلة الحقوق المغربية ، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية الرباط، سلسلة مواضيع الساعة، عدد 22، الطبعة الأولى، 2000.
- ✓ عبد الغفور أملال، الرهن الرسمي للخزينة ، منشورات دار الآفاق المغربية للنشر والتوزيع، الطبعة 2023 موقع دار الآفاق المغربية للنشر و التوزيع – الرهن الرسمي للخزينة
- ✓ محمد لمزوغي : التنفيذ عن طريق الإكراه البدني من خلال مستجدات مدونة تحصيل الديون العمومية ، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مواضيع الساعة، عدد 31 ، 2001.
- ✓ إدريس حمر، الامتيازات، بحث منشور في عمل كتابة الضبط بالمحاكم بندوات كتابات الضبط، عدد مزدوج 82/81، منشورات المعهد العالي للقضاء، الرباط، الطبعة الأولى، 1998.
- ✓ أيوب الشرباوي، المنازعات حول عيب عدم احترام التدرج في إجراءات التحصيل، باحث بماستر قانون الأعمال، المصدر موقع العلوم القانونية، السنة 2018/11/08.

- ✓ لحرش فريد، التحصيل الجبري للديون العمومية وبعض معيقات التحصيل، بحث التدريب المهني بوزارة المالية، السنة الدراسية 2009/2008.
- ✓ محمد بلفقيه، الاشعار للغير الحائز واشكالية الخضوع لتراتبية إجراءات التحصيل، المنصة العلمية Maroc Droit،2009-2023
- ✓ منشورات الخزينة العامة للمملكة حول المنازعات القضائية في ميدان تحصيل الديون العمومية يتضمن أعمال الدورات التكوينية المنظمة لفائدة قباض واطر الخزينة العامة للمملكة ، مقال للأستاذ عبد الحميد، مستشار بالمحكمة الإدارية بمراكش، دراسة أولية لبعض مقتضيات مدونة تحصيل الديون.

4- نصوص قانونية

- ✓ دستور المملكة 2011، الظهير الشريف رقم 1.11.91 الصادر في 27 من شعبان 1432 (29 يوليوز2011) بتنفيذ نص الدستور، الجريدة الرسمية عدد 5964 مكرر بتاريخ 28 شعبان 1432 (30 يوليوز 2011).
- ✓ القانون رقم 15.97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية الصادر بتنفيذه الظهير الشريف 1.00.175 صادر في 28 من محرم 1421 (03 ماي 2000) ، المنشور بالجريدة الرسمية عدد 4800 بتاريخ 28 صفر 1421 (بتاريخ فاتح يونيو 2000).
- ✓ الظهير الشريف الصادر في فاتح جمادى الأولى 1353 (21 غشت1935) بسن نظام المتابعات في ميدان الضرائب والرسوم المماثلة والديون الأخرى المستخصلة من طرف أعوان الخزينة.
- ✓ الكتاب الخامس من مدونة التجارة الصادرة بتنفيذ الظهير الشريف رقم 1.96.83 من ربيع الأول 1417 الموافق لفاتح اغسطس 1996، منشور بالجريدة الرسمية عدد 4418 في 1996/10/3.
- ✓ القانون 40.08 للسنة المالية 2009 ، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 147.08.1 صادر في 2 محرم 1430 (30) ديسمبر (2008) ، والمنشور بالجريدة الرسمية عدد 5695 مكرر الصادرة في 31 دجنبر 2008.

- ✓ الظهير الشريف بمثابة قانون رقم 1.74.447 بتاريخ 11 رمضان 1394 الموافق ل 28 شتنبر 1974 المتعلق بقانون المسطرة المدنية، منشور بالجريدة الرسمية عدد 3230 مكرر ، بتاريخ 13 رمضان 1394(30 شتنبر 1974) .
- ✓ القانون رقم 22.01 المتعلق بقانون المسطرة الجنائية الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.02.255 بتاريخ 25 من رجب 1423 (3 أكتوبر 2002) ، منشور بالجريدة الرسمية عدد 5078 بتاريخ 27 ذي القعدة 1423 (30 يناير 2003).
- ✓ المدونة العامة للضرائب المحدثة بموجب المادة 5 من قانون المالية رقم 06.43 لسنة المالية 2007 ، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.06.232 بتاريخ 10 ذي الحجة 1427 "31 ديسمبر 2006".
- ✓ قانون الالتزامات والعقود المغربي صدر بموجب الظهير الشريف المؤرخ في 9 رمضان 1331 (12 أغسطس 1913).
- ✓ المرسوم الملكي رقم 330.66 بتاريخ 21 أبريل 1967 بسن نظام عام للمحاسبة العمومية، كما وقع تتميمه ج. ر عدد 2843، بتاريخ 26 أبريل 1976.

5- الأحكام والقرارات القضائية

- ✓ قرار صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط عدد 2019/456، بتاريخ 2019/06/12، ملف رقم 2019/7110/1234)
- ✓ قرار صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء عدد 2021/1024، بتاريخ 2021/11/15، ملف رقم 2021/7107/4567)
- ✓ قرار صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، عدد 2020/789، بتاريخ 2020/09/22، ملف رقم 2020/7110/2345)
- ✓ القرار الصادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء عدد 2022/1123، بتاريخ 2022/11/14، ملف رقم 2022/7107/4567)
- ✓ قرار صادر عن محمكة النقض القرار رقم 445 الصادر بتاريخ 4 أبريل 2019 في الملف الإداري رقم 2231/4/1/2017

- ✓ القرار الصادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، عدد 2019/456، بتاريخ 2019/06/12، ملف رقم 2019/7110/1234).
- ✓ القرار الصادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء،عدد 2021/1120، بتاريخ 2021/12/10، ملف رقم 2021/7107/4567)
- ✓ القرار صادر عن محمكة النقض، عدد 199 الصادر بتاريخ 21 فبراير 2019:عدد 1429/4/1/2017، تحصيل جبري لديون عمومية – إجراءاته طبقا للمواد من 36 إلى 41 من مدونة تحصيل الديون العمومية.
- ✓ قرار صادر عن محمكة النقض عدد 183 بتاريخ 14 فبراير 2019 (الملف الإداري عدد 183/4/1/2017) يتعلق بدعوى الغاء إشعار للغير الحائز
- ✓ قرار محمكة النقض رقم 143، المصري بتاريخ 20/196901، المكتب الفني، تم ذكره بمؤلف عبد الحكم فودة، جرائم الاحتيال " النصب وخيانة الأمانة والشيك وألعاب القمار" في ضوء الفقه وقضاء النقض، دار المطبوعات الجامعية.

6- Les ouvrages

- ✓ Francis LEFEBVRE : le contentieux fiscal, édition lefevre, .novembre 2002
- ✓ Jacques Grosclaude, philipe marchesou, procédure fiscales, .dalloz, 1998

7- Site Web

- ✓ Ministère de l'action et des comptes publics français, paiement des impôts – particuliers, le site du Paiement de l'impôt www.telepaiement.dgfip.finances.gouv.fr
- ✓ Www.tax.gov.ma
- ✓ http://www.impots.gouv.fr/portal/dgi/public/particuliers

- ✓ Code général des impôts – Légifrance](https://www.legifrance.gouv.fr/codes/id/LEGITEXT000006069577
- ✓ Livre des procédures fiscales – Article L252] A](https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_lc/LEGIARTI000006302408
- ✓ Guide pratique du recouvrement fiscal- impots.gouv.fr)(https://www.impots.gouv.fr)
- ✓ .http://www.pratique.fr/paiement-impôt-revenu.html

فهرس

إهداء.....2
شكر وتقدير.....3
مقدمة :.....4
الفصل الأول : التحصيل في المرحلة الرضائية والجبرية.....11
المبحث الأول : إجراءات التحصيل الضريبي في المرحلة الرضائية.....11
المطلب الأول : إجراءات التحصيل الضريبي في المرحلة الرضائية.....11
الفقرة الأولى : مرحلة الأداء الرضائي للدين الضريبي.....11
الفقرة الثانية : وسائل الأداء للدين الضريبي.....20
المطلب الثاني : آجال التحصيل الرضائي في القانون المغربي والمقارن.....24
الفقرة الأولى : تاريخ الشروع والاستحقاق في التحصيل وفق القانون المغربي.....24
الفقرة الثانية : تاريخ الشروع في التحصيل فرنسا نموذجا.....31
المبحث الثاني : إجراءات التحصيل في المرحلة الجبرية.....34
المطلب الأول : درجات التحصيل الجبري ومقدماته.....34
فقرة الأولى : إشعار بدون صائر (Avis sans frais).....35
الفقرة الثانية : الإنذار القانوني بالأداء.....37
الفقرة الثالثة : حجز المحاسب لأموال المدين ومن في حكمه.....38
الفقرة الرابعة : البيع.....40
المطلب الثاني : الإجراءات الاستثنائية أو الخاصة للتحصيل الضريبي.....42
الفقرة الأولى : الإكراه البدني.....42
الفقرة الثانية : افتعال العسر.....46
الفقرة التالثة : الاشعار للغير الحائز.....47
المطلب الثالث : العيوب المسطرية المثارة خلال مرحلة التحصيل.....50
الفقرة الأولى : عدم احترام الإجراءات السابقة للتحصيل الجبري.....50
الفقرة الثانية : عدم احترام الإجراءات العادية للتحصيل الجبري.....51
الفقرة التالثة : بطلان المساطر الاستثنائية للتحصيل.....52
الفصل الثاني : الآليات القانونية الممنوحة للخزينة والملزم لتحصيل الديون الضريبية.57

المبحث الأول : المساطر المخولة للخزينة والملزم لتحصيل الديون الضريبية 57
المطلب الأول : السلطات المخولة للخزينة لتحصيل الديون الضريبية 57
الفقرة الأولى : المساطر المخولة للخزينة في تحصيل الديون الضريبية 58
الفقرة الثانية : السلطات المخولة لإدارة التحصيل.....63
المطلب الثاني: الضمانات المخولة للمدين خلال مرحلة التحصيل 65
الفقرة الأولى : الضمانات القانونية المخولة للمدين خلال مرحلة التحصيل 66
الفقرة الثانية : الضمانات القضائية خلال مرحلة التحصيل.....69
المطلب الأول: تقادم إجراءات تحصيل الديون الضريبية 70
الفقرة الأولى : خضوع إجراءات التحصيل لقاعدة التقادم الرباعي 71
الفقرة الثانية: الأسباب القاطعة للتقادم في مدونة تحصيل الديون العمومية 73
الفقرة الثالثة: الأسباب القاطعة للتقادم في قانون التزامات والعقود.....75
المطلب الثاني : المدين بالدين وقواعد امتياز الدين الضريبي 78
الفقرة الأولى : موضوع اجراءات التحصيل الجبري 78
الفقرة الثانية : امتياز دين القابض على منتوج البيع 80
خلاصة الفصل الثاني.....83
خاتمة 84
الملحق.....87
لائحة المراجع :.....95