جامعة القاضي عياض

كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية مراكش

مركز دراسات الدكتوراه

الحقوق والاقتصاد والتدبير

مختبر الدراسات والأبحاث الجنائية والإدارية

مجموعة الدراسات والبحث في الإدارة والقانون

أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام والعلوم السياسية

بعنوان:

نظام المسؤولية الإدارية في المجال الضريبي

إعداد الطالب:

عبد الرحمان فضلاوي

الأستاذة المشرفة:

الدكتورة السعدية بورايت

السادة الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة:

د. الغالي محمد	أستاذ التعليم العالي بكلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بمراكش	رئيسا
د. بورايت السعدية	أستاذة التعليم العالي بكلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بمراكش	مشرفة
د. صحيب حسن	أستاذ التعليم العالي بكلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بمراكش	عضوا ومقررا
د. حيضرة عبد الكريم	أستاذ مؤهل بكلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بمراكش	عضوا ومقررا
د. جواد العسري	أستاذ مؤهل بكلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بالمحمدية	عضوا ومقررا
د. لكريني ادريس	أستاذ التعليم العالي بكلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بمراكش	عضـوا
د. بيصة محمد	أستاذ مؤهل بكلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بسطات	عضـوا
د. سيمو مصطفى	رئيـس المحكمة الإدارية بالرباط سابقا ومستشار بمحكمة النقض	عضـوا

السنة الجامعية: 2020 - 2021

بسم الله الرحمن الرحيم

لائحة المختصرات

ج.ر : الجريدة الرسمية

م.ت.د.ع: مدونة تحصيل الديون العمومية

م.ع.ض: المدونة العامة للضرائب

م.ع.ج: المدونة العامة للجمارك

ق.م.م : قانون المسطرة المدنية

ق.ل.ع : قانون الالتزامات والعقود

م.أ: مدونة الأسرة

م.س : مرجع سابق

ن.م : نفس المرجع

ص : الصفحة

ظ.ش: ظهير شريف

غ.إ : الغرفة الإدارية

م.م.إ.م.ت : المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية

م.م.ا.ق : المجلة المغربية للاقتصاد والقانون

م.م.ف.ق : المجلة المغربية في الفقه والقضاء

د.م.أ: دفاتر المجلس الأعلى

م.م.ق: مجلة الملحق القضائي

م.م.ب.ق: مجلة منتدى البحث القانوني

م.س.ا.ق: مجلة سلسلة الاجتهاد القضائي

م.ت.ق: مجلة التشريع والقضاء

ع: عدد

م.و.ق.م: مجلة الوكالة القضائية للمملكة.

Listes des abréviations

A. AJDA : Actualité juridique de droit administratif.

art. : article

B. BDCF : Bulletin des conclusions

BOI : Bulletin officiel des impôts.

C. C. civ. : Code civil

CGI : Code général des impôts

CAA : Cour administrative d'appel

Cass. Civ : Arrêt d'une chambre civile de la Cour de cassation.

CC : Conseil Constitutionnel

CE : Arrêt du Conseil d'Etat

Cf. : Confer (se reporter à)

chron. : Chronique

CJCE : Cour de Justice des Communautés européennes

CJUE : Cour de Justice de l'Union européenne

comm. : Commentaire

concl. : conclusions

D. Dr. fisc. :Revue de droit fiscal

Dr. sociétés : Revue de Droit des sociétés

DA Droit administratif Fasc.

E. éd. : Edition

G. GAJA Les grands arrêts de la jurisprudence administrative

I. Ibid : ibidem (au même endroit)

Infra : ci-dessous

IR : Impôt sur le revenu

IS : Impôt sur les sociétés

ISF : Impôt sur la fortune

J. JCP : Jurisclasseur périodique

JCP G : La Semaine juridique édition Générale

L. Leb : Lebon

LGDJ: Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence

LPF : Livre des procédures fiscales

N. N.C. Note circulaire

O. Obs. : observations

Op. cit. : opere citato (dans l'ouvrage cité)

P. pp. pages

Préf : Préface

PUF Presses Universitaires de France

R. RDP Revue du droit public

REDP Revue européenne de droit public

RFDA Revue française de droit administratif

RGDIP Revue générale de droit international public

RJF : Revue de jurisprudence fiscale

RSF : Revue de science financière

RTD civ. : Revue trimestrielle de droit civil

RTD com. : Revue trimestrielle de droit commercial

S. s. : suivants spéc. : spécialement supra : ci-dessus

Sect Section du contentieux du Conseil d'État

T. TVA : Taxe sur la valeur ajoutée

T.A : tribunal administratif

المقدمة

"لا يمكن لهذا البلد أن يكون دولة قانون إلا إذا جعلنا كل مغربي عنده الوسيلة كي يدافع عن حقوقه كيفما كان خصمه"

الملك الراحل الحسن الثاني رحمه الله، في خطاب ألقاه يوم 08 ماي 1990م

إذا كانت المسؤولية بشكل عام هي ذاك الحد الذي يقع بين الحق والباطل، والذي يؤطر ثنائية الحرية والسلطة، والسبب والنتيجة، فإنه بالمقابل هناك خيط ناظم ودقيق يصل بين المسؤولية واللامسؤولية، الذي قد يتبدد لأسباب تافهة وهينة، الشيء الذي تسقط معه أحد ركائز دولة القانون وتنهار معه كل الضوابط والقواعد المعيارية التي تتأسس عليها قواعد تفعيل المحاسبة التي رسخها الشرع والقانون.

ولا مراء أن المسؤولية الإدارية تعد أحد المواضيع الأساس بل والعمود الفقري الذي ينبني عليه القانون والقضاء الإداريين، وقد عرفت اهتماما منذ نهاية القرن التاسع عشر، بدأ يزداد ويترسخ بشكل مستمر إذ يعزى ذلك إلى تطور وظائف الدولة، المتمثلة أساسا في الدور التدخلي لها في كل المجالات لعدم قدرة الخواص على تأمين الحاجات المجتمعية.

وهكذا فالتطور الهائل الذي شهده العالم في مجال الاقتصاد والرقمنة، بهدف تحقيق هاته المتطلبات، كان له وقع إيجابي على الحياة اليومية للفرد من استقرار ورفاه اقتصادي واجتماعي، يتجلى في تحقيق آماله وأحلامه؛ لكن على الرغم من هذا وذاك، فبالقدر الذي ساهم ذلك في إسعاد الأشخاص، بالقدر الذي شكل مصدر قلق وإزعاج وتهديد للأمن المجتمعي، نتيجة المخاطر والأخطاء التي يمكن أن تنجم وتتفاقم عن الأدوار والوظائف الجديدة للدولة وباقي الأشخاص العمومية، ومجمل القول تبقى المكانة التي يشغلها النشاط العمومي في مجتمعنا، والمتطلبات الحديثة التي يتطلبها العصر الراهن، هي أقوى من كل ضرر يؤدي إلى حصول تعويض.

وتبعا لذلك فالمسؤولية الإدارية عن الأضرار والخسائر التي يتكبدها الشخص أو الأشخاص تشكل بالنسبة للدولة وباقي الجماعات العمومية، أحد الالتزامات الأساسية في نظامنا القانوني، وقد تأسست تشريعيا في إطار قواعد القانون المدني، ثم تم استثمارها وإنباتها في حقل القانون الإداري،

حيث بدأ التقعيد حينئذ لنظام مسؤولية السلطة العمومية كنظرية قضائية ولدت من رحم القانون الخاص[1].

[1] لقد اختلف الفقه والاجتهاد القضائي في نشأة نظرية المسؤولية الإدارية، كأسٍّ من الأسس التي من أجلها وجد القانون والقضاء الإداريين، فجانب مهم من الفقهاء القانونيين يعتبر أنها ولدت من رحم القانون الخاص كنظرية العقد الإداري وبالضبط من القانون المدني الروماني والمسؤولية المدنية، على شاكلة المسؤولية العقدية والمسؤولية التقصيرية. ويرجع ذلك لكون الأركان المؤسسة لها لا تخرج عن نطاق شروط انعقاد المسؤولية العقدية، أو المسؤولية بناء على خطأ، والمتمثلة في الخطأ والضرر والعلاقة السببية، أو الاكتفاء بالعنصرين الأخيرين في حالة المسؤولية التقصيرية أو المسؤولية بناء على المخاطر. فمن الثابت أنه، بحسب بعض الفقه،أن القوانين الإدارية تتسم بفتوتها النسبية، عكس القوانين الخاصة التي تتميز بقدمها. فبنية الدولة العصرية وتطور أنشطتها المرتبطة بالتحولات التقنية للقرن التاسع عشر طرحت عدة مشاكل فجاء القانون الإداري لتقديم حلول لها.فالقانون الإداري، كفرع حديث النشأة، تطور في وقت انخلّت فيه الوحدة القديمة للحضارة القانونية المرتبطة في أوربا بهيمنة القانون الروماني. ولذلك برز التطور الموازي للقوانين الإدارية بجانب التطور المتباين للقوانين الخاصة، انطلاقا من مصدر مشترك، وفي الحقيقة، لم يكن بوسع القانون الروماني أن يزود القوانين الإدارية، بطريقة مباشرة، بالأطر والفئات أو المفاهيم المستعملة. فمفهوم القانون العام بقي غامضا. وظهر التمييز بين القانون الخاص والقانون العام متأخرا، كما أن النصوص التي تشير إلى التمييز بقيت بالنسبة للمتخصصين في القانون الروماني محل خلاف. غير أنه من المؤكد أن روما قد استطاعت أن تورث رجال القانون مفهوم السلطة الآمرة L'impérium أو السلطة السيدة للدولة La puissance souveraine de l'Etat، إلا أن هذا التأثير ظل محدودا.فالقانون الإداري الذي نشأ متأخرا وتم إعداده من طرف رجال قانون مكونين في مدرسة القانون الخاص لبلدهم وتقاليده القانونية: "القانون العرفي في بريطانيا العظمى"، و"القوانين من استلهام روماني في أوربا".وتجدر الإشارة إلى أن شغور كرسي الأستاذية هو المناسبة التي جعلت من الفقيه Hauriou متخصصا في القانون الإداري، بعد تكوين طغى عليه القانون الخاص والقانون الروماني، وتنطبق هذه الملاحظات العامة على رجال القانون في ألمانيا في القرن التاسع عشر، وبصفة عامة نقول جازمين إن المفاهيم الجوهرية للقانون الإداري في أوربا كالعقد والمسؤولية والخطأ تبقى، إلى حد ما، مستمدة من القانون الروماني. أضف إلى ذلك أن هذا التأثير ظهر بطريقة أخرى، حيث إن القانون الإداري في فرنسا بالخصوص لم يستطع أن يبرز استقلاله إلا من خلال الاستناد إلى القانون الخاص وبالتعارض معه في آن واحد. ولكي يتميز عنه كان لابد أن يقبل بمفاهيمه الأساسية كمنطلق، وبالتالي أن يحتفظ ببصماته العريقة. وعطفا على ما سبق نجد العديد من الأحكام والقرارات القضائية تبنى على النصوص التشريعية المتضمنة في القانون المدني، من خلال فحص شروط انعقاد مسؤولية السلطة العامة، وبناء عليه يتم إقرار تعويض للمتضرر من التصرفات الصادرة عن أعوان المرفق العام. والملاحظ غالبا أن القضاة الذين يتبنون هذا الطرح يكون تكوينهم وتمرسهم في القانون الخاص وعملهم سابقا بالمحاكم العادية.أما الجانب الآخر من الفقه والاجتهاد القضائي، فيعتبر أن نظرية المسؤولية الإدارية نظرية مستقلة بذاتها ولها أساسها الخاص، وهي تختلف عن المسؤولية المدنية، ويعزى ذلك إلى أن تلك الشروط على الرغم من أنها مماثلة لتلك المتضمنة في المسؤوليتين العقدية والتقصيرية فهي لا تكفي لانعقاد المسؤولية الإدارية. وقد رسخ هذا الطرح الاجتهاد القضائي الذي بُني على قراري Rotchild و Blanco، حيث أن الأمر يرتبط بطبيعة ونوع المرفق العام ويختلف تبعا لذلك أساس المسؤولية الإدارية، وبالتالي يمكن الجزم أن المسؤولية بصفة عامة، تتطور بتطور وظائف الدولة، فهي نظرية مطاطية تضيق وتتسع بالنظر للعديد من المؤشرات التي سنتوقف عندها لاحقا.

يراجع:

محمد اليعكوبي، القانون الإداري المقارن، مطبعة المعارف الجديدة الرباط، طبعة 2009

ادريس البصري، ميشيل روسي، جان كرانيون، أحمد بلحاج، القانون الإداري المغربي، الطبعة الأولى للنص العربي المترجم عن الطبعة الرابعة للنص الفرنسي، المطبعة الملكية، الرباط، 1988.

ثورية لعيوني، القضاء الإداري ورقابته على أعمال الإدارة دراسة مقارنة، مطبعة دار الجسور، الطبعة الأولى 2005

عبد القادر باينة

سليمان محمد الطماوي، القضاء الإداري الكتاب الثاني: قضاء التعويض وطرق الطعن في الأحكام دراسة مقارنة، دار الفكر العربي القاهرة 1987.

إذ يمكن اعتبارها -في إطار التعويض المحكوم به- تلك الآلية التي تعتذر من خلالها الدولة وباقي السلطات العمومية لمواطنيها ورعاياها المتضررين عن إخلالها بالتزاماتها الدستورية، وهي كمفهوم وكنظرية قائمة الذات، يجب علينا الإيمان بها، باعتبارها مدخلا يرسخ للحفاظ على تماسك الدولة واستمراريتها ورفاهيتها.

وعموما فقد نشأت هذه النظرية نتيجة صراع عمّر لمدة ليست بالهينة، حيث إن المبدأ الذي كان سائد في الماضي هو غياب فكرة مساءلة الدولة أو لا مسؤولية السلطات العمومية عن آثار تصرفاتها على مواطنيها، وقد تم اعتماد مبررات لذلك، تقوم على استحالة توجيه القضاء أوامر للإدارة أو للسلطة التشريعية، الشيء الذي اعتبره الفقه والقضاء في وقت معين خرقاً لمبدأ فصل السلط[2]، وذلك من خلال تدخل السلطة القضائية في مجال كل من السلطتين التشريعية والتنظيمية.

سليمان محمد الطماوي، القضاء الإداري الكتاب الأول: قضاء الإلغاء، دار الفكر العربي القاهرة 1976.

عبد الله إدريسي، مدخل لدراسة الرقابة القضائية على أعمال الإدارة بدول المغرب العربي، مقال منشور بالمجلة المغربية للاقتصاد والقانون، وجدة 2000، ص: 127-141.

حسن صحيب، القضاء الإداري المغربي، سلسلة دراسات وأبحاث في الإدارة والقانون 3، الطبعة الثانية، ماي 2019، المطبعة والوراقة الوطنية، مراكش.

A. Delaubadaire, J.C.Venezia, Yves Gaudmet, traité de droit administratif, Tome 1 Droit administratif géneral, 15 éme Ed, L.G.D.J 1999.

Rene chapus, droit administratif général, Montechrétien Domat 15 éme éd : 2001

[2] يرى T.Renoux أن التطبيقات الفرنسية قد أخذت بقراءة نظرية Montesquieu بأعمال فصل السلط، كمبدأ يتعارض مع القضاء لا مع مبدأ حماية وتأمين الحقوق من طرف القضاء.وإذ نخالف هذا الرأي القائل بذلك، فإننا نعود إلى دراسة Montesquieu لروح القوانين من خلال الأبواب من الباب الحادي عشر إلى الباب الثالث عشر، والتي أسس فيها لعلاقة القوانين بالدفاع عن الدولة، حيث أقر بأن الحرية ليست مرادفا لفعل كل شيء، فالمجتمع الذي تسوده قوانين لا يمكن أن تعني فيه الحرية إلا القدرة على عمل ما يجب أن يبتغيه الفرد، وعدم إلزامه بفعل ما لا ينبغي أن يفعله ويجعل من السلطات ضماناً لهذه الحريات. **حسن شحاتة سعفان**، روح القوانين لمونتسكيو، نسخة رقمية، طبعة غير معروفة، ص:709.

ويمكن أن نستشف أن Montesquieu في دراسته لمبدأ الفصل بين السلطات لم يكن يقصد ألا تتدخل السلطة القضائية في مهام السلطة التشريعية، بقدر ما يقصد أن تتضافر السلطات لأجل تأطير مفهوم الحرية، لا أن تتفق السلطتين على تصرفات تعصف بحقوق وحريات الأشخاص. فالسلطة التشريعية تعمل على سن قوانين لتقييد الحرية المطلقة للأشخاص، تسعى السلطة التنفيذية لتنظيم هذه الحرية، أما السلطة القضائية فهي تقوم بمعاقبة وزجر كل من يتجاوز حدود الحرية التي يحددها القانون.وقد نجد أن المشرع في دولة ما يحيد عن المشروعية بفرض قوانين جائرة، الشيء الذي يفرض تدخل السلطة القضائية – متى اتسمت باستقلالية تامة– من أجل زجر الممارسات التي تضرب حقوق وحريات الأفراد، ما دام أن العنصر المشترك بين السلطات الثلاث هو مفهومي الحرية والحق. وبالتالي علينا ألّا نأخذ إذا بالمفهوم السلبي المتمثل في الفصل الجامد للسلطات، بل بالفصل الإيجابي المتمثل، في أن تراقب كل سلطة عمل سلطة أخرى في إطار احترام الأعمال الموكولة لكل واحدة منها، أي أن كل سلطة لها استقلالية في القيام باختصاصاتها، لكن يبقى للسلط الأخرى حق التصويب في حدود دائرة اختصاصها.ومجمل القول، فإذا كان الاختصاص الأصيل للسلطة التشريعية

بالإضافة إلى كونه مساساً بمبدأ سيادة السلطة العمومية[3]، علاوة على ذلك يشكل هذا الأمر ضربا لفكرة المصلحة العامة[4]، وبذلك شكلت هاته المبررات في فترة أولى أسسا لإعفاء السلطات

صناعة النصوص القانونية، ووضع القواعد التي تعمل على تنظيم المجتمع من جهة أولى، والتي تعمل السلطة التنفيذية على التنزيل العملي لها من جهة ثانية، فإن مهمة السلطة القضائية ليس التدخل في وضع تشريعات بل تطبيقها بهدف إحقاق العدل. فالقاضي باعتباره ضمير المجتمع من الواجب عليه أن يحرص ويحمي حقوق وحريات الأشخاص من خلال أحكامه وقراراته واجتهاداته، إذ لا يقبل لا عقلا ولا منطقا أن يسجل في سجلات المحكمة في يوم ما أن القاضي لم ينطق بكلمة الحق في قضية ما؛ ويتحقق هذا المبتغى من خلال مؤشرين اثنين، يتمثلان في: تأمين إخراج القاعدة القانونية لحيز الوجود ثم ضمان تطبيقها على أرض الواقع من خلال تحقيق التوازن والاستقرار داخل المجتمع بحماية حقوق وحريات الأفراد وضمان استمرارية مفهوم الدولة. وهذا هو التجسيد الحقيقي لمبدأي الأمن القانوني والقضائي، وبذلك فالقاضي الإداري وجب عليه كلما أثيرت أمامه قضية أو نازلة معينة، أن يعمل على تحقيق هذين المؤشرين، أي أن يراقب كل خطأ في صناعة القانون باعتباره يراقب التأثير العملي له على الأفراد، وكل خطأ في تطبيقه، وفي سياق آخر يمكننا الجزم على أن عمل المؤسسة التشريعية على مر التاريخ كان في إطار شد وجذب مع السلطة المطلقة المستأثرة بجميع السلط آنذاك، وقد عرفت تطورا على مستوى الانفراد بدورها في وضع قواعد الدولة الديموقراطية الحديثة لكن هذا الصراع لم ولن يغيب، لذلك فالمؤسسة القضائية هي الجهة التي يجب أن تلاحظ وتراقب هذا التطور بكل استقلالية وتجرد للحفاظ على التوازن واستمرارية كيان الدولة.

[3] لقد عرف Bodin، وهو المفكر الذي ارتبطت نظرية السيادة باسمه، السيادة بكونها: " تلك السلطة العليا على المواطنين والرعايا والتي لا تخضع للقوانين"،وتفيد السيادة واقعا سياسيا معينا، وهو القدرة على الانفراد بإصدار القرار السياسي داخل الدولة وخارجها. ومن تم القدرة الفعلية على الاحتكار الشرعي لأدوات القمع في الداخل، وعلى رفض الامتثال لأية سلطة تأتيها من الخارج.وقد تبنى جانب من الفقهاء الرأي الذي يطابق بين السيادة ولامسؤولية الدولة عن تصرفاتها، حيث يتصور G.Scelle السيادة كمفهوم مطلق، أي أن الذي يمكنه فعل كل شيء بشكل قانوني، لأنه لا يتلقى أي أمر شرعي من أي شخص، ولا يمكنه فعل أي شيء مخالف للقانون أو غير قانوني: فهو آمن من أية مسؤولية.ومن جهته يرى Ed.Lafferière أن:" القانون هو تصرف للسيادية، وهو روح هذه السيادة التي تُفرض على الجميع دون إثارة أية موازنة، فالدولة معفية من أية مسؤولية مالية حينما تكون وظيفتها ترتبط بالسيادة، وحينما نكون بصدد تصرفات السلطة العامة، فالقاعدة السائدة إذا هي اللامسؤولية"، وهكذا فقد ناقش جانب آخر من الفقه مفهوم السيادة، في علاقته بانعقاد مسؤولية الدولة بنوع من الحذر، ومن وجهة نظر أخلاقية، حيث يرى G.TEISSIER في كتابه مسؤولية السلطة العامةفي 1906أن :" القوانين تشكل أولا تصرفات سيادية، وأن الأضرار التي ترتبها بالنسبة للخواص لا يمكن، باستثناء مقتضيات مخالفة، أن تشكل تصرفا للمسؤولية في مواجهة الدولة، أو أمام القضاء الإداري"[3]، فالأصل إذا هو عدم خضوع الدولة للمساءلة عن أخطائها، واستثناء يمكن الحديث عن جبر لبعض الأضرار، حيث يؤكد G.TEISSIERفي هذا الصدد أن: "المشرع المهتم بسمعته وبمكانة الدولة، يجب أن يتجنب، قدر استطاعته، القيام بسن تدابير وإجراءات تشكل هجوما عديم الفائدة على المصالح الخاصة للأفراد، لكن حينما يتطلب الأمر التضحية بالحقوق الفردية، فيجب عليه التحلي بواجب أخلاقي من خلال جبر أضرار الأشخاص المتضررين من تصرفات السلطة العامة، ومنحهم بذلك تعويضا عادلا، لكن على الرغم من هذا وذاك فلا شيء يلزمه بذلك". إن الاعتراف بمسؤولية الدولة في هاته الفترة عرف صعوبات،لا يمكن تجاهلها، حيث نجد مجمل الفقه يدافع عن مكانة السلطة التشريعية وحرمتها وسموها، ويتجسد ذلك في المرتبة التي يخصصها القاضي للقانون بصفة عامة، وأكد L.Duguit على ضرورة الحد من السيادة على أساس أنها موجودة فوق البرلمان وهو حق أعلى لا يمكن انتهاكه. وترى الأستاذة **ثورية لعيوني** أنه: "إذا كانت فكرة سيادة الدولة تعني أن الدولة تتمتع بحرية كاملة في إصدار ما تشاء من تشريعات يجب على المواطنين احترامها، إلا أنه في الحقيقة نجد أن فكرة السيادة لا تتنافى مع إمكان مطالبة الدولة بالتعويض"، وتضيف الأستاذة بأن الرأي القائل بكون التعويض عن الأضرار التي تسببها القوانين يعرقل عمل المشرع للمضي في طريق الإصلاح، لأن المشرع سوف يحجم عن الإصلاح خوفا من تقديم تعويضات لمن يتضرر من القوانين التي يحاول تطويرها ليس سليما. وهكذا فقد برهن R.Carré de Malberg على أن النظام التمثيلي حاد عن مبدأ السيادة الوطنية: بالخلط بين الإرادة العامة والإرادة التشريعية للبرلمان، حيث أعطى لهذه الأخيرة مكانة مساوية للأولى.

سعد الركراكي، العلاقات الدولية الميراث والرهان، الطبعة الأولى: مراكش، يناير 1997، ص:15

Stéphanie JUAN, la responsabilité de l'Etat du fait de l'action normative en droit administratif, op, p :18

Ed.Lafferrière, Traité de la juridction administrative et des recours contentieux, Paris LGDJ, 2 édition, 1989, T :2, p :13.

العمومية من المساءلة عن الأضرار التي ترتبها وتلحقها بالأفراد، إلا أنه بتوالي التجاذبات والجدالات الفقهية والقضائية اعتبرت هاته الدفوعات مرفوضة وتقليدية.

وهكذا -وفي فترة ثانية- سيعمل الفقه والقضاء الإداريين على تفنيد هاته المبررات -لصالح إقرار نظرية المسؤولية الإدارية- حيث سيتم العمل على وضع أساس قضائي، يضيق ويتسع بحسب منهجية القاضي الإداري في التعامل مع الوقائع الماثلة أمامه، من خلال دوره الإنشائي الذي يقوم على تفسير وتأويل القواعد والمقتضيات القانونية بما يستجيب للأسس الحديثة للدولة المتمثلة في سيادة القانون ومتطلبات العدالة ومبدأي الأمن القانوني والقضائي[5].

لكن على الرغم من الاعتراف بالمسؤولية الإدارية ووضع أساس لها في العديد من مرافق الدولة، ظل مفهوم السيادة حاضرا بقوة الشيء الذي عرف استثناء مرافق مهمة من المساءلة من بينها المرفق الضريبي.

وبالنظر للأسس الدستورية التي أضحت تقوم عليها الديموقراطيات الحديثة ستظهر حركة فقهية مواكبة لهذا التطور، إذ ركزت دراستها وتأويلها لنظرية المسؤولية الإدارية على المفهوم الجديد للامسؤولية السلطات العمومية[6]، حيث يرى هذا التوجه الفقهي الحديث نسبيا أن مفهوم اللامسؤولية نفسه، لا زال يثير تساؤلات عديدة - ونجد هذا منطقيا بحكم أنه لا زالت هناك معاقل تقول بلامسؤولية تصرفات ترتب أضرارا للأشخاص-فالمسؤولية مفهوم له دلالات متعددة ويكشف

Stéphanie JUAN, la responsabilité de l'Etat du fait de l'action normative en droit administratif, op, p :17.

ثورية لعيوني، القضاء الإداري ورقابته على أعمال الإدارة دراسة مقارنة، مرجع سابق ص: 186

R.Carré de Malberg, la loi, expression de la volonté générale, Paris, Economica, 1984, p :215.

[4] C.f:

Stéphanie JUAN, la responsabilité de l'Etat du fait de l'action normative en droit administratif

[5] لقد أسس القضاء الإداري للمسؤولية الإدارية بناء على شروط للانعقاد تتراوح بين: 1- الخطأ والضرر والعلاقة السببية وبذلك يعتبر المسؤولية الإدارية تقوم على الخطأ، حيث اعتمد القاضي الإداري ثنائية لخطأ البسيط والخطأ الجسيم، ويرجع ذلك إلى طبيعة المرفق وطبيعة النشاط العمومي ... 2- يكتفي القاضي الإداري بشرطي الضرر والعلاقة السببية حيث تقوم المسؤولية في هذا الصدد بدون خطأ أو بناء على المخاطر.

وقد عرف الفقه والقضاء جدالات عميقة في تحليل الفصل 79 و 80 من قانون الالتزامات والعقود للبت في أساس المسؤولية الإدارية بالمغرب، وقد تطرق الأستاذ حماد حميدي والأستاذ الحسين سرحان في أطروحتيهما لهذه التجاذبات الفقهية والقضائية والتي تجاوزها القضاء الإداري حاليا.

[6] **Charles-Edouard SENAC,** Le concept d'irresponsabilité de la puissance publique, Revue Française de Droit Administratif (RFDA), novembre – décembre 2011, DALLOZ, p :1198 - 1208

عن حقائق تتجاوز تلك المماثلة بين المصطلح ونقيضه؛ فإذا كان مفهوم المسؤولية يحيل إلى مدلولين يرتبط الأول بتحمل تكليف معين وينصرف الثاني إلى إعادة الحقوق وجبر الأضرار، فمفهوم اللامسؤولية ليس مقابلا إلا للشق الثاني.

أما من المنظور الأخلاقي "أنْ تتفاعل بطريقة غير مسؤولة" يعني بحسب Hans Jonas أنه: "يوجد خرق لعلاقة الثقة بين الشخص والغير"[7].

أما من المنظور القانوني فيرى بعض الباحثين في معنى أن تتصرف بطريقة غير مسؤولة هي أن تكون غير قادر على تحمل المسؤولية، الشيء الذي لا يسمح بالمحاسبة عن التصرفات[8]، وهكذا يثير هذا التوجه عنصر عدم القدرة وغياب المحاسبة الشيء الذي يعيدنا في هذا الشق الأخير إلى أن اللامسؤولية هي مقابل المسؤولية.

وعليه فقد دعا الفقه المعاصر إلى تجاوز هذه التأويلات، وفي هذا السياق يرى الأستاذ RougevinBauville أنه:" لا يمكننا أن نتحدث عن غياب المسؤولية في كل مرة يرفض فيها القاضي الاعتراف في حالات خاصة بوجود التزام "جبر الضرر"، فبهذا المعنى فإن عدم المسؤولية سيغطي جوهر القانون وسيطمس مرتكزات دولة القانون"[9].

ويرى الأستاذ Denys de Béchillon أنه: "لن تكون هناك أية منفعة أن نحلل بطريقة مجردة مجموع الحالات التي لا تترتب فيها المسؤولية: حيث نرجع في أحسن الأحوال إما إلى الحق في انعقاد المسؤولية، وفي أسوأ الحالات إلى تصور الوظيفة المثالية للإدارة العمومية المتكاملة التي لا تضر أبدا برعاياها"[10]؛ وعليه خلصت مجموع المقاربات الفقهية الحديثة في دراستها لآليات تطوير نظرية المسؤولية الإدارية إلى قاعدة عامة مفادها توجيه النظرة للضحايا المتضررين، لا إلى مصدر الخطأ ومرتكبه.

[7] **Charles-Edouard SENAC,** Le concept d'irresponsabilité de la puissance publique, op, cit, p :1199
[8] **Charles-Edouard SENAC,** Le concept d'irresponsabilité de la puissance publique, op, cit, p :1199
[9] **Charles-Edouard SENAC,** Le concept d'irresponsabilité de la puissance publique, op, cit, p :1199
[10] **Charles-Edouard SENAC,** Le concept d'irresponsabilité de la puissance publique,op, cit, p :1199

وبناء على هذا التأويل الحديث للفقه الإداري، وعلى التطورات التي أصبحت تقوم عليها فلسفة القانون الدستوري بشكل خاص وعلم السياسة، والتي شهدت تطورا مهما خاصة في النموذجين الألماني والأمريكي، حيث جعل الأسس الدستورية للمسؤولية الإدارية، تستنبط حجيتها من من مبادئ عديدة في مقدمتها مبدأ ربط المسؤولية بالمحاسبة، كمفهوم ينبني على ضرورة تقديم حسابات وتوضيح آليات تنفيذ المهام وتعليل القرارات التي تم اتخاذها وتبليغها للمعنيين بها، وفي إطار التفاعل المباشر مع مطالبات المواطنين وانتقاداتهم، وتحمل المسؤولية عن الأضرار الناتجة عن الأخطاء والانحرافات التي تنتج عن التصرفات الصادرة[11]، وإذا كان تفعيل مبدأ ربط المسؤولية بالمحاسبة كأداة لتأمين التدبير الأنجع للموارد من خلال ربط المنجزات بالغايات والكفايات المستهدفة، فإن أهم ما يدعم هذا المبدأ هو تحديد مجال المشروعية الذي يجب أن يشتغل فيه كل مسؤول.

وتبعا لكل ذلك أصبحت الظروف والمبررات متوفرة لفتح المجال لإمكانية الحديث عن موضوع نظرية المسؤولية الإدارية الضريبية، كمدخل جديد لعقلنة ونجاعة عمل الإدارة الضريبية والمشرع الضريبي، ومن خلال هذا تطوير القانون والقضاء الإداريين.

إن البحث في موضوع نظام المسؤولية في المجال الضريبي، كجزء لا يتجزأ من النظرية العامة للمسؤولية الإدارية، يأخذنا إلى قلب الغموض والأسرار التي تعرفها الضرائب عموما:

سر حقل معرفي مالي، يزعم البعض أن له خصوصية واستقلالية وذاتية، تعفيه من المساءلة، وتبوئه نوعا من السيادة، بينما هو مفترق يتقاطع مع كل المكونات الأخرى وتلتقي فيه كل الحقول القانونية.

سر المفهوم والمادة، التي تجمع تحت نفس الاسم العديد من الأنشطة المتنوعة، والعمليات المتمثلة في ربط وتصفية وتحصيل الضريبة، والتي على الرغم من ذلك شكلت صورة مقيتة جوهرها

[11] **محمد براو**، الشفافية والمساءلة والرقابة العليا على المال العمومي في سياق الحكامة الرشيدة، المقومات، والفاعلون، التفاعلات: دراسة مقارنة مركزة، سلسلة الرقابة على المال العمومي والمنازعات المالية، العدد 4، ص: 30-31.

منية بنحميد، ربط المسؤولية بالمحاسبة في القانون التنظيمي رقم 113.14، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 137، نونبر- دجنبر 2017 ص: 196.

التاريخي، هو جمع المساهمات، أو بعبارة أدق الاقتطاعات التي تمس دخول الأشخاص. والتي ينظر إليها في الواقع أنها قدر محتوم يترك الملزمين مثبطين نوعا ما أمام الإدارة التي ترى فيها اقتطاعا مشروعا محددا بكل الوسائل القانونية المؤطرة للمادة الضريبية.

فالضريبة ينظر إليها كتاريخ عظيم يرتبط بنشأة مفهوم الجماعة العمومية، بحيث تعد صراعا يتجسد في طبيعة العلاقة بين الحاكم والمحكومين، من خلال جعلها أداة مالية للخضوع والإجبار وغياب المقابل، الشيء الذي يجعل من الضريبة مرادفا للظلم والجور والسرقة، وسببا في إثارة الحروب الداخلية والتفكك[12].

بناء على ذلك يأتي موضوع أطروحة المسؤولية الإدارية الضريبية بهدف تغيير جذري وشمولي لهذا المفهوم الذي يجعله بعض الفقه مرادفا للموت الذي لا مفر منه، فالضريبة اليوم يجب أن تأخذ صورة جديدة باعتبارها وجها يعكس صورة وطبيعة الدولة، لذلك يجب العمل على جعلها مساهمة مالية رضائية كآلية للتطور والتقدم والرفاه، لا أن تستمر في ترسيخ دورها كأداة جبرية للامتثال والخضوع الشيء الذي يسهم في تراجع الدولة وانحلالها وانحطاطها وضمورها، على حد قول ابن خلدون في مقدمته "إذا كثرت الجباية أشرفت الدولة على النهاية".

سر مشرع وإدارة، وقاضي يعملون بطموحات متناقضة تتمثل في حماية تمويل النشاط العمومي، دون ترك الخاضع للضريبة ضعيفا جدا أمام الدولة، أو إلهامه بعدم الثقة في مؤسساتها. فالغموض المتعلق بالمشرع والإدارة، ينطلق من طبيعة ونوعية العلاقة التي تربط الخاضع للضريبة بالإدارة الضريبية من جهة، وبالمشرع والتشريع الجبائي من جهة أخرى، فلطالما شكلت مؤسسة جابي الضرائب قمة التسلط والتجبر على مر التاريخ وفي مختلف الأنظمة13.

---

[12] "…. إن الهدف هنا هو تقديم فكرة عن المواطن المغربي آنذاك خاصة مواطن البادية، باعتباره طاقة منتجة للتموين الغذائي وللدعم المادي للخزينة، وجيش المخزن، أتعبت سواعده أعمال السخرة وأنهكت موارده حركات المخزن، وأفقرته مطالبالجباة، هذا الإنسان الذي كان يعيش فوق مجال فرضت فيه كلف ووظائف شتى، شكل رأسمالا بشريا هائلا جرى التفريط فيه وتعرض لمختلف أنواع الضغوط".

الطيب بياض، المخزن الضريبة والاستعمار ضريبة الترتيب 1880- 1915، افريقيا الشرق المغرب 2011 ص: 22

[13] كتب شيخ المغرب أبو علي اليوسي رسالة للسلطان مولاي إسماعيل العلوي:"فلينظر سيدنا، فإن جباة مملكته قد جروا ذيول الظلم على الرعية،فأكلوا اللحم وشربوا الدم وامتشوا العظم وامتصوا المخ ، ولم يتركوا للناس دينا ولا دنيا، أما الدنيا فقد أخذوها،أما الدين فقد فتنوهم عنه ،وهذا شيء شهدناه

فمن الناحية الأولى، يجب أن تعمل نظرية المسؤولية الضريبية على البحث في آليات كفيلة بجعل هاته العلاقة يجب أن تقوم على مسألة في غاية الأهمية، ترتبط بالمعاملة بالمثل في المجال الضريبي[14]،حيث يلاحظ وجود لاتكافؤ، بين طرفي المعادلة الجبائية، هذا اللاتكافؤ يجعل الملزم – نفسيا- في حالة فقدان للثقة في تعامله مع المرفق الضريبي، أضف إلى ذلك تلك المساطر التقنية المعقدة التي تجعل من تصرفات الإدارة الضريبية متسمة أحيانا بالتعسف في استعمال الحق، وعليه كان لزاما علينا التفكير في إعادة بناء هذا اللاتكافؤ الحتمي، في إطار التوازن. وذلك بشكل ينبني على سيادة القانون، باحترام كل طرف متدخل في العمليات الجبائية لالتزاماته، والإيمان الدائم بمبادئ المشروعية الضريبية المنشودة.

أما من الناحية الثانية، فالأمر الذي نود الإشارة إليه في هذا الصدد، هو التدخل التشريعي الكبير في المجال الضريبي، والمتمثل في التعديلات التي تعرفها المدونة العامة للضرائب بشكل سنوي، في إطار قانون المالية الشيء الذي يطرح أكثر من تساؤل، من قبيل مدى تدخل المؤسسة التشريعية في وضع تشريع ضريبي عادل ومنصف، وحدود مساهمة الإدارة أيضا في هذه التعديلات، ثم مسألة ضمان استقرار للقاعدة الضريبية، وللأمن الضريبي، كل هاته التساؤلات ترجح إمكانية إلحاق أضرار بالمتعاملين مع الإدارة الجبائية.

وبناء عليه كان لزاما البحث في آلية جديدة، يحمي من خلالها الملزم نفسه بنفسه من تعسف الإدارة الضريبية والمشرع أيضا وذلك أمام مؤسسة القضاء الإداري عبر نظرية المسؤولية الإدارية، باعتبارها الطريقة المثلى لحماية الحقوق والحريات ولإعادة بناء العلاقة الضريبية على الثقة المتبادلة، ثم لتخليق عمل وتصرفات الإدارة الضريبية والمؤسسة التشريعية.

لاشيء ظنناه .ثم إن أرباب الحقوق قد ضاعوا ولم تصل إليهم حقوقهم، فعلى السلطان أن يتفقد الجباة ويكف أيديهم عن الظلم ولايغتر بكل ما يزين له الوقت، فإن كثيرا من الدائرين به طلاب الدنيا، لايتقون الله تعالى ولا يتحفظون من المداهنة والنفاق والكذب". **الفقيه العلامة المحقق الفهامة "أبي عبد الله سيدي محمد المهدي ابن محمد بن محمد بن الخضر الوازاني الشريف العمراني الحسيني**، النوازل الصغرى المسماة المنح السامية في النوازل الفقهية، الجزء الأول، دار الكتب العلمية، DKi لبنان بيروت، 1992 ص: 406.

[14] C.f :
Céline WRAZEN, Fiscalité et réciprocité vers une mutation des relations entre l'administration fiscale et le contribuable, Thèse de doctorat Université de Lyon3 Jean Moulin, Soutenue le 25 novembre 2011 à 14h30.

هذا الأمر يقودنا إلى البحث في سر وصفة القاضي الإداري للتعامل مع هاته الوضعيات، وسبر أغوار المنهجية التي يتخذها لوضع معالم للمسؤولية الضريبية وترسيخ نظام لها، الشيء الذي يسهم في تحديد هوية لهذا النوع من المسؤولية الإدارية، وبالتالي حفظ مكانته كحامي للحقوق والحريات، حيث سيثير هذا الشق تساؤلات عميقة، هل سنكون أمام قاض إداري يجعل القانون يسود على الجميع أم أمام قاضي للإدارة يرسخ لسيادة المرفق الضريبي؟ هل سيلبس القاضي الإداري جبة السياسي ويكون بذلك قاضيا سياسيا؟ وهل يمكن له أن يتقمص دور الخبير الاقتصادي والمالي؟ هل سيتقمص القاضي الإداري دور الطبيب النفسي ويؤدي دوره السيكوسوسيولوجي؟ أم سنكون أمام ذاتية للقاضي الإداري كضامن للحقوق والحريات وكخليفة للإمام في تحقيق العدالة؟

انطلاقا من هذه المؤشرات والمتحكمات تبرز أهمية موضوع "نظام المسؤولية الإدارية في المجال الضريبي" والتي تتشكل في مستويين اثنين:

المستوى الأول: حيث ستساهم هذه النظرية في إدخال مفاهيم غير مألوفة للقاموس المنازعاتي في المادة الضريبية، من قبيل "خطأ الإدارة الضريبية"، "التعويض عن الأضرار الناتجة عن التصرفات المشروعة في المجال الضريبي"، حيث سيتم العمل على خلق آلية قانونية-قضائية جديدة موازاة مع دعاوى المنازعات الضريبية، كمدخل يؤسس لاستكمال بناء نظرية المسؤولية الإدارية من جهة، ويرسخ لمفهوم دولة القانون الذي سيجعل من تصرفات الإدارة الضريبية والمشرع خاضعة لسيادة القانون من جهة أخرى، وقابلة للمساءلة متى رتبت أضرارا تمس بمصالح الخاضعين للضريبة.

وبناء عليه، سيعمل بناء نظام المسؤولية الضريبية على الإجابة على أسئلة عديدة، لطالما خلقت نقاشا وجدالا حارقا على المستوى الفقهي، حيث تقوم على تحليل حقيقة التصرف الضريبي وذلك من خلال:

إشكالية خصوصية القانون الضريبي: فإلى أي حد يمكن القول إن القانون الضريبي هو قانون ذاتي، وله استقلالية عن كل من القانونين العام والخاص؟ وبالتالي الإجابة عن فرضية مساءلته من عدمه؛ أضف إلى ذلك أنه، سيعمل هذا النظام على الوقوف على أساس المسؤولية الإدارية بالبحث في

مختلف تصرفات الإدارة الضريبية والتحقق من القائمة على فصل بعضها عن بعض بوجود قرارات منفصلة[15]، وأخرى متصلة بالنشاط الضريبي.

بالإضافة لذلك سيسهم هذا النظام بالتقعيد لدعوى جديدة في المجال الضريبي يضمن من خلالها الملزم حقوقه وحرياته إلى جانب دعوى المنازعة الضريبية، حيث ستسمح هذه الآلية القضائية على نفض الغبار عن حقيقة نظريات عمرت لوقت طويل، ومازالت لحد الآن في بعض المجالات من قبيل: السيادة والطبيعة السيادية لبعض المرافق، والمفهوم الجديد للامسؤولية.

علاوة على ذلك، فإذا كانت نتيجة دعوى المسؤولية الإدارية في المجال الضريبي هي في آخر المطاف كلفة مالية يقرها الحكم أو القرار الحائز لقوة الشيء المقضي به، فإن أهمية هذا الموضوع تبرز -إذا- في الوقوف على إشكاليات تدبير هاته النفقات العمومية الجديدة، التي طالما عرفت صعوبات جمة على مستوى تصفيتها وتنفيذها سواء إداريا أو قضائيا.

المستوى الثاني: ستعمل نظرية المسؤولية الإدارية الضريبية على تفعيل المبدأ المتمثل في تخليق عمل الإدارة الضريبية، حيث إن إثارة المسؤولية من شأنه أن يبدي مكمن القصور الذي يكتنف عمل الإدارة الضريبية، بالإجابة على سؤال "لماذا تخطئ الإدارة الضريبية؟"، بالإضافة إلى إثارة انتباه المشرع أثناء صناعته لقاعدة ضريبية إلى حياكتها بحرفية ومهنية، الشيء الذي يجعلها تستجيب وتوافق التوجهات والمبادئ الدستورية.

إن حل إشكالية إيجاد نظام للمسؤولية الضريبية، من شأنه أن يروم تحقيق وتجسيد مفهوم الأمن الضريبي، من خلال بناء الثقة بين طرفي المعادلة الجبائية، حيث سيفرض هذا النظام تحلي كل طرف بالالتزامات الملقاة على عاتقه بالامتثال إلى القانون وتطبيق روحه، بنوع من الوعي الضريبي، الذي يجعل من الإدارة حريصة على استيفاء مستحقاتها، في احترام أمثل للقواعد وللمبادئ المؤطرة بالنظام القانوني، ولضمانات الخاضع، هذا الأخير الذي يفترض فيه -أيضا- الإيمان بأداء مساهمته

[15] **الميلود بوطريكي**، القرارات الإداري المنفصلة على ضوء الاجتهاد القضائي، منشورات مجلة العلوم القانونية، سلسلة البحث الأكاديمي 2، مطبعة الأمنية، الرباط، الطبعة الأولى 2014.

المالية التي يقدمها للدولة أو للجماعة الترابية للنهوض بقطاعاتها الاقتصادية والاجتماعية والأمنية، ... الشيء الذي سيهدف إلى تجاوز تبادل الاتهامات إلى التحلي بالمواطنة الضريبية.

وهكذا يندرج موضوع الأطروحة في إطار المواضيع التي يهتم بها القانون الإداري وبالضبط مجال القضاء الإداري، ثم القانون المالي وعلم المالية، والقانون والقضاء الدستوريين، وتجدر الإشارة كذلك إلى القانون الدولي والعلاقات الدولية حيث إن القانون الضريبي لا يتعلق فقط بالقانون الداخلي الوطني، بل ينصرف أيضا إلى القانون الضريبي الدولي، وعليه تتوخى الأطروحة الانفتاح على الجزء المتعلق بالاتفاقيات والمعاهدات الدولية المبرمة في الميدان الضريبي.

وفي ذات السياق تتعدد مقاربات دراسة موضوع المسؤولية الإدارية بشكل عام، ونظام المسؤولية الإدارية في المجال الضريبي بشكل خاص، ويعزى ذلك إلى أن الدارس لهذا الموضوع سيحيط به بالنظر لتخصصه العلمي، ومجال تمرسه، وهكذا سيكون من اللامعقول منطقيا أن تقوم هذه الأطروحة بدراسة كل هاته المقاربات، لذلك سنحاول على مستوى هذه المقدمة بسط أبرز التوجهات التي تناولت هذا الموضوع بشكل مقتضب، لنتبنى مقاربة محددة المعالم في بسطنا لإشكالية الموضوع.

فبالنظر لمجموعة من الأبحاث، نستشف أن موضوع المسؤولية الإدارية تمت ملامسته من نواحي متعددة يتمثل أبرزها في:

أولا، من منظور الشريعة الإسلامية:

تنطلق هذه المقاربة من دراسة المسؤولية الإدارية في القانون الوضعي مع المسؤولية في الشريعة الإسلامية، حيث يتم ربطها كمسؤولية قانونية أمام الشرع والقانون، باعتبارهما قيمة للمسؤولية الفردية، بالمسؤولية الأخروية التي لا محيد عنها أمام الله تعالى، من خلال الجزاء الأخروي عن الإخلال بالقواعد والواجبات التي رسختها الشريعة الإسلامية انطلاقا من قوله تعالى: "وكلهم آتيه

يوم القيامة فردا" (سورة مريم الآية: 95)، وانطلاقاً من حديث رسول الله صلى الله عليه وسلم: "كلكم راع وكلكم مسؤول عن رعيته"[16].

حيث يعتبر هذا التوجه أن المطلع الوحيد والأوحد على ما يحوك في صدر الإنسان وما يخالج خياله، وما يقوم به في غفلة من العالمين، لا يفلت من رقابة العلي القدير، وأن الإنسان على كل شيء مسؤول، أي من يفلت من رقابة القانون لا يفلت من رقابة الله، بيد أن هذه الرقابة اللامحسوسة واللامرئية ستترك للإرادة الإنسانية وحريتها لتغالب نوازعها الشريرة وحدها، بالاعتماد على الإيمان[17].

إن استحضار مآل الإخلال بما أقره الشرع والقانون أمام الله تعالى كجزاء أخروي، يدفع بكل شخص أن يتحمل مسؤوليته، وقد انطلق الحق تعالى في كتابه الكريم، والرسول الأكرم في سننه، من مداخل متعددة لترسيخ المسؤولية، فتارة أولى نجد الترهيب والتهويل بمآل كل من سولت له نفسه الإخلال بالتزاماته، وتارة أخرى بالترغيب والتذكير بالنعيم الأخروي، يقول تعالى: " من آمن بالله واليوم الآخر وعمل صالحا فلهم أجرهم عند ربهم ولا خوف عليهم ولا هم يحزنون" (سورة البقرة الآية: 62).

فالمسؤولية بما هي التزام بتحمل النتائج المترتبة أمام الجماعة التي يمثلها عن التصرفات القانونية التي يقوم بها هي مسؤولية مركبة، فهي مسؤولية قانونية أخلاقية[18]، وهي مسؤولية مركبة فردية وجماعية، بل تتجاوز ذلك إلى مسؤولية أخروية، ويقول تعالى: " وما كان لنبي أن يغل ومن يغلل يأت بما غل يوم القيامة ثم توفى كل نفس ما كسبت وهم لا يظلمون" (سورة آل عمران الآية: 161)، فالمسؤولية هي حماية للجماعة على الصعيد الخارجي، والاستقرار والرفاهية على الصعيد الداخلي[19].

---

[16] عن عبد الله بن عمر رضي الله عنهما عن النبي صلى الله عليه وسلم قال: "أَلَا كُلُّكُمْ رَاعٍ، وَكُلُّكُمْ مَسؤولٌ عَنْ رَعِيَّتِهِ، فَالْأَمِيرُ الَّذِي عَلَى النَّاسِ رَاعٍ، وَهُوَ مَسْؤولٌ عَنْ رَعِيَّتِهِ، وَالرَّجُلُ رَاعٍ عَلَى أَهْلِ بَيْتِهِ، وَهُوَ مَسْؤولٌ عَنْهُمْ، وَالْمَرْأَةُ رَاعِيَةٌ عَلَى بَيْتِ بَعْلِهَا وَوَلَدِهِ، وَهِيَ مَسْؤولَةٌ عَنْهُمْ، وَالْعَبْدُ رَاعٍ عَلَى مَالِ سَيِّدِهِ وَهُوَ مَسْؤولٌ عَنْهُ، أَلَا فَكُلُّكُمْ رَاعٍ، وَكُلُّكُمْ مَسْؤولٌ عَنْ رَعِيَّتِهِ" متفق عليه.

ويعرف الراعي بأنه:"الحافظ المؤتمن، وهو مأخوذ من الرّعي الذي بمعنى الحفظ، والراعي هو كل من وُكل إليه سياسة الأمور، وتدبيرها، ورعايتها، وحفظها، وإصلاح كل ما وقع تحت حكمه ونظره، ولا بد من الإشارة إلى أنّ الرعية تعرف بأنها كل ما يشمله نظر الراعي وحفظه".

[17] **عبد الرحمان الحاج**، الخطاب السياسي في القرآن الكريم السلطة والجماعة ومنظومة القيم، الشبكة العربية للأبحاث والنشر، بيروت لبنان، الطبعة الأولى 2012، ص: 334.

[18] **ادريس الفاخوري**، ترجيح الاتجاهات الأخلاقية في مجال العقود والالتزامات، المجلة المغربية للاقتصاد والقانون، العدد الأول يونيو 2000، ص: 13

[19] **عبد الرحمان الحاج**، الخطاب السياسي في القرآن الكريم السلطة والجماعة ومنظومة القيم، م.س، ص: 334

وعليه فقد ركزت هذه المقاربة أيضا على دراسة مفهوم الإصلاح وجبر الأضرار، وجعله كضرورة عن التصرفات الخاطئة للسلطات العمومية، في ارتباط بمفهوم الصالح العام أو المصلحة العامة.

ثانيا، من منظور فلسفي، تاريخي:

تقوم هذه المقاربة على دراسة المسؤولية انطلاقا من فلسفة القانون، ويهتم هذا الجانب بشكل كبير بدراسة المسؤولية في المجال الضريبي، انطلاقا من تلك العلاقة بين الملزم والإدارة الضريبية من جهة، وعلاقته بالضريبة من جهة أخرى، حيث يبحث في سبل طمس فكرة المواجهة بين الإدارة والخاضع التي تحيل إلى فكرة اللامساواة بين طرفي المعادلة الضريبية[20]، والتي تؤثر بدورها على طبيعة الضريبة كاقتطاع مالي الذي ينظر إليه كسرقة[21]، وقد تعددت الكتابات في هذا الصدد خاصة في كتب فلسفة القانون وتاريخ الضريبة، التي طالما رسخت لهاته الفكرة المقيتة، التي يجب على الفقه أن يعمل على إيجاد بديل لها وحلول لها، ولما أفرزته من وقع سلبي على علاقة الفرد بالسلطة، وعلى المالية العمومية.

ثالثا: من منظور سوسيولوجي:

لقد وجه جانب مهم من الفقه رؤيته للمسؤولية الإدارية كنظرية اجتماعية سوسيولوجية، وذلك في إطار التحولات التي يعرفها القانون الإداري[22]، وهكذا يرى هذا التوجه أن الميكانيزمات التي تقوم عليها المسؤولية الإدارية لا ترجع إلى كونها فقط تقنية قانونية، بل ترجع إلى مجموعة من المفاهيم التي تنظم العلاقات داخل المجتمع، تتمثل في طرق التفكير والتنظيم للهاته العلاقات المجتمعية كما

---

[20] **Thierry Lambert,** le contribuable face à l'administration fiscale, DRAI R, Psychologie et science administrative, Paris, PUF, 102-121.
Mohamed Amine El youssoufi Aloui, la sécurité fiscale du contribuable au Maroc, Thèse de doctorat en droit privé soutenu à l'Université Mohammed 5 de Rabat, faculté des sciences juridiques économiques et sociales Agdal

[21] **ميشيل تروبير**، فلسفة القانون، ترجمة: جورج سعد، دار الأنوار للطباعة والنشر، الطبعة الأولى 2004

[22] **Danièle Lochak,** Réflexion sur les fonctions sociales de la responsabilité administrative à la lumière des récents développements de la jurisprudence et de la législation, Les mutations du droit administratif, May 1993, Amiens, France. Presses Universitaires de France, Le droit administratif en mutation, p :275-316, 1993, Publications du CURAPP. HAL Id: hal-01670362 https://hal-univ-paris10.archives-ouvertes.fr/hal-01670362 Submitted on 21 Dec 2017.

وضح ذلك الأستاذ François Edward في تحليله للدولة التدخلية كمدخل لمجتمع تأميني[23]، ويرى الأستاذ Daniel Lochak أنه يجب التساؤل حول الوظائف الاجتماعية والقواعد المتحكمة في وضع أساس لمسؤولية الدولة[24]، ويحلل الأستاذ Yvonne Flours التعويض ليس فقط كقيمة نقدية بل كمفهوم يرتبط بمعاقبة الموظف المسبب للضرر، وأن هذا الجبر للأضرار يعد كعقاب بالإضافة إلى كونه يعد مدخلا لإعادة الثقة للعلاقات داخل المجتمع[25].

وهذه المقاربة بقدر ما يمكن اعتبارها مهمة في إعادة بناء تلك العلاقة بين الخاضع للضريبة والإدارة[26]، فهي بالنسبة لنا لن تعطي حلا شاملا ومتكاملا لنظام المسؤولية الإدارية، لأننا في العصر الراهن، لا زلنا في حاجة لتدخل جهة أخرى مستقلة التي تسمح بإقامة صلح بين طرفي المعادلة الجبائية، حيث أن هذا الصراع عمر لقرون خلت ولا زال كذلك.

رابعا: من منظور قانوني تقني:

يرتكز هذا الجانب على مستوى الدراسة الاشتغال على النص القانوني وقراءته قراءة تأويلية تفسيرية، معتمدا على قواعد فقهية وقضائية، تهدف إلى البحث في الطرائق الممكن سلوكها لحماية الفاعلين في الحقل الضريبي بشكل يحقق توازنا بينهم، يرسخ للأمن الضريبي، وفي هذا السياق تكون هذه المقاربة شمولية من حيث تحليلها للبنية السيكوسوسيولوجية والاقتصادية للنص الضريبي.

حيث يعتمد هذا الجانب على دراسة عملية تقنية أكثر في اشتغاله، وذلك بالبحث في الحلول الآنية واستشراف المستقبل، وذلك بالتفكير في تعديل النصوص القانونية، وبالتالي التركيز على العلاقة

---

[23] لذلك فاستقلاليتها كنظرية ترتبط بحسب François Ewald بمستويات عدة من بينها:

المستوى السياسي: لذي يبرز من خلاله المبدأ العام للتنظيم الاجتماعي.

المستوى القانوني التقني: والذي يبرز مجموع الإجراءات التي تنظم وتؤطر التصرفات المضرة بمصالح الأفراد.

François Ewald, présentation du numéro de la revue Risques sur "Assurance, droit, responsabilité", n° : 10, avril-juin 1992, p :12

[24]**Danièle Lochak,** Réflexion sur les fonctions sociales de la responsabilité administrative à la lumière des récents développements de la jurisprudence et de la législation, op, cit, p :276

[25]**Danièle Lochak,** Réflexion sur les fonctions sociales de la responsabilité administrative à la lumière des récents développements de la jurisprudence et de la législation, op, cit, p :276

[26]C.f :

G.Ardent, théorie sociologique de l'impôt, SEVPEN, 1965

بين المشرع والقضاء، باعتماد ما هو واقعي -كائن-، من أجل تحقيق ما يجب أن يكون وذلك في حدود معينة.

خامسا: من منظور اقتصادي:

تنطلق هذه المقاربة بدراسة العلاقة بين الاقتصاد والقانون من حيث كونها علاقة اتصال أم انفصال، ودراسة التأثير والتأثر بين هذين الحقلين المعرفيين[27]، فقارئ التاريخ بنوع من التروي يستطيع أن يخرج بنتيجة مؤداها أن علاقة الإنسان المتعدد في نوعه بالخيرات هي علاقة تلازم أنطولوجي بين كل من الاقتصاد والقانون، ولا شك أن الاقتصاد أسبق من القانون ما لم يكن هذا القانون هو اموس الطبيعة التي، كما يقول أرسطو، "صنعت كل شيء لأجل منفعة البشر"، فيكون القانون هو الطبيعة والاقتصاد هو أيدوس القانون وجوهر الطبيعة[28].

إذ تبدو هذه المقاربة ذات أهمية كبيرة في نظر العديد من الفقهاء والباحثين، حيث ينظر لدعوى المسؤولية الضريبية ككلفة مالية، وكنفقة عمومية تستخرج من مالية الشخص العمومي، وبالتالي ينظر إلى هاته الدعوى ومدى تأثيرها على الوضعية الاقتصادية للبلد، ويعير هذا الجانب من الفقه الاهتمام إلى الحفاظ على قوة الدولة المتمثلة في ماليتها.

ويضيف هذا الجانب إلى أن المسؤولية الإدارية في المجال الضريبي، تعد كضرورة تفرضها مسألة تدويل وإدخال مفهوم الكلفة الاجتماعية، حيث إن الأضرار والخسائر ينظر إليها ككتلة نقدية يتحملها المجتمع مثل كلفة الإنتاج أو العجز، وبالتالي يجب أن تسند هذه القيمة المالية إلى النشاط الذي سبب هذه المخاطر بحيث يجعله يتحملها ويتحمل تبعاتها.

---

[27] **محمد شيلح**، القانون والاقتصاد بين الانفصال والاتصال، المجلة المغربية للقانون الاقتصادي، العدد: الثاني، 2009، ص: 7-19

[28] **محمد شيلح**، القانون والاقتصاد بين الانفصال والاتصال، م.س، ص:7

سادسا، من منظور لغوي خطابي:

لم تكن نظرية مسؤولية الدولة حكرا فقط على الفقه السالف الذكر، بل عمل جانب آخر مهم من فقهاء اللغة وتحليل الخطاب على دراسة المسؤولية الإدارية، حيث يتعلق الأمر بدراسة هذا المفهوم من منظور سيميائي[29]، وذلك بدراسته في إطار الفلسفة والمسؤولية الأخلاقية[30] أولا، وفي إطار المفهوم القانوني للمسؤولية وامتداداته في شق ثاني[31].

سابعا، من منظور علم السياسة:

إن موضوع مسؤولية الدولة بشكل عام يرتبط بمفاهيم أساسية وجوهرية تمتد لباقي فروع القانون الأخرى، ومن أبرزها دولة القانون، فمتى كان القانون يسمو على الجميع والدولة بمرافقها بدورها تخضع له، كلما توسع نطاق المسؤولية وتبعا لذلك سيساهم في ترسيخ دولة المؤسسات.

أضف إلى ذلك أن موضوع المسؤولية الإدارية يرتبط بمفاهيم الديموقراطية ومفهوم السلطة وتأطيرها، بحيث إن هاته المفاهيم تحيل إلى تنظيم علاقة الدولة بالفرد داخل المجتمع، وعليه فمتى ترسخ مفهوم المسؤولية داخل الدولة أصبحنا نتحدث عن حماية الحقوق والحريات.

إلا أنه من منظور فقهاء علم السياسة لا يمكن ترسيخ هذا المفهوم على إطلاقيته فهو يتطور بتطور وظائف الدولة ويرتبط بها بالأساس، أضف إلى ذلك أن أساس مسؤولية السلطة العامة يرتبط وجودا وعدما بالدولة وبتطورها وبعراقتها في الديموقراطية، وعليه فبالرغم من القبول بهذه النظرية فالهدف الأسمى هو الحفاظ على استمرارية الدولة.

---

[29] **Paul Ricoeur,** le concept de responsabilité, Essai d'analyse sémantique, un ensemble avec deux articles déjà publié dans Esprit, « Le juste entre le légal et le bon » septembre 1991 et « l'acte de juger » juillet 1992.

[30] **عبد القادر العرعاري**، المسؤولية المدنية، مصادر الالتزامات الكتاب الثاني، دار الأمان الرباط، الطبعة الثالثة: 2014، ص: 13

" هذا النوع من المسؤولية لا علاقة له بميدان التعامل المدني الذي يولد جزاءات مدنية أو جنائية، فالمسؤولية الأدبية تنبني في أصلها على مجرد الإخلال بالواجبات ذات الطابع المعنوي التي يرتبط الشخص بمقتضاها بمجموعة من القيم الأخلاقية في إطار حياته الخاصة أو العامة وإذا حصل منه خطأ أو مساس بجوهر هذه القيم فإن الجزاء لا يعدو أن يكون مجرد تأنيب للضمير أو استنكار للفعل من قبل عامة الناس، والمعلوم أن دائرة المسائل الخلقية تعد أوسع من دائرة الواجبات القانونية لعدم اقتصارها على سلوكيات الفرد نحو غيره من الأفراد وإنما تشمل روابط الفرد بخالقه أيضا وبالتالي فإن أغلب حالات المسؤولية الأدبية ليس لها مظهر خارجي كما هو الشأن بالنسبة للمسؤولية القانونية".

[31] **Paul Ricoeur,** le concept de responsabilité, Essai d'analyse sémantique,op, cit, p: 29

بناء على هذه المقاربات ارتأت الأطروحة الاشتغال على المقاربة التقنية القضائية التي تقوم على الدراسة التأويلية للنصوص الضريبية، بالشكل الذي يتماشى مع وضع نظام للمسؤولية الضريبية الذي يعتبر الإشكال الأساس والضروري الذي تستدعيه هاته الفترة الزمنية، حيث يخلق هذا الموضوع ارتباكا كبيرا على مستوى دواليب القضاء الإداري والإدارة الضريبية، الشيء الذي يفرض وضع أسس نظرية وعملية لهذا النظام.

ولا شك أن هذه المقاربة سنعمل على اعتمادها وتبنيها كأساس في الدراسة، وفي انفتاح على المقاربة المالية والاقتصادية، بعلة كون موضوع المسؤولية الضريبية هو في آخر المطاف إشكالية كلفة مالية، تستخلص من خزينة الدولة، حيث يجب البحث في آليات لتأمينها، وتدبيرها بشكل ناجع، وعليه فلا مناص من البحث في الإشكاليات التي تعيق تطور هذه النظرية.

كما تهدف المقاربة التي نعمل على تبنيها إلى الوقوف على مقاربة علم السياسة والقانون الدستوري لموضوع المسؤولية الإدارية الضريبية، من خلال اعتماد النظريات الحديثة في هذا المجال والانفتاح عليها.

وهكذا نتوخى في دراسة هذا الموضوع الوقوف على الدور السياسي والاقتصادي والاجتماعي للقاضي الإداري والدستوري، الذي ينطوي على تأويله للقاعدة القانونية وحرفيته في جعل القاعدة القانونية ملاءمة لمتطلبات العصر، وهكذا تتمثل إشكالية الأطروحة في:

كيف يمكن للمتدخلين في الحقل الضريبي العمل بشكل ناجع وفعال، على وضع معالم وبناء هوية للمسؤولية الإدارية الضريبية، في ظل خصوصية التصرف الضريبي وهاجس الكلفة المالية؟

وتتفرع عن هذه الإشكالية مجموعة من الأسئلة الفرعية تتمثل في:

- ما هي تجليات الخصوصية في نشاط الإدارة الضريبية؟
- إلى أي حد يمكننا الحديث عن ذاتية واستقلالية للقانون الضريبي؟

- لماذا تخطئ الإدارة الضريبية؟ وكيف يؤثر خطؤها على وضعية الملزم؟
- ما هي المنهجية التي يجب أن يسلكها القاضي الإداري لإعادة هذا التوازن للعلاقة الجبائية؟
- ما هي القواعد الضابطة لعمل القاضي الإداري في ترتيب مسؤولية السلطات العمومية في المجال الضريبي؟
- هل ترتبط إشكالية الكتلة النقدية في دعوى المسؤولية الضريبية بضعف الموارد المالية أم بضعف تدبيرها؟
- كيف يجعل القاضي الإداري من دعوى المسؤولية الضريبية آلية لتحقيق الأمن الضريبي؟
- كيف يمكننا أن نجعل من المسؤولية الإدارية أداة لتخليق عمل الإدارة الضريبية وتحقيق الشفافية والصدقية في عمل المرفق الضريبي؟
- كيف ستعمل نظرية المسؤولية الضريبية على تحقيق الاستقرار، المواطنة، الرضى، الوعي، الثقة، والعدالة الضريبية؟
- كيف يمكننا أن نجعل من المسؤولية الضريبية أداة للإحساس بأثر الضريبة على حياة المواطن؟

إن إشكالية أطروحة "نظام المسؤولية الإدارية في المجال الضريبي "سنؤسس لها من خلال أربع محاور كبرى تتمثل في:

المحور الأول:

سيسمح هذا المحور بالإجابة عن سؤال مركزي يتمثل في "لماذا تخطئ السلطة العمومية الضريبية؟" وذلك من خلال التركيز على سؤال الخصوصية التي تنبني على البحث في إشكاليتين رئيسيتين:

1- سؤال ذاتية واستقلالية القانون الضريبي، لسبر أغواره ومكامن الخصوصية -إن وجدت- بعلة كون أن هاته المميزات هي المداخل الأساسية لإمكانية الحديث عن مسؤولية ضريبية من عدمه.

2- نشاط الإدارة الضريبية، أي تلك التصرفات التي تصدر عن أعوان الإدارة وبشكل مركز تلك التصرفات ذات الطابع الضريبي الصرف، أو بعبارة أخرى النشاط الأصيل الذي يميز الإدارة الضريبية عن باقي المرافق الأخرى.

المحور الثاني:

سيجيب عن سؤال "كيف سيتعامل القاضي الإداري مع عدم مشروعية التصرف الضريبي؟" حيث يجب التطرق إلى:

أولا: الأضرار المترتبة عن التصرفات القانونية الصادرة عن أعوان الإدارة الضريبية، وذلك من خلال البحث في اجتهادات القاضي الإداري والتحولات التي عرفها في القضايا المثارة في مجال المسؤولية الضريبية، والوقوف على المنهجية التي سيتبعها في الإقرار بهذه المسؤولية أو انتفائها، من خلال الدور الإنشائي والتأويلي للتصرفات الضريبية.

ثانيا: بالنظر لإمكانية مساءلة المشرع الضريبي، في ظل التحولات المتتالية التي تعرفها القوانين الضريبية، حيث نقترح هذا الجزء من الأطروحة بهدف توسيع نطاق المسؤولية الضريبية، بحيث نجعلها لا تقتصر على نشاط المصالح الضريبية فقط، بل بالبحث في تصرفات المشرع في المجال الضريبي، وعليه نتتبع تأثير التشريع الضريبي على وضعية الخاضعين للضريبة، ونقصد في هذا الصدد التشريع الوطني والدولي، حيث نرتئي أن يركز البحث على تتبع وضع المشرع لقاعدة ضريبية تستجيب للتحولات الدستورية والاقتصادية والاجتماعية الراهنة، وتكرس للمساواة أمام الضريبة، ومن خلال ذلك طرح إمكانية مساءلة المشرع عن الأضرار اللاحقة بالخاضعين للضريبة جراء تصرف غير مشروع صادر عنه.

أما بخصوص التشريع الدولي في المجال الضريبي، فيثار في هذا الصدد مجموعة من التصرفات التي تقوم بها الدولة المغربية عبر الإدارة الضريبية، تتمثل في الاتفاقيات والمعاهدات الضريبية سواء الثنائية منها، أو المتعددة الأطراف كالتزام دولي للمغرب مع مجموعة من الدول الأخرى، ولا شك أن هذه القواعد الدولية -بتوفر شروط لها- تصبح بمثابة التشريع الوطني، من حيث كونها قواعد قانونية

ملزمة، وعليه تثير إمكانية إلحاق أضرار بالأشخاص خاصة في مجال الاستثمار ومستقبل المقاولة بالمغرب، وقد يكون هذا الإخلال بهذه القواعد سواء من طرف المشرع نفسه أو من طرف الإدارة الضريبية من خلال أعوانها.

وعليه فتصور الموضوع ينطلق من البحث في كل ما من شأنه أن يهدد أو يعيق التفاعلات المنتظمة والتراتبية، التي تعرفها القواعد في إطار الهرمية القانونية، وفي احترام للقاعدة الأسمى المتمثلة في الدستور، غايتنا في ذلك الحفاظ على استقرار النظام القانوني وانسجام مكوناته.

المحور الثالث:

تتوخى الدراسة ملامسة أبرز إشكاليات المسؤولية الإدارية عموما والمسؤولية الضريبية كجزء منها، والمتمثلة في سؤال الكلفة المالية من خلال الإجابة على سؤال: "هل تعد الكلفة المالية لدعوى التعويض في المجال الضريبي معيقا حقيقيا للإقرار بهذه المسؤولية من عدمه؟"

حيث سنحاول العمل على تتبع المعيقات الإدارية منها والقضائية في تأمين وصول الحقوق -تلك الكتلة النقدية - لأصحابها.

المحور الرابع:

يتوخى الإجابة عن سؤال، أي مستقبل للقضاء الإداري المغربي؟

في هذا الصدد ننظر إلى هذه المؤسسة كتصرفات وكنشاط ذؤوب للقاضي الإداري، يتمثل في الاجتهاد القضائي، ولما يمكن أن تثيره من إشكاليات، ثم كبنية مؤسساتية تتمثل في ضرورة بناء مستقبل واعد للقضاء الإداري.

إن دراسة هاته المحاور تستدعي الوقوف عند ضبط المفاهيم التي تنبني عليها الأطروحة بشكل عام وهكذا نتوقف عند:

نظام المسؤولية الإدارية [32]:

لقد فضلنا استعمال عبارة نظام بدل أساس المسؤولية الإدارية، على اعتبار أن دراسة الموضوع نتوخى من خلالها الوقوف على مساءلة نشاط الإدارة الضريبية، ثم مساءلة المشرع عن عدم مشروعية تصرفاته، وبالتالي فنحن أمام شقين من المسؤولية الإدارية والتي يختلف الأساس بينهما من عدة نواحي، الجهة المثار ضدها الدعوى أولا، وطبيعة ومصدر تصرفات كل منهما، إضافة إلى أن هذا الأمر ينبني على مراقبة السلطة القضائية للسلطة التنفيذية من جهة، وللسلطة التشريعية من جهة أخرى، وعليه فإن ملامسة ذلك سيخلق نظاما يختلف بحسب طبيعة كل تصرف وكل جهة.

دعوى المسؤولية الإدارية الضريبية

إن دعوى المسؤولية الضريبية ليست هي دعوى المنازعة الضريبية، بل يقصد بها دعوى المسؤولية الإدارية، وليست هي دعوى استرداد الدفع غير المستحق، بل هي دعوى مستقلة يحركها المتضرر من الأخطاء التي ترتكبها المصالح المكلفة بفرض أو تصفية أو تحصيل الضريبة، أو المشرع الضريبي، من أجل الحصول على تعويض عن الأضرار التي لا يصلحها مجرد إسقاط أو تخفيض أو إرجاع الضريبة أو إلغاء إجراءات التحصيل الجبري، وبالتالي فهي مسؤولية عن نشاط الإدارة الضريبية و عن التشريع الضريبي، وتجد هذه الدعوى أساسها التشريعي في الفصل 79 و 80 من قانون الالتزامات والعقود[33]، والفصل الثامن من القانون المحدثة بموجبه المحاكم الإدارية[34].

---

[32] لقد استعمل الفقه العديد من التعبيرات فيما يخص المسؤولية الإدارية، حيث نجد عبارة مسؤولية السلطة العامة أو السلطات العمومية la responsabilité de la puissance publique، "فمفهوم السلطة العامة كنظرية قائمة الذات في كل قانون إداري بتسميات مختلفة (امتيازات التاج، السلطة التقديرية، السلطة الآمرة ...) سواء كانت مصنفة أم لا، مدركة بوضوح أم يكتنفها الغموض". أو مسؤولية الإدارة عن نشاطاتها، la responsabilité de l'administration، أو مسؤولية المرفق العمومي la responsabilité du service public، أو مسؤولية الدولة la responsabilité de l'Etat، أو مسؤولية الجماعات العمومية Responsabilité des collectivités publiques، وقد فضلنا استعمال إما المسؤولية الإدارية أو مسؤولية السلطات العمومية أو مسؤولية الجماعات العمومية أو المسؤولية الضريبية، لأننا لا نتوخى الوقوف على مساءلة الإدارة فقط أو الدولة فقط، بل المسؤولية الضريبية تقوم على مساءلة المصالح الضريبية ثم المشرع الضريبي ثم الجماعات الترابية كشخص من أشخاص القانون العام ..

[33] ينص الفصل 79 من ظهير الالتزامات والعقود على: "الدولة والبلديات مسؤولة عن الأضرار الناتجة مباشرة عن تسيير إدارتها، وعن الأخطاء المصلحية لمستخدميها".

تجد دعوى المسؤولية الضريبية سندها في الفصل الثامن من قانون إحداث المحاكم الإدارية والذي ينص على أن: "دعاوى التعويض عن الأضرار التي تسببها أعمال ونشاطات أشخاص القانون العام، تدخل في الاختصاص النوعي للمحاكم الإدارية، ما عدا الأضرار التي تسببها في الطريق العام مركبات أيا كان نوعها يملكها شخص من أشخاص القانون العام فتدخل في اختصاص المحاكم المدنية"[35].

وبالتالي نستشف أن دعوى مسؤولية الإدارة الضريبية تدخل في اختصاص القضاء الإداري، وتحديدا قاضي دعوى القضاء الشامل المتمثلة في دعوى التعويض، وتظهر أهمية دعوى المسؤولية الإدارية إلى جانب دعوى الإلغاء في جوانب متعددة، حيث إنها تتمم الحماية التي تكفلها هذه الأخيرة حيث لا يتوقف الأمر فقط عند إلغاء القرارات المتسمة بعدم مشروعيتها بل يتجاوزه للحصول على تعويض عن الأضرار المترتبة عن تلك التصرفات غير المشروعة في الفترة ما بين صدورها وإلغائها.

أضف إلى ذلك أن الأجل بالنسبة للطعن بالتعويض يبقى مفتوحا بالمقارنة مع أجل الطعن بالإلغاء الذي يعد أجلا قصيرا، أو حتى في الحالة التي يصبح فيها القرار الإداري محصنا أو استحال تدارك آثاره.

وينص الفصل 80 على أن: "مستخدمو الدولة والبلديات مسؤولون عن الأضرار الناتجة عن تدليسهم، وعن الأخطاء الجسيمة الواقعة منهم في أداء وظائفهم، ولا تجوز مطالبة الدولة والبلديات بسبب هذه الأضرار، إلا عند إعسار الموظفين المسؤولين عنها".

لقد أثار هذان الفصلان نقاشات فقهية عديدة حيث تبنى كل اتجاه فقهي تصوره لأساس المسؤولية الإدارية وتراوح الأمر بين توجه يعتمد الخطأ كشرط أو أساس لانعقاد المسؤولية، في حين اعتمد التوجه الثاني المسؤولية بدون خطأ.

يراجع:

حماد حميدي، المسؤولية الإدارية، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس كلية العلوم القانونية ولاقتصادية والاجتماعية، الرباط، السنة الجامعية: 1989/1988،

El houssaine Serhane, le contentieux adminisratif de pleine juridiction en droit public Marocain,Thèse de Doctorat d'Etat en droit, Université Bordeaux 1989,

يونس الشامخي، تطور أسس المسؤولية الإدارية في ضوء الاجتهاد القضائي الإداري – دراسة مقارنة– أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، سلا، السنة الجامعية: 2015/2014.

[34] القانون 41.90 المحدثة بموجبه المحاكم الإدارية

[35] القانون 41.90 المحدثة بموجبه المحاكم الإدارية

الخاضع للضريبة – الملزم – المدين

لقد تعددت التسميات والمصطلحات التي يتم توجيهها للشخص الذي ينشأ في ذمته الالتزام الضريبي: حيث نجد مفهوم الملزم، الخاضع للضريبية الممول، دافع الضريبة، المدين، المكلف بالضريبة، وفي هذا السياق يرى بعض الباحثين أن: "المكلف أو الملزم بالضريبة هو ذلك الشخص الذي ترتب على ذمته الدين الضريبي قانونا، فالملزم القانوني ليس بالضرورة ذلك الشخص الذي يتحمل العبء الحقيقي للضريبة، حيث يمتد الالتزام إلى الغير حيث تنتقل الصفة إلى هذا الأخير ويصبح ملزما حقيقيا[36].

ويستعمل بعض الباحثين المشارقة مصطلح الممول كمرادف للملزم حيث يقصد به: " دافع الضريبة الذي يكون عليه واجب الالتزام بدفع الضريبة، نتيجة قيامه بنشاط محدد أو نتيجة للأرباح أو الفوائد التي يحصل عليها من رؤوس أمواله. وقد ينطبق هذا اللفظ على أحد الأشخاص دون أن يلتزم بدفع شيء من أمواله نتيجة أن يدخله في إطار الحد الأدنى بعد خصم الإعفاءات العائلية المقررة مما يتعين معه إبعاد هذا الممول بأنه المدين بالضريبة"[37].

ويرى جانب بخصوص مفهوم المدين: "أنه مدلول أوسع من المكلف، وهو الطرف الأصلي المسجل اسمه في الجداول الاسمية التي تقررها مصالح الوعاء، وبما أن أداء الضريبة يجب ألا يتوقف بضعف من المكلف، فإن المشرع من أجل ضمان حق الخزينة يتابع بعض الأشخاص المفروضة عليهم الضريبة من أجل الأداء محل المكلف، حيث يصفهم بالملزمين الاحتياطيين الذين يتم إدخالهم فقط أثناء التحصيل لضمان استيفاء المستحقات الضريبية، وهؤلاء لا يتم تحديدهم بصورة جزافية وإنما تتحدد صفاتهم طبقا للقانون الضريبي المنظم للعلاقة بينهم وبين الدين"[38].

---

[36] **العربي الكزداح**، الطعون الجبائية في ظل المحاكم الإدارية بالمغرب، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام جامعة محمد الخامس كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية 2003ص:144

[37] **رابح رتيب**، الممول والإدارة الضريبية، دار النهضة العربية 1991، ص: 10

[38] **العربي الكزداح**، الطعون الجبائية في ظل المحاكم الإدارية بالمغرب، م.س، ص: 144

ونضيف أن المدونة العامة للضرائب تستعمل مصطلح "الخاضع للضريبة" في مقابل Contribuable في النسخة الفرنسية، وفي فترة ماضية كانت تستعمل مصطلح "الملزم"، Assujetti، لكن استعمال هذه المصطلحات فيه نوع من الطابع الإلزامي الجبري للضريبة، الذي يؤثر على العلاقة الجبائية فمصطلح خاضع يحيل إلى: "خَاضِعٌ: -اسم فاعل من فعل خَضَعَ، خَاضِعٌ لَهُ بمعنى : خَاشِعٌ، تَابِعٌ، سَاكِنٌ، لاَ يُحَرِّكُ سَاكِناً"[39]، ويأتي أيضا بمعنى: " خاشع، راكع، مطيع، مستسلم، خانع، ذليل، راضخ"[40].

وعموما نجد أن هذا المدلول يحيل إلى مصطلحات تحط من كرامة المواطن المغربي، وتضرب في العمق مبادئ الأمن الضريبي بعلة أن هذا المفهوم يحمل في طياته صيغة الإجبار ويعترف بسلطوية الضريبة، كواجب مالي يتم الامتثال له، وعلى الرغم من إيماننا الراسخ بضرورة الضريبة في تمويل الخزينة فإن هناك آليات وقواعد للمعاملة في إطار التفاعل بين طرفي المعاملة الضريبية، وفي مقدمتها اختيار المفاهيم وضبطها.

وعليه نقترح استعمال المقابل المناسب للنص الفرنسي contribuable "المساهم" اعتبارا لكون النص الدستوري يستعمل عبارة المساهمة، حيث إن هذا المصطلح يرتبط بمفاهيم من قبيل التعاون، الاتحاد التكافل ...، حيث غدت هذه المبادئ ضرورة لتماسك الدولة وتقدمها ورفاهيتها.

عموما يمكن القول إن الخاضع للضريبة هو الشخص الذي ينشأ الالتزام الضريبي في ذمته حيث قد يكون ملزما بالضريبة إذا استكمل الالتزام الضريبي أركانه وذلك باستيفاء الواقعة المنشئة

---

[39] **ابن منظور**، لسان العرب، باب خضع، دار إحياء التراث العربي، بيروت، 1996م.

جاء في قاموس المحيط: "خضْعاً، وخُضوعاً، وخُضعاناً: مال وانحنَى. وذَلَّ وانقاد. وفي سيرِه: جَدَّ ومدَّ عُنُقَه وطَأْطَأَه.. وفي حديث عمر: "أنَّ رجلاً في زمانه مرَّ برجل وامرأة قد خضعا بينهما حديثاً، فضربه حتى شَجَّهُ". ويقال: خضعَهُ الكِبَرُ: حَنَاهُ. (خَضِعَ) َ خَضَعاً: مال وانحنى. وفي حديث الزبير: (أنه كان أخضَعَ). ويقال: خَضِع عُنُقُه: تطامن ودنا من الأرض خِلْقَة. ورضي بالذُّلِّ. فهو أخضع، وهي خضعاء. (ج) خُضْع. (أخضَعَ) فلان: ألان كلامَهُ للمرأة. والشيءَ: خضعه، (خاضَعَهُ): ألان كلامه معه. (خَضَّعَ) اللحم: قَطَّعَه. (اختَضَعَ): خَضَعَ. والصقْر ونحوه: طامن رأسه للانقضاض. (تَخَضَّعَ): تكلَّف الخُضوع. وتضرَّع (الخَضْعَةُ): صوت وَقْع السِّياط. يقال: سَمِعت للسِّياط خَضْعَةً، وللسُّيوف بَضْعَةً: صوت وَقْعٍ وصوت قَطْعٍ. (الخُضَعَةُ): مَن يخضع لكلِّ أحد. ومَن يخضِع غيره ويذلُّه. والنخلة التي تَنْبت من النواة. (ج) خُضَع. (الخَضُوعُ): الخاضع. والكثير الخضوع. (ج) خُضُع، (الخَضيعةُ): صوتٌ يُسمَع من بطن الدَّابَّة. وصوت السَّيل ونحوه. (ج) خضائع. (الخَيْضعةُ): اختلاف الأصوات في الحرب وغيرها. والمعركة. والغبار، وبيضة الحرب.

[40] قاموس المعاني، www.almaany.com

لشروطها، وقد يكون غير ملزم وذلك إذا لم تتحقق الواقعة المنشئة للضريبة قانونيا أو فعليا، وحينما يستكمل الالتزام الضريبي وجوده ننتقل للحديث عن المدين بالضريبة، والذي ينشأ في ذمته الدين الضريبي، كدين عمومي.

القاضي الإداري– القاضي الضريبي – قاضي المسؤولية

يستعمل الفقه عند حديثه في المجال الضريبي أو المسؤولية الإدارية، تعبيرات من قبيل القاضي الضريبي، أو قاضي التعويض أو قاضي المسؤولية، والأصح هو أنه في المغرب نتحدث عن القاضي الإداري وهو التعبير القانوني المناسب، وبالتالي فاستعمال هذه المصطلحات سيكون من باب إغناء القاموس القانوني، أملا في إمكانية توزيع القضاة الإداريين بحسب الاختصاص والتمرس لا بحسب المهام فقط.

ونظرا لأن لكل دراسة منهج تعتمده، باعتبار هذا الأخير هو الطريق الذي إذا سلكه الباحث أمن نفسه من الوقوع في التيه والزلل، فإننا سنعتمد المنهج المقارن كمنهج أساسي في الأطروحة، ثم المنهج الوظيفي.

القسم الأول

خصوصية النشاط الضريبي

وتأثيراتها على

بناء أساس للمسؤولية الإدارية الضريبية

ترتبط الأسئلة التي تعد النواة المركزية لبناء أساس لمسؤولية الدولة عن أعمال الإدارة الضريبية، بالبحث في الخصوصية والذاتية التي تعرفها المادة الضريبية والتي تنبني على حياكة القرار الضريبي وإخراجه لحيز الوجود، إذ يرتبط هذا القرار المالي بمتحكمين أساسين اثنين يتمثلان في النشاط التشريعي الضريبي أولا، ونشاط الإدارة الضريبية ثانيا. (الفصل الأول)

حيث إن الحسم في إشكالية خصوصية المادة الضريبية سيقودنا إلى إمكانية الحديث عن فرضية مساءلة التصرف الضريبي، وتبعا لذلك وجود خطأ الإدارة الضريبية من عدمه، والبحث في درجة تأثيره على وضعية الخاضع للضريبة، ماديا ومعنويا.

ومما لا جدال فيه، أن هذا الأمر يستدعي تدخل القاضي الإداري بالدور الحمائي الذي يلعبه، لإعادة هذا التوازن بين طرفي العلاقة الجبائية، لذلك فالأمر يحيلنا إلى المنهجية التي يتبعها في تأسيسه لهذا النوع من المسؤوليات.

وبناء عليه فهل سيكتفي القاضي الإداري بالقواعد المألوفة في ترتيب المسؤولية الإدارية، والتي تضيق من نطاق هذه الأخيرة أو توسع منه، في ظل ثنائية الخطأ البسيط والخطأ الجسيم، ولمبررات يجملها كل من الفقه والقضاء في:

خصوصية وطبيعة المرفق.

خصوصية القانون والطبيعة القانونية لنشاط المرفق ونوعيته وخصوصيته.

الكلفة المالية لدعوى المسؤولية الإدارية.

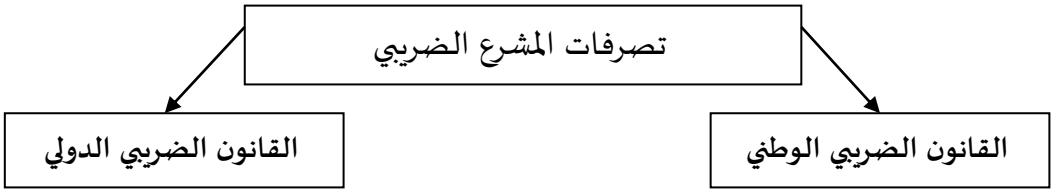
أم أن الأمر سيدفع القاضي الإداري لتبني منهجية أو مقاربة مستقلة، يعمل من خلالها على وضع المعالم والركائز الأولى للمسؤولية الضريبية، ثم بناء هوية لها باعتماد قواعد وضوابط قضائية ذات صبغة خاصة بالمجال الضريبي (الفصل الثاني).

الفصل الأول

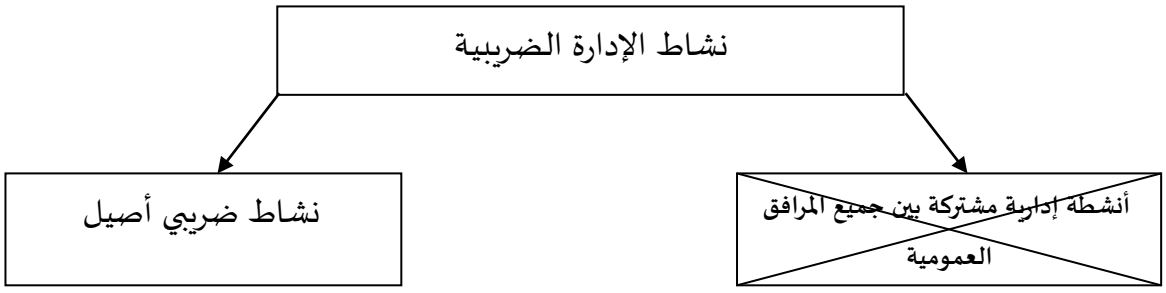
التصرف الضريبي:

أسئلة الاستثناء

إن سؤال خصوصية المادة الضريبية يؤرق بال العديد من الباحثين، بل يتم اتخاذه كمطية لتسييج الإدارة الضريبية بنوع من الحماية الاستثنائية، ويبرر جانب من الفقه والقضاء هذا الأمر بمسألة ذاتية القانون الضريبي وخصوصيته التي تجعل منه قانونا مستثنى من المساءلة، حيث لا يتوقف الأمر عند القانون الوطني بل ينصرف أيضا إلى القواعد الضريبية الدولية. (مبحث أول)



أضف إلى ذلك تميز نشاط الإدارة الضريبية والأطروحة القائلة بمسألة تعقد العملية الضريبية، وطبيعتها التقنية والقانونية كعملية مركبة، ذات طبيعة خاصة، تعطي لهذا النوع من التصرفات الإدارية طابعا استثنائيا يؤثر في تأسيس المسؤولية الضريبية، وبالتالي فالضرورة المنهجية تستلزم منا-إذا- دراسة الطبيعة القانونية للعملية الضريبية، باعتبارها أحد أبرز مكامن الخصوصية، التي يعنى بها نشاط الإدارة الضريبية حيث يستوجب الأمر التدقيق في حقيقتها، ومدى اختلافها عن أعمال باقي المرافق الأخرى من جهة، وفي إطار الإجابة عن إشكالية خصوصية نشاط الإدرة الضريبية. (المبحث الثاني).



المبحث الأول: خصوصية وذاتية القاعدة الضريبية

إن الحديث عن النص الضريبي هو حديث عن تصرفات قانونية ذات طابع وطني، وأخرى ذات طابع دولي، حيث تتعلق الأولى بتصرفات للمشرع في حياكة وصناعة هذا النص، الذي يجب أن يأتي في إطار احترام تام لمبدأ المشروعية، ما يثار في هذا السياق هو كون العديد من الفقهاء يجعلون من القانون الضريبي قانونا استثنائيا وله استقلالية عن الفروع القانونية الأخرى، الشيء الذي يجعل هذا الجانب الفقهي يقر بذاتيته، وعليه فهذا الأمر سيؤثر لا محالة في انعقاد وبناء نظام للمسؤولية الضريبية، لذلك كان لزاما علينا البحث في هذا الطرح ومدى قوته وجديته (المطلب الأول).

وقد يسوغ أن يكون النص الضريبي ذو مصدر دولي، وهي أيضا تصرفات ترتبط بسيادة الدولة في المجال الضريبي، إذ يتم تدارسها بشكل مشترك بين الحكومة والمؤسسة التشريعية، من أجل إبرام تعاقدات مع دولة أو مجموعة من الدول، ولا شك أن لهذه التصرفات أيضا ضوابط تحكمها، حيث يثير خرقها مساءلة للسلطات العمومية (المطلب الثاني).

المطلب الأول: تكييف القانون الضريبي الوطني: أية ذاتية للقاعدة الضريبية؟

إذا كان الجميع يتفق على أن القانون الضريبي هو تصرف قانوني للمشرع يعبر عن إرادته من أجل إحداث أثر قانوني في المجال الضريبي، فالإشكال انصب فقهيا على تصنيف وتكييف هذا الفرع القانوني من خلال القول بذاتيته من عدمها (الفرع الأول)، الشيء الذي انعكس على تدخل المشرع والقاضي أيضا للعمل على فحصه وتبيان حقيقته (الفرع الثاني).

الفرع الأول: الذاتية، وذاتية القانون الضريبي الوطني في ضوء العمل الفقهي.

لقد اختلف الفقه في وضع مبررات لوصف القانون الضريبي بكونه قانونا ذاتيا ومستقلا وذو خصوصية، حيث اعتمد كل جانب على قواعد يؤسس من خلالها أو يفند هذا التوصيف، (الفقرة الثانية)، ونظرا لغياب رؤية موحدة ومشتركة توضح حقيقة القانون الضريبي تستدعي منهجية البحث الرجوع إلى المبادئ المؤطرة لنظرية ذاتية القانون (الفقرة الأولى).

الفقرة الأولى: المقاربات الفقهية للذاتية

قبل الحكم بوجود أو غياب ذاتية للقانون الضريبي بالنظر للفروع الأخرى للقانون، يلزم إذا تحديد مفهوم الذاتية في أصله، حيث إن أول ما يثيره الفقه، هو كون هذاالمفهوم غامض ومتحول ومراوغ، ويعود أصل مصطلح الذاتية الذي يقابله كلمة autonomie هذه الأخيرة ترجع لكلمة autonomous التي تنقسم لشقين:autos وتعني الذات وnomous وتعني: قاعدة أو قانون، فهو يوضح إذا القدرة على إعطاء نفسه قانونا أو قاعدة أصيلة. فالذاتية يمكن تعريفها بأنها "سلطة تحديد الذات"، "القدرة على سن قانون مستقل"[41]، ومع ذلك، فإن أصل مصطلح الذاتية والتعريف المقترح غير كافيين لتوضيح المعنى بشكل مضبوط.

إن هذا الخلط الذي يغذيه تنوع المصطلحات المستعملة في وصف استقلال مجموعة من القواعد في علاقتها بالقانون عموما بـ: خصوصي، خاص، أصيل... حيث تستخدم هاته المصطلحات أحيانا كمرادفات، وأحيانا أخرى للقول بدرجة التحرر والاستقلالية، وعليه فإن هذا التنوع الدلالي للمفهوم يكشف في حد ذاته غموضه وعدم دقته[42]، حيث تظهر الذاتية الحقيقية للقانون عندما يؤدي تطبيق الفئات والمبادئ العامة إما إلى عدم الدقة أو إلى مستجد[43].

أمام هذا التجاذبات الدلالية، يمكننا أن نبرز مفهومين لمقومات ومعنى القانون الذاتي:

المفهوم الأول، يحيل إلى أن القانون الذاتي هو ذاك الفرع الذي يخلو تماما من كل مقتضى يتضمنه القانون العادي. وهكذا يفهم القانون المستقل والخصوصي أنه: "مجموع القواعد التي تكفي ذاتها ومحصنة من أي تدخل لقانون الشريعة العامة، ويقتصر القانون الذاتي إذا على نبذ l'ostracisme القانون العادي"[44].

[41]**G. Cornu,** Vocabulaire juridique, Association Henri Capitant, PUF, 8ème éd., 2007, v° Autonomie.
[42]**Ch. Goldie-Genicon,** Contribution à l'étude des rapports entre le droit commun et le droit spécial des contrats, préf. Y. Lequette, LGDJ, t. 509, 2009, n° 90, p. 133.
[43]**G. Vedel,** Le droit économique existe-t-il ?, in Mélanges offerts à Pierre Vigreux, t. II, Collection travaux et recherches de l'IPA-IAE de Toulouse, 1981, pp. 767 à 783, spéc. p. 770.
[44] **G. Vedel,** Le droit économique existe-t-il ?, in Mélanges offerts à Pierre Vigreux, t. II, Collection travaux et recherches de l'IPA-IAE de Toulouse, 1981, pp. 767 à 783, spéc. p. 770.

لذلك يتميز الفرع المستقل بالاتساق والتكامل والقدرة على سد كل الفجوات، دون أن يستدعي الأمر الاستعانة بقوانين أخرى أو تخصصات خارجية، مستمدة بشكل خاص من المبادئ العامة المتعلقة بالموضوع والآليات التي تحكم المقتضيات التي تكون أحكامها غير مكتملة أو غامضة[45].

ومن هذا المنظور، فالشريعة العامة إذا لا تحكم مسألة قيد النظر، ولن تشكل مادة مرجعية قادرة على سد الثغرات أو الغموض. ومجمل القول فهذا التصميم الصارم للقانون الذاتي مفتوح للنقد لأنه غير فعال ويعكس رؤية خيالية إن لم نقل مستحيلة[46].

وتتمثل استحالة ذلك في نظرنا في كون أن القانون في مجمله لا يرتبط بقواعد فقط، بل يرتبط بطبيعة النظام السياسي للدولة وإيديولوجياته وبعلاقة الدولة مع المنتظم الدولي عموما، حيث لا يمكننا أن نتصور قانونا مستقلا عن الشريعة العامة أو عن القواعد الأسمى، يخلق لنفسه نموذجا ذاتيا له ولوحده فقط، بل لا بد أن تنبني القاعدة القانونية على معايير أخرى غير طبيعتها الضبطية، العامة والمجردة فهي قاعدة اجتماعية واقتصادية أيضا، الشيء الذي يجعلنا نقول باستحالة تحقق الذاتية بهذا الشكل.

المفهوم الثاني، يمكن تعريف القانون المستقل على أنه الفرع الذي يحتفظ بسلطة الاختيار من بين القواعد الخارجية تلك التي يقبل بتطبيقها. حيث يشكل التطبيق الانتقائي للقواعد العامة طريقة أخرى للحصول على ذاتية للقانون ويتضح إذا استقلالية القانون الخصوصي عن القانون العادي أو المشترك.

إن ذاتية القانون يتم تقديمها في شكل تطبيق انتقائي لأحكام الشريعة العامة، حيث لا يتم جمع مقتضياته في إطار فرع للقانون إلا القواعد التي تتوافق مع موضوعه ومنطقه[47]، إلا أن وجود أحكام استثنائية ليست كافية لوصف استقلالية هذا القانون.

[45] **Ch. Goldie-Genicon,** Contribution à l'étude des rapports entre le droit commun et le droit spécial des contrats, op. cit., p. 135

[46] **Ch. Goldie-Genicon,** Contribution à l'étude des rapports entre le droit commun et le droit spécial des contrats, op. cit., p. 135

[47] **Ch. Goldie-Genicon,** Contribution à l'étude des rapports entre le droit commun et le droit spécial des contrats, op. cit., p. 139 :

وبخلاف ذلك، فكل مجموعة من القواعد يمكن أن تدعي الاستقلالية، بعلة أنها تحتوي على قواعد خصوصية للموضوع الذي تضبطه[48]. إن أساس الاستقلالية لا يتمثل حقيقة إلا إذا تم تحليله من خلال قدرة القانون المتميز بالذاتية على استبعاد القانون الأصلي للتطبيق أو في حالة وجود أحكام مخالفة[49]، أو بالرجوع إليه في حالة سكوت القانون الخصوصي.

والملاحظ أن المفهوم المرن للقانون الذاتي يؤدي إلى تحول في المصطلحات، ومن تم يتم اعتبار القانون أنه: خصوصي، أصيل. ومع ذلك، هذا المفهوم يثير نقط ضعف نختزلها في:

أولا: يطمس الخط الفاصل بين خصوصية واستقلالية فرع معين [50].

- ثانيا: يكمن ضعف المفهوم المرن في الوظائف المسندة للذاتية المتمثلة في القانون حيث تسمح بإمكانية مراقبة استقلاليته بالنظر إلى القانون العادي، فوظيفتها بعد ذلك أن تضع المسافات بين مجموعة القواعد التي تم اتخاذها والشريعة العامة. فالاعتراف بالاستقلالية يصف حالة في الواقع، أما الذاتية لها دور توفير مبرر للحريات التي اتخذتها بعض الحقوق مع القواعد المشتركة[51].

وبالتالي يتم تعريف القانون الذاتي بنتائجه القانونية، ويعتبر الفرع مستقلاً إذا سمح القاضي في حالة سكوت القانون الخصوصي، للانحراف عن قواعد الشريعة العامة، للتوصل إلى حل يعتبره مناسبا.

ومع ذلك، يتم الخلط بين معايير الاستقلالية وآثارها، بحيث يجب ألا يضر تجزيء القانون الوضعي إلى فروع بوحدة وتماسك وانسجام النظام القانوني، ولا يمكن أن يتم ضبط مجال معين

[48] يمكننا القول أن القانون التجاري، قانون التعمير، قانون الأسرة، القانون الجنائي، ... أنها فروع من فروع القانون لها قواعدها الخصوصية، هذه الأخيرة تتمثل في طبيعة المجال الذي تضبطه من جهة، والعلاقة التي تربط الأطراف الفاعلة فيه، فهي قواعد قانونية مستقلة أو ذاتية أو خصوصية بالنظر للشريعة العامة التيتضبط العلاقات داخل المجتمع بصفة عامة بغض النظر عن مجال محدد بعينه، لكن في آخر المطاف تبقى كل هذه الفروع مجموعة من القواعد والضوابط القانونية التي لا تحيد عن بنية النظام القانوني كوحدة وكسلسلة غير قابلة للتجزيء والانفصال، وما يسري على كل فروع القانون يبقى قابلا للتطبيق بالنسبة للقانون الضريبي.

[49] **Ch. Goldie-Genicon,** Contribution à l'étude des rapports entre le droit commun et le droit spécial des contrats, op. cit, p :134

[50] **Ch. Goldie-Genicon,** Contribution à l'étude des rapports entre le droit commun et le droit spécial des contrats, op. cit., p. 143.

[51] **Virginievindard,** la qualification en droit fiscal, op, cité, p :27

بقواعد خاصة فقط، حيث لا تزال هناك فجوات وعدم دقةعلى مستوى كل فرع من فروع القانون الشيء الذي يتطلب اللجوء إلى الشريعة العامة وإلى وحدوية القانون[52].

وخلاصة القول فإذا كان التوجه الأول يعطي معايير ومميزات للذاتية ويجعلها مستحيلة التطبيق، فإن التوجه الثاني يخلط بين مفهوم الاستقلالية والذاتية ويسقطنا في فخ ضرب وحدوية القانون وانسجام النظام القانوني، فكيف يمكننا إذا استثمار هذه المعطيات لفحص الفرضيات القائلة باستقلالية وذاتية القانون الضريبي.

الفقرة الثانية: ذاتية القانون الضريبي تحت مجهر الفقه.

ينطلق القانون الضريبي والقانون الخاص من نفس المرجعية والأساس القانوني، التي تتأسس بناء على إعلان المشرع لإرادته في تنظيم مجال معين يخوله الدستور والقواعد الأسمى التدخل في ضبطه، وهكذا لا يوجد سبب يبرر التباعد بين تكييف القانون الخاص وتكييف القانون الضريبي[53].

فالمبدأ إذا هو التقارب بين التصنيفات القانونية بما فيها القانون الضريبي؛ وعليه فالاستثناء، على مستوى الاختلاف بين هذين النوعين من التصنيفات يرجع لإرادة المشرع الذي يتوخى تحقيق التوازن المجتمعي بسنه لقاعدة قانونية معينة[54]. هذه الاختلافات المحتملة التي تم استخلاصها تظهر أن حجة ذاتية القانون الضريبي تكمن فقط في إبعاد القانون الضريبي لتلك التصنيفات القانونية التي لا تلبي متطلباته الخاصة[55].

[52]**F. Grua**, Les divisions du droit, RTD civ. 1993, p. 59 et s. « Si le droit commun conserve un certain empire dans les domaines particuliers, quelque originaux qu'ils soient, ce n'est pas à cause d'un lien de filiation, mais pour une raison technique : le besoin de combler les vides en se raccrochant à des règles plus hautes. Plutôt que de tronc, le droit commun fait figure de deuxième jambe dont chaque domaine du droit a besoin pour tenir debout ».

[53]**F. Douet,** Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne français, avant-propo J. Schmidt, préf. B. Néel, LGDJ, 1997, n° 446, p : 244-245

[54]**F. Grua**, Les divisions du droit, op, cit, p : 60, L'auteur dresse ce constat pour le droit commercial et estime que « ce n'est pas la constatation de quelques divergences qu'on peut déduire que le droit commercial ne se nourrit plus que de lui-même ».

[55]**F. Douet,** Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne français, op, cit, p :244

وعليه فالحديث عن ذاتية للقانون الضريبي يبدو مبالغا فيه وغير ذي أساس "لأن القانون الذاتي يعني ضمناً أن هذا الفرع قد قطع كليا العلاقات مع الجذع الأصل والمشترك بين القوانين "[56]، واستقل عن النظام القانوني كليا.

إن التأكيد على أن قانون الضريبة مستقل يعني ضمناً تحديد القانون الذي انفصل عنه. وبعبارة أخرى، يتعلق الأمر باكتشاف القانون الأساس. هل هو قانون مستقل عن القانون العام وعن القانون الخاص؟ قانون مستقل للقانون الخاص؟ أو على العكس من ذلك، قانون يستنبط أحكامه من القانون الخاص والعام؟

في الأصل، ينظر القانون إلى الضريبة على أنها حقل تابع للقانون الخاص. ويفسر هذه التبعية مجال حقوق التسجيل في النظام الضريبي في القرن التاسع عشر، فالمشاكل الضريبية هي تلخيص بشكل رئيسي لصعوبات القانون الخاص، المتعلقة بالتصنيف القانوني للوقائع[57].

بالنسبة للفقه الضريبي في ذلك الوقت، يرى أنه: "ظهر قانون الضرائب كمسألة من الدرجة الثانية يقل اهتمامها بالمسائل التي يثيرها القانون الخاص"[58].

ومع تزايد الاحتياجات المالية أصبح الأمر يتطلب واجبات أكثر إنتاجية، وبالتالي بدأ القانون الضريبي يبتعد عن أساسيات القانون الخاص لتحديث واجبات اقتصادية أكثر منها قانونية. لكننا نتساءل هنا هل يمكن للمشرع فرض واجبات حيادا على القانون، أم أنه يفرض واجبات ويغلفها بطابع القانون؟

يرى بعض الباحثين في القانون الضريبي على أننا أمام تشريع ضريبي أكثر اقتصادا وأقل قانونية، وهو فرع من القانون العام، يتميز بنوع من الذاتية بالنظر إلى القانون الخاص[59]، وما يجب

[56] **F. Grua**, Les divisions du droit, op, cit, p : 60.
[57] **F. Douet,** Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne, préc. cit., p : 244
[58] **F. Douet,** Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne, préc. cit., p. 244
[59] **Virginie vindard,** la qualification en droit fiscal, op, cité, p :29

تأكيده هو أن نشاط الإدارة الضريبية يبقى نشاطا لمرفق عمومي. ومع ذلك، فبالنظر للقانون العام، يتبين أن القانون الضريبي يبقى قانونا أصيلا[60].

وفي ذات السياق يلاحظ الأستاذ Jean Jacques Bienvenu، أنه: "من الناحية التقنية، يهدف القانون الضريبي إلى ضبط النظام القانوني للدين الضريبي، وجميع القواعد التي تحدده؛ أي تلك العمليات التي تنطوي على تحقيق وتنفيذ استخلاص هذا الدين العمومي، وبالتالي فهو يتلاءم مع مجالات أخرى من القانون الإداري "[61].

حيث لا يتعلق القانون الضريبي فقط بتنظيم العلاقات بين إدارة الضرائب والمواضيع الضريبة، بل يتدخل أيضا في العلاقات الخاصة التي تتوخى توليد تدفقات وموارد اقتصادية، فكل عملية مالية تتأثر بالقانون الضريبي، وبالتدخل في المجال الخاص، وعليه يصبح القانون الضريبي إذا أحد العناصر المحددة لاختيار العمليات القانونية[62].وهكذا يظهر قانون الضرائب ك "مفترق طرق" فهو يتموقع بين القانون العام والخاص حيث تنكشف بذلك طبيعته المختلطةhybride[63].

ويشكل فرع من القانون قانونا مختلطا عندما "يحقق مزيجا من القواعد التي تقع، بالنسبة للبعض في القانون العام، وللبعض الآخر من القانون الخاص "[64].

حيث يعالج القانون الضريبي العلاقات الخاصة من أجل وضعها في حقل التضريب أولا، ويخول للإدارة الضريبية، الصلاحيات الواجب احترامها لتطبيق القواعد القانونية الضريبية ثانيا، فالقانون الضريبي إذا هو قانون مختلط مجرد لأن القواعد الضريبية تمتح أصولها من القانون العام والخاص[65].

[60]**Virginie vindard,** la qualification en droit fiscal, op, cité, p :29
[61]**J.-J. Bienvenu,** Droit fiscal, PUF, 1ère éd. , 1987, p: 18
[62]**Virginie vindard,** la qualification en droit fiscal, op, cité, p :29
[63]**J.-Cl. Martinez et P. di Malta**, Droit fiscal contemporain, L'impôt, le fisc, le contribuable, t. 1, Litec, 1986, n° 153, p: 370.
[64]**J.-Cl. Martinez et P. di Malta,** Droit fiscal contemporain, L'impôt, le fisc, le contribuable, op, cit, p: 370.
[65]**J.-Cl. Martinez et P. di Malta,** Droit fiscal contemporain, L'impôt, le fisc, le contribuable, op, cit, p: 370.

وقد لاحظ L. Trotabas و J.- M. Cotteret أنه: " يميل كل فرع قانوني متخصص إلى التنظيم بطريقة أصيلة، بشكل ينبني على أساس مشترك يتكون من بعض المبادئ الأساسية وقواعد ومبادئ خاصة "[66]، فتطور الواجبات الضريبية بناء على أساس اقتصادي أكثر منه قانوني يرافقه، بالمقابل، تشريع خصوصي.

وبحسب الأستاذ Bernard Castagnède، فإن ذاتية القانون الضريبي تجد أساسها في خصوصية البناء العلمي ثم القانوني اللازم لتشكل الضريبة[67]. وبعبارة أخرى، يظهر التضريب أولاً داخل نظام ضريبي ذو طابع اقتصادي، ثم تتم ترجمته وترشيده داخل النظام القانوني بقواعد ضريبية.

ويخلص هذا التوجه إلى أن القانون الضريبي ينشأ من خلال إعلان إرادة المشرع، وترجمة هذه الإرادة إلى نموذج للتضريب من خلال تصرف قانوني يشكل التزامات ضريبية. سيعمل القانون الضريبي على وضع نموذج للتضريب في شكل قانوني، أي ترجمته إلى قواعد قانونية ترجع لأصول اقتصادية أو مالية أو محاسباتية.

تم تلخيص المشاكل الضريبية، حتى نهاية القرن التاسع عشر، بالأساس في الصعوبات التي يثيرها القانون الخاص، والتي ترتبط بالتصنيف القانوني للوقائع، ويبدو القانون الضريبي «كموضوع من الدرجة الثانية قليل الاهتمام فيما يتعلق بالأسئلة التي يثيرها القانون الخاص"[68]، إذ يؤدي تزايد الاحتياجات المالية للدولة إلى قيام المشرع الضريبي بإنشاء ضرائب أكثر إنتاجية من رسوم التسجيل وبالتالي تقديمها في إطار طابع قانوني[69]. يتم تطوير هذه الواجبات في إطار قواعد تتسم بنوع من التخفيف القانوني والحدة من الطابع الاقتصادي، الشيء الذييفرز تشريعا خصوصيا.

[66] **L. Trotabas** et **J.-M. Cotteret,** Droit fiscal, Dalloz, 8ème, éd., 1996, n° 9, p: 12.
[67] **B.Castagnède,** Nature et caractères du droit fiscal, Dr. fisc. 2007, in suppl. étude 623.
[68] **F.Douet,** Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne, préc, op, cit, p. 244
[69] **F.Gény,** Le particularisme du droit fiscal, RTD civ. 1937 , p :797 – 803, cité par : **Virginie vindard,** la qualification en droit fiscal, op, cité, p :68 .

في سنة 1926، يؤيد العميد Trotabas فكرة استقلالية القانون الضريبي، مشددًا على أنه يبدو «من الواضح جداً كقانون مستقل ولكن استثنائيا"[70]. وبتعسف لغوي يقدم كقانون ذاتي بالمقارنة مع القانون الخاص والقانون الإداري، الشيء الذي يجعل القانون الضريبي كإلكترون حر في سماء النظام القانوني[71].

لكن من جهته يرى O. Fouquet و M. Bouvier أن هذه الذاتية تؤدي إلى عدم انسجام النظام القانوني، الشيء الذي يقوض دعائم الأمن القانوني للخاضع للضريبة[72].

لكن على الرغم من ذلك يدافع العميد Geny عن نظرية ذاتية القانون الضريبي، بقوله إن الذاتية: " تفيد أن القانون الضريبي يجد قانونه في ذاته فقط ولوحده، ويشكل لنفسه هذا القانون"[73]، وفي هذا الإطار يعتبرJ.J. Bienvenu أن تعليقات Geny: "تعكس بجلاء مخاوف فقهاء القانون المدني برؤية تدخل القانون الضريبي في جوهر الدولة من حيث وجودها وتطورها وزوالها، الشيء الذي يمكنه أن يساهم في تدمير مؤسساتها"[74].

الفرع الثاني: نقذ ذاتية وخصوصية القانون الضريبي: رؤية في أدوار التشريع والاجتهاد القضائي

سيعمل الأستاذMaurice Cozian على انتقاد نظرية استقلالية القانون الضريبي، واصفا إياه بـ "Tarte à la crème"[75]. قانون ذاتي أو خصوصي: يشير هذان المفهومان للحكم بالذاتية في البداية إلى

[70] **L.Trotabas,** les rapports du droit fiscal et du droit privé, D.H. 1926, chron. p :29
[71]**L.Trotabas,** les rapports du droit fiscal et du droit privé, D.H. 1926, chron. p :29 et s.
[72]**M. Bouvier,** Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt, op, cit, p :183.
[73]**Virginie vindard,** la qualification en droit fiscal, Thèse de doctorat soutenu à l'Université de RENNE 1, sous le sceau de l'Université Européenne de Bretagne, année 2014 ; p :68
[74]**J.J.Bienvenu,** L'impôt sur les revenu et le droit de la famille, RFFP, n° :14, LGDJ, 1986.
[75]**M. Cozian,** Propos désobligeants sur une « tarte à la crème » : l'autonomie et le réalisme du droit fiscal, DR, Fisc 1999 N° :13 étude

أخذ مسافة بين القانون الخصوصي والقواعد العامة[76]، ويمكن أن يعزى ذلك إما المشرع في إطار دوره كمصنف أولي (الفقرة الأولى) ، أو للقاضي في دوره كمصنف ثاني (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: تكييف المشرع لمسألة ذاتية القانون الضريبي

تتجلى استقلالية القانون الضريبي من جهة من خلال مصادره المقننة ضمن المدونة العامة للضرائب ومدونة تحصيل الديون العمومية ...، ومن ناحية أخرى، بوجود قضاء متخصص يتميز بمنازعات خصوصية[77]، وفي هذا الصدد، يبدو هذا الأمر كعامل محتمل للتحرر، أكثر منه مؤشرا ملموسا على الاستقلالية الحقيقية للقانون الضريبي.

ومن جهة أخرى نتساءل عن الطرح الذي تبناه L. Trotabas"هل يكفي القول بذاتية القانون بمجرد وجود مصدر قانوني أصيل وقضاء مختص؟". يجيب بعض الباحثين بالقول: "إن الذاتية الحقيقية تتضح عندما يلعب المشرع دوره في تكييف جديد بالتطابق مع النصوص الدستورية بالتأسيس لمقتضيات خاصة، مخالفة للافتراضات القانونية السائدة من أجل تلبية الهدف الأساسي للقانون الضريبي"[78].

ويرى R. Gassin أنه حينما نكون بصدد قانون يتميز بالذاتية، فهذا القانون يشكل مقتضيات مخالفة لما يتضمنه القانون السائد، كما نقول بالقانون العام والقانون الخاص[79]، وعليه فلا يمكن إنكار ذاتية القوانين الضريبية لطبيعتها الخاصة التي يتم النظر إليها من خلال التكييفات والتوصيفات الضريبية في علاقاتها بالتصنيفات القانونية الأخرى[80].

وعموما يعد القانون الضريبي فرعا من فروع القانون له فئاته الخاصة وتفرعاته، ومبادئه الخاصة التي تتفاعل مع بعضها البعض، حيث يعمل القانون الضريبي الداخلي على توحيدها في إطار

[76]**M. Bouvier,** Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt, LGDJ, Lextenso édition, système cours, 13ème ;2016 , p :183 .
[77]**B. Castagnède,** Nature et caractères du droit fiscal, Dr. fisc . 2007, suppl. n° :25, 623.
[78]**Virginie vindard,** la qualification en droit fiscal, op, cit, p :69.
[79]**R. Gassin,** Lois spéciales et droit commun, D. 1961, chron. XVIII, pp. 91 à 98 : L'auteur définit la loi spéciale comme la loi constituant une disposition dérogatoire au droit commun, le droit commun s'entendant du droit civil. Cité par : **Virginie vindard,** la qualification en droit fiscal, op, cit, p :69.
[80]**B. Castagnède,** Nature et caractères du droit fiscal, op, cit, p : 623.

المدونة العامة للضرائب ومدونة تحصيل الديون العمومية وباقي المقتضيات الضريبية، وبالتالي ينظر إليه :

- كقانون أعمال حقيقي، عندما يتعلق الأمر بتحديد استراتيجيات التنمية"[81]، ويكشف تزايد الاستثمار ومبادرات تشجيع المقاولات والمقاول الذاتي (...)تأثير هذا القانون على حياة الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين. وهكذا تم بناء "قانون الضرائب للأعمال «ويقصد به: "جميع قواعد قانون الضرائب المطبقة على الأعمال"[82]، أي "مجموع القواعد القانونية المتعلقة بالضرائب المطبقة على التجار والمصنعين وكذلك على الأنشطة التجارية والصناعية"[83]، أو حتى «فرع القانون الذي يسمح بمشاركة أشخاص قانونيين (الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين) في التنظيم المالي للدولة والتعبير عن سياستها الاقتصادية والاجتماعية"[84].

- القانون الضريبي للأسرة وله علاقة وثيقة مع مدونة الأسرة، في مدى تطبيقه على الحالات التي تحكمها هذه الأخيرة، وهذا محدد على نطاق واسع، في شكل "مجموعة القواعد المالية التي تحكم العلاقات الأسرية"[85]،فالتكييفات التي يحملها القانون الضريبي للأسرة ستدرس فقط عند نقط التقاء هذين القانونين، من خلال مسألة التضريب.

- القانون الضريبي الجنائي[86]، حيث نجد المدونة العامة للضرائب ومدونة تحصيل الديون العمومية تتضمنان العديد من الفصول التي تحيل إلى الجزاءات المرتبطة بالتهرب الضريبي أو الغش الضريبي، أو مسالة الإكراه البدني ... وهي كلها أحكام تشابه الأحكام الواردة في الفروع القانونية، الأخرى لكن أحكامها تعرف نوعا التنظيم يستجيب لأهداف القانون الضريبي.

ويمكننا الحديث أيضا عن قانون ضريبي عقاري ينظم الجبايات العقارية، والقواعد التي تنظم هذا المجال والتي تحدد الضوابط والقواعد التي تنظم علاقة حائز أو صاحب العقار بالإدارة الضريبية.

[81] **M. Bouvier,** Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt, op, cit, p :183.
[82] **P. Serlooten,** Droit fiscal des affaires, Dalloz, 12ème éd., 2013, n° 1, p.1
[83] **P. Serlooten,** Droit fiscal des affaires, Dalloz, 12ème éd., 2013, n° 1, p.1
[84] **P. Serlooten,** Droit fiscal des affaires, Dalloz, 12ème éd., 2013, n° 1, p.1
[85] **F. Douet,** Précis de droit fiscal de la famille, préf. J. Hauser, Litec fiscal, 10ème éd., 2011, p : 6
[86] **F. Douet,** Précis de droit fiscal de la famille, op, cit, p :6

ومع ذلك، لا يمكن أن نتحدث عن استقلالية مطلقة وتامة للقانون الضريبي، بقدر ما يمكننا القول إن: "الضريبة تأتي في إطار عملية اقتصادية يتطلب تحقيقها قوانين أخرى التي لا يمكن أن يتجاهلها القانون الضريبي نفسه. إذا لم يكن هناك قانون ذاتي فعلى العكس من ذلك، فكل قانون موضوعي هو بالضرورة خصوصي. فالقانون الضريبي يستحق وصفه بهذه الذاتية بسبب خصوصيته"[87]. التي تتمثل في كون أن القانون الضريبي يعالج علاقات خاصة مع القانون الخاص في إطار فرض ضرائب على بعض التصرفات أو الوقائع القانونية.

ومن منظور آخر يمكن تفسير خصوصية القانون الضريبي من خلال موضوعه الخاص، والمحدد في الالتزام المالي الذي يهدف لتحقيقه، إذ يحاول بعض الفقه أن يدعم أطروحة الاستقلالية والذاتية بطبيعة العلاقة بين الخاضع والإدارة الجبائية، ويرى Virginie vindard في أطروحته أن: خصوصية القانون الضريبي تفسر بهدفه الخاص المتمثل في الالتزام أو الواجب الضريبي، موضوع هذا الأخير محدد بالقوانين الضريبية التي يصطلح عليها بعض الفقه "قانون الالتزامات الضريبية"، الذي يرسم مجموع القواعد التي تسمح بتحديد الالتزام وتؤمن تنفيذه[88].

إن السعي الفعال لتحقيق الهدف المالي القانون الضريبي، يمكن أن يدفع المشرع الضريبي إلى إعطاء معنى خاص لمفهوم قانوني أو حتى وضع مفاهيم أو ضوابط خاصة بالقانون الضريبي، فالمشرع كواضع لقواعد يمكن أن ينظم القانون الضريبي بكل حرية، دون الحاجة إلى الامتثال واحترام تصنيفات الفروع الأخرى للقانون.

وهكذا فمبدأ ذاتية القانون الضريبي يفهم من خلال أنه: "يمكن أن تؤدي هذه القوانين إلى إعطاء مقتضيات واردة في القوانين الضريبية ذاتية ومعنى أصيلا ومستقلا عن تلك التي تقدمها الفروع القانونية الأخرى، لذلك، يعطي هذا المبدأ صلاحية للمشرع تتمثل في عدم ضرورة مراعاة التوصيفات القانونية، كمفهوم الموطن ومفهوم التاجر على سبيل المثال"[89].

[87] **F. Gény,** Le particularisme du droit fiscal, op, cit., spéc. p. 797
[88] **Virginie vindard,** la qualification en droit fiscal, op, cité, p :70
[89] **Virginie vindard,** la qualification en droit fiscal, op, cité, p :70

إن مخالفة القانون الضريبي للقواعد القانونية لا يبرر بالضرورة إرضاء مصالح الإدارة الضريبية. وبعبارة أخرى، يجب أن تكون مخالفة التصنيفات القانونية مبررة بالمتطلبات الخاصة بالمادة الضريبية التي تهدف لتحقيق التوازن والاستقرار الضريبي، تحقيقا للمشروعية الجبائية.

وعلى الرغم من تطور هذا التشريع الخصوصي ذو الطابع الاقتصادي -أكثر منه قانوني- يجب أن يستنبط القانون الضريبي بالضرورة الوسائل القانونية الملائمة للتنظيم القانوني، على الرغم من أنه قد يعدل إلى حد ما من التطبيق والاستخدام وفقا للهدف الخاص به، وبالتالي خلق "تغيير للمشهد القانوني"[90].

ويقوم استبعاد قواعد الشريعة العامة بموجب قانون خصوصي، في الواقع، على عدم ملاءمة القاعدة العامة للوضعية الجبائية المقترحة هذا التجاهل جاء بعلة أنه لا يعالج احتياجات القانون الضريبي وتؤدي الغايات الخصوصية لهذا الأخير إلى استثماره للتصنيفات القانونية، بهدف إعطاء تعريف مالي بحت لمفهوم يتجاهله القانون الخاص.

وبناء عليه فتتبع تنفيذ هذا الهدف المالي يمكن أن يقود المشرع الضريبي لنسبة معنى خاص لمفهوم قانوني في الواقع، بهدف إنشاء مفاهيم أو أصناف خاصة بالقانون الضريبي دون احترام متطلبات وتصنيفات فروع القانون الأخرى[91].

وعليه فمبدأ ذاتية القانون الضريبي يقود إلى إعطاء التكييفات المتضمنة في القوانين الضريبية معنى أصيلا مستقلا عن المفاهيم الأخرى الموجودة في الحقول القانونية الأخرى، فمفهوم المواطن أو التاجر مثلا يستوجب تضريبا معينا يجعل من تعريفها مختلفا عنه في القوانين الأخرى، فالتصنيفات الضريبية تكون موسعة أكثر مقارنة بالتصنيفات القانونية الأخرى.

وهكذا يعمل القانون الضريبي إذا - بسبب هدفه المتمثل في تحصين الموارد المالية للدولة- على وضع قواعد له بنوع من الانتقائية لأحكام القانون المدني، بدءا بنشأة الالتزام الضريبي نفسه، ثم

[90] **Virginie vindard,** la qualification en droit fiscal, op, cité, p :70
[91] **Virginie vindard,** la qualification en droit fiscal, op, cité, p :70

بطرق وآليات انتقاله، التي تأخذ عن الشريعة العامة تلك المفاهيم المرتبطة بانتقال الالتزام سواء في إطار تضامني أو في إطار التزام متعدد الأطراف، هاته القواعد تعرف تكييفات ضريبية قد تأتي توافقا مع أحكام الشريعة العامة و إما أن تخالفها جزئيا، ونفس الشيء ينطبق على انقضاء الالتزام الضريبي سواء رضائيا أو جبريا، حيث نجد أن مدونة تحصيل الديون العمومية تتضمن قواعد مستنبطة من القواعد العامة لقانون الالتزامات والعقود (الرهن، الحجز، البيع، المقاصة،...) لكن نجد أن هاته النصوص تصاغ بطريقة عامة ومبهمة أحيانا، الشيء الذي يعطي المجال لأعوان الإدارة الضريبية لتأويل هاته المقتضيات، بالشكل الذي يستجيب إلى تأمين الموارد المالية لخزينة الدولة.

وهكذا نجد بأن التشريع الضريبي لا يخلق لنفسه قانونا مستقلا وذاتيا ولنفسه فقط، كما يدعي الفقيه Geny وTrotabas بل نجده يأخذ مفاهيم وقواعد لا تحيد عن مبادئ الشريعة العامة ويعطيها صبغة القاعدة الضريبية التي تحتمل التأويل المتعدد للمفاهيم، هاته العملية التأويلية هي التي تسعى من خلالها الإدارة الضريبية لشرعنة أعمالها بعلة الحفاظ على الموارد المالية، لكن هل يكفي كل هذا للقول بذاتية القانون الضريبي؟

عموما يثير هذا التحليل الفقهي القانوني أسئلة عميقة تطفو إلى السطح وتفرض نفسها بحدة في هذا السياق تتمثل في:

هل هناك حرية تامة للمشرع في وضع قواعد بهذا الشكل؟

هل هناك سلطة تقديرية مطلقة لأعوان الإدارة الضريبية في تأويل النصوص القانونية؟

الفقرة الثانية: الدور التأويلي للقاضي الإداري في استقلالية وذاتية القانون الضريبي:

يستخدم المشرع الضريبي مصطلحات ذات دلالة مدنية قوية بدون أن يحدد، ما إذا كانت تحتفظ بمعناها الأصلي، ثم يطرح السؤال حول ما إذا كان يجب إعطاء هذه المفاهيم معنى القانون المدني أو معنى ضريبيا صرفا فالسكوت يثبت وزنه على إمكانية التنبؤ بالتكييف القضائي.

إذا كان من حق الإدارة الضريبية -من خلال أعوانها- أن تعمل على تفسير القانون الضريبي وتأويله للتعامل مع وضعية جبائية معينة، فهدفها الأساسي هو استخلاصها لتلك الأموال بشكل يتيحه لها القانون الغامض أحيانا، والذي يحتمل قراءات متعددة، إما متوافقة مع القواعد العامة والفروع القانونية الأخرى أو مخالفة لها، حيث إن هدفها يبقى اقتصاديا بالأساس، ومغلفا بغلاف القانون المؤول لصالحها.

لكن إذا كانت الإدارة تفسر وتؤول لتحقيق أهدافها، فالقاضي هو الذي يبقى له الاختصاص الأصيل في تأويل النصوص، بالشكل الذي يحقق التوازن المتمثل في، حماية الموارد المالية من جهة، ثم حماية حقوق وحريات وضمانات الخاضع للضريبة كممول ومساهم في تقوية ميزانية خزينة الدولة.

لقد اعترف العميد Trotabas بأن القانون الضريبي «يجب أن يأخذ في الاعتبار، إلى حد أن علم التأويل يجب أن يحدد بدقة، روح هذا القانون، أو أن يرجعه لأصول القانون الخاص "[92]، لأن هذا الأخير يشكل قاعدة مشتركة يستمد منها القانون الضريبي مصدره.

ومن المفارقات أن هذا التحليل اعتمده العميد Geny بقوله: "دون أن يكون تابعا بأي شكل من الأشكال، للقانون الخاص أو للقانون العام، يجب على القانون الضريبي احترامها وتطبيقها، كلما أشار إليها القانون الضريبي على مستوى مقتضياته، دون أن يكون في نصه ولا في روحه، ودون أن يتطلب ذلك أي تشوه أو انحراف "[93].

في الفرضية القائلة بأن القانون الضريبي لا يقدم تعريفا للتكييف الضريبي لوضعية مثارة، يطرح تساؤل حول ما إذا كان بإمكان القاضي إعطاء تكييف قضائي؟ يرى الأستاذ Marc Pelletier في أطروحته أن الجدل حول ذاتية القانون الضريبي يدفعنا للبحث في ما إذا كانت الإدارة الضريبية والقاضي الضريبي مرتبطان بتشكلات الاجتهادات القضائية المنظمة بواسطة الفقه[94].

[92] **L. Trotabas,** Les rapports du droit fiscal et du droit privé, op. cit, p :29

[93] **F. Gény,** Le particularisme du droit fiscal, p: 823 ; **M. Cozian,** Propos désobligeants sur une « tarte à la crème » : L'autonomie et le réalisme du droit fiscal, op. cit, p :532.

[94] **M. Pelletier,** Les normes du droit fiscal, pré. B.Castagnède, Dalloz, Nouvelle Bibliothèque de thèses, 2008, p :449, cité par : **Virginie vindard,** la qualification en droit fiscal, op, cité, p :73

هذا الأستاذ يحل محل الجدل حول الاستقلالية في مجال النظريات الفقهية المستحدثة من مجموع الحلول المتضمنة في القرارات القضائية التي قدمتها المحاكم، وبعبارة أخرى، فإن الاستقلالية ستعنى بسلطة الاجتهادات القضائية في المادة الضريبة، وليس سلطة القواعد الاجتهادية لإدارة الضرائب[95].

يجب رفض هذا التحليل. فبمجرد أن القانون الضريبي لا يتضمن تعريفات محددة للمفاهيم القانونية، فإدارة الضرائب والقاضي الضريبي يجب أن يصنف الوضعية القانونية وفق تعاريف ومقتضيات الشريعة العامة كما يؤولها القاضي.

يلاحظ إذا أن هذا الجانب الفقهي يثير مسألة في غاية الأهمية، والتي ترجع ذاتية القانون الضريبي إلى المبادئ العامة للقانون التي يعبر عنها بالدور الإنشائي للقاضي، وهكذا فاستقلالية القانون الضريبي وخصوصيته، ترجع للقاضي لا للمشرع ولا حتى للإدارة، وهذا توجه محمود باعتبار أن القاضي الإداري يسعى لتحقيق التوازن وتحقيق العدالة الجبائية، الشيء الذي يثير إشكالية الصراع بين المتدخلين الثلاث (مشرع، قاضي إدارة ضريبية) والذي نتوخى دراسته على مستوى الأطروحة.

ومع ذلك، إذا كان التطبيق الكامل والبسيط لتصنيفات القانون الموضوعي يؤدي إلى الانحرافات الضريبية des aberrations fiscale، يجب على القاضي، باسم مبدأ الأمن الضريبي، أن يتدخل لتكييف معنى مفهوم قانوني معين إذا اتضح أنه غير مناسب. فالقاضي وحده هو القادر على قياس مدى أحقية تطبيق قواعد الشريعة العامة، والدليل الحقيقي لاستقلالية فرع من القانون تكمن في حرية القاضي.

يفترض تكييف سيادة القانون الضريبي أن يأخذ القاضي بعين الاعتبار الواقع الاقتصادي والاجتماعي، هذا الأخير ستتم ترجمته بالبحث عن الحياد في الضريبة، وتحييد آثار الجوانب القانونية والمالية المضرة néfaste للمفهوم الذي خضع للتأويل. فالقاضي يفسر ويؤول المفهوم وفقا لأهداف

[95]**M. Pelletier,** Les normes du droit fiscal, op. cit, § 722, p. 449 §725, p. 452 : La controverse sur l'autonomie du droit fiscal vise une confusion entre l'interprétation scientifique de la doctrine et l'interprétation authentique de l'administration, organe d'application du droit.

ومنطق القانون الضريبي[96]. وبصيغة أخرى فإذا كانت الضريبة تقوم على واقع اقتصادي، يجب أن يأخذ تأويل القاضي الضريبي للمفاهيم القانونية في الاعتبار هذا البعد، وفي تحل بمبادئ العدالة والتوازن المجتمعي، حتى لو تطلب الأمر الاستغناء عن مقتضيات متضمنة في القانون الخاص.

إن هاته الأبعاد نجدها حاضرة في العديد من قرارات محكمة النقض، والمحاكم الأدنى درجة ومن أبرزها ما يرتبط بما اعتبره الأستاذ Douet "القانون الضريبي للأسرة"، حيث تطرق القاضي الإداري لمسألة تعدد الزوجات في علاقتها بالمسكن الرئيسي والمسكن الثانوي حيث اعتبر أن قواعد مدونة الأسرة تعتبر من النظام العام، وجعلها بالتالي تسمو على القانون الضريبي.

وقد جاء في حيثيات القرار أنه: "حيث يهدف الطلب إلى الحكم بإلغاء المقرر الضريبي الصادر عن اللجنة الوطنية للضرائب بتاريخ 2009/1/8 مع ترتيب الآثار القانونية على ذلك، وحيث أسس الطعن بالإلغاء على أحقية الطاعن في الاستفادة من الإعفاء الضريبي لكون المحل موضوع التضريب يعد سكنا رئيسيا بمفهوم مدونة الأسرة لكونه له زوجتين، وأن السكن المفوت كان يقيم فيه رفقة الزوجة الثانية، والسكن الآخر المسجل عليه عنوانه ببطاقة تعريفه الوطنية تقيم فيه الزوجة الأولى .

وحيث دفعت إدارة الضرائب المدعى عليها بكون واقعة السكن الرئيسي غير ثابتة لكون المدعي يشغل سكنا آخر حسب الثابت من بطاقة تعريفه الوطنية.

وحيث إن البت في النازلة يتوقف على تحديد مفهوم السكن الرئيسي ومدى تأثير واقعة تعدد الزوجات عليه، أي بحث نطاق العلاقة والتكامل بين القانون الضريبي ومدونة الأسرة.

وحيث تنص المادة 63-2-ب من المدونة العامة للضرائب " يعفى من الضريبة الربح المحصل عليه من تفويت عقار أو جزء من عقار يشغله مالكه على وجه سكنى رئيسية على الأقل في تاريخ التفويت ...".

[96]**Virginie vindard,** la qualification en droit fiscal, op, cité, p :74

وحيث إن إدارة الضرائب لا تنازع في شرط المدة وهو مضي مدة ثمان سنوات لاستحقاق الإعفاء وإنما تنازع في شرط السكن الرئيسي.

وحيث إن السكن الرئيسي لا يثبت فقط من خلال العنوان الوارد ببطاقة التعريف الوطنية باعتبارها ورقة رسمية للهوية الشخصية أي التعريف بالشخص، لأن السكن هو واقعة مادية مستمرة في الزمان والمكان تدل على الوجود المادي والقانوني بعنوان وبمقر معين وتدل عليه قيام الزوجية أو سبب العلاقة الأسرية المنصهرة فيه أي نطاق الارتباط القانوني بالمقر (علاقة الشخص المعني بالمقر المعني).

وحيث إن ثبوت كون العقار موضوع الفرض الضريبي كان بيتا للزوجية مخصص للزوجة الثانية وأولاده منها حسب الثابت من وثائق الملف وخاصة بطائق تعريف أبنائه التي تحمل هذا العنوان إضافة لعقود اشتراك الهاتف فضلا الشهادة الإدارية الشيء الذي يجعله سكنا رئيسيا بمفهوم مدونة الأسرة لأن الزوج ملزم قانونا وشرعا بتوفير سكن خاص ومستقل للزوجة انفردت أو تعددت لأنه عنوان المساكنة الشرعية بما تستوجبه من معاشرة زوجية وعدل وتسوية عند التعدد كما هو في نازلة الحال طبقا للفصل 51 من مدونة الأسرة ، وحماية لحقوق الأطفال تبعا للفصل 54 من نفس المدونة .

وحيث ينص الفصل 32 من الدستور الجديد على أن "الأسرة القائمة على علاقة الزواج الشرعي هي الخلية الأساسية للمجتمع؛ تعمل الدولة على ضمان الحماية الحقوقية والاجتماعية والاقتصادية للأسرة، بمقتضى القانون، بما يضمن وحدتها واستقرارها والمحافظة عليها؛ تسعى الدولة لتوفير الحماية القانونية والاعتبار الاجتماعي والمعنوي لجميع الأطفال بكيفية متساوية بصرف النظر عن وضعيتهم العائلية ".

وحيث إن تعلق مقتضيات مدونة الأسرة الواجبة التطبيق بالنظام العام يجعلها مقدمة على ما عداها من النصوص الأخرى، باعتبارها مقتضيات خاصة في المجال المدني تقدم على النص العام الضريبي، لكونها نصوص تتعلق بالخلية الأولى للمجتمع وهي خلية الأسرة المكرس حمايتها دستوريا ودوليا بموجب الاتفاقيات الدولية ذات الصلة.

وحيث إنه بتصريح اللجنة الوطنية بمقتضى مقررها المطعون فيه بعدم الاختصاص وأمام ثبوت أن العقار موضوع التوجيب الضريبي كان سكنا رئيسيا للمدعي فإن الضريبة موضوع الطعن تبقى غير مؤسسة لافتقادها لركن الشرعية ومخالفتها لقواعد النظام العام وواجبة الإلغاء بذاتها لغياب محلها"[97] .

إن قراءتنا للمشهد الضريبي من خلال القانون الذي ينظمه، تنطلق من:

أولا: كونه تصرفا قانونيا، هذا يعني أنه إعلان عن إرادة المشرع من أجل إحداث أثر قانوني يضبط مجالا اقتصاديا وماليا بالدرجة الأولى.

إن هذا التصرف الضريبي يأتي بغرض ضبط علاقة جبائية، بين الخاضع للضريبة والإدارة في إطار التزامات قانونية، لها صبغة مالية، تؤطر من جهة حقوق الإدارة وواجباتها، ومن جهة أخرى تحدد ضمانات الخاضع والواجبات الملقاة على عاتقه، الشيء الذي يؤسس للمشروعية الضريبية.

إن هذا الأمر يجعلنا نقول أن القانون الضريبي هو مثله مثل جميع القوانين والقواعد التي تنتمي للنظام القانوني، والتي تهدف إلى ضبط وتنظيم المجتمع في إطار دولة يحكمها القانون، حيث يبقى للقانون الضريبي الداخلي مكانته ضمن الهرمية الدستورية التي تفرض عليه قيود ترجع للقواعد التي تسمو عليه والتي تتمثل في الاتفاقيات والالتزامات الضريبية الدولية و الدستور ...

هذا التحليل يعتمده فقهاء القانون الإداري بشكل كبير، حيث يجعلون من كل تصرف-يحيد عن مبدأ المشروعية الضريبية، ومؤثر في الوضعية القانونية للخاضع للضريبة أو المتعامل مع الإدارة الضريبية عموما- يفتح مجالا لإمكانية مساءلة الدولة عن تصرفات المشرع في المجال الضريبي.

ثانيا: إن تحليل بنية القاعدة الضريبية من حيث كونها تمتح أصولها من القانون العام أو القانون الخاص، خاصة في القانون المقارن، ترجع بنا إلى القول بأن القانون الضريبي يأخذ عن مجموعة من الفروع القانونية وهو لا يخالفها كليا، فتارة نجده يتوافق مع قواعد القانون المدني

[97] حكم المحكمة الإدارية بالرباط رقم: 3167 الصادر بتاريخ:2013/10/8 ملف رقم: 2012/7/316.

وقواعد القانون التجاري ... وتارة أخرى نجده يخالفها، ويرجع ذلك إلى الاحتمالات التي تفتحها القاعدة الضريبية للتأويل ومن طرف القاضي بحسب الوضعية الماثلة أمامه.

وبالتالي فالنظرة التأويلية -من طرف الإدارة- للقانون الضريبي لا تجعل منه قانونا استثنائيا وذاتيا بل قانونا يتفاعل وقابلا للتطور، وقانون يتسم بالمرونة والزئبقية، الشيء الذي يجعلنا نجزم دون مجازفة أننا أمام "قانون الاجتهاد الإداري"، حيث تعمل الإدارة الضريبية على المساهمة بشكل كبير في هاته الصناعة التشريعية لهذا القانون.

ثالثا: إن ذاتية القانون الضريبي تتمثل أيضا في تدخل القاضي الإداري في تأويل نصوصه، باعتبار هذه التقنية اختصاصا أصيلا له، حيث نجده تارة يعتمد القواعد العامة وتارة أخرى يؤول النص بحسب الواقعة المعروضة أمامه، غايته في ذلك إحقاق التوازن وترسيخ العدالة.

وبناء عليه نجد أن القاضي الضريبي وضع مجموعة من المبادئ العامة للقانون في الميدان الضريبي، بغاية فك الغموض الذي يحوم حول القاعدة الضريبية، حيث نجد العديد من القراءات المتعددة للنص القانوني، فعلى مستوى المسؤولية التضامنية في استخلاص الدين الضريبي، نجد أن القاضي الإداري يبقى وفيا لقواعد قانون الالتزامات والعقود في تطبيقه لنظرية التضامن في المادة الضريبية، وذلك في الحالة التي لم يتم فيها تقسيم التركة بين الورثة، حيث يتم استيفاء الدين من أحد الورثة على أساس رجوعه إلى باقي الورثة لاسترجاع مستحقاته، وتارة أخرى نجد القاضي يعتمد الالتزام متعدد الأطراف بمتابعته لكل وريث في حدود نصيبه، وفي ذات السياق نجد القاضي الإداري يضع قواعد لممارسة مسطرة الإكراه البدني بشكل مغاير للقواعد العامة.

وهكذا يمكننا القول إن القاضي الإداري يؤسس "لقانون الاجتهاد القضائي للمادة الضريبية"، فالقانون الضريبي إذا وبحسب التحليلات السابقة ليست له ذاتية أو خصوصية معينة، على مستوى قواعده ونصوصه، فإذا كان كل ضابط من الضوابط القانونية يأتي بهدف تنظيم العلاقات بين أشخاص أو بين طرفين أحدهما شخص من أشخاص القانون العام، فالقانون التجاري ينظم العلاقة بين التاجر والزبون، وقانون الشركات ينظم أعمال ونشاط الشركة في علاقاتها مع باقي المتعاملين معها،

وقانون الوظيفة العمومية ينظم العلاقة بين الموظف والإدارة التي يعمل بها ... فالقانون الضريبي أيضا جاء بهدف تنظيم العلاقة بين الملزم والإدارة الضريبية.

والملاحظ أن القاضي أصبح ينظر في أمور أخرى، وهو الذي خلق هاته الخصوصية والذاتية والتي تأتي بشكل استضماري على مستوى الأحكام والقرارات، حيث أصبح يعمل على تجاوز احترام الضوابط إلى الحفاظ على ما يسمى بالأمن الاقتصادي الأمن العقاري الأمن الضريبي .....، لكن حقيقة القانون هي تبقى واضحة ولا تحيد عن كونه مجموعة من الضوابط التي تنظم العلاقات.

إن ما يجعل القانون الضريبي يتسم بنوع من الخصوصية، هو نصوصه الغامضة أو سكوته أحيانا الشيء الذي يفتح المجال للعديد من التأويلات، إضافة إلى أنه كقانون لا يحيط بكل الظواهر أو الوقائع الضريبة، حيث إن الصراع دائم بين القانون والقضاء والإدارة على مستوى اعتماد قاعدة قانونية معينة.

علاوة على ذلك، نجد أن التعديلات التي يعرفها قانون المالية، بشكل سنوي تجعل القانون الضريبي متحولا بشكل مستمر هذا التحول هو الذي يمكننا النظر إليه كآلية تجعل من القانون الضريبي ذا خصوصية معينة.

وعلى العموم فإذا كنا لا نتفق مع الرأي القائل بذاتية واستقلالية القانون الضريبي، فلأننا نسائل هذه الاستقلالية ومكمنها، فالقانون الضريبي مستقل عن ماذا؟ هل هو مستقل عن القانون الخاص؟ أم عن القانون العام؟

سيكون الجواب لا محالة أن بناء القانون الضريبي لم يخرج في كنهه عن القانون الخاص وهندسته من خلال اعتبار هذا الأخير أب القوانين فمعظم المفاهيم بدء من الالتزام الضريبي من خلال نشأته وانتقاله إلى انقضائه، تجد أساسا لها في القانون الخاص، إضافة إلى أن هذا القانون يطبق داخل مرفق عمومي ينظم عمله القانون الإداري وقواعد القانون العام برمتها.

فالقانون الضريبي إذا لم يشكل نسقا له ولوحده فقط بل انصهر في مسلسل قانوني لا يحيد عن ثنائية قانون عام – قانون خاص، وبذلك نجد أن بنيته كقانون لا تشكل خصوصية.

وإذا كان القانون الضريبي يعرف تجاذبات عدة بين المشرع والإدارة والقضاء فإن الأمر يفتح المجال لإمكانية وجود تأويلات خاطئة ترتب أضرارا تلحق بالأشخاص، الشيء الذي يفرض إقرار المسؤولية عن هذا التشريع الضريبي.

المطلب الثاني: مكامن المسؤولية الإدارية في تطبيقات المعاهدات الضريبية

تجد غالبية الإدارات الضريبية في الدول نفسها أمام مشاكل تعيق معرفة وتحديد المادة الخاضعة للضريبة، وذلك لصعوبة تحديد الموطن الضريبي، أو تطبيق الإعفاءات ...، وقد شكل هذا الموضوع حجر عثرة أمام التطور الاقتصادي للعديد من الدول، حيث يعمل الأشخاص على ابتكار حيل وممارسات منافية للأخلاق العامة، الشيء الذي يفرض تعاونا دوليا قويا.

وعليه فقد أصبح الفاعل الرسمي مجبرا على الأخذ بعين الاعتبار بطبيعة التحولات التي يعرفها السياق العام الدولي، سواء على المستوى الاقتصادي أو السياسي أو الاجتماعي، باعتباره أحد أبرز المتحكمات الأساسية في صياغة وبلورة القرار الضريبي، سواء تعلق الأمر بفترة الأزمات أو فترة الرفاه[98].

وبناء عليه فقدأصبح النظام الدولي يقوم على مبادئ وأسس نوجزها في:

المرفق العالمي
الرأس المال المعولم
الديموقراطية التشاركية[99]

[98] **عصام القرني**، صناعة القرار الضريبي بالمغرب، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام جامعة محمد الخامس كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بسلا، السنة الجامعية: 2016/2015 ص: 124

[99] لقد ظهرت المقاربة في أدبيات وتقارير البنك العالمي التي دعا إليها منذ التسعينيات من القرن الماضي إلى اعتماد أسس الإدارة التنموية الجديدة عبر تبني مطالب هيئات المجتمع المدني على المستوى المحلي، من خلال تحقيق الترابط بين عالمية حقوق الإنسان، والمقاربة التشاركية باعتبارها تصورا اقتصاديا قائما على حرية المبادرة الفردية، وكذا مبادئ الشفافية والنزاهة والحكم الرشيد التي تكفل أكبر قدر من الحاجات المجتمعية ومطالب الواقع المحلي في أقصر مدة ممكنة وبأقل تكلفة مقدرة.

ولا ريب أن القرار الضريبي على المستوى الوطني، كأداة لضبط النظام المالي والاقتصادي بل وحتى السياسي خاصة التوازنات الماكرو اقتصادية، يتأثر بشكل كبير بالوضع الدولي والظرفيات التي يعيشها[100]؛ الشيء الذي يفرض على الدولة في المجال الضريبي، أن تتجاوز تنظيم مجالها الترابي فقط، لتتعامل مع مختلف مكونات المجتمع الدولي، بإبرامها لاتفاقيات ومعاهدات دولية، بهدف تحقيق غايات مهمة نجملها في عنصرين أساسيين: يتعلق الأول بالمساواة أمام الضريبية كمرتكز رئيسي لترسيخ العدالة الجبائية بمنع الازدواج الضريبي، والثاني يرتبط بمحاربة التهرب والغش الضريبيين لمنع تآكل الوعاء الضريبي وحماية المنتوج الوطني[101].

وتنبني هذه الاتفاقيات على المساعدة الإدارية المتبادلة في الميدان الضريبي، من خلال تبادل المعلومات والمساعدة في التحكم في الوضعية الجبائية وتسوية النزاعات.

ويعد القانون الضريبي الاتفاقي "الدولي" إما تلك القواعد الضريبية الوطنية التي تهدف إلى ضبط المقتضيات ذات الطابع الدولي لوضعية ضريبية معينة، أو القواعد التي تحتويها الاتفاقيات الضريبية الدولية.[102]فهو يجمع كل الاتفاقات التي تهدف إلى تكييف مجموع الأحكام الضريبية المعنية، والمتعلقة بفئات التضريب سواء الضرائب على الدخل والضريبة على الثروة والهبات ...

عبد الرفيع القاسمي، المقاربة التشاركية على ضوء القانون التنظيمي للجهات وتحدياتها على مستوى الممارسة وسبل تجاوزها، REMALD، عدد 137، نونبر-دجنبر 2017 ص: 209

[100] **عصام القرني**، صناعة القرار الضريبي بالمغرب، ن.م، ص:125

[101] **Anne de RAVAEL d'ESCLAPON,** La lutte contre les paradis fiscaux à l'aune des exemples français et américain, Thèse de Doctorat, soutenu le 16 septembre 2016, Université de Strasbourg.
Antoine MOLE, Les paradis fiscaux dans la concurrence fiscale internationale, Thèse de doctorat soutenu le :23 janvier 2015, Université de Paris Dauphine.

[102] **Virginie vindard,** la qualification en droit fiscal, op, cit, p:31

تعد المعاهدات الضريبية اتفاقات فيما بين الدول ذات سيادة وذلك بحسب منطوق المادة 2 من اتفاقية فيينا بقانون المعاهدات التي تنص على أن:" المعاهدات هي اتفاق دولي سواء في وثيقة واحدة أو أكثر، مهما كانت تسميته، معقود بين الدول وينظمه القانون الدولي".

وتعتبر المعاهدات بموجب المادة 26: " اتفاقيات ملزمة للدول المتعاقدة وذلك بالعمل على تنفيذها والتقيد بمقتضياتها بحسن نية وذلك من خلال مبدأ شريعة المتعاقدين"، وهكذا فالاتفاقيات الضريبية تخول حقوقا للدول المتعاقدة، وتفرض عليها التزامات.

انظر: **جون بريان أرنولد**، لمحة تمهيدية عن المعاهدات الضريبية، تورنتو، كندا، مقال منشور بموقع: www.un.org آخر زيارة: 2019/10/16

C.f :
Denys-Sacha ROBIN, Les actes unilatéraux des Etats comme élément de formation du droit international, thèse de Doctorat en Droit inter international public, soutenu le 3 décembre 2018, université Paris 1 Pantéon Sorbonne,

فبالإضافة إلى وظيفتها في تعديل السيادة الضريبية، تميل المعاهدات أكثر فأكثر إلى إقامة تعاون بين الإدارات الضريبية على مستوى العالم[103]، ونميز في الاتفاقيات الضريبية بين تلك الثنائية، والتي نجدها تحتل المرتبة الأولى، والتي تكون سائدة أكثر مقارنة بالصنف الثاني والذي يتعلق بتلك الالتزامات الدولية المتعددة الأطراف ويثير بعض الباحثين مسألة إمكانية إبرام معاهدات متعددة الأطراف، حيث تم عرض هذه المسألة في جدول أعمال مشروع تآكل القاعدة وتحويل الأرباح، وهي خطة عمل وضعتها منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (باريس 2013)، على الرغم من كون نطاق تحديد هذا الالتزام المتعدد الأطراف ليس واضحا الآن[104].

تقوم الاتفاقيات الضريبية على مبدأ أساسي ورئيسي وهو المعاملة بالمثل، ويورد المستشار J.A.Brayan أنه:" إذا كان مضمون المادة العاشرة المتعلق بأرباح الأسهم وبتوزيع حق التضريب، مثلا ينص على الحد الأقصى لمعدل الضريبة المقتطعة من طرف بلد المصدر من أرباح الأسهم التي تؤديها شركة مقيمة للمساهمين المقيمين في الدول المتعاقدة الأخرى، فإن هذا الحد الأقصى لمعدل الضريبة يسري على كل من الدولتين المتعاقدتين على قدم المساواة، حيث ينطبق هذا الالتزام المتبادل على كل من الدولتين بغض النظر عن تدفقات الأرباح عبر الحدود"[105].

وقد عرف ميدان الاتفاقيات الضريبية تطورا مهما في الآونة الأخيرة، خاصة تلك المتعلقة بتبادل المعلومات الضريبية، ونجد هذا النوع من الاتفاقيات سائدا بين الدول ذات الضرائب المرتفعة مع البلدان ذات الضرائب المنخفضة، أو تلك الدول التي لا تفرض ضرائب أصلا Les antifiscalistes، حيث يتم إبرام هاته الاتفاقات في إطار المادة 26 المتعلقة بتبادل المعلومات كما جاءت بها الاتفاقيتين النموذجيتين للأمم المتحدة، ومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية[106].

وعموما فأبرز الإشكاليات التي يمكن أن يثيرها تطبيق الالتزامات الضريبية الدولية، والتي تفتح المجال لإمكانية انعقاد مسؤولية السلطات العمومية، هي تلك المرتبطة بتفسير وتأويل الاتفاقيات

---

[103] **Virginie vindard,** la qualification en droit fiscal, op, cit, p:32

[104] **جون بريان أرنولد،** لمحة تمهيدية عن المعاهدات الضريبية، تورنتو، كندا، مقال منشور بموقع: www.un.org آخر زيارة: 2019/10/16

[105] **جون بريان أرنولد،** لمحة تمهيدية عن المعاهدات الضريبية، م.س، بدون ترقيم للصفحات.

[106] انظر الاتفاقيتين النموذجيتين ل ONU و OCDE.

الضريبية، بالنظر للقانون الوطني حيث يتم الاعتماد في هذا الإطار على مناقشة مبدأ التبعية la subsidiarité.

وقد عرفت الدراسات الفقهية تضاربا في الآراء على مستوى تفسير مبدأ سمو الاتفاقيات الضريبية، ثم مبدأ التبعية في إطار تفسير وتأويل النص الضريبي الدولي (الفرع الأول)، وسينعكس الأمر على توجهات القاضي الذي سيعرف بدوره تحولات قضائية تبرز آليات وقواعد التعامل مع مقتضيات المعاهدات الضريبية (الفرع الثاني).

الفرع الأول: القواعد الفقهية في تأويل وتفسير الاتفاقيات الدولية الضريبية: نحو الحسم في المكانة القانونية

لا يهدف القانون الضريبي الدولي إلى تغيير أو تعديل التنظيم القانوني الوطني "الداخلي"، لكنه يخلق نوعا من التضارب على مستوى التأويل والتفسير في مجال الاتفاقيات والالتزامات الدولية في المجال الضريبي عموما بحكم أننا نكون بصدد قاعدتين قانونيتين، وعليه فالتساؤل المطروح هو من له الأولوية بالتطبيق؟ فهل سنبقى أمام تطبيق لمبدأ تدرج القاعدة القانونية ونكون بالتالي أمام سمو تام للاتفاقية على القانون الوطني؟ أم سنكون أمام قواعد جديدة لتكييف القانون الدولي والوطني، في إطار مبدأ تبعية الاتفاقيات الضريبية؟

الفقرة الأولى: المقاربات التفسيرية والتأويلية لحل إشكالية تنازع القوانين الضريبية

بمجرد أن تنص الاتفاقية على تنظيم تكييف لوضعية مالية معينة (دخل، شركات، ..)، هذا التكييف يصبح مفروضا على الدول الأطراف في الاتفاقية الضريبية، لكن الاختلاف المحتمل في تكييف القانون الضريبي بين الدول يخلق تنازعا على مستوى تفسير الاتفاقية، فالأمر يرجع إلى إجراءات ودية

وليس منازعة في التكييفات القانونية التي تتضمنها المادة 3 من اتفاقية منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية OCDE[107].

فبموجب منطوق المادة المذكورة نجدها تنص على أنه: " من أجل تطبيق الاتفاقية في أي وقت محدد من طرف دولة متعاقدة، فكل مصطلح أو تعبير غير معرف به -باستثناء إذا كان السياق يتطلب تفسيرا مختلفا- فالمعنى المعطى في هذا الوقت هو المتضمن في القانون الضريبي للدولة المطبقة عليها الاتفاقية. والمعنى المحدد لهذا المصطلح أو التعبير بموجب القانون الضريبي لتلك الدولة يرجع إلى المعنى الذي تقدمه الفروع القانونية الأخرى التي تنظم تلك الدولة"[108].

وبعبارة أخرى، يضع قاعدة لتطبيق التعاريف الضريبية الخاصة بهاته الدولة، ما لم يتم التنصيص على تعريف خاص في الاتفاقية الدولية المبرمة[109].

ويرى بعض الباحثين أن القاعدة القارة هو أن يتم الأخذ بتطبيق التكييفات التي يأخذ بها القانون الداخلي، طالما لم تشكل الاتفاقية أي تعريف منها يعيق تطبيقه[110]؛ الشيء نفسه عندما لا يتم تفسير تعبير معين في المعاهدة الضريبية، فتكييف هاته المعاهدة يتم بالرجوع للقانون الضريبي الداخلي للبلد[111].

وهذا الأمر يتطلب شرطين:

"الأول: هو ألا يكون وجود لتعريف على مستوى المعاهدة.

الثاني: لا ينبغي أن يتطلب السياق تفسيرا أو تأويلا مختلفا.

[107] **Ph. Legentil,** Quelques réflexions sur la question de la qualification des revenus en droit conventionnel, Dr. fisc. 2013, n° 24, p :322

[108] تراجع المادة 3 من اتفاقية منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية.

[109] **Ph. Legentil,** Quelques réflexions sur la question de la qualification des revenus en droit conventionnel, op, cit, p: 323

[110] **Ph. Martin,** L'interprétation des conventions fiscales internationales, Dr. fisc. 2013, n° 24, p:320

[111] **Virginie vindard,** la qualification en droit fiscal, op, cit, p:32

وفيما يتعلق بالشرط الأول: تنشأ صعوبة عندما يكون التعريف المقدم غير دقيق أو غير كامل، فالإحالة إلى القانون الداخلي يمثل إذا حدا"[112].

وتجدر الإشارة إلى أنه لا يمكن اللجوء إلى مبدأ التفسير حينما يكون السياق يفرض تأويلا مختلفا[113]، فهناك استثناءات تحظر اللجوء التلقائي لتعريفات القانون الضريبي الداخلي، الشيء الذي يعطي احتمالا لتجزيء الاتفاقية بهدف تفسيرها، فالسياق يتشكل بناء على نية الأطراف المتعاقدة، وبالمعنى الذي تؤول إليه تشريعات الدول الأخرى للنص[114].

يأخذ الأستاذان Guy Gestو Gilbert Tixier بمعنيين لمصطلح السياق le contexte فالمعنى الدقيق والقطعي يفيد: "مجموع النص الذي يحيط بالكلمة، العبارة أو الجملة والذي يسمح بتوضيح معناها، والمعنى الواسع ينصب على مجموع العناصر الخارجية للنص والتي تسمح بالمساهمة في الوصول للمعنى"[115].

ويبدو بحسب الأستاذ Vindard أن التفسير أو التأويل الغائي téléologique هو التقنية الأنسب لحل إشكالية تنازع وتضارب التكييفات القانونية وترجع للمفهوم الواسع لمصطلح السياق[116]، فالطرف المؤول أو القاضي سيضطره الأمر إلى التحقيق في نية الأطراف، من أجل استعادة الهدف الذي من أجله تم إبرام الاتفاق الضريبي[117]، ومع ذلك يجب أن يحرص على: "عدم التماس تطبيق الأحكام الموضوعية للنص، الشيء الذي يؤدي إلى تعديل المعنى الأول للنص أو تتميمه"[118].

ومن أجل تنفيذ أهداف معاهدة ضريبية تنص المادة 3 من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية على تسلسل هرمي بين مبادئ التفسير، والإحالة إلى القانون الداخلي الذي لا يعد إلا فرعا تابعا subsidaire[119].

---

[112] **Virginie vindard,** la qualification en droit fiscal, op, cit, p:32
[113] **Virginie vindard,** la qualification en droit fiscal, op, cit, p:32
[114] **Ph. Martin,** L'interprétation des conventions fiscales internationales, op, cit, p :320
[115] **G. Gest et G. Tixier,** Droit fiscal international, PUF, 2ème éd., 1990, n° 203, p: 205
[116] **Virginie vindard,** la qualification en droit fiscal, op, cit, p: 32 et 33
[117] **Virginie vindard,** la qualification en droit fiscal, op, cit, p:33
[118] **G. Gest et G. Tixier,** Droit fiscal international, op. cit., n° 205, p. 207
[119] **B. Castagnède,** Précis de fiscalité internationale, PUF, 4ème éd., 2013 , n° 275, p: 325

ويعتقد بعض الباحثين أن مبدأ التبعية يأتي ليميز على الأكثر طريقة الإحالة والإشارة إلى القانون الداخلي في مرحلة التحديد وتطبيق وتنفيذ أحكام الاتفاقية[120].

يهدف مبدأ التبعية إلى تحليل الوضعية، أولا بالنظر للقانون الداخلي للدولة الأصل ولدولة الإقامة، وفي مرحلة ثانية، بالنظر للقانون الضريبي الدولي. وفق هذا المنطق فالقاعدة الناشئة عن الاتفاقية لا تجد تطبيقا لها إلا إذا كان هناك ازدواج ضريبي نتيجة تكييف وقائع بالنظر لقواعد القانون الداخلي، وبخلاف ذلك القانون الداخلي وحده ينظم الوضعية المثارة[121].

وبعبارة أخرى، فالقاعدة الاتفاقية لا تجد تطبيقا لها إذا كان القانون الضريبي الداخلي يعفي مداخيل أو يحذف الازدواج الضريبي[122]، ويعتبر بعض الباحثين مع ذلك أنه: "بمجرد التطبيق الصحيح للقانون الداخلي الذي يبرز في الشريعة العامة، والذي يسمح بتحقيق النتيجة المرجوة أي إلغاء الازدواج الضريبي، فالإحالة إلى الاتفاقية الدولية يبقى غير ذي جدوى"[123].

وبالمقابل ينتقد بعض الباحثين وجود مبدأ تبعية الاتفاقيات الضريبية الدولية، فيما يتعلق على وجه الخصوص بتدرج القواعد[124]، ويعتمد هذا التحليل أنه إذا كان الازدواج الضريبي ليس شرطا ضروريا لتطبيق المعاهدة الضريبية، فهذه الأخيرة تكون لها مكانة أسمى من القانون الضريبي الداخلي[125].

فالمنطق المتبع إذا يتمثل في البحث عما إذا كانت الاتفاقية الضريبية قابلة للتطبيق، وإذا كان الأمر كذلك لتطبيق القواعد الاتفاقية لتوزيع الحق في التضريب، وأخيرا تطبيق القانون الداخلي لهذه الدول في حدود أحكام مقتضيات المعاهدات الضريبية.

---

[120]**B. Castagnède,** Précis de fiscalité internationale, op. cit., n° 275, p. 325 ; G. Gest et G. Tixier, Droit fiscal international, op. cit., n°s 202 à 208, pp. 204 à 210

[121]**Anapaula TRINDADE MARINHO,** La subsidiarité des conventions fiscales, Thèse de Doctorat, sous la Direction du Professeur Bernard CASTAGNÈDE Soutenue le 30 novembre 2015 - Salle 5 - Université Panthéon Sorbonne, p :450 et s.

[122]**Virginie vindard,** la qualification en droit fiscal, op, cit, p:34

[123]**G. Gest et G. Tixier,** Droit fiscal international, op. cit., n° 183, p. 185

[124]**N. Bailleul,** Le juge administratif et la conventionnalité de la loi. Vers une remise en cause de la jurisprudence Nicolo ?, RFDA 2003, n°5, p: 879-880

[125]**Anapaula TRINDADE MARINHO,** La subsidiarité des conventions fiscales, op, cit, p :451

ومع ذلك فالانتقادات المقدمة ضد مبدأ تبعية الاتفاقيات الضريبية يبدو أنها:" تتجاوز هدفها طالما أنها تتجاهل بدقة الطبيعة المادية للقاعدة كحل لتنازع القواعد الذي يشكل أساس المادة 55 من الدستور الفرنسي وموضوع المعاهدات الضريبية ضد الازدواج الضريبي"[126].

فميزة تبعية الاتفاقيات الضريبية لا يعني أن القانون الضريبي الداخلي يسمو بطريقة مطلقة عن القانون الضريبي الدولي، الشيء الذي يتعارض مع مبدأ تدرج القواعد، لكنه بالمقابل يتفاعل وفقا للأهداف المخصصة للاتفاقيات الضريبية، لحل إشكالية تنازع تكييف الوضعية الضريبية الناشئة عن الاختلافات على مستوى التعريف بين القانون الضريبي الداخلي والقانون الضريبي الدولي[127].

فمصطلح التبعية لا يرتبط بمسألة تدرج القواعد القانونية، "فالاتفاقيات لها مكانة قانونية أسمى من القانون الوطني"، فهي تعني فقط أنه لفحص وضعية الخاضع للضريبة الذي يقدم عناصر أجنبية، فالاتفاقية لا تدخل حيز التطبيق وتصبح سارية المفعول، إلا إذا كان التضريب موضوعاً بشكل صحيح بالنظر للقانون الداخلي"[128].

ويثير الأستاذ J.A.Brayan مكانة الاتفاقيات الضريبية بالنسبة للدول الاتحادية وذلك من خلال العلاقة مع الحكومات المحلية حيث يقول بأنه: "تنطبق الاتفاقيات الجبائية بوجه عام على جميع ضرائب الدخل والضرائب على الثروة التي تفرضها الدول المتعاقدة، بما في ذلك الضرائب التي تفرضها حكومات المقاطعات أو الولايات، والحكومات المحلية والحكومات دون الوطنية الأخرى، إلا أن الولاية الدستورية أو التقاليد الراسخة في بعض الدول الاتحادية تقيد صلاحية الحكومة المركزية في إبرام التزامات ضريبية تحد من صلاحيات الحكومات دون الوطنية في هذه الدول في فرض الضرائب"[129].

---

[126]**M. Pelletier,** Les normes du droit fiscal, préf. B. Castagnède, Dalloz, Nouvelle Bibliothèque de Thèses, 2008, n° 446, p : 276

[127]**Virginie vindard,** la qualification en droit fiscal, op, cit, p:34

[128]**P. Coudin,** Réflexions sur la portée du principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales, in Écrits de fiscalité des entreprises, Études à la mémoire du Professeur **Maurice Cozian, M. Chadefaux, Fl. Deboissy et Ch. de la Mardière** (dir.), Litec, 2009, pp. 499 à 512, n° 1, p :500

[129]**جون بريان أرنولد،** لمحة تمهيدية عن المعاهدات الضريبية، م.س، بدون ترقيم للصفحات.

ويتابع بالقول: "إن الاتفاقيات الضريبية التي تبرمها الدول الاتحادية لا تنطبق إلا على الضرائب الوطنية، ويأخذ بهذا النمط كل من كندا وأمريكا، حيث يبقى الحق للحكومات دون الوطنية فرض ضرائب بشكل مستقل وانفرادي غير متاح للحكومة المركزية"[130].

الفقرة الثانية: انعكاس التأويل والتفسير على المكانة القانونية للاتفاقيات الدولية الضريبية

إن تعدد التفاسير والتأويلات، يرجع لا محالة إلى غموض وعدم الاستقرار في العلاقة بين القانون الوطني والدولي، الشيء الذي خلق تضاربا قانونيا وقضائيا وفقهيا حول مسألة سمو الالتزامات الدولية خاصة قبل دستور 2011[131]، وقد أفرز هذا الأمر أيضا نقاشا عرفه مختلف الفرقاء والفاعلين السياسيين والحقوقيين، وتجاذبت حول ضرورة الإقرار بأولوية الالتزامات الدولية في التطبيق، الشيء الذي ستعمل من خلاله المؤسسة الملكية على التدخل للإسهام في هذا النقاش ووضع أسس لضبط المكانة القانونية للمواثيق الدولية، وفي هذا الصدد جاء في خطاب ملكي لجلالة الملك محمد السادس من خلال وضعه للأسس التي يجب أن تقوم عليها الوثيقة الدستورية المعدلة بحيث نص على:" وفي هذا الصدد تم دسترة سمو المواثيق الدولية -كما صادق عليها المغرب- على التشريعات الوطنية"[132].

وهكذا فقد عمل المشرع الدستوري المغربي في آخر تعديل له في سنة 2011 على الإقرار بهذا المبدأ بدءا بتصدير الدستور[133]، ومجموعة من النصوص الأخرى[134].

---

[130] **جون بريان أرنولد**، لمحة تمهيدية عن المعاهدات الضريبية، م.س، بدون ترقيم للصفحات.

[131] يراجع :

حسن حلوي، مفهومية القواعد القانونية بين الرقابة القبلية والرقبة البعدية، دراسة تحليلية في اجتهادي القضاء الدستوري المغربي والقضاء الدستوري الفرنسي، REMALD العدد: 140 ماي-يونيو 2018، ص: 53- 73.

[132] الخطاب الملكي الذي وجهه جلالة الملك محمد السادس للأمة في: 17 يونيو 2011 منشور بموقع: www.portail.ma

[133] ينص الدستور المغربي على أنه: " وإدراكا منها لضرورة تقوية الدور الذي تضطلع به على الصعيد الدولي، فإن المملكة المغربية، العضو الكامل النشيط في المنظمات الدولية، تتعهد بالتزام ما تقتضيه مواثيقها من مبادئ وحقوق وواجبات، وتؤكد تشبتها بحقوق الإنسان كما هي متعارف عليها عالميا. كما تؤكد عزمها على مواصلة العمل للمحافظة على السلام والأمن في العالم (....) حماية منظومتي حقوق الإنسان والقانون الدولي الإنساني والنهوض بهما، والإسهام في تطويرهما، مع مراعاة الطابع الكوني لتلك الحقوق، وعدم قابليتها للتجزيء (....) جعل الاتفاقيات الدولية كما صادق

إن هذا التطور الحاصل على مستوى المقتضيات الدستورية إن على المستوى الكمي أو النوعي، والذي عمل من خلاله المشرع الدستوري على وضع نظام قانوني يمتثل لتدرج القاعدة القانونية كما رسختها المدرسة القاعدية النمساوية بهدف إدماج الدولة في إطار المكاسب الحقوقية والعالمية والمبادئ الحديثة التي أصبح يقوم عليها المنتظم الدولي. حيث إن هذا التقدم جاء في إطار سيرورة محكمة تجد روافدها في جملة من العوامل المنتجة والمحفزة على السواء[135].

إضافة إلى الحرص الشديد للمغرب على دعم إشعاعه العالمي ودعم مكانته الدولية عبر تحديث منظومته القانونية بالشكل الذي يتلاءم والمنظومة الدولية الكونية للحقوق والحريات التي يشترك فيها المجتمع الدولي عموما[136].

فإذا كان الدستور المغربي قد أسس لمبدأ سمو الاتفاقيات الدولية، فما هي القيمة القانونية التي أعطاها لهاته القواعد في علاقتها بالقوانين والتشريعات الوطنية من جهة، وبالدستور من جهة أخرى؟

لقد ربط المشرع الدستوري سمو الاتفاقيات الدولية بشروط تضمنها تصدير دستور المملكة، وقد اختزلها العديد من الباحثين في: المصادقة والنشر وما يسمى بالحدود الثلاثية[137]؛ ثم انتقل الفقه

عليها المغرب، وفي نطاق أحكام الدستور، وقوانين المملكة، وهويتها الوطنية الراسخة، تسمو فور نشرها، على التشريعات الوطنية والعمل على ملاءمة هذه التشريعات، مع ما تتطلبه تلك المصادقة".

[134] ينص الفصل 16 من الدستور المغربي على ما يلي:" تعمل المملكة المغربية على حماية الحقوق والمصالح المشروعة للمواطنات والمواطنين المغاربة المقيمين في الخارج، في إطار احترام القانون الدولي والقوانين الجاري بها العمل في بلدان الاستقبال. كما تحرص على الحفاظ على الوشائج الإنسانية معهم، ولا سيما الثقافية منها، وتعمل على تنميتها وصيانة هويتهم الوطنية".

ينص الفصل 19 على أنه:" يتمتع الرجل والمرأة، على قدم المساواة، بالحقوق والحريات المدنية والسياسية والاقتصادية والاجتماعية والثقافية والبيئية، الواردة في هذا الباب من الدستور، وفي مقتضياته الأخرى، وكذا في الاتفاقيات والمواثيق الدولية، كما صادق عليها المغرب، وكل ذلك في نطاق أحكام الدستور، وثوابت المملكة وقوانينها".

ينص الفصل 161 من الدستور المغربي على أنه: " يتولى المجلس الوطني لحقوق الانسان النظر في جميع القضايا المتعلقة بالدفاع عن حقوق الإنسان والحريات وحمايتها (...) وذلك في نطاق الحرص التام على احترام المرجعيات الوطنية والكونية في هذا المجال".

[135] **الحسن الوزاني الشاهدي**، الاتفاقيات الدولية والقانون الداخلي –مجال حقوق الإنسان–م.م.إ.م.ت، عدد مزدوج 48-49 يناير–أبريل 2003، ص: 109.

[136] **محمد لطرش**، الاتفاقيات الدولية في ضوء الدستور المغربي لسنة 2011، بحث في التراتبية القاعدية ومسطرة الإقرار الدستورية، سلسلة أعمال جامعية دار نشر المعرفة طبعة 2020، ص: 58.

في فترة أولى لمناقشة مسألة سمو الاتفاقيات الدولية على الدستور، ثم تساءل، هل الاتفاقيات تسمو على التشريعات العادية والتنظيمية معا أم على الأولى فقط؟

فبخصوص التساؤل الأول المرتبط بحالة تعارض مقتضى في الدستور مع اتفاقية دولية فإن المشرع كان صريحا بنصه على أنه:" إذا صرحت المحكمة الدستورية إثر إحالة الملك، أو رئيس الحكومة، أو رئيس مجلس النواب أو رئيس مجلس المستشارين، أو سدس أعضاء المجلس الأول، أو ربع أعضاء المجلس الثاني، أن التزاما دوليا يتضمن بندا يخالف الدستور، فإن المصادقة على هذا الالتزام لا تقع إلا بعد مراجعة الدستور"[138].

إن هذا المقتضى يشير إلى أن الاتفاقيات الدولية لا يمكنها أن تسمو على الدستور، حيث إنه لا يمكن أن تكون كذلك إلا بعد المصادقة عليها، وبالتالي فعدم استيفاء المسطرة من خلال عدم المصادقة يعدم الوجود القانوني للاتفاقية أو يجعله غير مكتمل، إلا بعد مراجعة الدستور، الشيء الذي يتوخى من خلاله المشرع جعل الدستور على رأس هرمية التشريع، من خلال تعديله ثم بعد ذلك المصادقة على الاتفاقية، الشيء الذي يجعلها في المرتبة الثانية.

أما التساؤل الثاني فقد استحضر من خلاله الفقه مسألة الملاءمة التشريعية كما تطرق لها الدستور، والتي تفيد: "تثبيت الحقوق والقواعد والتدابير الوقائية والحمائية في التشريعات الوطنية، فضلا عن تعديل أو إلغاء القوانين والأعراف والممارسات التي لا تتماشى مع المعايير المتعارف عليها عالميا

[137] انظر: **محمد لطرش**، الاتفاقيات الدولية في ضوء الدستور المغربي لسنة 2011،م.س، ص: 59.

"أما الحدود الثلاثية فتتجلى في احترام الدستور وقوانين المملكة وهويتها الوطنية الراسخة، وهذا الشرط هو الذي يموقع هذه الاتفاقيات في درجة أدنى من الدستور، وبهذا يكون المشرع المغربي قد تجنب ما قد يثار من إشكالات في حالة الاعتراف بسمو القواعد الدولية على الدستور، وتطرح بالتالي إشكالية وضع القضاء الدستوري في نقطة تماس حادة بين القانون الدولي والقانون الدستوري، أي بين دوره كحارس للدستور وبين تعبير السلطات العامة عن الإرادة السياسية، ولعل هذا الهاجس هو الذي كان وراء حذف إمكانية المصادقة على المعاهدات التي يمكن أن تكون غير متلائمة مع نصوص الدستور وفق مسطرة تعديل هذا الأخير". ص: 59

[138] الفصل 55 من القانون التنظيمي المحدثة بموجبه المحكمة الدستورية

في مجال حقوق الإنسان والقانون الدولي"[139]، الشيء الذي يعطي انسجاما ومراعاة للطابع العالمي للحقوق في إطار تدويل القوانين الوطنية[140].

وهكذا اعتبر غالبية الباحثين أنه: "إذا كان المقصود بالتشريعات الوطنية مجموع التصرفات القانونية الصادرة عن البرلمان سواء كانت عادية أو تنظيمية، فالأمر يفرض إذا خضوع جميعها لأحكام الاتفاقيات الدولية المصادق عليها والمنشورة بالجريدة الرسمية، ومن ثمة إحداث نوع من الانسجام في النظام القانوني بخلق تراتبية على مستوى الهرم الدستوري، تجعل القواعد الدولية تسمو عن الوطنية"[141].

وعلى المستوى العملي يتساءل بعض الباحثين عن حالات تم فيها ملاءمة مقتضيات قانون تنظيمي مع اتفاقية دولية، حيث كانت الإجابة بالنفي، الشيء الذي جعل هذا لجانب يعطي للقوانين التنظيمية تلك الصبغة الخصوصية التي تعفيها من الملاءمة مع الاتفاقيات الدولية نظرا لمرجعيتها الدستورية كسند للتشريع[142].

وفي نظرنا فإن النص الدستوري يحتمل تأويلات عدة لمبدأ سمو القاعدة الدولية، فالدستور لم يصرح بمرتبتها ومكانتها ضمن الهرمية القانونية، بل كان دقيقا في اعتماده لمبدأ سمو الاتفاقيات الدولية، حيث ربطه أولا بإجراءات ومساطر قانونية والتي تسمو بالاتفاقيات والمواثيق الدولية لمرتبة القاعدة القانونية، والتي تتمثل في الإبرام والمصادقة والنشر، حيث إن هذه الشروط في نظرنا تعطي فقط وجودا قانونيا للقاعدة الدولية، وتجعلها تسمو كقاعدة قانونية ملزمة أي أن مبدأ السمو في نظرنا هنا يتعلق بكونها التزاما قانونيا.

---

[139] **رشيد أقجي**، المغرب والالتزامات في مجال حقوق الإنسان، دار السلام للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2005، ص: 139

[140] **محمد لطرش**، الاتفاقيات الدولية في ضوء الدستور المغربي لسنة 2011، م.س، ص: 61.

[141] **عبد المولى بوخريص**، المعاهدات الدولية والقوانين المغربية: مواءمة صعبة بين الخصوصية والعالمية، مجلة سياسة واقتصاد عدد 23 يوليوز 2011، ص: 22.

[142] **محمد لطرش**، الاتفاقيات الدولية في ضوء الدستور المغربي لسنة 2011، م.س، ص: 61.

ثم انتقل المشرع الدستوري للحديث على مستوى النص الدستوري، على المكانة كجزء ثاني من مبدأ السمو، حيث ينصرف الأمر إلى موقع الالتزامات الدولية ضمن الهرمية التشريعية، أي تلك العلاقة بالدستور والتشريعات الوطنية ثانيا، وهنا نلاحظ أن الدستور لم يكن صريحا في تحديد المقصود بمبدأ السمو حيث إنه من العبث تصور الاتفاقيات الدولية في مرتبة أسمى من القوانين الوطنية والدستور نفسه، أو أنها تسمو لمجرد كونها لا تتعارض مع الثوابت والمرتكزات.

فإذا كان المشرع عمل على دسترة مبدأ سمو الاتفاقيات الدولية فإن هذا ما زال يثير نقاشات عميقة على مستويات أخرى، والتي أثارها الفقه -كما سبق الذكر في الفقرة الأولى-خاصة في علاقة القانون الضريبي الوطني والقانون الضريبي الدولي، حيث يتعلق الأمر بحالة غموض نصوص الاتفاقية أو عموميتها في مجال محاربة الازدواج الضريبي مثلا، في مقابل وجود نصوص مفصلة في نفس الموضوع على مستوى القانون الداخلي، فكيف سنفسر هذه الحالة؟ وكيف سيبرر مبدأ السمو؟ أضف لذلك هل مبدأ السمو يعني أنه يجب إعمال الاتفاقيات الدولية وتفسيرها بشكل مطلق دون اعتماد القانون الداخلي؟ كيف يتصرف القاضي الإداري في حالة تعارض أحكام القانون الداخلي مع اتفاقيات دولية أو دورية تفسيرية ذات طابع دولي؟

إن هذا الأمر يستدعي تدخل القاضي لتتبع منهجيته في حماية الحقوق والحريات، عبر تفسيره لمبدأ سمو الاتفاقيات.

الفرع الثاني: التحولات القضائية في تأويل المكانة القانونية للاتفاقيات الضريبية

لقد لعب القاضي الإداري دورا متميزا وأساسيا في تحقيق الملاءمة التشريعية بين القانون الوطني والمقتضيات والالتزامات الضريبية ذات الطابع الدولي، وذلك من خلال صلاحياته في الترجيح والتأويل.

وعليه فالاجتهاد القضائي عرف تضاربا فيما يتعلق بالآليات المذكورة، حيث سلك القاضي توجها أولا يعطي فيه أولوية للقانون الضريبي الوطني في إطار ترسيخه لمبدأ تبعية الاتفاقيات الدولية

(الفقرة الأولى)، أما التوجه الثاني فقد عمل على الوفاء لمبدأ تدرج القاعدة القانونية الشيء الذي اعتمد من خلاله القاضي الإداري أولوية المعاهدات الضريبية في التطبيق على القانون الضريبي الوطني (الفقرة الثانية).

وعليه فالقرارات والقضايا التي سنعمل على إثارتهاهي معروفة بشكل أو بآخر، وقد تطرق لها القاضي الإداري، حيث تم التعامل مع النزاعات بشكل مختلف، إلى الحد الذي يمكن مقارنتها عندما يتم تحليل القرار من منظور مبدأ تبعية الاتفاقيات الضريبة، وعلاقة القانون الضريبي الوطني بالقانون الضريبي الدولي.

الفقرة الأولى: مبدأ تبعية الاتفاقيات الضريبية كأساس تأويلي للقاضي الإدارى

لقد عرف العمل القضائي المغربي والفرنسي تجاذبات مهمة في التعامل مع مبدأ تبعية الاتفاقيات الدولية في المجال الضريبي، ونميز في هذا الصدد بين مجموعة من القرارات والاجتهادات القضائية؛ ففي قرار Sté.Schneider Electric[143] نجد القاضي الإداري ينص صراحة على مبدأ تبعية الاتفاقيات الضريبية الثنائية، حيث أكد مجلس الدولة الفرنسي في العديد من القرارات الحديثة أنه:" إذا كانت الاتفاقيات الثنائية تهدف إلى تجنب الازدواج الضريبي بموجب المادة 55 من الدستور الفرنسي، يؤدي إلى استبعاد القانون الوطني فإنه لا يسمح به بحد ذاته كأساس قانوني، في قرار يرتبط بالتضريب، وأنه نتيجة لذلك يقع على عاتق القاضي الضريبي عندما يعرض عليه نزاع يتعلق باتفاقية ضريبية أن يضع نفسه أولا، بالنظر للقانون الضريبي الوطني بالبحث في هذا الصدد، حول ما إذا كانت الضريبة المتنازع بشأنها تم تأسيسها بشكل صحيح، وإذا كان الأمر كذلك على أساس التكييف القانوني، والذي ينتمي إليه بعد ذلك، إذا لزم الأمر للتوفيق بين هذا التكييف وأحكام الاتفاقية وبناء على الوسائل التي تم تقديمها لتحديد مجال تطبيق القانون، حول ما إذا كانت هذه الاتفاقية تعوق أو لا تعوق تطبيق القانون الضريبي".

[143] CE, 28 juin 2002, n° 232276, Sté Schneider Electrics : Dr. fisc. 2002, n° 36, comm. 657, concl. S. Austry ; RJF 2002, n° 1082, chron. L. Olléon, p. 755 ;

فالطابع الفرعي أو التبعية للاتفاقية الضريبية لا يرجع إلى مكانتها ضمن هرمية القواعد وإنما إلى تطبيقها. فالقانون الضريبي الاتفاقي يتم أخذه بعين الاعتبار في إطار القوانين الضريبية الداخلية، حيث إن تحليل تكييفات القانون الضريبي الداخلي، يكفي لأن يعكس تلك المقتضيات في السياق الدولي، بحيث إن تكييف القانون الضريبي الدولي، لا يلعب دوره فقط إلا إذا كان القانون الداخلي غير كافي لمكافحة الازدواج الضريبي"[144].

هذا الاعتبار يدعونا إلى فحص وضعية الخاضع للضريبة بالنظر للقانون الوطني أولا، ثم التوفيق بين التكييفات التي أسست لقرار التوجيب الضريبي في القانون الداخلي مع الشروط الاتفاقية ثانيا، وأضاف القاضي أيضا أنه ينبغي مراعاة هذا النهج، حتى عندما لا تشير الاتفاقية إلى القانون الداخلي للدول المتعاقدة[145].

وقد ترسخ هذا التوجه في قرار Sté Pacific Espace[146] ، ثم في قضية Cheynel[147] التي تشبه بنفس القدر رمزية قضية Aznavour[148] حيث مارس مجلس الدولة رقابته عن حالة العلاقة بين الخاضع للضريبة والدولة المتعاقدة في الاتفاقية بشكل مفرط، وفقًا لأحكام القانون الداخلي الفرنسي؛ وكان تأويل شروط تطبيق المعاهدة الضريبية، بحيث لن تلقى الاتفاقية أي تطبيق، على الرغم من أن المادة المتعلقة بالموطن الجبائي تجد تعريفاً مستقلاً في القانونين الداخليين حيث حافظ مجلس الدولة الفرنسي على نفس الاتجاه[149].

وهكذا تسمح قضية Cheynel بإثارة مسألة ما إذا كانت منهجية التبعية التي اعتمدتها الاجتهادات القضائية الإدارية، قادرة على التعامل مع الاتفاقيات الضريبية غير النمطية التي لا تخضع لنموذج OCDE atypiques، التي صادقت عليها الدولة الفرنسية.

---

[144] **Virginie vindard,** la qualification en droit fiscal, op, cit, p:34

[145] **Anapaula TRINDADE MARINHO,** La subsidiarité des conventions fiscales, op, cit, p :453

[146] CE, 13 juill. 2007, n° 290266, Sté Pacific Espace : Dr. fisc. 2007, n° 43, comm. 937, note J.-Ch. Gracia ; RJF 2007, n° 1302, concl. F. Séners ; BDCF 11/07, n° 132 ;

[147] CE, 11 avr. 2008, n° 185583, M. Cheynel : Dr. fisc. 2008, n° 24, comm. 377, concl. C. Landais ; RJF 2008, n° 769 ; BDCF 2008, n° 83 ; CE, 11/04/2008, Cheynel, RDF 09/09,com. 216, p.69 à 75.

[148] CE, 28 mars 2008, n° 271366, M. Aznavour : Dr. fisc. 2008, n° 17, comm. 293, concl. C. Landais

[149] **Anapaula TRINDADE MARINHO,** La subsidiarité des conventions fiscales, op, cit, p :454

وفي هذا السياق تبدأ قضية Cheynel بطريقة كلاسيكية فيما يتعلق بتطبيق التبعية التي تؤكدها، وفي المقابل، فإن القرار سوف يأخذ منعطفا غير طبيعي، عندما يطبق القاضي تبعية قواعد "الشريعة العامة" التي بموجبها العنصر التابع مدعو للعمل فقط في حالة فشل العنصر الأساسي، بمعنى عدم وجود أحكام في القاعدة الأساسية.

في مثل هذه الحالة، يسمح مبدأ التبعية بأنه لا يتدخل العنصر الفرعي على الإطلاق، طالما أن العنصر الأساسي أي القانون الداخلي كاف للأخذ به. ومع ذلك، فإن تبعية الاتفاقيات الدولية، لها خصوصية حيث لا يشترط تطبيق العنصر الفرعي على عدم كفاية العنصر الأساسي وقدرته على إيجاد الحلول. هي تعني فقط أنه يجب ملاحظة العنصر الفرعي كعنصر ثان.

تشير القضية إلى أنه في مواجهة الاتفاقيات التي تعتمد النموذج الذي وضعته منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، سيكون تأثير التبعية أكثر أهمية في قضية Cheynel، فالاتفاقية الفرنسية-البلجيكية المعنية كانت خاصة لأنها كرست تعريفاً ذاتيا لمفهوم الإقامة الضريبية أو لموطن الجبائي ، وبالتالي الخروج عن نموذج اتفاقية OCDE، التي نصت في المادة الأولى من الاتفاقية المذكورة على ما يلي: "الغرض من هذه الاتفاقية هو حماية سكان كل دولة متعاقدة من الازدواج الضريبي الذي يمكن أن ينتج عن التطبيق المتزامن للتشريع الضريبي لهذه الدول"[150].

حيث لا تشير الاتفاقية إلى أي إحالة إلى القوانين الداخلية للدول المتعاقدة الموقعة، فيما يتعلق بصفة الموطن الضريبي. على الرغم من ذلك، فقد تم إقامة دعوى لفحص مطابقة قرار التضريب للاتفاقية فيما يخص الدين المترتب على الخاضع للضريبة، من خلال الرسائل التذكيرية بالضريبة على الدخل والضريبة على القيمة المضافة، فالقاضي الإداري الفرنسي مع ذلك ظل وفيا لمبدأ تبعية المعاهدات الضريبية[151].

[150] **Anapaula TRINDADE MARINHO,** La subsidiarité des conventions fiscales, op, cit, p :454 et 455
[151] **Anapaula TRINDADE MARINHO,** La subsidiarité des conventions fiscales, op, cit, p :455

لقد ذكّر مجلس الدولة أولاً بأحكام المادتين 4 A و 4 B من المدونة العامة للضرائب، والذي بموجبه يجعل "الأشخاص الذين لديهم موطن ضريبي في فرنسا، يخضعون لضريبة الدخل عن مجموع الدخول، ويعتبرون على هذا النحو، بالمعنى المقصود في المادة 4: أ التي تنص على أن الأشخاص هم:

أ- الأشخاص الذين لهم المنزل أو مكان إقامتهم الرئيسية في فرنسا.

ب- أولئك الذين يمارسون نشاطًا مهنيا في فرنسا مأجورين كانوا أو غير مأجورين، ما لم يبرر أن القيام بهذا النشاط يتم بشكل عارض، على أساس إضافي.

ج- أولئك الذين لديهم مركز لمصالحهم الاقتصادية في فرنسا (...) "[152].

وبالتالي وبمجرد التذكير بالمبادئ المعمول بها، يشرع القاضي في فحص وضعية الخاضع للضريبة فيما يتعلق بالمادتين A4وB4 أعلاه. حيث رفض القاضي أولا الملتمس الذي تقدم به الملزم بالضريبة لفحص صفته من خلال إقامته، والتي يدفع بأنها يجب أن تتم وفقا للاتفاقية الضريبية الفرنسية البلجيكية؛ بحكم التبعية التي لها استدعت للتو تعلقها بها، وعلى الرغم من أنها تأتي في إطار المعاهدات الضريبية غير النمطية، لكن كانت محكمة الاستئناف الإدارية بNante محقة في الاعتماد على القانون الوطني[153]. حتى ذلك الحين، نحن أمام تبعية أكثر كلاسيكية في درجة التطبيق.

ويخلص القرار الاستئنافي إلى أن المحكمة الإدارية قد أخذت في الاعتبار تطبيق المادة 4 B من المدونة العامة للضرائب، للمؤشرات التي سمحت بتحديد الإقامة الضريبية للخاضع للضريبة في فرنسا. حيث تميز مقر الضريبة في فرنسا بوجود مسكن ومصالح اقتصادية كافية.

وبخصوص السيد Cheynel، فقد "ثبت وجود عناصر من بينها امتلاكه لمسكن في فرنسا، إضافة إلى تحمله كل تكاليف استغلال المزرعة، وامتلاكه لحسابات مصرفية في فرنسا، حيث حصل على دخول مهنية. وقد أكد القاضي أنه انطلاقا من هذه الحقائق التي قدرتها سياديًا دون تحريفها، وفي

[152] CE, 11 avr. 2008, n° 185583, M. Cheynel : Dr. fisc. 2008, n° 24, comm. 377, concl. C. Landais ; RJF 2008, n° 769 ; BDCF 2008, n° 83 ; CE, 11/04/2008, Cheynel, RDF 09/09,com. 216, p.69 à 75.
[153] **Anapaula TRINDADE MARINHO,** La subsidiarité des conventions fiscales, op, cit, p :456

غياب معلومات دقيقة عن المصالح الاقتصادية للشخص المعني في بلجيكا، كانت المحكمة قادرة على الحكم قانونيا بأن السيد Cheynel كان مركز مصالحه الاقتصادية في فرنسا "[154].

ومع ذلك، نجد أن فحص وضعية الخاضع للضريبة بالنظر إلى القانون الداخلي وحده، أجريت بشكل صحيح من قبل قضاء الموضوع، وتم تأكيدها من قبل مجلس الدولة، وفقاً لمنهجية التبعية التي صنعها بنفسه. بالتأكيد عند هذه النقطة كان من الممكن التشكيك في مسألة الربط بين "وجود إقامة في فرنسا"، وأن يكون لهم "مسكن" في فرنسا. لكن فحص القضية سيتوقف عند هذا الحد[155].

هذا التمرين يقوم حتى الآن على تطبيق المنهجية المتمثلة في التبعية الفرعية، كما كرسها مجلس الدولة. - بهذا المعنى- بعد أن ثبت أن الخاضع للضريبة كان له موطن جبائي في فرنسا بموجب القانون الداخلي، حيث كان ينبغي أن ينتقل القاضي الإداري إليه فحص هذه الصفة وفقا للقاعدة الاتفاقية. فغياب تقارب بين مفهوم الموطن في القانون الداخلي، ومفهوم الموطن كما هو مكرس في المعاهدة الضريبية كان يمكن استبداله، بالتقريب بين مفهوم الإقامة كما هو معتمد في قرار التوجيب الضريبي، في علاقته بذلك المنصوص عليه في المعاهدة الضريبية.

وفقا للطابع المزدوج لمبدأ تبعية المعاهدات الضريبية، وبعد فحص القانون الداخلي، فقد حان الوقت للتحرك نحو الاقتراب من صفة "مقيم" بالمعنى المقصود في القانون الداخلي مع ذلك المنصوص عليه في الاتفاقية الفرنسية البلجيكية.

لكن، القاضي لن يذهب أبعد من ذلك. حيث لم يعمل المادة 1 من المعاهدة الضريبية، ولم يتطرق إلى أي مقاربة لذلك، على الرغم من أن النازلة تتطرق للتضريب المزدوج الناتج عن مشكلا لإقامة المزدوجة[156].

من الممكن أيضا توجيه انتقادات مماثلة لقرار Aznavour الصادر عن مجلس الدولة، حيث كانت المعاهدة الضريبية الفرنسية البريطانية غير نمطية أيضًا من حيث الفصل المتعلق بنطاق

[154]CE, 11/04/2008,Cheynel, RDF 09/09,com. 216, p :72
[155]CE, 11/04/2008, Cheynel, RDF 09/09,com. 216, p :72
[156]**Anapaula TRINDADE MARINHO,** La subsidiarité des conventions fiscales, op, cit, p :456

التطبيق، حيث لا تحتوي على قيود للمقيمين وذلك من طرف أحد الدول المتعاقدة على النحو المشار إليه أعلاه، ولكن التبعية في تطبق هذه النقطة لا تجد مكانا لها حتى في الارتباط بالمعاهدات الضريبية الفرنسية-البريطانية نفسها[157].

وقد رفض مجلس الدولة تطبيق عبارات ومضامين هذه الاتفاقية على السيدAznavour، بحجة أن جميع أحكامها كانت مخصصة، إذ من الصعب أن نتصور أن غير مقيم يمكن أن يدعي التطبيق العام للمعاهدة الضريبية، فالمرور عبر النص الاتفاقي معفى من الرقابة وليس ضروريا[158].

اختلفت الاتفاقية الضريبة الفرنسية البلجيكية المعمول بها، في مرحلة تحديد الواقعة المنشئة للضريبة في قضية Cheynel، عن نموذج OCED من حيث كون أنها لا تشير إلى القانون الداخلي للدول المتعاقدة لتعريف محل الإقامة الضريبي للملزم.

بموجب هذه الشروط، يعتبر الخاضع للضريبة مقيما في الولاية التي يملك فيها منزلا للعيش الدائم لكن عندما يكون هناك منزل دائم في كل دولة متعاقدة، ستتدخل المعايير الأخرى بموجب أمر دقيق، وهي: مركز مصالحه الحيوية؛ أو في حالة عدم وجوده يتم اللجوء حصريا، مكان الإقامة المعتاد أو في حالة عدم وجود ذلك حصريا، الدولة التي يحمل جنسيتها؛ أو في حالة غياب ذلك يمكن اعتبار المكان الذي يتم تحديده باتفاق متبادل بين السلطات المختصة[159].

أمام نصوص الاتفاقية الدولية، فإذا كان من المفترض أن يقترب مجلس الدولة من تكييف القانون الداخلي لأحكام الاتفاق، فالمادة المتضمنة في الاتفاقية التي ترخص بالمرور إلى المعايير التناوبية كبديل وحل للإقامة المزدوجة تكون فقط إذا ثبت أن الخاضع للضريبة لديه منزل دائم في كلتي الدولتين. أو من أجل التبرير إذا لزم الأمر، الأخذ بعين الاعتبار، النظر إلى المصالح الاقتصادية، كان ينبغي أن يتم إعادة تكييفها بالنظر للاتفاقية التي ألمحت إلى عبارة "مصالح حيوية". وقد شكل هذا الأمر عائقين حقيقيين لتطبيق المعيار الاقتصادي المنصوص عليه في القانون الداخلي.

[157]CE, 28 mars 2008, n° 271366, M. Aznavour : Dr. fisc. 2008, n° 17, comm. 293, concl. C. Landais
[158]CE, 28 mars 2008, n° 271366, M. Aznavour : Dr. fisc. 2008, n° 17, comm. 293, concl. C. Landais
[159]**Anapaula TRINDADE MARINHO,** La subsidiarité des conventions fiscales, op, cit, p :457

إن قراءة القرار فقط، يبرز أن رفض مراعاة نص المعاهدة غير مفسر بوضوح، حيث نجد، في هذا الصدد، أنه على مستوى المستنتجات التي قدمتها السيدة Clair Landaisالمقرر العام في هذه القضية، تعطي إشارة لذلك. وقد أثار مفوض الحكومة هذا الأمر من خلال تساؤله بعبارات واضحة: "هل محكمة الاستئناف الإدارية تتوقف عند حد دراسة هذا القانون الداخلي وحده؟ الجواب هذه المرة سلبي بالتأكيد "[160].

من ناحية أخرى، بدلا من انتقاد الفجوة الكبيرة التي تجد أساسها في القرار الاستئنافي وفي حالة الرقابة على إغفاله للاتفاقية المبرمة، دعا مفوض الحكومة مجلس الدولة إلى الإذعان، حيث زعم أنه لا يوجد سبب "أن يكون لها الأسبقية على هذا التفسير الشرعي بنفس القدر، والذي يهدف إلى التفكير فيما إذا كانت المحكمة قد تمسكت بالقانون الداخلي، أي أن هذا أدى إلى الحكم بأن الاتفاقية لم تشكل عائقا[161]؛ لكنه يمكن للمدعي بالطبع الاحتجاج ببيان الأسباب غير الكافية في الحكم لكنه لم يفعل. كما أنه لم يجادل في أن المحكمة كانت قد تسرعت حينما استبعدت تطبيق الاتفاقية ضمنيا[162].

ومع ذلك، فإن قضية Schneider قد كرست التمييز بين نطاق المعاهدة ونطاق القانون الداخلي، ومع ذلك، لأننا كنا هنا لنضع أنفسنا تحت منطق القاضي الإداري بخصوص استحضار مبدأ تبعية المعاهدات الضريبية، فشروط استنباط عدم مطابقتها والحكم في القضية في الموضوع كانت مجتمعة، وبما أن السكن الذي كان يمتلكه السيد Cheynel في فرنسا مسكنا ثانويا لم لا؟ ربما يكون للخاضع للضريبة منزله الدائم في بلجيكا والذي تسكنه الزوجة والأطفال؟ لن نعرف المزيد.

فالقاضي الإداري حرمنا من فهم القضية في اللحظة التي قرر فيها عدم استخدام آلية فحص الاتفاقية، حيث تسمح الأجوبة عن هذه الأسئلة وحدها بالتأكيد بيقين، على أن محكمة الاستئناف

[160] CE, 11 avr. 2008, n° 185583, M. Cheynel : Dr. fisc. 2008, n° 24, comm. 377, concl. C. Landais ; RJF 2008, n° 769 ; BDCF 2008, n° 83 ; CE, 11/04/2008, Cheynel, RDF 09/09,com. 216, p.69 à 75.
[161] CE, 11 avr. 2008, n° 185583, M. Cheynel : Dr. fisc. 2008, n° 24, comm. 377, concl. C. Landais ; RJF 2008, n° 769 ; BDCF 2008, n° 83 ; CE, 11/04/2008,Cheynel, RDF 09/09,com. 216, p : 69 à 75.
[162]CE, 11 avr. 2008, n° 185583, M. Cheynel, concl. C. Landais ; RJF 2008, n° 769

الإدارية ل Nantes قد حرفت أو لم تحرف الوقائع، وقررت إذا بالمطابقة مع الاتفاقية الضريبية الفرنسية البلجيكية"، دون أن تقوم بتحليل ذلك[163].

كان بالتأكيد طلب الخاضع للضريبة غير متوافق مع مبدأ التبعية، لأنه ادعى تحديد موطنه الضريبي وفقاً للأحكام الاتفاقية حصراً، التي لم تعفي مجلس الدولة من إثارة غياب الرقابة على الاتفاقية. وكذلك على عدم مطابقتها المحتملة، فالسكوت بهذا الخصوص يجعل من أحكام الاتفاقية تجعل المعاهدة الضريبية في مكانة غير ذات طبيعة فرعية، فقط بل غير موجودة.

فالرقابة على مطابقة الاتفاقية في قضية Cheynel وفقا للمنطق الأصيل؛ الذي ينطوي على مرحلة إلزامية المرور عبر نص معاهدة الضريبة، مباشرة بعد فحص الشرعية بموجب القانون الداخلي وقرار التوجيب الضريبي، وهذا المسار الذي لم يتم اعتماده هنا يجيز التساؤل حول معرفة مسألة ما إذا كان منطق التدرج يسمح بتجنب اتخاذ قرار قضائي، الذي يتعارض مع المعاهدة الضريبية نفسها ومع قرار التوجيب الضريبي المتعلق بالخاضع[164].

وقد عمل القاضي الإداري الفرنسي على تبني هذا التوجه في مجموعة من القرارات الحديثة من بينها قضية Sté Swiss International Air Lines AG[165] حيث وضع بذلك القاضي الإداري مبدأ يراعي من خلاله البحث في القانون الضريبي الوطني ثم الانتقال إلى المعاهدة الدولية وذلك في إطار مبدأ التبعية كما تم بسطه في هاته الفقرة.

الفقرة الثانية: تبعية محدودة في حالة تطبيق مبدأ تدرج القاعدة القانونية

لقد كشفت لنا قضية Walter[166]-قبل قرار Schneider- عن الانسجام في الرقابة على الاتفاقيات بكيفية تدرجية أو هرمية (أولا). بالإضافة لذلك، اعتمد القاضي الإداري المغربي تطبيق

[163]**Anapaula TRINDADE MARINHO,** La subsidiarité des conventions fiscales, op, cit, p :460
[164]**Anapaula TRINDADE MARINHO,** La subsidiarité des conventions fiscales, op, cit, p :461
[165]CE, 31 juill. 2009, n° 297933, Sté Swiss International Air Lines AG, n° 303818, Sté Swiss International Air Lines AG et n° 296471, Sté Overseas Thoroughbred Racing Stud Farms Ltd : Dr. fisc. 2009, n° 50, comm. 580, concl. E. Glaser, note P. Dibout
[166]CE, 8 et 9 ss-sect. réunies, 08/10/1990, n°75436, Walter, inédite au recueil Lebon.

منهجية شمولية في قضية شركةAUXINARC، من خلال تفسيره وتأويله للمقتضيات الدولية والوطنية وفقا لمبدأ الملاءمة التشريعية(ثانيا).

أولا: فحص الاتفاقية طبقا لمبدأ تدرج القاعدة القانونية:

على الرغم من أن الرقابة القضائية تعتمد قواعد المدونة العامة للضرائب، قبل الاتفاقية الضريبية كما لو كان القانون العادي يسمو على الالتزام الدولي على مستوى الهرمية الدستورية، فقد قام مجلس الدولة بالرقابة على الاتفاقيات باعتماد مبدأ تدرج القاعدة القانونية ومبدأ سمو الاتفاقيات الدولية، وبالتالي أولويتها في الفحص واتخاذها كمرجع في ذلك حيث سلم القاضي في قضية Walterبموجب مستنتجات السيد M.Arrighi de Casanova، بالتساؤل بما إذا كان منطق تدرج القواعد يمكن استخدامه لتحييد التبعية للاتفاقية أو، على الأقل، إذا كان المنطق التدرجي يمكن أن يكون قادرا على المساعدة في ضمان أن هذه التبعية لن تكون مفرطة.

لقد اعتمد القاضي الإداري في تحليله للقضية على مبدأ أولوية المعاهدة الضريبية كقاعدة مرجعية، وهكذا وبمناسبة فحص المبدأ المعتد به في قرار تضريب الدخول المتحصلة في فرنسا، من قبل المدعي فيما يتعلق بسنوات النزاع، أخذ مجلس الدولة أولا في الاعتبار المادة 4 من الاتفاقية المبرمة في 9 شتنبر 1966 بين فرنسا وسويسرا حيث كانت هذه المادة مدرجة إذا، في الاعتبار الأول على مستوى حيثيات القرار، على الرغم من ذلك، كان من الممكن أن تتوقف عندما تحيل المادة إلى القانون الداخلي للدولة الموقعة، قبل متابعة فحصها"[167]، يبدو أن المنهجية المتبعة في هذا الحكم تبدو أكثر في الامتثال لمبدأ سمو اللالتزامات الدولية، إذ يتضح أن هذا يرجع إلى أن المادة 4 من الاتفاقية الفرنسية السويسرية تسمح للقاضي بالاستخدام الجزئي للتعريف المنصوص عليه في القانون الداخلي، في الاعتبار الثاني على مستوى القرار يستعمل القاضي الرقابة على مشروعية قرار التضريب بالمعنى الدقيق للكلمة.

[167]**Anapaula TRINDADE MARINHO,** La subsidiarité des conventions fiscales, op, cit, p :461

كانت المادة 4 من قانون الضرائب العام المطبق على سنوات الضريبة في النزاع -1972 إلى 1975 –في النسخة القديمة التي تخضع لأحكام الاتفاقيات الدولية، أن الأشخاص الذين يملكون منزلا في فرنسا متاحا لهم كمالكين، منتفعين أو مستأجرين، حيث يتم النظر إليهم كمقيمين فرنسيين فيما يتعلق بالضريبة على الدخل الشخصي، وقد لاحظ القاضي أن الخاضع للضريبة يعد كمستأجر أو مالك المباني في فرنسا، وفي سويسرا أيضا ؛ لذلك، يخلص القاضي، إلى أن السلطات الفرنسية اعتبرته كذلك مقيما في فرنسا، تمامًا كما اعتبرته السلطات السويسرية مقيمًا سويسريا.

يلاحظ هنا ازدواج الإقامة الضريبية، حيث يرى القاضي أنه من المناسب أنه يجب الانتقال إلى تطبيق المعايير "الاتفاقية" المنصوص عليها في الفقرة 2 من المادة 4 من الاتفاقية الضريبية. يثار في هذا الصدد ملاحظتان مهمتان في هذه المرحلة والتي يجب الإدلاء بها:

أولا: قام القاضي بإجراء ما يسمى بالرقابة على احترام مبدأ سمو وتدرج القاعدة الاتفاقية، بدءا من أحكام المعاهدة التي تأذن له وحده باللجوء إلى القانون الداخلي للدولة، وأشار إلى أن الخاضع للضريبة يعتبر مقيما بموجب القانون الداخلي، وأنه مقيم أيضا بسويسرا، وبالتالي هناك سبب وجيه لتطبيق المعايير الاتفاقية.

ثانيا: يراعي القانون الداخلي للدولة الأخرى -الطرف الثاني- كواقعة، دون أن يكون ضروريا لفحص أحكامه، ولكن كمبرر لوجود ازدواجية الإقامة الضريبية، وبالتالي خطر قانوني يتمثل في الازدواج الضريبي.

لقد عمل القاضي بعد ذلك على تطبيق المعايير الاتفاقية، اعتمادا على عناصر تتعلق بشخص الملزم وليس بممتلكاته كما تعتمد القاعدة (التعليق على المادة 4 من نموذج منظمة التعاون والتنمية الاقتصاديةOCDE، التي تناولها نموذج الأمم المتحدة ONU)، كشفت مراجعة هذه العلاقات مع فرنسا أنها كانت أضيق من تلك التي كانت له مع سويسرا[168].

[168]**Anapaula TRINDADE MARINHO,** La subsidiarité des conventions fiscales, op, cit, p :462

وانتقل القاضي بعد ذلك إلى تطبيق الأساس الذي تقوم عليه أحكام ومقتضيات المعاهدة، فالقرار الصادر عن مجلس الدولة يتفق وينسجم مع كافة المبادئ وقواعد البيئة القانونية الفرنسية. فكما ترمي المادة 55 من الدستور إلى أنه يتم احترام سمو القواعد الدولية على مستوى الهرمية القانونية، بقدر ما يلجأ إلى أسبقية القانون الداخلي الفرنسي على المعاهدة الضريبية[169].

الالتزام الضريبي الذي يجب أن يكون موجودا في الأصل بموجب القانون الفرنسي يستشف ضمنيا في إطار أن الخاضع للضريبة يطعن فقط في عدم مطابقة قرار الفرض الضريبي للاتفاقية الدولية، وليس عدم مشروعيته بالنظر لقواعد القانون الداخلي[170].

هذا يسمح لنا بالعودة إلى تبعية المعاهدات الضريبية كضرورة، قبل التأكد مسبقا من احترام الشرعية بالنظر للقانون الداخلي. طالما أن عدم احترام الاتفاقية هو أيضا خرق للتنظيم العمومي، والنظام القانوني بشكل أخص، حيث لا يوجد سبب لفحصها لوحدها بعد القانون الداخلي، في حالة ثبت خطر الازدواج الضريبي القانوني في أي حال.

إن القيام بذلك، يمثل خطر إبطال قرار التوجيب الضريبي، الذي كان يمكن أن يتم إنقاذه بالرجوع إلى المعاهدة الضريبة، وذلك على الأخذ بمفهوم مثال الموطن الضريبي، في تطبيق المقتضى المنصوص عليه في المعاهدة الضريبية المرتبط بمفهوم المقيم، لبناء قرار الفرض الضريبي بشكل قانوني. ويثار أيضا أنه إذا لم يتم الدفع بإعمال مقتضيات القانون الداخلي، وبصرف النظر عن مسألة التنظيم العمومي، فالقاضي لا يقوم بفحصها.

ثانيا: فحص الاتفاقيات الضريبية بين مبدأ التدرج والملاءمة التشريعية.

لقد عمل القاضي الإداري المغربي على الوقوف على إشكالية تفسير و تأويل الاتفاقيات الدولية عموما[171] والضريبية على وجه الخصوص واعتمد في فحصه لامتياز الإعفاء على منهجية شمولية

[169] **Anapaula TRINDADE MARINHO,** La subsidiarité des conventions fiscales, op, cit, p :462
[170] **Anapaula TRINDADE MARINHO,** La subsidiarité des conventions fiscales, op, cit, p :462

يستحضر من خلالها مبدأ سمو الاتفاقيات الضريبية على مستوى الهرمية الدستورية، وفي ذات الحين يبسط رقابته على مسألة الملاءمة التشريعية من خلال اعتماده على القانون الضريبي الوطني وقد جاء في حيثيات القرار الاستئنافي الصادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط[172] ما يلي: " **أولا: فيما يخص السبب الأول من الاستئناف المتصل بسوء تطبيق وخرق مقتضيات اتفاقية التبادل الحر المبرمة بين المغرب ودولة الإمارات العربية المتحدة ونقصان التعليل الموازي لانعدامه :**

حيث تعيب إدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة على الحكم المستأنف سوء تطبيق وخرق مقتضيات اتفاقية التبادل الحر، المبرمة بين المغرب ودولة الإمارات العربية المتحدة، والتي وضعت شروطا للاستفادة من الإعفاءات الجمركية بالنسبة للسلع المتبادلة بين البلدين، من بينها أن يكون المنتوج المستورد من منشأ البلد المصدر له حسب قواعد المنشأ العربية وأن يكون مصحوبا بشهادة منشأ صحيحة شكلا ومضمونا طبقا للمواد 2-3-4-10 و 11 من هذه الاتفاقية، وأنه في حالة الشك في منشأ البضاعة يطلب البلد المستورد من البلد المصدر القيام بمراقبة لاحقة لبيانات شهادة المنشأ ويسمح بدخول البضاعة المشكوك في منشئها إلى أرضه مقابل وديعة مالية لضمان الرسوم الجمركية المستحقة، وهو الأمر الذي برهنت عليه من خلال ما أدلت به خلال المرحلة الابتدائية من حجج دامغة بينت كون الحليب المستورد ليس من منشأ إماراتي وأن البيانات التي تتضمنها شهادات المنشأ المدلى بها تبقى غير سليمة، حيث سبق لها في هذا الإطار وأن راسلت السلطات الإماراتية بهدف إجراء تحقيق بشأن مضمونها دون أن تتلقى منها أي جواب، وهو الأمر الذي لم تناقشه المحكمة الإدارية المصدرة للحكم المستأنف بالإضافة إلى ذلك فإن الإدلاء بشهادة المنشأ لا يخول تلقائيا الحق في الاستفادة من الامتيازات الجمركية التي تخولها هذه الاتفاقية، بل لابد من أن تكون صحيحة وسليمة من حيث مضمونها، مما تكون معه المستأنف عليها غير مستحقة للاستفادة من هذه الامتيازات خاصة؛ وأن

---

[171] لقد عرف مجال تفسير وتأويل الاتفاقيات الضريبية تضاربا على مستوى تطبيقات القضاء المغربي حيث كان القاضي المغربي يأخذ تارة بسبقية القانون الوطني على القانون الدولي وفي الغالب الأعم وخاصة في مجال اتفاقيات حقوق الإنسان يرجح قواعد القانون الدولي على القانون الوطني حيث بدأ بما يسمى بتدويل القانون الوطني و تأميم القانون الدولي.

يراجع في هذا الصدد: **محمد لطرش**، الاتفاقيات الدولية في ضوء الدستور المغربي لسنة 2011، م.س، ص: 50 -55

[172] قرار صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط عدد: 19 بتاريخ: 04 يناير 2012 ملف عدد 5/09/157 إدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة ضد شركة AUXINARC.

العبرة في القول بذلك يستلزم صحة منشأ البضاعة وليس شهادة المنشأ فقط، وهو الأمر الذي لم تناقشه كذلك المحكمة الإدارية بل إنها أخذت بشهادة المنشأ المدلى بها من طرف المستأنف عليها ورتبت عليها الآثار القانونية بدون التحقق من مدى الالتزام بقواعد المنشأ العربية المقررة في إطار المجلس الاقتصادي والاجتماعي لجامعة الدول العربية والتي تخول الاستفادة من الإعفاء الجمركي المنصوص عليه في المادة 10 من اتفاقية التبادل الحر. لكن حيث إنه بالاطلاع على عناصر المنازعة ومعطياتها، يتبين أن المملكة المغربية سبق لها فعلا وأن أبرمت بتاريخ 25 يونيو 2001 مع دولة الإمارات العربية المتحدة اتفاقية لإقامة منطقة للتجارة الحرة، وبأن هذه الاتفاقية نصت في مادتها الثالثة على قيام الطرفان المتعاقدان بتبادل تخفيض إضافي من الرسوم الجمركية والضرائب الأخرى ذات الأثر المماثل بالنسبة لجميع السلع المتبادلة بين البلدين، وهو التخفيض الذي كان محددا ابتداء في نسبة 10 %قبل أن يصبح إعفاءا كليا من أداء مثل هذه الرسوم وذلك بموجب ما نصت عليه الدورية عدد 4935 الصادرة عن إدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة بتاريخ 2004/12/31 ، وذلك مقابل التزام البلدين من أجل الاستفادة من هذا الامتياز الجمركي بقواعد المنشأ العربية وفقا لما نصت عليه المادة العاشرة 10 من نفس الاتفاقية عندما نصت على أنه : "يشترط لاعتبار السلع والمنتجات لأغراض هذه الاتفاقية من منشأ وطني الالتزام بقواعد المنشأ العربية المقررة في إطار المجلس الاقتصادي والاجتماعي لجامعة الدول العربية "، وذلك بإرفاق المنتجات الإماراتية أو المغربية عند تبادلها بشهادة منشأ تخص هذه المنتجات، وذلك تماشيا دائما مع ما نصت عليه المادة الحادية عشر 11 من نفس الاتفاقية عندما أكدت على أنه : " تطبق نصوص هذه الاتفاقية على المنتجات ذات المنشأ الإماراتي أو المغربي المتبادلة بين البلدين وترفق بها عند تبادلها شهادة المنشأ العربية المقررة في المجلس الاقتصادي والاجتماعي لجامعة الدول العربية مع الإشارة إلى هذه الاتفاقية ، وتصدر عن الجهات المختصة في البلد المصدر وتؤشر وتراقب من الجهات المختصة في ذات البلد". وحيث إنه في هذا الصدد، وبالاطلاع على وثائق الملف ومستنداته، يتبين أن المستأنف عليها سبق لها وبمناسبة قيامها باستيراد كمية من الحليب المجفف من دولة الإمارات العربية المتحدة، وبالضبط من "مصنع الحسني لأغذية الأطفال وصناعة الحليب"، ومن أجل الاستفادة من الامتياز الجمركي المقرر في هذه الاتفاقية وأن أدلت بشهادة منشأ صادرة عن وزارة الاقتصاد والتخطيط الإماراتية تحت عدد 5206 وتاريخ 19/10/2005تفيد بأن

البضائع المستوردة هي من منشأ إماراتي وبأن نسبة القيمة المحلية المضافة تمثل 52 %من كلفة الإنتاج الكلية، وهي الشهادة التي نازعت فيها إدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة بدعوى أنها نفسها تشير بأن المنتوج المستورد ليس من منشأ إماراتي من خلال، ما أشارت إليه في خانة عناصر التكلفة الأجنبية إلى أن من بين المواد الأجنبية المكونة لمادة الحليب المصدر نحو المغرب يوجد حليب البودرة، وبالتالي غياب عناصر التكلفة المحلية الإماراتية المضافة إليه والتي لن تتعدى أكثر من عمليات التعبئة وإضافة بعض الأملاح والفيتامينات، والتي هي مجرد عمليات بسيطة وثانوية لا تكسب المنتوج صفة المنشأ الإماراتي عملا بأحكام القاعدة الثامنة8 من قواعد المنشأ العربية، وهو المعطى الذي تأكد للوفد المغربي الذي قام بزيارة ميدانية للمعمل المذكور، كما أن نسبة 52 %المحددة فيها لم تستند على أساس، وتقتضي بأن يكون معمل الحسني قام بتحويل جوهري للحليب الطري إلى حليب مجفف، وهو الأمر الذي لا يمكن أن يتأتى لهذا المصنع اعتبارا لكون هذا المنتج تم استيراده من مصدر أجنبي حسب ما جاء في مراسلته الموجهة إلى سفارة دولة الإمارات العربية المتحدة بالمغرب، ولأن إنتاج هذه الدولة من مادة الحليب الطري حسب إحصائيات منظمة الأغذية والزراعة الفاو التابعة للأمم المتحدة لا تتعدى 10900 طن، وهي كمية لا يمكن أن تعطي أكثر من ألف طن من الحليب المجفف.

وحيث إنه إذا كان فعلا من حق إدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة أن تراجع وتتحقق من مضمون هذه الشهادة، وذلك طبقا للقاعدة التاسعة عشر 19 من قواعد المنشأ العربية لأغراض تطبيق اتفاقية تيسير وتنمية التبادل التجاري بين الدول العربية، المحال عليها بمقتضى المادة العاشرة 10 من اتفاقية التبادل الحر المشار إليها أعلاه، وذلك عندما نصت على أنه: " أ- تعمل السلطات المختصة في البلدان الأطراف وتتعاون فيما بينها على مراجعة شهادات المنشأ أصلا ومضمونا.

ب- يمكن للسلطة المختصة في أحد الأطراف أن تطلب من نظيرتها في البلد الآخر القيام بمراجعة لاحقة أولية لبيانات شهادة المنشأ مبينة في طلبها العناصر التي تستدعي إيضاحات إضافية ..." ، وتماشيا كذلك مع القواعد والمبادئ العامة فيما يخص المراجعة البعدية للإقرارات والتصاريح التي يتم الإدلاء بها من أجل الاستفادة من إحدى الامتيازات المخولة قانونا أو اتفاقا، أو من أجل احتساب وعاء الفرض الضريبي أو الجمركي، فإنه وبحسب ما تنص عليه القاعدة الثانية 2 من قواعد المنشأ

العربية، المحال عليها دائما بمقتضى المادة العاشرة 10المشار إليها أعلاه، فإن السلع أو المنتجات التالية تعتبر ذات منشأ وطني : " أ -المنتجات المتحصل عليها كليا في من أي من الأطراف ضمن مفهوم القاعدة (7)من قواعد المنشأ ؛ ب- السلع المصنعة لدى أي من الأطراف العربية والتي يدخل في إنتاجها مدخل (مدخلات) من منشأ طرف آخر يجب أن لا تقل نسبة القيمة المضافة لهذه السلع عن 40 %محسوبة طبقا لما هو وارد في القاعدة3 مع الأخذ بالاعتبار ما ورد في القاعدة 4، " كما حددت القاعدة الثالثة الأسس التي تحتسب على ضوئها هذه القيمة المضافة وذلك بمراعاة كافة الأجور والمرتبات واستهلاك الأصول الثابتة، الإيجارات، تكلفة التمويل، المواد الخام الوسيطة ذات المنشأ الوطني، نفقات أخرى متنوعة، الوقود والكهرباء والماء، وكذا المصروفات العمومية والإدارية، بل إنها حددت حتى الكيفية التي تحتسب بها نسبة هذه القيمة المضافة، وذلك عندما نصت على أنه: " تحتسب نسبة القيمة المضافة وفقا لأحد الأسلوبين التاليين:...ب/ نسبة القيمة المضافة المحلية = القيمة النهائية للسلعة بباب المصنع – قيمة المواد المستوردة في التصنيع (ناقص الرسوم والضرائب المفروضة عليها)، مقسومة على القيمة النهائية للسلعة بباب المصنع ×100 ؛ وتحسب القيمة المضافة وفقا لذلك باعتبارها : الفرق بين القيمة النهائية للسلعة المنتجة حتى انتهاء عملية التصنيع التي أجريت عليها وقيمة المواد المستوردة الداخلة في عملية الإنتاج (ناقصا الضرائب والرسوم المفروضة عليه)، ولا تدخل في ذلك المواد ذات المنشأ الوطني والمستوردة من دولة عربية طرف في الاتفاقية، أو أي بلد عربي يرتبط معها باتفاق تعاون أو تكامل، وتعامل باعتبارها سلعا أو مواد محلية. تحتسب القيمة النهائية للسلعة المنتجة على أساس (قيمة التكلفة لهذه السلعة)لا يدخل في احتساب القيمة النهائية للسلعة أي مبالغ مدفوعة مقابل فرض رسوم جمركية أو رسوم إنتاج محلية تكون قد فرضت عليها أو على مدخلات إنتاجها. وتحتسب قيمة المواد الداخلة في عملية الإنتاج على أساس السعر الذي اشتريت به من الخارج (سيف) وفق القيمة الجمركية المعتمدة بمعرفة الدولة عند وصول المواد إلى بلد الإنتاج ولا تتضمن قيمة مصاريف النقل الداخلي أو غيرها من المصروفات التي لا ترتبط بالعملية الإنتاجية بشكل مباشر "، وبالتالي فلكي تعتبر السلعة أو البضاعة ذات منشأ وطني فإنه لا يشترط أن تكون متحصل عليها فقط كلية من الدولة المصدرة لها، وفقا لما هو محدد في القاعدة السابعة7من قواعد المنشأ العربية، وإنما يمكن أيضا أن تدخل في إنتاجها مدخلات أو إضافات من منشأ طرف أخر شريطة أن ال

تقل نسبة القيمة المضافة لهذه السلع عن 40 %وذلك حتى تكتسب بدورها صبغة المنشأ الوطني، وهي النسبة التي تدخل في احتسابها كذلك الأجور والمرتبات واستهلاك الأصول الثابتة، الإيجارات، تكلفة التمويل، المواد الخام الوسيطة ذات المنشأ الوطني، نفقات أخرى متنوعة، الوقود والكهرباء والماء، وكذا المصروفات العمومية والإدارية، وهو الأمر الذي أكدته إدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة المستأنفة نفسها في الدورية عدد 223/4878 الصادرة عنها بتاريخ 11 شتنبر 2003 عندما تم النص فيها على أنه : " تنفيذا لنص المادة العاشرة من الاتفاقية والقاعدة الثانية والسابعة من المقتضيات المتعلقة بقواعد المنشأ العربية تعتبر ذات منشأ أحد الطرفين المتعاقدين: - المنتجات المتحصل عليها كليا كما هي محددة أسفله؛ - السلع المصنعة لدى أي من الطرفين المتعاقدين والتي يدخل في إنتاجها مدخلات من منشأ أجنبي، شريطة أن لا تقل نسبة القيمة المضافة محليا لهذه السلعة عن 40 %من قيمة السلع عند باب المصنع" مضيفة بأنه : " تطبيقا للقاعدة الثالثة من المقتضيات المتعلقة بقواعد المنشأ العربية، تحتسب القيمة المضافة كما يلي - :القيمة النهائية للسلعة صافية من الرسوم والضرائب عند باب المصنع .

(ناقص) قيمة المواد المستوردة ذات منشأ أجنبي، الداخلة مباشرة في التصنيع، بما فيها تكاليف النقل والتأمين(CAF)، (على) القيمة النهائية للمنتوج صافي من الضرائب والرسوم عند باب المصنع، -والحاصل مضروب في 100 ".

وحيث إن هذه المحكمة، وفي إطار الأثر الناشر للاستئناف والذي يعيد نشر القضية من جديد أمام محكمة الدرجة الثانية، وفي إطار سلطتها التقديرية في اتخاذ أي إجراء من إجراءات تحقيق الدعوى، وسعيا منها وراء التحقق من صحة النسبة المضمنة في شهادة المنشأ كقيمة مضافة محلية لمنتوج الحليب المجفف المستورد من قبل المستأنف عليها، والكيفية التي تم بها احتسابها وفقا لما هو محدد في قواعد المنشأ العربية وكذا دورية إدارة الجمارك المشار إليهما أعلاه، وكذا نوعية العمليات التي يتم القيام بها من قبل المصنع المورد قصد استكمال هذه النسبة، فقد سبق لها وبمقتضى القرار التمهيدي عدد 308 الصادر بتاريخ 2010/11/24، وأن أمرت تمهيديا بانتداب الخبير المختص في المواد الغذائية "عبد الإله زاز" للقيام بالمأمورية المحددة له بمنطوقه، والذي أودع بتاريخ 03 ماي 2011

تقريرا خلص من خلاله، بعد بيان عمليات احتساب نسبة القيمة المضافة، أن مادة الحليب المجفف المستوردة من دولة الإمارات العربية المتحدة تستجمع النسبة التي تعفيها من أداء الرسوم الجمركية وفق الاتفاقية المبرمة بين المغرب ودولة الإمارات العربية المتحدة. وحيث إن هذه المحكمة وانطلاقا منها من هذه العناصر والمعطيات التي أفرزها ملف النازلة وكذا تقرير الخبير المنتدب عبد الإله زاز، واعتبارا منها لما أوضحه هذا الأخير بخصوص العمليات التي تدخل عامة في الحليب المجفف، من أنه لكي يكون الحليب مجففا بعد إرجاعه حليبا سائلا يتضمن جميع المواصفات التي تكون في حليب سائل غير مجفف، يجب أخذ جميع الجزئيات الماكروسكوبية حتى تسهل عملية ذوبان الحليب المجفف إلى حليب سائل، وأنه بالنسبة للحليب كامل الدسم، المستورد من طرف المستأنف عليها، فإنه تضاف إليه في هذه الحالة، الدهنيات التي تكون إما حيوانية (الزبدة) أو نباتية (زيوت)، كما تضاف إليه مادة الكالسيوم والبوتاسيوم والفيتامينات أ A، 3د D3 ، و C، كما تضاف كل هذه العمليات إلى المادة الخام المتكونة من الحليب المجفف الذي يتم استيراده، وهي العمليات التي لا يمكن أن يعتبر معه ما يقوم به مصنع الحسني المورد للحليب موضوع شهادة المنشأ المدلى بها، مجرد عمليات تصنيع ثانوية وغير كافية لإكساب المنتج صفة المنشأ الوطني، كما هي محددة في القاعدة الثامنة 8 من قواعد المنشأ العربي، لكونها لا تقف عند حد العمليات التي يتم القيام بها من أجل ضمان حفظ السلع لغايات النقل أو التخزين (التهوية أو التمليح أو إزالة الأجزاء التالفة أو ما شابهها)، أو عمليات التعبئة والتجميع البسيط وعمليات تقديم السلعة للبيع بالتجزئة (كالتغليف وإعادة التغليف)، وانطلاقا من نسبة القيمة المحلية المضافة والتي تصل إلى% 52، بحيث تتجاوز السقف المسموح فيه ضمن قواعد المنشأ العربي والتي حددتها في نسبة% 40، والتي يتم احتسابها انطلاقا مما هو محدد في القاعدة الثالثة وكذا في دورية إدارة الجمارك، والتي حددها الخبير المنتدب وفقا للكيفية المحددة قانونا، على الشكل التالي :

-عناصر الإنتاج : حليب البودرة وغيرها من العائدات لجهة أجنبية، المجموع: 2.765.738 درهم إماراتي.

-التكلفة النهائية للإنتاج : 391.732.5 درهم إماراتي.

-العائدات المحلية حسب الاتفاقية ودورية إدارة الجمارك عدد 223/4878 وتاريخ 2.765.738- 5.732.391 2003/09/11.ـــــ القيمة المضافة:2.966.653 درهم = على القيمة النهائية للمنتوج الصافي ، أي : 2.966.635ـــــ× 100 / 5.732.391 = 51,76 % درهم بعد مراعاة أن

احتساب هذه القيمة المضافة يدخل فيه - وبحسب ما أشير إليه أعلاه - الأجور والمرتبات واستهلاك الأصول الثابتة، الإيجارات، تكلفة التمويل، المواد الخام الوسيطة ذات المنشأ الوطني، نفقات أخرى متنوعة، الوقود والكهرباء والماء، وكذا المصروفات العمومية والإدارية، فإن ذلك يعني أن شهادة المنشأ المتعلقة بالحليب المجفف المورد من دولة الإمارات العربية المتحدة تبقى مستوفية للشروط الشكلية والموضوعية التي تخول للمستأنف عليها الحق في الاستفادة من الإعفاء الجمركي، ولبلوغ النسبة المخولة في قواعد المنشأ العربي التي تكسب هذا المنتوج صبغة المنشأ الإماراتي، وما تتمسك به إدارة الجمارك المستأنفة في هذا الصدد يبقى غير مؤسس، الأمر الذي قررت معه المحكمة التصريح باستبعاده لهذه العلة"[173].

ثم ينتقل القاضي الإداري بعد ذلك إلى فحص ملاءمة الاتفاقية لقواعد القانون الداخلي للبلد حيث جاء في أسباب الاستئناف في القرار الصادر عن محكمة الاستئناف الإدارية أنه: "**فيما يخص السبب الثاني من الاستئناف المتصل بخرق المادة 28 من قواعد المنشأ :** حيث إنه من ضمن ما تعيبه إدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة على الحكم المستأنَف خرق المحكمة الإدارية المصدرة له لمقتضيات المادة 28 من قواعد المنشأ، التي حلت محل المادة 19، عندما نصت على أنه في الحالات التي يوجد فيها شك في منشأ البضاعة، إذا لم يردّ البلد المصدر على طلب التحقق من شهادة المنشأ، خلال ستة أشهر من تاريخ الطلب، يحق للمستورد أن يرفض منح المعاملة التفضيلية للمنتجات المتنازع في منشئها، وهو ما قامت به، إذ سبق لها في هذا الصدد وأن وجهت إلى السلطات المعنية بدولة الإمارات العربية المتحدة مراسلة من أجل القيام بمراقبة لاحقة لأجل التحقق من مدى احترام مادة الحليب لقواعد المنشأ، والتمست منها موافاتها بنتائج هذه المراقبة، إلا أن دولة الإمارات العربية المتحدة لم ترد حتى الآن على طلب التحقق، مما يخول لها الحق في رفض منح المعاملة التفضيلية للمادة المستوردة . لكن حيث إن الثابت من خلال عناصر المنازعة ومعطياتها، أن المادة 28 المحتج بها من قبل إدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة، وكما تصرح بذلك هذه الأخيرة نفسها، لم تدخل حيز التطبيق إلا

[173]قرار صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط عدد: 19 بتاريخ: 04 يناير 2012 ملف عدد 5/09/157 إدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة ضد شركة AUXINARC.

برسم سنة 2008 أي في وقت لاحق على تاريخ إثارة النزاع الحالي وبعد التاريخ الذي تتمسك الإدارة بكونها راسلت السلطات الإماراتية من أجل موافاتها بمعطيات بخصوص شهادة المنشأ المحتج بها من قبل المستأنف عليها، وبالتالي لا مجال للاحتجاج بهذه المادة أو إعمال آثارها القانونية فيما يخص استبعاد شواهد المنشأ المدلى بها من أجل الاستفادة بالمعاملة التفضيلية المنصوص عليها في اتفاقية التبادل الحر الإماراتية المغربية في حالة عدم تلقي أي رد منها خلال الستة أشهر التالية لتاريخ توجيه طلب التحقق، وذلك إعمالا للقواعد العامة فيما يخص عدم جواز التطبيق الرجعي للقواعد والنصوص القانونية، ومراعاة لما تنص عليه القاعدة الرابعة عشر 14 من قواعد المنشأ العربية من كون أنه عند إدخال تغييرات على قواعد المنشأ الوطنية أو إدخال قواعد منشأ جديدة لا تطبق الدول العربية هذه التغييرات بأثر رجعي، مما يبقى معه ما تتمسك به كذلك إدارة الضرائب غير مؤسس، ويتعين استبعاده لهذه العلة"[174].

لم تتوقف إدارة الجمارك عند هذا الحد بل اعتبرت أن تفسير المحكمة للقواعد المادة 28 من شهادة المنشأ خاصة في الشق المتعلق بالحالة التي تثار فيها شكوك حول هذه الشهادة ومدى التحقق من صحتها، وبهذا اعتبر القاضي الإداري في قراره الاستئنافي أنه: "**فيما يخص السبب الثالث من الاستئناف المتصل بالتعليل الخاطئ الموازي لانعدامه:** حيث تعيب إدارة الجمارك المستأنفة على الحكم المستأنَف التعليل الخاطئ الموازي لانعدامه، لكون المحكمة الإدارية المصدرة له اعتبرت بأن طلب المراقبة اللاحقة الذي وجهته إلى وزارة الاقتصاد والتجارة بدولة الإمارات العربية المتحدة بتاريخ 14/07/2005 لا يتعلق بالبضاعة موضوع النزاع ذات شهادة المنشأ رقم 5206 وإنما يخص البضاعة المستوردة موضوع شهادتي المنشأ رقم 4085-4 ورقم 464244 ، والحال أن النزاع يتعلق بمنشأ منتوج الحليب المجفف المستورد من مصنع حسني بالإمارات العربية المتحدة وليس بشهادة المنشأ في حد ذاتها، حتى تكون ملزمة بمراسلة السلطات الإماراتية بخصوص كل شهادة يتم الإدلاء بها، بالإضافة إلى ذلك فإنه وفي إطار المادة 20 من اتفاقية إقامة منطقة التبادل الحر والتي تنص على إنشاء لجنة تجارية مشتركة برئاسة الوزيرين المختصين في شؤون التجارة في البلدين يعهد إليها بتسوية النزاعات

[174] قرار صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط عدد: 19 بتاريخ: 04 يناير 2012 ملف عدد 5/09/157 إدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة ضد شركة AUXINARC.

التي قد تنشأ عن تطبيق هذه الاتفاقية، فقد تم عرض الأمر على اللجنة التجارية المشتركة في دورتها الأولى المنعقدة يومي 04 و 05 مايو 2006 والتي أصدرت توصية بتشكيل فريق عمل من خبراء البلدين طبقا للفقرة د من المادة 20، وهو الفريق الذي تمت دعوته للاجتماع بدولة الإمارات العربية المتحدة خلال انعقاد الدورة الرابعة للجنة العليا المشتركة المغربية الإماراتية المنعقدة بتاريخ 2006/07/23، حيث قام بهذه المناسبة الوفد المغربي بزيارة ميدانية لمعمل "مصنع حسني لإنتاج أغذية الأطفال وحليب البودرة "، تم على إثرها إعداد تقرير تأكد من خلاله أن ما يقوم به هذا المصنع من عمليات تعتبر غير كافية لاكتساب صفة المنشأ الإماراتي للمادة موضوع النزاع، وهو ما يؤكد صحة ما توصلت إليه إدارة الجمارك ويجعل جميع شواهد المنشأ المدلى بها لاغية ولا يعتد بها.

لكن حيث إنه من جهة، وبالاطلاع على عناصر ومعطيات المنازعة وكذا وثائق الملف ومستنداته، يتبين صحة ما انتهت إليه المحكمة الإدارية، ذلك أن الثابت من خلال هذه الوثائق أن طلب المراقبة البعدية الموجه من طرف الإدارة المستأنفة إلى وزارة الاقتصاد والتجارة بدولة الإمارات العربية المتحدة بتاريخ 07/14 /2005، إنما يخص البيانات الخاصة بالبضاعة المستوردة موضوع شهادتي المنشأ رقم 4085-4 ورقم 464244، ولا تتعلق بالبضاعة المستوردة موضوع النزاع ذات شهادة المنشأ رقم 5206وتاريخ 2005/10/19، وبالتالي فإنه لا يمكن لإدارة الجمارك أن تتمسك بنفس الطلب وترتب عليه الآثار القانونية فيما يخص باقي البضائع الأخرى، وذلك لاختلاف السند المتعلق بها والذي هو في نازلة الحال شهادة المنشأ سواء من حيث تاريخ القيام بعملية التصدير والكمية المصدرة وقيمتها بل وحتى قيمة الرسوم الجمركية التي قد تستخلص عن عملية الاستيراد في حالة رفض شهادة المنشأ المتعلقة بها وليس تلك المتعلقة بعملية أخرى، والتي لا يمكن معها للإدارة أن ترتب عليها أثرها القانوني، وهو الأثر الذي يتحدد فقط وفي جميع الأحوال، وبحسب القاعدة 19 الواجبة التطبيق وليس القاعدة 28، في ربط عملية الاستفادة من الإعفاء الجمركي بتقديم ضمان مؤقت للرسوم المستحقة مقابل السماح بدخول البضاعة إلى التراب الوطني، وليس رفض منح ذلك الإعفاء واللجوء إلى الفرض النهائي لتلك الرسوم، الأمر الذي لا مجال معه للاحتجاج بالطلب المذكور، والوسيلة المثارة في هذا الجانب منها غير مؤسسة ويتعين ردها لذلك .

وحيث إنه من جهة أخرى، وفيما يخص ما تتمسك به إدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة، من كون أن الوفد المغربي سبق له بمناسبة انعقاد الدورة الرابعة للجنة العليا المشتركة المغربية الإماراتية بتاريخ 2006/07/23، وأنه قام بزيارة ميدانية لمعمل " مصنع حسني لإنتاج أغذية الأطفال وحليب البودرة "، تأكد له من خلالها أن ما يقوم به هذا المصنع من عمليات تعتبر غير كافية لاكتساب صفة المنشأ الإماراتي للمادة موضوع النزاع، فإنه فضلا عما أشير إليه أعلاه من كون أن الحليب المجفف موضوع شهادة المنشأ عدد 5206 وتاريخ 2005/10/19 يكتسب صفة المنشأ الإماراتي اعتبارا لنسبة القيمة المضافة المحلية التي تتجاوز سقف 40 %المخول بمقتضى قواعد المنشأ العربية لاكتساب هذه الصفة ولو لم يكن كليا مصنعا بالبلد المصدر، وانطلاقا من الكيفية والطريقة التي تحتسب بها هذه القيمة وفقا لما هو مبين في هذه القواعد، لا سيما القاعدة 3منها، وكذا في دورية إدارة الجمارك عدد 223/4878 وتاريخ 2003/09/11، فإن الثابت من خلال التقرير المحتج به، أنه لم يتضمن أي معطيات أو عناصر فنية وتقنية أو حسابية أساسها قواعد المنشأ العربية المشار إليها أعلاه، فيما يخص احتساب هذه القيمة المضافة المحلية، وتحديد على ضوئها ما إذا كان حليب البودرة المستورد من طرف المستأنف عليها، لا يكتسب هذه الصفة، إذ اكتفى بالإشارة إلى " **أن الحليب المجفف يُستورد من نيوزيلاندا في أكياس من حجم 25 كيلو غرام، وبعد عملية إزالة الشوائب، يقوم المصنع، عند الطلب بإضافة مادتي الكالسيوم والفيتامينات ثم تتم التعبئة في علب وأكياس من الألمنيوم منتجة بنفس المصنع** "، دون أي معطى تقني آخر يمكن أن يفند ما جاء في شهادة المنشأ المحتج بها، كما أنه بالإضافة إلى ذلك وباستقراء مقتضيات اتفاقية التبادل الحر الإماراتية المغربية ولا سيما المادة العشرون 20منها، فقد حددت هذه الأخيرة الآليات التي يمكن من خلالها فض مثل هذه النزاعات التي قد تثور بمناسبة تطبيق هذه الاتفاقية، من ضمنها إنشاء لجنة تجارية مشتركة برئاسة الوزيرين المختصين في شؤون التجارة في البلدين أو من ينوب عنهما، تضم في عضويتها ممثلي الوزارات والجهات المعنية في كال البلدين، تتولى دراسة الطلبات التي يقدمها أحد الطرفين من أجل مناقشة الإعفاءات الجمركية على البنود السلعية المتبادلة بين البلدين، تنبثق عنها لجنة فنية دائمة على مستوى الخبراء من كلا البلدين لتنظر في الموضوعات التي توكلها اللجنة المشتركة، وبالتالي فإن أي تقرير فني بمناسبة أي نزاع قد يثار أثناء تطبيق هذه الاتفاقية، يجب أن ينجز في إطار هذه اللجنة

الفنية من قبل ممثلي كلا البلدين، وبالتالي يبقى التقرير المحتج به، وخارج إطار آليات هذه الاتفاقية التي تسمو على جميع القوانين الأخرى، ومادام أنه لم ينجز من قبل أي لجنة فنية إماراتية – مغربية مشتركة قد يكون تم تشكيلها على هامش انعقاد الدورة الرابعة للجنة العليا المشتركة المغربية الإماراتية المنعقدة بتاريخ 2006/07/23، غير ذي أثر في الحسم بخصوص النزاع المثار حول شواهد المنشأ المتعلقة بمادة الحليب المجفف المستورد من دولة الإمارات العربية المتحدة، مما يبقى معه ما تتمسك به إدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة غير مؤسس ويتعين استبعاده لهذه العلة.وحيث إنه لذلك وباستبعاد كافة الأسباب والوسائل التي أسس عليها استئناف إدارةالجمارك والضرائب غير المباشرة، يبقى الحكم المستأنَف مؤسس، وواجب التأييد بهذه العلل"[175].

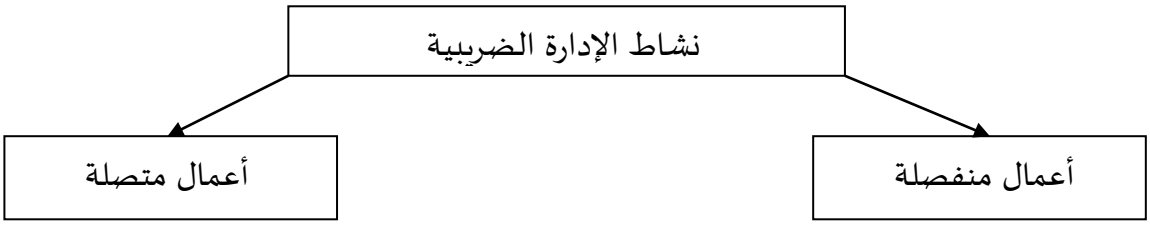
يتضح أن المبدأ الذي يعتمده القاضي الإداري هو أولوية الاتفاقيات الضريبية على القانون الداخلي، وذلك انطلاقا من مبدأ تدرج القاعدة القانونية و سمو الاتفاقيات الدولية، لكن وحيث أن الثابت هو الأخذ بمقتضيات المعاهدة الضريبية، فهذا غير كاف حيث يتوقف الأمر على تأويله للاتفاقية بما يتواءم والنص الضريبي الوطني، حيث يتم الاستعانة بهذه المقتضيات في تفسير وتأويل بنود الاتفاقية، طالما أنه سكتت عن توضيح وتبيان شروط الاستفادة من الإعفاء، كل هذا بغاية ضمان حقوق وحريات الأشخاص، والحفاظ على الاستثمار ودعمه من خلال الثقة في مؤسسة القضاء عموما والقضاء الإداري على وجه الخصوص.

المبحث الثاني: نشاط الإدارة الضريبية: إشكالية التكييف القانوني للعمليات الضريبية.

يتم النظر إلى أعمال الإدارة الضريبية بتفييئها إلى أعمال منفصلة عن العملية الضريبية، وأخرى متصلة بها، الشيء الذي يعطي للأولى مكانة قانونية واضحة كقرارات إدارية أو أعمال مادية أو عقود إدارية والثانية يتم النظر إليها كعملية مركبة ومعقدة لا يمكن فصلها، في إطار ما يسمى بنظرية

[175]قرار صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط عدد: 19 بتاريخ: 04 يناير 2012 ملف عدد 5/09/157 إدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة ضد شركة AUXINARC

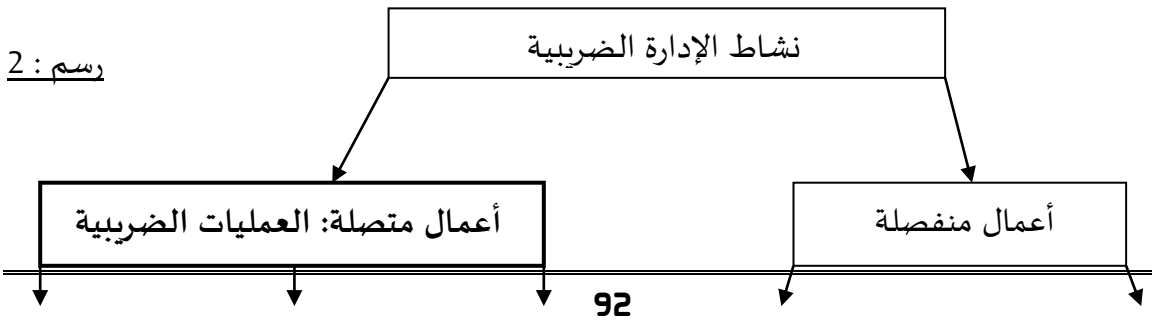
"الكل غير القابل للتجزيء"، الشيء الذي لا يجعل الباحث يخوض في طبيعتها القانونية، ويطلق على هذه الأعمال بالعمليات الضريبية "ربط الضريبية، تصفيتها، تحصيلها".



رسم : 1

وإذا كان القاضي الإداري قد حسم في طبيعة تلك الأعمال المنفصلة عن العمليات الضريبية، وتبعا لذلك في أساس المسؤولية عن خطأ المصالح الضريبية، إلا أن نقاشا حديثا طفا إلى السطح والذي يتعلق ببعض الأعمال التي وإن كانت منفصلة عن العملية الضريبية إلا أنها مؤثرة فيها، وفي المعادلة الجبائية بشكل أخص، وعموما فهي عبارة عن تصرفات قانونية مهما كان مصدرها يجب البحث في مدى مشروعيتها ودرجة تأثيرها على الوضعية الجبائية للمتعامل مع الإدارة الضريبية.

رسم : 2



وهكذا فقد دأب الفقه والقانون والقضاء على تصنيف العمليات الضريبية إلى ثلاث مراحل، تتمثل في: مرحلة تأسيس أو ربط الضريبة من خلال تحديد الواقعة المنشئة للضريبة، مرحلة التصفية التي تعرف بدورها العديد من المساطر التنازعية غير القضائية منها والقضائية، بهدف الوصول إلى قرار الفرض الضريبي من خلال تحقق الالتزام واقعا وقانونا، ثم مرحلة التحصيل بشقيه الرضائي والجبري، بهدف استخلاص الدين الضريبي من خلال الالتزام بالأداء الناشئ عن القرار الأول.

إن هذا التحليل يبين فقط آليات اشتغال إدارة الضرائب من خلال وصف وتحليل العمليات الضريبية وطرق حسابها وتصفيتها وتاريخ استحقاقها، وهذا الأمر هو الذي يحاول أن يكرس الطابع التقني والخصوصي لتلك الأعمال، حيث نجد أن هذا التحليل يتبناه الفقه المالي بشكل كبير.

وعليه يجب أن تتجاوز الدراسة الوقوف على هذه المقاربة للموضوع، لكونها لا تعطينا بشكل واضح طبيعة هاته العمليات ضمن المنظومة القانونية بشكل عام، بعلة أن القاضي الإداري في آخر المطاف، يؤسس النظر في نازلة معينة على طبيعة التصرف أو الواقعة ومدى مشروعيته.

وعليه فالإشكال العميق إذا ينصرف إلى الطبيعة القانونية لهاته الأعمال وتصنيفها، حيث عرف هذا الأمر صراعا بين فقهاء القانون الإداري، والقانون الخاص، والفقه المالي، فهل تدخل في خانة التصرفات القانونية أم الوقائع القانونية أو الأعمال المادية أم لها طبيعة خاصة؟ فعلى سبيل المثال، هل تعتبر الواقعة المنشئة للضريبة واقعة قانونية أم تصرفا قانونيا؟ ونفس الأمر بالنسبة لباقي الأعمال الأخرى المرتبطة بتصحيح الأساس الضريبي ومقررات اللجان الضريبية أو آخر إشعار بدون صائر أو الإشعار للغير الحائز، أو قرار الحجز ...، لذلك كان لزاما علينا وضع أسس ينبني عليها تصنيف نشاط الإدارة الضريبية، لأن بسط هذا الأمر سيساعدنا لا محالة في التعامل مع دعوى المسؤولية الضريبية،

والحسم في إشكالية الطابع التقني والمعقد للعمليات الضريبية، وتوضيح حقيقة ما يصطلح عليه بالخصوصية[176].

المطلب الأول: العمليات الضريبية: تصرفات انفرادية، أم التزام قانوني؟

لقد تعددت المدارس التي اهتمت بدراسة الطبيعة القانونية للعمليات الضريبية، حيث ثار جدال بين مدرسة السلطة العامة وبعض الفقه المالي والتي كانت ترى في تصرفات الإدارة الضريبية كتجسيد للسلطة الانفرادية للإدارة، وبين مدارس القانون الخاص، التي ترى في العملية الضريبية كتصرف ناتج عن توافق إرادتين الملزم من جهة والإدارة الضريبية من جهة ثانية وذلك بموجب التزام قانوني يرتب آثاره على طرفي المعادلة الجبائية، وبين مدرسة المرفق العام التي اعتبرت أن التصرفات الضريبية هي تصرفات قانونية تخضع للتنظيم القانوني الذي تحكمه قواعد أساسية دستورية تتسم بالسمو.

الفرع الأول: التصرف الانفرادي: نحو محاولة لتقنين إرادة السلطة الضريبية

[176] ويمكننا الجزم أن هناك غياب تام لدراسات مفصلة بهذا الخصوص، خاصة على مستوى المغرب، اللهم من بعض الإشارات الغير الواضحة المعالم في بعض كتب القانون الإداري، والمقالات، أما على مستوى النماذج المقارن نجد النموذج الألماني عرف تطورا كبيرا في هذا الميدان، وقد أخذ عنه النموذج الفرنسي في دراسات قديمة وبعض الدراسات حديثة نوعا ما ونجد في هذا الصدد أطروحة للأستاذ Sophie Raimbault de Fontaine :

التي جاءت بعنوان: L'opération fiscale : contribution à une théorie de l'acte en procédure fiscale

Sophie Raimbault de Fontaine annonce que : « L'acte exécutoire n'a pas, en procédure fiscale, la place que lui reconnait le droit administratif. A ce titre, l'administration fiscale est parfois dispensée de se délivrer un titre de perception, et quand un tel titre est obligatoire, celui-ci est soumis a un "enrobage" procédural tel qu'il apparait finalement comme un élément d'une entité juridique plus large, l'opération fiscale. Or l'étude de l'opération fiscale, notamment celle du lien qui permet d'en affirmer l'unité se révèle être particulièrement utile a expliquer les modalités de contagion des vices de procédure tout au long de la procédure fiscale. Il apparait ainsi, a la lumière de la jurisprudence fiscale, que le juge définit très strictement les conditions juridiques de l'unité de l'opération fiscale. Usant des multiples déclinaisons d'un principe tantôt prétorien, tantôt législatif d'indépendance des procédures, il garantit a l'administration qu'un certain nombre des vices de procédure dont elle a pu être l'auteur bénéficie d'une entière impunité juridictionnelle. Il a donc paru nécessaire de proposer que la notion d'indépendance des procédures soit revisitée au profit d'une conception plus réaliste de l'opération fiscale : au réalisme du droit fiscal doit correspondre le réalisme du contrôle juridictionnel. La notion d'opération fiscale permet par ailleurs d'expliquer la répartition des compétences juridictionnelles : le juge fiscal (judiciaire ou administratif) est ainsi appelé a connaitre, nonobstant les règles de répartition de compétence de droit commun, de l'ensemble des litiges trouvant leur source dans l'opération et ceci tant au contentieux de la légalité qu'a celui de la responsabilité. A l'unité de l'opération fiscale correspond celle de la compétence. A l'unité de l'opération fiscale devrait enfin correspondre l'unité de son régime : une analyse de la jurisprudence révélé que tel n'est pas le cas chaque fois qu'une approche globale de l'opération fiscale met en péril le droit de reprise de l'administration fiscale. » résumé de la thèse **L'opération fiscale : contribution à une théorie de l'acte en procédure fiscale**, www.these.fr.

لقد عمل الفقه على دراسة العمليات الضريبية انطلاقا من الضريبة نفسها، باعتبارها أداة لتمويل احتياجات السلطة العامة، الشيء الذي أعطى لهاته التصرفات نوعا من السلطوية المشروعة بهدف الحفاظ على مفهوم الدولة (فقرة أولى)، حيث تمت ترجمة هذه السلطة في إطار تصرف قانوني له طابع انفرادي (فقرة ثانية).

الفقرة الأولى: معيار السلطة الضريبية

نشأ هذا المعيار أساسا في ظل معيار السلطة العامة بنشأة القانون الإداري، وتبنى الفقه الضريبي هذا التوجه من خلال التطور الذي عرفه هذا التحليل في إطار ما يسمى بتاريخ القانون الضريبي، وهو ذلك الزمن الذي عرف تنظيما لحلول مجلس الدولة، هذه الفترة عرفت وضع مفاهيم مختلفة في القانون الإداري والتي تم تحويلها للقانون الضريبي حيث نتج عنها ظهور مفهوم الضريبة كمرادف لنوع من السلطة الضريبية.

وقد برهن Gabriel Ardent في أطروحته المعنونة بالنظرية السوسيولوجية للضريبة على أن تطور الضريبة يجب اعتباره كتقدم من حيث كونها: "تقنية ليبيرالية، عكس العمل القسري، تهدف للاستيلاء على ممتلكات الأشخاص، وكل ما يشابه العبودية في إطار نظام ضريبي مقنن"[177].

ويتابع Gabriel Ardent بقوله: "فإذا كانت الضريبة تمثل زيادة في تطور تقنيات تمويل الجماعات فلا يمكن اعتبارها أقل من كونها اقتطاعا سلطويا"[178].

وفي ذات السياق يقدمTropper في دراسته لفلسفة القانون مفهوما يناقش فيه حقيقة بناء العلاقة بين الخاضع والإدارة الضريبيةبتساؤله: "ما الفرق بين الأمر الذي يوجهه لنا السارق وذلك الذي يوجهه لنا جابي الضرائب، الاثنان يأمراننا بإعطاهما المال وفي الحالتين للرفض عواقب وخيمة. والحال أننا نقول إننا ملزمون ومكرهون على الخضوع لأوامر السارق، بينما نتحدث عن واجب الخضوع لطلب الجابي، بمعنى آخر، نحدد واجب الخضوع للجابي بما هو واجب قانوني، وفقا لتحديد

[177] **G.Ardent,** théorie sociologique de l'impôt, op, cit, p :1133
[178] **G.Ardent,** théorie sociologique de l'impôt, op, cit, p :1133

القانون. وهذا ليس فيه أي شيء فلسفي، فالقانون ذاته هو الذي يحدد معايير ما هو قانوني وما هو خرق للقانون، كما في حالة السارق، يكفي إذا، بما يخص غالبية حاجاتنا العملية، أن نعرف ما هي المعايير المتضمنة في قواعد"[179].

مع بدايات القرن العشرين يعرف الفقه الاقتطاع الضريبي كتعبير عن السلطة، وبشكل أدق كإشارة نتيجتها الإخضاع للسلطة السياسية ... والاعتراف بالولاء للسلطة[180]، ويعتبر L.Trotabas أن القانون الضريبي يجب أن يشكل حول فكرة السلطة الضريبية، وقد تم بناء هذه السلطة على نظرية السلطة العامة كما طورها M.Hauriou عميد Toulouse الذي اعتبر أن المهمة الأساسية للدولة - التي تعطيها الشخصية القانونية- هو تأمين المحافظة على التنظيم ولإرضاء هدف السلطات العليا، والتي عادة ما يتم تأويلها في إطار الحفاظ على قوة وسيادة الدولة[181] .

ويذهب Louis Trotabas في مؤلفه: "المالية العامة" إلى أن العلاقة التي تربط الملزم بالإدارة الضريبية ليست علاقة تعاقدية، بل إنها علاقة يحددها القانون المنشئ للضريبة والقانون المالي السنوي، الذي يعطي الترخيص بجبايتها والقرارات الإدارية التي تطبق الضريبة تطبيقا انفرديا[182].

إن البحث في نوعية النشاط الضريبي يتعلق بالبحث في القرار الضريبي من حيث كونه:

أولا: قرار عمومي، تتم صناعته في شكل قاعدة قانونية، تجد جذورها في أبعاد متعددة، تتمثل فيما هو سياسي، اقتصادي- مالي، اجتماعي، ثقافي، ويمتد حتى إلى ما هو بيئي، سواء على المستوى الوطني أو الدولي[183].

---

[179] **ميشيل تروبير**، فلسفة القانون، ترجمة: جورج سعد، دار الأنوار للطباعة والنشر، م.س، ص: 6

[180] لمزيد التوسع يراجع: **عبد الفتاح بلخال**، المشروعية الجبائية والحماية القضائية لها في ظل الدستور المغربي، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، شعبة العلوم السياسية وحدة المالية العامة، جامعة الحسن الثاني، عين الشق، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية الدار البيضاء.

[181] **L.Trotabas,** la nature juridique du contentieux fiscal en droit français, mélanges Haurioux, Sirey, 1929 p :709 et s. précis de science et de législation financière, Dalloz, 7éme édition, 1942, p :259 .

[182] **العربي الكزداح**،الطعون الجبائية في ظل المحاكم الإدارية بالمغرب، مرجع سابق، ص: 57

[183] **عصام القرني**، صناعة القرار الضريبي بالمغرب، م.س، ص: 3

ثانيا: نشير في هذا الإطار إلى أن صناعته تتم من طرف متدخلين عموميين وخواص، حيث يبرز هذا الأمر حجم الصراع بين الأفراد داخل الدولة ويتجاوزه إلى صراع داخل المجتمع الدولي، فالضريبة كأداة اقتصادية تؤثر بشكل كبير في النظام السياسي، خاصة إذا كانت الدولة تعاني من قلة الموارد الطبيعية وموارد مالية أخرى، وبالتالي فاقتران الاقتصادي بالسياسي يلزم إعطاء نوع من الحماية الخاصة، والتأمين بهدف استخلاص هذه الديون العمومية[184].

وإجمالا فالضريبة كأداة للتمويل هي ترتبط بنشأة الدولة وتطورها بل وانهيارها وزوالها، وهكذا شكل القرار الضريبي عبر التاريخ العنصر المؤثر في تطور مفهوم الدولة، فإذا كنا في هاته المرحلة التاريخية نتحدث عن تقوية دور الدولة ووجودها، فإن هذا المعيار يمكننا أن نعتبره مقبولا ومشروعا نسبيا، لكن وفي ظل التطورات التي يعرفها المجتمع الدولي هل تبقى هذه النظرية صحيحة؟

إن معيار السلطة الضريبية الذي يعطي هامشا كبيرا من الحرية للدولة في استخلاص هاته الديون العمومية، يتعارض في أساسه مع نظرية المسؤولية الإدارية في الميدان الضريبي، التي تقوم على سيادة القانون واحترام مبدأ المشروعية من خلال مبدأ الرضى بالضريبة والالتزام بأدائها، حيث تهدف إلى تحقيق مفهوم الدولة المواطنة، والمواطنة الجبائية التي تقوم على الثقة في المؤسسة الضريبية وفي القانون، كل هذا في إطار استكمال بناء صرح الانتقال الديموقراطي.

فإذا كنا نعتبر أن هذا المعيار أصبح متجاوزا نظرا لتطور وظائف الدولة، فإننا في حاجة لإبراز حقيقة هاته العمليات الضريبية بشكل يجعلنا نؤسس لنظام متكامل للمسؤولية الضريبية، لأننا نرى في بناء هذه النظرية تقوية لدعائم الدولة وتطورها لا تقويضا واندثاراً أسسها.

الفقرة الثانية: التصرف القانونى الانفرادى تنزيل لمفهوم السلطة الضريبية

[184] **عصام القرني**، صناعة القرار الضريبي بالمغرب، م.س، ص: 4

إذا كان النشاط الضريبي هو تنزيل صريح لسياسة عمومية ضريبية قائمة على مجموعة من القرارات والتوجهات المترابطة والمتناسقة والمندمجة فيما بينها، والتي تتوخى تمويل خزينة الدولة، وتدبير نفقاتها بالموازاة مع النهوض بالنشاط الاقتصادي، وتحقيق ما يسمى بالعدالة الاجتماعية.

فهذا النشاط الإداري يتضح أنه يقوم بناء على تصرفات للسلطة العمومية، عبر آلية القرار التنفيذي[185]، ذلك التصرف الذي من خلاله تؤكد الإدارة إرادتها الانفرادية في ترتيب أثر قانوني، وبسبب طبيعته القابلة للتنفيذ، الشيء الذي يفرض الطاعة الفورية للشخص.

حيث إن تجسيد فكرة السلطة الضريبية يمكن أن نأخذها أيضا بالرجوع إلى مفهوم أكبر تواجد في فترة لاحقة: وهو مفهوم التصرف القانوني[186]، والذي تطور مع عميد كلية Bordeaux الفقيه L.Duguit والمدافع عن نظرية المرفق العام هذا الأخير يعتبر القانون كمجموعة من القواعد التي تمت صياغتها تلقائيا من مطالب الحياة المجتمعية[187].

وبحسب Duguit فالتصرف القانوني هو أسلوب لتفعيل القاعدة القانونية، حيث لا وجود لما يسمى بالحق الشخصي، فليس هناك إلا قواعد وقانون موضوعي، وتبعا لذلك فالتصرف القانوني هو سلطة تطبيق القانون الموضوعي لحالات محددة، فهو كل تصرف إرادي فردي محدد بهدف التضامن

---

[185]**Maurice Hauriou,** précis de droit administratif et de droit public, 8éme édition Librairie de la société du Recueil SIREY, 1914.

جمال الدين زهير، يحيى حلوي، مفهوم القرار التنفيذي عند موريس هوريو، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة الدراسات، عدد

[186]لمزيد من التوسع انظر:

المكي السراجي، القرار التنظيمي في القانون العام المغربي، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الأول كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية وجدة، السنة الجامعية 2000-2001، ص: من:49 إلى: 59.

أحمد بوخاري،سحب القرارات الإدارية مساهمة في بناء نظرية التراجع الإداري، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، جامعة محمد الخامس السويسي، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية الرباط، السنة الجامعية: 2004-2005، ص: 83-87.

يحيى الحلوي، القرار الإداري من الأثر القانوني إلى التنفيذ المادي، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الأول، كلية الحقوق وجدة، السنة الجامعية 2004/2003.

Richard Deau, les actes administratifs unilatéraux négociés, thèse de Doctorat n°766, Droit public, Université d'Angers.

F.Blancpain,la formation de la théorie de l'acte administratif unilatéral, Thèse Paris 1979.

Benjamin Moron–Puech, Contrat ou acte juridique ? Étude à partir de la relation médicale , Thèse pour le Doctorat en droit présentée et soutenue publiquement le 4 avril 2016,UniversitéPanthéon-Assas, École doctorale de droit privé.

[187]**L.Duguit**, l'Etat, le droit objectif et la loi positive, Paris, Fontemoing, réédition Dalloz 2003, p :143 – 144 .

الاجتماعي والذي له نفس الهدف الذي للقاعدة القانونية، حيث يوجه إلى إنتاج وضعيات قانونية، أي إلى استثمار الفرد لوضعية قانونية سبق إنشاؤها أو إلى إقرار وضعية قانونية سابقة الوجود، هذه التصرفات تأتي بهدف تغيير التنظيم القانوني[188].

ويميز L.Duguit في تحليله لمفهوم التصرف القانوني بين ثلاثة أنواع من التصرفات حسب ما تنتجه من آثار: " التصرفات القاعدية أي تلك التصرفات التي تتضمن مقتضيات وأحكام عامة أو غير شخصية كالقوانين، والقرارات الإدارية التنظيمية، والتصرفات الشخصية وهي تصرفات تنشئ أو تعدل أو تلغي مراكز قانونية شخصية أو فردية، وخير مثال عنها هو العقد الذي يرتب حقوقا والتزامات بالنسبة لطرفيه فقط، ثم التصرفات الشرطية وهي تصرفات قانونية تسند إلى فرد أو أفراد معينين مراكز قانونية عامة، فهي تصرفات مكملة للتصرفات القاعدية، لأن هذه الأخيرة تخلق أو تعدل أو تلغي المراكز القانونية العامة، في حين أن التصرفات الشرطية تمنح هذه المراكز للأفراد"[189]. وفي هذا الصدد اعتبرL.Duguit أن ربط الضريبة كمرحلة أولى في العملية الضريبية يتم عبر الواقعة المنشئة للضريبة التي لا تعدو أن تكون طبيعتها القانونية إلا واقعة شرطية.

لكن على الرغم من هذا الترتيب الشكلي في طائفة واحدة، فإن مدرسة Bourdeaux لم تصل إلى حد إدراك التصرفات الشخصية كتصرفات لها الطبيعة ذاتها التي تتصف بها التصرفات القاعدية المشرعة، باعتبارها تصرفات تصدر مقتضيات ضبطية تتسم بالطابع العام لا الخاص[190].

وبناء على ما سبق، فمدرسة Bourdeaux من خلال نظرية عميدها شكلت موضوعا لانتقاد خالص نظرا لصعوبة التمييز بين الوضعيات العامة والوضعيات الفردية.

ومن جهته ساهمG.Jèze-باعتباره من الفقهاء الأوائل- في تحليل الطبيعة القانونية للعمليات الضريبية انطلاقا من الواقعة المنشئة للضريبة فبحسبه:" تمثل الواقعة المنشئة للضريبة فقط مرحلة

---

[188]**L.Duguit**, l'Etat, le droit objectif et la loi positive, op, cité , p :143 – 144 .

[189]**مكي السراجي**، القرار التنظيمي في القانون العام المغربي، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الأول كلية العلوم القانونية والاجتماعية والاقتصادية والاجتماعية، وجدة، السنة الجامعية 2001/2000 ص: 55- 56.

[190]**Ch.Eisenmann,** cours de droit administratif, tome : 2, Paris, LGDJ, 1983 p :488

ذات طبيعة واقعية داخل عناصر متعددة ذات طبيعة قانونية، تسمح لأعوان الإدارة الضريبية بإعطاء نشأة لاستحقاق الضريبة بالنسبة للفرد"[191].ويضيف Gaston Jèze أن الدين الضريبي يتحدد بمجرد إظهار الإرادة المنفردة للسلطة العامة، وليس عن طريق عقد بن الملزم والإدارة الضريبية[192].

حيث يفسر G.Jèze أن: "الدين الضريبي هو بالأساس دين للقانون العام، هذا القانون ذو طبيعة خصوصية، ويختلف تماما عن الديون الأخرى الناشئة بين الخواص و ديون الإدارة الخاصة، وتختلف أيضا بين الديون الأخرى للإدارة التي تخضع للقانون الخاص، أما بالنسبة للدين الضريبي فجميع القواعد هي بهدف المصلحة العامة والتنظيم العام"[193].

فالدراسات التي ساقها الفقه المالي حول الطبيعة القانونية للعمليات، في أوائل نصف الثمانينيات من القرن الماضي اعتمدت على مفهوم السلطة الإدارية.

وهكذا فإن استعمال عبارة الواقعة المنشئة من طرف القاضي الإداري، كمرحلة في العملية الضريبية، قادت G.Jèze إلى دراستها في إطار آلية عامة لنشأة الدين الضريبي بتجسيده الحقيقي والمباشر لأعمال L.Duguit حيث جاء فيما توصل إليه أن: "الدين الضريبي ينشأ بالإعلان الانفرادي لإرادة أعوان الإدارة المتخصصين في إنجاز:

الاختصاص العام المحدد بالقانون المنظم للضريبة.

السلطة العامة السنوية المعطاة من البرلمان في إطار قانون المالية.

فكل قرار إداري لا يستجيب لهذين الشرطين لا يمكن أن يؤدي إلى نشأة الدين الضريبي"[194].

وفي هذا الإطار يقترب من الفقه الألماني حيث إنه بالنسبة للضرائب المباشرة يرى F.Vonmyrbach-Rheinfeld أن هذا القرار له شكل قرار إداري اسمي[195]، وبالنسبة للضرائب غير

[191] **G.Jéze,** nature et régime juridiques de la créance d'impôt, RSLF 1936 p :195

[192] **العربي الكزداح**،الطعون الجبائية في ظل المحاكم الإدارية بالمغرب، مرجع سابق، ص: 58

[193] **G.Jéze,** nature et régime juridiques de la créance d'impôt, op, cité ; p :195

[194] **G.Jéze,** nature et régime juridiques de la créance d'impôt, op, cité ; p :196

[195] **Céline Bas**, le fait générateur de l'impôt, édition l'Harmattan ; finances publiques ; 2007, p :305

المباشرة فهي لا تستلزم هذا الشكل، لكن G.Jèze وجد صعوبات في تفسير كيفية تشكل الإعلان عن الإرادة لأعوان الإدارة ذوي الاختصاص[196].

وهكذا فقد اعترف G.Jèze بالدور التطبيقي للواقعة المنشئة والذي يكتسي أهمية بالغة، ترجع لتعدد التصرفات التي تساهم في إصدار هذا التصرف الشرطي، ويقترح في هذا الصدد مجموعة من العناصر المتعددة يجملها في مراحل ست وهي[197]:

أولا: ضرورة وجود قانون مؤسس للضريبة.

ثانيا: التصويت على قانون المالية الذي يعطي الحق للإدارة في تحصيل الضريبة.

ثالثا: يجب أن تستجمع عند الشخص مجموعة من الشروط القانونية للتضريب.

رابعا: تصريح هذه الشروط لدى الإدارة.

خامسا: إصدار الأمر.

سادسا: استخلاص الدين الضريبي.

وبذلك، وفي ظل هذا الميكانيزم فربط الضريبة من خلال الواقعة المنشئة يتمثل في: " الشرط الذي من خلاله يمكن للإدارة أن تمارس اختصاصها للعمل على إنشاء الدين الضريبي"[198]، فلا يمكنها أن تتحدد من تلقاء نفسها أو أن تنشئ دينا ضريبيا بصفة تلقائية.

لكننا في هذا الصدد نخالف رأي Jèze بعلة كونه غير دقيق، فالواقعة المنشئة باعتبارها واقعة شرطية، هي واقعة قانونية أقرب لإنشاء التزام ضريبي (ملزم، خاضع للضريبة) منها لإنشاء دين ضريبي (مدين)، فهي ترتبط بقرار للفرض الضريبي منه إلى الالتزام بالأداء، وكل تصرف من هاته التصرفات له أثر قانوني وهدف محدد.

ونورد في هذا الصدد أن العديد من الباحثين وحتى الممارسين لا يميزون بين الالتزام الضريبي والدين الضريبي، حيث يمكن القول في هذا الإطار إن الالتزام هو فقط نشأة لحق الإدارة في التأسيس

[196] **G.Jèze,** cours de finances publiques, Paris , édition LGDJ ,1937 ; p :117
[197] **G.Jèze,** cours de finances publiques, Paris , édition LGDJ ,1937 ; p :118
[198] **G.Jèze,** cours de finances publiques, Paris , édition LGDJ ,1937 ; p :118

لضريبة معينة بإصدار قرار للتوجيب الضريبي متسم بالمشروعية، هذا الأخير يؤسس لقرار آخر يتعلق بتحصيل الدين العمومي عبر الالتزام بالأداء والذي ينتج عنه نشأة لحق الإدارة في استخلاص واستيفاء الضريبة.

ونثير في ذات السياق ما جاء به Morange في مقال تم نشره قبل نهاية لحرب العالمية الثانية، حيث برهن على أن الوضعية التي دافع عنها Jèze لا تتناسب حقيقة مع الدور الذي يعطيه القاضي للواقعة المنشئة للضريبة في إطار اعتبارها كآلية لنشأة الدين الضريبي[199]، ويبين Morange أن محكمة النقض الفرنسية تستعمل عبارة الواقعة المنشئة للضريبة، أو ربط الضريبة، كمرجع وقتي لتحديد النظام القانوني للدين الضريبي، وخصوصا قواعد التصفية والسعر المطبق، وعناصر التضريب وبداية احتساب أجل التقادم[200]، وفي نفس الاتجاه نجد المحاكم الإدارية المغربية ومحكمتي الاستئناف الإداريتين، ومحكمة النقض، تستعمل المصطلح نفسه.

ونجد P.Damervalle يقترب من هذا التمييز بقوله إن:" الواقعة المنشئة للضريبة ليست إلا معطى أو مجموعة من المعطيات التي تؤسس لاختصاص العون العمومي لإنشاء سلطة موضوعية، هي سلطة تطبيق القانون الموضوعي"[201].

وقد اشتغل P.Damervalle تلميذ G.Jèze على الطبيعة القانونية للدين الضريبي، ويتأرجح رأيه بين النظريات الفردانية التي اعتمدها Duguit وتلك التي أخذ بها Jèze، وهكذا فقد اعتبر الواقعة المنشئة كتقرير مالي يبين القدرة الاسهامية للخاضع للضريبة.

حيث يعترف إذا بالطبيعة المزدوجة فهو يفسر بأن الواقعة المنشئة يمكن اعتبارها كسبب للدين الضريبي لأنه ليس هناك التزام قانوني دون سبب، والالتزام القانوني لا يخرج عن هذه

[199] **G. Morange,** la nature juridique de l'acte d'imposition, RSLF 1950, p :540 et s .
[200] **Céline Bas,** le fait générateur de l'impôt, op, cité, p :308
[201] **P.Damervalle,** la nature juridique de la créance d'impôt, thèse Paris, LGDJ, 1937 p : 17 et 18, cité par : **Céline Bas**, le fait générateur de l'impôt, op, cité, p :306

القاعدة، ويضيف Damervalleأنه يمكننا القول إن هذا هو الواقعة الشرطية لنشأة الدين الضريبي[202].

هذا الاقتراح الثاني الذي يعكس بجلاء المكانة الغير الواضحة التي تحتلها الواقعة المنشئة في ذهنDamervalle، حيث إنه لا يمكن أن نؤسس لضريبة معينة بدون ما يسمى "بمفهوم السبب"، هذا الأخير الذي يتبوأ مكانة أساسية في تشكل الالتزام المدني[203].

بيد أنه بالنسبة لDamervalle فالواقعة المنشئة قد لا تخلو فقط من آثار قانونية في تأسيس الدين الضريبي، لكنها قد تخلو أيضا من كل أهمية تطبيقية[204]، وبالتالي وحدها الواقعة الشرطية يمكنها أن تعطي تلك الميزة: "الغير التقريرية"[205].

ومجمل القول، فقداعتمد Damervalleموقعا مخالفا جذريا لما اعتمده أستاذهJèze، هاته التحليلات حول الطبيعة القانونية للعملية الضريبية تجعل من ربط الضريبة وتصفيتها، ينبني على تصرف انفرادي في إطار إلزام ضريبي له طابع القرار الإداري الانفرادي، الذي يتشكل بناء على واقعة منشئة للضريبة كتصرف شرطي كما سماه L.Duguit، والذي انتقده Jèze من خلال مناقشته لتشكل تلك الإرادة المنفردة لأعوان الإدارة الضريبة والتي ربطها بمجموعة من الشروط، هذا التوجه الذي طوره P.Damervalle الذي أسس لمفهوم الواقعة المنشئة للضريبة كمعطى من المعطيات المؤسسة لسلطة موضوعية، وبالتالي كسبب لنشأة الالتزام الضريبي، هذا الأخير الذي يختلف عن الدين الضريبي.

وبالتالي سيشكل هذا التحليل الركيزة والأساس الذي سيطوره الفقه القانوني عامة والفقه الضريبي على وجه الخصوص فيما بعد، والذي سيرى في تأسيس الضريبة وربطها، السبب الموضوعي للالتزام الضريبي.

[202] **P.Damervalle,** la nature juridique de la créance d'impôt, p :17
[203] **P.Damervalle,** la nature juridique de la créance d'impôt, p :18
[204] **P.Damervalle,** la nature juridique de la créance d'impôt, p :18
[205] **P.Damervalle,** la nature juridique de la créance d'impôt, p :18

الفرع الثاني: العمليات الضريبية: موضوع للالتزام الضريبي.

لقد اعتمد جانب مهم من الفقه خاصة فقهاء القانون الخاص مقاربة أكثر عدالة في تحليلهم للطبيعة القانونية للعملية الضريبية، وذلك انطلاقا من اعتبار الضريبة كالتزام قانوني يجد أساسه في الوثيقة الدستورية التي تعد ميثا العقد الاجتماعي المبرم بين الفرد والدولة (الفقرة الأولى)، ثم انتقل جانب آخر للقول بتطبيقات نظرية الحقوق المكتسبة في الحقل الإداري ثم الضريبي (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: الالتزام الضريبى التزام دستورى وترجمة لبنود العقد الاجتماعى

إن اقتراح Damervalle بتحليل الطبيعة القانونية للعملية الضريبية من خلال جعل الواقعة المنشئة للضريبة كسبب للالتزام الضريبي، تم نقلها وتطويرها في ضوء القانون الروماني للالتزامات[206] من طرف الفقه الضريبي المعاصر، فمجموعة من المؤشرات هي في أصلها ترجع لهذا التطور.

فمن جهة أولى عمل الفقه على استخلاص النتائج التطبيقية للاجتهاد القضائي في الواقعة المنشئة للضريبة، ومن جهة أخرى تراجع مفهوم الضريبة في إطار مفهوم السلطة الضريبية إلى مفهوم الالتزام الضريبي، هذه التطورات جعلت من الضريبة ومن الواقعة المنشئة كمفهوم سببا قانونيا منشئا للالتزام الضريبي.

وهكذا لا يعد تحليل العملية الضريبة بمصطلح الالتزام الضريبي تحليلا خاصا، بل اعتمده الفقه الألماني في بدايات القرن العشرين، وبنفس النهج استعمله الفقه الفرنسي من خلال اعتماده عبارة الاستحقاق الضريبي prestation fiscal، وأحيانا كالتزام مدني دون تطبيق النظام القانوني المناسب[207].

[206] **Yoan Volpelière,** L'obligation de résultat de l'administration, thèse de doctorat, Université de Montpellier, soutenue le 15 décembre 2015, p :46 et s.
[207] **Céline Bas**, le fait générateur de l'impôt, op, cité, p :309

إن هذا التحليل اعتمده بشكل كبير جانب مهم من فقهاء القانون الخاص في تأسيسه لتلك العلاقة بين الإدارة الضريبية والملزم وذلك من خلال تأطيرها قانونيا، في إطار التزام قانوني يعطي لهاته المستحقات طابع المشروعية، الشيء الذي ينقلنا من مفهوم الانفرادية والسلطة والاستقلالية في إقرار تحمل مالي إلى إطار قانوني تشاركي إسهامي، الشيء الذي ينتج عنه حقوق وواجبات لطرفي هذه العلاقة الجبائية، ينتج عن الإخلال بها ضرورة انعقاد مسؤولية وهذا هو الذي يعطينا نوعا من المشروعية الضريبية التي تعد لبنة أساسية في بناء دولة القانون.

وقد عمل الأستاذF.VonMayrbachRheinfeld على تحديد التوجه الألماني من خلال كتابه الذي تمت ترجمته إلى الفرنسية في 1910 حيث اعتمد الأستاذ مقاربة اقتصادية إحصائية للقانون الضريبي وقد اعتمد دراسة قانونية متكاملة والذي أعطى من خلالها تحليلا مزدوجا Dualiste للالتزام الضريبي.

حيث أقر:

أولا أن: " الضرائب من وجهة نظر قانونية، مستحقات مالية لأشخاص عمومية والتي أوجبها القانون بالنظر لمجموعة من الضوابط المحددة، دون أن يكون بحاجة إلى شيء آخر يعطي نشأة لهذا الالتزام"[208].

ثانيا: اقترح تمييزا بين:" الالتزام بالضريبة Abgabenschuld ودين الضريبة الذي يعد التزاما بالأداء Abgabenverbindlichkeit، ثم الحق في الضريبة Anspruch die Abgabe ودين الضريبة Abgabenforderung".

فتحليل مقترح F.VonMayrbachRheinfeld نجده يميز بين ما يرتبط من جهة بالدين الضريبي أو الالتزام الضريبي بمفهومه الضيق، ومن جهة أخرى، ما يتعلق بالعلاقة القانونية للضريبة، بالواجب الضريبي، أو إلى الالتزام الضريبي بمعناه الواسع.

[208] **Céline Bas**, le fait générateur de l'impôt, op, cité, p :310

فالالتزام الضريبي يفهم كعلاقة قانونية بالضريبة، يعني في إطار مشروع ومجرد يضم المبدأ الممكن من استخلاص الدين مقارنة بدين محتمل.

بالمقابل فالالتزام الضريبي بمعناه الضيق يشكل الدين الضريبي الفردي يعني العلاقة القانونية التي بموجبها يتعين على الشخص الوفاء بمستحقات محددة بشكل دقيق من حيث طبيعتها، وقيمتها و تاريخ استحقاقها[209].

فهو يعترف بالواقعة المنشئة كسلطة، تحدد نشأة الالتزام الضريبي عامة، أي الواجب الذي يتحمل عبأه شخص ما، والمتمثل في تحقق شروط تؤدي إلى وجود مستحقات ذات قيمة مالية لشخص عمومي[210]، ومن ناحية أخرى، القرار الإداري يحدد بطريقة دقيقة نشأة وقيمة الدين الضريبي للفرد[211].

وقد عرف J.Molinier الالتزام الضريبي:" كرابطة قانونية ذات صبغة مالية تربط المدين بصاحب الدين، بمجرد تحقق الواقعة المنشئة للضريبة[212].

فقد اعتبر هذا الجانب من الفقه أن دراسة العملية الضريبية بدءا من تأسيسهاتتم في إطار تطبيقها للنصوص الضريبية من حيث الزمن[213].

---

[209] **Céline Bas,** le fait générateur de l'impôt, op, cité, p :310

[210] **Céline Bas,** le fait générateur de l'impôt, op, cité, p :310

[211] **Céline Bas,** le fait générateur de l'impôt, op, cité, p :310

[212] **J.Molinier,** pour une clarification du droit de la répression fiscale, DF 1980, n° :45, p :1204

[213] نادى بهذا المعيار –الزمن– العميد **M.Hauriou**، ويقر بدوه أن القانون الوضعي يمتزج فيه في آن واحد الوقائع القانونية والتصرفات القانونية، فالأولى تنشئ الحقوق وتنقلها وتعدلها وتلغيها، ويرى غالبية الفقه أن التصرفات القانونية هي وقائع قانونية إرادية. أما الوقائع القانونية فهي أحداث غير إرادية. أما الوقائع القانونية فهي أحداث غير إرادية، كواقعة الوفاة، الميلاد، ... لذلك يعرف الفقه التصرف القانوني بأنه: " إفصاح خارجي للإرادة بغية ترتيب أو تعديل أو إلغاء رابطة قانونية تنتج أثرا قانونيا مقصودا"،هذا التعريف في نظر **M.Hauriou** غير صحيح انطلاقا من نقطتين أساسيتين: النقطة الأولى تتمثل في: أن الوقائع القانونية ليست كلها أحداث غير إرادية، بل هناك من الوقائع ما له طابع إرادي. النقطة الثانية هي: أنه ليس للتصرف القانوني دوما طابع إفصاح عن إرادة شخصية؛ فلا يجوز أن تتصل دائما بإرادة فرد واحد إذ يمكن أن توجد تصرفات قانونية جماعية. وبذلك يحاول **M.Hauriou** أن يدخل معيارا آخر في تمييزه لمفهوم التصرف القانوني، وهو عنصر المدة وعنصر الآنية، L'élément de la durée et de l'actualité وعنصر التعارض بين الماضي والحاضر والآني وغير الآني L'opposition entre ce qui est au présent et ce qui est au passé, entre ce qui est actuel et ce qui ne l'est pas، وانطلاقا من هذه العناصر يعتبر التصرف القانوني بأنه:" نشاط في طور الأداء يهدف إلى نتيجة قانونية سواء كان هذا النشاط قرارا فرديا أو جماعيا. أما الوقائع القانونية فهي وقائع إرادية وغير إرادية، لكنها انقضت بأدائها

حيث اعتبر الأستاذ Négrin أن دراسة العمليات الضريبية يتم تحليلها من طرف القاضي كمعيار لحل النزاعات المتعلقة بالنصوص المرتبطة بتعريف الالتزامات الضريبية.

واعتبر إذا أن:" مفهوم السبب يناسب الطبيعة القانونية المعمقة لنشأة الالتزام الضريبي"[214]، وبالتالي هو يدافع عن الفكرة التي من خلالها أن : "الواقعة المنشئة للضريبة تشكل السبب الموضوعي، المنشئ للالتزام الضريبي، والذي يعطي نشأة لالتزام قانوني غير مكتمل"[215]، وقد اعتمد في دراسته على الأبحاث التي قام بها Damervalle بين الحربين العالميتين، وأبحاث Putman في دراسته المتعلقة بتشكل الديون، وهكذا فقد اعتبر Négrin أن تشكل الالتزام الضريبي ينقسم لمرحلتين: الأولى تتمثل في نشأته من خلال تحقق الواقعة المنشئة كسبب موضوعي، والثانية تتصل بالإصدار التام لقرار التضريب.

وقد تمسك Négrin بمفهوم السببية في القانون، بقوله:" فكل علاقة قانونية تجد مصدرا لها في القانون الموضوعي، تتضمن وقائع موضوعية ومحددة ومرتبطة بها بعلاقة سببية ذات آثار قانونية تتم ترجمتها بنشأة الحق والواجب"[216].

حيث عرّف Négrin الواقعة المنشئة للضريبة بكونها:" تلك الواقعة الموضوعية التي تخطط بشكل مضمر أو ظاهري، بالقانون الضريبي والتي تعد سببا قانونيا منشئا للالتزام الضريبي أي الواقعة الموضوعية التي تحدد وجود الالتزام الضريبي مبدئيا "[217].

ويتابع ذلك بتفسيره:" فتحقق الواقعة التي تشكل سبب الالتزام القانوني، تؤسس الالتزام في أساسه، ولكنها لا تقود بالضرورة إلى تشكل التزام قانوني كامل، حيث لا يكتمل الالتزام إلا بصدور قرار التوجيب الضريبي"[218].

وتنفيذها"، وبذلك يكون الفقيه **M.Hauriou** وهو بصدد دراسة "المؤسسة والقانون النظامي" حاول أن يركز في تعريفه للتصرف القانوني ليس على الإرادة كما هو متداول عند العديد من فقهاء القانون العام أو الخاص، بل على عنصر الزمن. لمزيد من التوسع انظر:
مكي السراجي، القرار التنظيمي في القانون العام المغربي، مرجع سابق، ص: من:49 إلى: 61

[214]**O.Négrin,** l'application dans le temps des textes fiscaux, thèse de doctorat , 1997, p :373, cité par : **Céline Bas,** le fait générateur de l'impôt, op, cité, p :312
[215]**O.Négrin,** l'application dans le temps des textes fiscaux, thèse de doctorat , 1997, p :391
[216]**O.Négrin,** l'application dans le temps des textes fiscaux, op, cit ,p :391
[217]**O.Négrin,** l'application dans le temps des textes fiscaux, op, cit ,p :391

وهذا التصور يعتمده العديد من الباحثين من خلال تعريفهم للواقعة المنشئة للضريبة، كواقعة قانونية أو كحدث وكعملية، وكتصرف قانوني، تعمل على إخراج الالتزام الضريبي إلى حيز الوجود.

عموما يتم تضريب الواقعة المنشئة بمجرد تحققها ماديا، واستكمال جميع عناصرها حيث لا تأثير لاندثارها على مبدأ التضريب فيما بعد ذلك، ويقوم أساس ربط الضريبة على أسلوبين لتحديد مبلغ الضريبة أو لتقدير أساسها: أسلوب التصريح الذي يقدمه الملزم في آجال معينة، مبينا فيه أساس الضريبة، وأحيانا مبلغها، ويضعه رهن إشارة مفتش الضريبة لمراقبته، والأسلوب الثاني هو أسلوب التقدير بواسطة أعوان الإدارة الذين يكلفون بإحصاء المادة الخاضعة للضريبة وتقييمها وتقدير الضريبة المناسبة[219]، أو كما يصطلح على هذا النوع من الضرائب بضرائب المعاينة[220].

ومن جهته يرى الأستاذ Virginie vindard في أطروحته المعنونة " La qualification en droit fiscal"[221] أنه:" ليس هناك تعريف قانوني للواقعة المنشئة للضريبة باستثناء الضريبة على القيمة المضافة، وعلى الرغم من ذلك فالفقه لم يتفق على العناصر الواقعية للواقعة المنشئة، لكن غالبيتهم اتفق مع ذلك على وظيفتها المتمثلة في نشأة الالتزام الضريبي"[222]، فمفهوم الواقعة المنشئة له أهمية كبرى لأنه يحدد لنا مجال تطبيق القانون الضريبي في الزمان والمكان، فهي تمثل أيضا ميزة مادية في إطار ترجمتها لمادية القانون الضريبي[223].

ومجمل القول فقد عمل هذا الجانب من الفقه على دراسة طبيعة العلاقة التي تربط الخاضع للضريبة بالإدارة الضريبية، حيث لم يكترث هذا الجانب لتلك المفاهيم المرتبطة بسياسة الدولة الاقتصادية والاجتماعية، بل عمل على البحث في آلية لشرعنة استخلاص الضريبة وهكذا اعتبر أن

---

[218]**O.Négrin,** l'application dans le temps des textes fiscaux, op, cit ,p :392

[219]**عبد الغني خالد**، المسطرة في القانون الضريبي المغربي، مطبعة دار النشر المغربية، عين السبع الدار البيضاء، 2002، ص: 23.

[220]**عبد الرحمان ابليلا**، الإثبات في المادة الجبائية بالمغرب بين القواعد لعامة وخصوصيات المادة، أطروحة لنيل دكتوراه الدولة في القانون، جامعة القاضي عياض، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية مراكش، 2007/2006، ص: 13.

[221]**Virginie vindard,** la qualification en droit fiscal, Thèse de doctorat soutenu à l'Université de RENNE 1, sous le sceau de l'Université Européenne de Bretagne, année 2014

[222]**Virginie vindard,** la qualification en droit fiscal, op, cité, p:49

[223]**Virginievindard,** la qualification en droit fiscal, op, cité, p:49

المعادلة الضريبية هي موضوع لالتزام قانوني، يبرز توافق إرادتي كل من الإدارة والمواطن بوضع قواعد اتفاقية تؤسس لهذا الالتزام.

وبالتالي نجد أن هذا الجانب أدخل مفاهيم تمزج بين القانون العام والقانون الخاص دون أن تكتسي تصرفات الإدارة الضريبية في هذا الشأن أية خصوصية، بل تبقى تصرفات قانونية تخضع لمجموعة من الضوابط، والتي يرتب الإخلال بها عدم المشروعية وبالتالي إمكانية الحصول على تعويض.

لم يتوقف الفقه عند حدود اعتبار العمليات الضريبية موضوعا للالتزام قانوني، بل تم تحليلها من زاوية مبدأ الحقوق المكتسبة.

الفقرة الثانية: تحليل العمليات الضريبية انطلاقا من مفهوم الواقعة المكتسبة.

لقد عمل جانب مهم من الفقه على استثمار نظرية الحقوق المكتسبة - كمفهوم نشأ في ظل القانون المدني – في حقل القانون الإداري (أولا)، ليتم اعتماد الآليات القانونية المستحدثة في مجال القانون الضريبي (ثانيا).

أولا: مفهوم الحقوق المكتسبة والوضعية القانونية المكتسبة:

لقد انطلق بعض الباحثين في تحليل الطبيعة القانونية للعمليات الضريبية، من مفهوم الوضعية القانونية المكتسبة ومفهوم الحقوق المكتسبة، وقد تناول الأستاذ Constantin Yannakopoulos بالتفصيل هاته المفاهيم في كتابه حول: " مفهوم الحقوق المكتسبة في القانون الإداري الفرنسي"، وقد قامت Céline Bas بإسقاط هذا المفهوم في المجال الضريبي، بدراستها لربط الضريبة ونشأة الدين الضريبي.

وبداية يقترح Constantin Yannakopoulos تعريفا للحقوق المكتسبة:" كتلك الحقوق التي تحافظ على وضعية إدارية مكتسبة سابقا، والتي يقرر القاضي حمايتها وحفظها في حالة تعديل أو سحب قانون معين"[224].

فالوضعية الإدارية المكتسبة تفهم إذا كمرحلة تطور في الزمن لوضعية قانونية إدارية أي:" تلك العلاقة بين شخص أو عدة أشخاص ومؤسسة قانونية إدارية institution juridique administrative"[225].

ويعرف بشكل دقيق الوضعية القانونية المكتسبة ب:"العلاقة القائمة بين شخص أو عدة أشخاص معنيين ومؤسسة إدارية مادية"[226].

في هذا الصدد يثير مفهوم المؤسسة الإدارية غموضا على مستوى التعريف لكن في نظرC.Yannakopoulosفمفهوم المؤسسة institution هي الأداة التي تسمحبتجاوز تحليل الوضعيات القانونية بمفهوم التصرف القانوني، فمن وجهة نظر فلسفية فالمؤسسة تحدد:" كمفهوم قانوني منظم بمجموعة من القواعد، يستغرق مدة من الوقت بدءا من حلول الحدث أو الواقعة المؤسسة إلى تحقق تصرف أو واقعة فاسخة extinctif"[227].

ومن وجهة نظر سوسيولوجية يرى العميد M.Hauriou في تعريفه للوضعية القانونية المكتسبة كـ:" إجراء عملي، موجه المدة بفكرة توجيهية من أجل تحقيقها"[228]، وهكذا حدد M.Hauriou الوضعية الإدارية كـ :"نتيجة لتفاعل بين مختلف التصرفات القانونية، والتصرفات المادية، والوقائع، كل هاته العناصر تتعلق بالعلاقة بين الشخص والمؤسسة"[229].

[224]**C.Yannakopoulos,** la notion de droit acquis en droit administratif français, LGDJ, 1997, collection des thèses, p :542
[225]**C.Yannakopoulos,** la notion de droit acquis en droit administratif français, op,cit ; p :326
[226]**C.Yannakopoulos,** la notion de droit acquis en droit administratif français,op,cit ; p :326
[227]**C.Yannakopoulos,** la notion de droit acquis en droit administratif français, op,cit ; p :307
[228]**C.Yannakopoulos,** la notion de droit acquis en droit administratif français, op,cit ; p :307
[229]**C.Yannakopoulos,** la notion de droit acquis en droit administratif français, op,cit ; p :308

وعموما تنشأ الوضعية القانونية المكتسبة في ظل سيرورة مادية كالتالي: "فبمجرد إنشاء مؤسسة إدارية قانونيا، فالعلاقة القائمة مع هذه المؤسسة، تقوم إما بتصرف قانوني، أو عمل مادي أو واقعة قانونية"[230]، حيث تمثل هذه الظاهرة –الوضعية الإدارية المكتسبة- ذاتية نسبية في علاقتها بالقرارات الإدارية.

وبتطبيق هذا التحليل على العملية الضريبية ترى Céline Basأن: " التضريب كمؤسسة قانونية والالتزام الضريبي لا يمكن في نهاية الأمر النظر إليه إلا كوضعية قانونية مكتسبة حتى قبل إصدار قرار فردي"[231].

وكإجابة على سؤال معرفة نوعية الواقعة التي يمكننا أن نعرف بها الوضعية القانونية المكتسبة، هو مشكل تعريف وتحديد الواقعة المكتسبة والتي يربطها الأستاذ M.Yannakopoulos بالواقعة المنشئة للضريبة.

ثانيا: الواقعة المكتسبة، واقعة شرطية لتطبيق قاعدة

إن عبارة الواقعة المكتسبة جاء بها الأستاذ BonneauThierry في أطروحته حول: "محكمة النقض وتطبيق القوانين في الزمن"[232]، وقد أخذ عنه ذلك الأستاذ Constantin Yannakopoulos الذي تطرق إلى هذا المحتوى بشكل مخالف نسبيا، حيث اعتمد فكرة مؤداها أن: "الواقعة المكتسبة لا تؤدي إلى إنشاء حق مكتسب لكن فقط إلى إنشاء وضعية قانونية مكتسبة، لأنه إذا كان كل حق مكتسب يستدعي وجود وضعية قانونية، فبالمقابل كل وضعية قانونية مكتسبة لا تنتج بالضرورة حقا مكتسبا"[233].

لم يقدم الأستاذ C.Yannakopoulos تفسيرا خاصا لطبيعة هذه الواقعة المكتسبة، ومع ذلك فحينما يعالجها من حيث صعوبة القبول بفكرة الوضعية القانونية في المجال الضريبي حتى قبل

[230] **C.Yannakopoulos,** la notion de droit acquis en droit administratif français, op,cit ; p : 308
[231] **Céline Bas,** le fait générateur de l'impôt, op, cité, p :314
[232] **Th.Bonneau,** la cour de cassation et l'application de la loi dan le temps, PUF, les grandes thèses du droit français.
[233] **Céline Bas,** le fait générateur de l'impôt, op, cité, p :314

إصدار قرار فردي أي قبل التحقق المادي النهائي للمؤسسة القانونية (التضريب)، فعناصر الإجابة التي يجلبها تتيح إظهار وتبيان الطبيعة القانونية للمفهوم.

ويذكر Yannakopoulos أنه: " يبقى دائما تواتر الوقائع الشرطية ضروريا لتطبيق القاعدة، وكمرحلة لتجسيد المؤسسة l'institution المعنية"[234].

فالواقعة المكتسبة الذي تعطي نشأة للوضعية لقانونية المكتسبة تفهم إذا كواقعة شرطية لتطبيق القاعدة الضبطيةla norme.

ويخلص Yannakopoulos إلى أن شكل الواقعة المكتسبة يتغير بحسب طبيعة المؤسسة والسبب[235]، وأمام استحالة الإحاطة بكل حالة عملت الأستاذة Céline Bas على تصنيفها إلى صنفين:

الواقعة المكتسبة التي تنشأ بناء على تصرف قانوني[236].

الواقعة التي تنشأ بناء على واقعة مادية غير التصرف القانوني[237].

وترى Céline Bas أن الواقعة المكتسبة تستنبط بشكل كبير مميزات القرار الإداري أكثر من الواقعة المادية، ويتضح الاختلاف بين المفهومين على مستوى المميزات الزمنية.

وفي هذا الإطار يميز Yannakopoulos بين الوقائع اللحظية والوقائع الدائمة durables لمدة محددة أو غير محددة والوقائع المتوالية [238].

والوقائع الدائمة بدورها تنقسم إلى صنفين: الأولى التي تتعلق بعملية تأسيسية التي تستوفي آثارها في الزمن، والثانية تنصرف إلى العملية التأسيسية المستمرة[239].

[234]**C.Yannakopoulos,** la notion de droit acquis en droit administratif français, op,cit ; p : 309
[235]**C.Yannakopoulos,** la notion de droit acquis en droit administratif français, op,cit ; p : 332
[236]**Céline Bas,** le fait générateur de l'impôt, op, cité, p :314/315
[237]**Céline Bas,** le fait générateur de l'impôt, op, cité, p :315
[238]**C.Yannakopoulos,** la notion de droit acquis en droit administratif français, op,cit ; p : 336
[239]**C.Yannakopoulos,** la notion de droit acquis en droit administratif français, op,cit ; p : 336

وفي القانون الضريبي الواقعة المكتسبة لوضعية قانونية أي الالتزام الضريبي، والواقعة المنشئة للضريبة التي يتم تعريفها باقتراح G.Jèze أنها: " تجمع مجموعة من الشروط المحددة بالقانون"[240].

وبحسب الأستاذ Yannakopoulos الواقعة لمنشئة لا يتم تحليلها كتصرف إداري، لكن كواقعة مادية، والتي عادة ما يؤولها القاضي بالنظر لطبيعة العملية التأسيسية التي كانت سببا لها، حيث أن الواقعة المنشئة للضريبة على الدخل يتم كواقعة مكتسبة وتؤول من طرف القاضي بطريقة مركبة synthétique، فمختلف الوقائع المتتالية يتم اقتراحها كعملية موحدة، ليس بطريقة تحليلية لكل واحدة من الوقائع بشكل منفرد وذاتي[241].

لقد خلصت Céline Basانطلاقا مما سبق إلى فكرة تتمثل في:" استحالة التحويل الصرف والبسيط لمفاهيم القانون الخاص في تحليل العملية الضريبية"[242]، وفي هذا الإطار عبر العديد من الفقه على صعوبةتحليل العلاقات بين الخاضع والإدارة الضريبية كعلاقات قانونية تعتمد دراسة العمليات الضريبية بناء على مفهوم الالتزام المدني، ومن أبرز هؤلاء نجد J.Chevalier و N.M.Y.Gomaa و J.C.Martinez[243].

فالقانون المدني والالتزام المدني يرجع في أصوله القانون الروماني فعبارة ligare –ob تعني lier ربط بطريقة ضيقة، ob فهي تعني واقعة الربط " le fait de lier " لا الوضعية التي يتم الارتباط بها، وقد تطور هذا المفهوم ليصبح بحسب Carbonnier : " تلك الرابطة القانونية الموجودة خصوصا بين طرفين، التي بموجبها يجب على طرف أن يقدم شيئا لطرف آخر"[244].

وهذا لا يتوافق مع الالتزام الضريبي وهذا راجع لمفهوم الضريبة أصلا. فالضريبة والالتزام يمثلان ميزتين مشتركتين، ويرتبط هذا بموضوع الالتزام الذي له صبغة مالية أي أنه دائما يرتبط ببعده الاقتصادي المالي.

---

[240] **Céline Bas,** le fait générateur de l'impôt, op, cité, p :316
[241] **C.Yannakopoulos,** la notion de droit acquis en droit administratif français, op,cit ; p : 340
[242] **Céline Bas,** le fait générateur de l'impôt, op, cité, p :316 et s.

[244] **Céline Bas,** le fait générateur de l'impôt, op, cité, p :318

"فحينما نتحدث عن الالتزام القانوني يجب النظر للرابطة التي بموجبها سيتم التنفيذ على الرغم من إرادة المدين بالدعوى القوة العمومية وهذا ما يميز الالتزام القانوني على الالتزام الطبيعي"[245].318

وهذا الأمر كان قد خلق جدالا على مستوى خلق التزام على مستوى القانون العام في القرن التاسع عشر، كان بعض الفقه ينظر إلى أن الشخصية المعنوية، لا يمكن أن تكون موضوعا للقانون، لكن مع شخصنة دور الدولة تم تجاوز هذا الأمر على حد قول J.Chevallier ، حيث أصبح من الممكن اعتبار الدولة السيادية كطرف في الالتزام وفي هذه الحالة كدائن بالضريبة[246].

وبعض الفقه اعتبر أن الدولة ليست إلا ممثلا للجماعات والتي في أصلها خاضعين للضريبة، والذي ينتج عنه إذا استحالة إظهار إقامة رابطة فردية بين الدولة وكل شخص من هذه الجماعات.

وهذا يجعلنا نقول على غرار ما توصل إليهN.M.Y. Gomaa و R.Dragoإن الخاضع سيصبح في الوقت نفسه دائنا وبشكل جزئي مدينا في نفس الالتزام.

وتضيف Céline Bas عنصرا آخر يميز الالتزام الضريبي عنه في المدني؛ هو عنصر المساواة هذا الأخير الذي نجده في القانون الخاص أما في القانون الضريبي فنحن نرسخ لمفهوم السيادة والسلطة العامة وغياب عنصر التكافؤ[247].

أضف لذلك أن مفهوم الضريبة يقوم على معايير كاقتطاع جبري وبدون مقابل، أي أن هذا الالتزام تحضر فيه فقط إرادة طرف واحد هو الدولة وبذلك فلا يمكن أن نطلق عليه حتى عبارة التزام، لكن هذا الطرح تم الرد عليه من طرف العديد من الفقهاء من بينهم N.M.Y.Gomaa الذي أكد بوجود أنواع من الالتزامات في القانون المدني التي تقوم بإرادة طرف واحد[248].

---

[245] **Céline Bas,** le fait générateur de l'impôt, op, cité, p :318
[246] **Céline Bas,** le fait générateur de l'impôt, op, cité, p :318
[247]**Céline Bas,** le fait générateur de l'impôt, op, cité, p :317

[248]يراجع في هذا الصدد:

عبد القادر العرعاري، المسؤولية المدنية، مصادر الالتزامات الكتاب الثاني، دار الأمان الرباط، الطبعة الثالثة: 2014.

وبناء على ما سبق، يخلص جانب من الفقه إلى أن الضريبة لا يمكن أن تكون موضوع التزام بمفهومه المدني، وتم اقتراح التخلي عن المصطلحات المنظمة في القانون المدني للوقوف على الطبيعة القانونية لمفهوم الالتزام الضريبي بدراسة الأسس وآليات اشتغال الفقه.

لم يتوقف التطور الفقهي لدراسة العمليات الضريبية عند هذا الحد بل تجاوزه إلى دراستها في إطار ما يسمى بمفهوم القاعدة La norme، هذا التوجه تبنته المدرسة القاعدية بعميدها Hans Kelsen الذي كانت له رؤية مغايرة في تحليله للطبيعة القانونية للعمليات الضريبية.

المطلب الثاني: العمليات الضريبية: ضوابط وقواعد متسلسلة ومركبة

تنبني أطروحة النظرية القاعدية على مقومات الفلسفة المثالية التي تنظر إلى المجتمع كوحدة مشتركة تتفاعل في إطار الحفاظ على التماسك، وهذا فقد تم استثمار هاته المبادئ في الحقل القانوني للتأسيس لما يسمى بالنظرية القاعدية (الفرع الأول)، حيث لم تخرج العمليات الضريبية عن نطاق هذا النظام القانوني في إطار الوحدة (الفرع الثاني).

الفرع الأول: المدرسة القاعدية: المقومات والأسس النظرية

لقد اعتمدت النظرية القاعدية على ما توصل إليه الاجتهاد القضائي لمجلس الدولة ومحكمة النقض، وأسس لهذه النظرية عميد Vienne الأستاذH.Kelsen في منتصف القرن العشرين، بوضعه لنظرية معرفية قانونية، وجاء هذا في كتابه: Théorie pure du droit في 1960/1934 وكتابه : Théorie générale des normes في 1979 وقد وافته المنية قبل استكمال هذا العمل.

عبد الحق صافي، الوجيز في القانون المدني، الجزء الثاني: المصادر غير الإرادية للالتزام "المسؤولية المدنية والإثراء بدون سبب، دراسة في قانون الالتزامات والعقود وفي القوانين الأخرى، طبعة 2015، مطبعةالنجاح الجديدة، CTP، الدار البيضاء.

مأمون الكزبري، نظرية الالتزامات في ضوء قانون الالتزامات والعقود المغربي، الجزء الأول، مطابع دار القلم، بيروت.

وقد بدأ Kelsen دراسته في كتابه الأول باقتراحه لوصف عام لبنية النظام القانوني، وهكذا وصفه كمجموعة من القواعد والضوابط، بقوله: "فالقانون في حالته العادية ينظر إليه كنظام من القواعد سارية المفعول والتي يجب العمل على تطبيقها أو الامتثال لها"[249]. فالقانون إذا يعرف حركية، وهو الآلية القانونية التي بموجبها ينشأ حق معين ويطبق[250].

وهكذا فبوضعه للمقترب القاعدي عمل Kelsen على دراسة النشاط الضريبي في إطار دراسة مفهوم القاعدة، حيث تقوم النظرية القاعدية على دراسة التنظيم القانوني كبنية متكاملة ترتبط في إطار سلسلة من القواعد يحكمها المنطق.

انطلق H.Kelsen في دراسته من تمييز Kant للعالم الواقعي الكائن والواقع كما يجب أن يكون، هذان النموذجان لا يختلفان فقط على مستوى هدفهما لكن أيضا بالنظر لآليات تكوينهما، فالعالم الواقعي هو عالم القوانين الطبيعية ويدار بمبدأ السببية، بخلاف العلوم القاعدية التي تنتمي للعالم المثالي كما يجب أن يكون.

فالقواعد والضوابط تعني أن الشيء أو الوضع يجب أن يكون أو يجب أن ينتج وفقا لنموذج محدد، فالقاعدة القانونية هي المعنى الموضوعي الذي يحدَّد بالقانون، وهكذا فالقاعدة تختلف عن القانون الطبيعي فيما يخص تحقيق النتيجة من حيث كونها غير محسومة، وفي هذا الإطار نقترح على غرار ما ذهب إليه مجموعة من الفقه بسط مقومات نظرية المدرسة القاعدية (الفقرة الأولى) وإسقاطها على العمليات الضريبية (الفقرة الثانية).

[249] **H.Kelsen,** théorie pure du droit, 2éme éd, 1960 , traduction française de **Ch.Eisenmann**, DALLOZ 1962 rééd, LGDJ, Bruylant, collection la pensée juridique, 1999, p : 7/8

[250] **H.Kelsen,** théorie générale des normes, 1979 (postume), traduction française par : **O.Beau, F.Malkani**, PUF, collection Léviathan, 1996, p :9

الفقرة الأولى: التنظيم القانونى: سلسلة من القواعد

رأى الأستاذ Atias أنه لرسم صورة متكاملة للنظام القانوني كسلسلة من القواعد تسير بالمنطق لا بالسببية، بتدرجها وتقييدها (أولا)، وفي نفس الوقت يجب أن نقبل ونبرهن على أن التنظيم القانوني لا يتدرج بشكل عمودي فقط، بل يتفاعل بشكل خطي linéairement ومعقد (ثانيا).

أولا: سلسلة لتدرج القواعد بشكل هرمي

تنطلق فكرة تدرج القوانين كما حددها Kelsen من فكرة أن: "القانون هو تنظيم مجتمعي، تنظيم يضبط السلوك الإنساني، أي أنه نظام من القواعد التي تستند وحدتها على وقائع مرتبطة بنفس الأساس: قاعدة أساس ينتج عنها اعتماد كل القواعد والضوابط التي تنتمي إلى هذا التنظيم"[251]، فخصوصية القانون تتمثل في تنظيم نشأته، فهناك قواعد تحدد كيف يجب أن تنشأ قواعد أخرى.

فالقاعدة التي تنظم نشأة قاعدة أخرى تسمى قاعدة عليا، والقاعدة الناشئة تسمى قاعدة دنيا، وهكذا فلا تعد قاعدة ما صحيحة إلا إذا تم وضعها وإنشاؤها تطابقا مع مقتضيات وضوابط قاعدة أخرى في نفس التنظيم، والتي تكون أعلى منها مرتبة، وهو ما يسمى بمبدأ تدرج القاعدة القانونية.

وهكذا فأساس القبول بقاعدة دنيا هو امتثالها لقاعدة عليا، وعليه فالعلاقة التي تجمع قاعدة عليا وقاعدة دنيا هي التي يسميها Kelsen "التدرج المشكل للتنظيم القانوني، ويصورها في إطار هرمية من القواعد القانونية"[252]، ويتمثل هدف اعتماد قاعدة عليا، في تأسيس التنظيم القانوني، في تأمين وحدة نظام نشأة القواعد[253].

[251] **H.Kelsen,** théorie pure du droit, op, cité, p :39
[252] **H.Kelsen,** théorie pure du droit, op, cité, p :224
[253] **H.Kelsen,** théorie pure du droit, op, cité, p :225

فأستاذ Vienne يرى أن القاعدة الموضوعية لا يمكن اعتبارها قانونية إلا إذا كانت تنتمي إلى تنظيم ولا تنتمي إلى نظام قانوني إلا إذا كانت تعتمد على قاعدة أساسية، ويضيف Kelsen أن: " كل قاعدة قانونية عامة هي مزيج لقاعدتين، تصنفان غالبا كقاعدة رئيسية وأخرى ثانوية غير ضرورية".

ويشرح ذلك بمثال كالآتي: " يجب ألا تسرق، إذا سرق أحد يجب أن يعاقب"، ويفسر هذا المثال كالآتي: " القاعدة الأولى: وجوب عدم السرقة، توجد هذه القاعدة في إطار القاعدة الثانية: وجوب توقيع العقاب"، ويمكن القول أن القاعدة الأولى تحتويها القاعدة الثانية ضمنيا[254].

باعتماد هذا المفهوم للقاعدة الأولى والقاعدة الثانية نستنتج إذا أن الالتزام القانوني لا يعرّف كهدف مخالف للقاعدة، لكنه يتداخل استثناء ووظيفيا مع القاعدة الأولية، يعني مع القاعدة المرتبة للعقوبة[255].

هذا الموقع الذي تبناه Kelsen من خلال اعتبار التنظيم القانوني ليس مجموعة القواعد القانونية التي تصنف في نفس الموقع، لكن كصرح لعدة أدراج، وبهذا يمكن أن نستنتج أنه لم يركز على أن النظام القانوني هو أيضا عبارة عن تسلسل خطي ومعقد للقواعد.

ثانيا: تسلسل خطي للقواعد:

إن تدرج النظام كتخطيط منطقي يعرف تدرجا رأسيا، لا يمنع من رؤية التنظيم القانوني كسلسلة خطية للقواعد.

هاته الفكرة توحي أنه يمكن أن تنشئ قاعدة معينة التزاما عاما، والتي يعود تنفيذها إلى تحقق التزامات قانونية أو سلسلة قاعدية، والتي تكون إما ظاهرة لأنها منشأة من قبل، أو محددة سلفا، أو مضمرة، هذه الحالة الأخيرة ترجع للشخص المختص بإعادة التسلسل أكثر وضوحا [256].

[254] **H.Kelsen,** théorie générale des normes, op, cité, p :69
[255] **H.Kelsen,** théorie pure du droit, op, cité, p :123/124
[256] **Céline Bas,** le fait générateur de l'impôt, op, cité, p :329

هذا التسلسل المعقد للقواعد يشكل قاعدة كاملة تجد نهايتها في تحقيق النتيجة المتضمنة للاقتراح القانوني عامة والذي يكون عادة عقوبة معينة، هاته الأسس التي وضعها الفكر الكلسيني، يجب أن تنصرف إلى النشاط الضريبي والذي يشغل حيزا مهما في تطورات هذه النظرية.

فقد استعمل Hans Kelsen في كتابه حول "النظرية العامة للقواعد"، مفهوم الواقعة كما تطرق له بشكل مضمر في كتابه حول "النظرية الخالصةللقانون" من خلال عبارة "Tatbestand " التي تعني فكرة الواقعة أو الحدث الشرطي[257]، لتطبيق قاعدة عامة والتي اختار الأستاذين Beaud وMalkani ترجمتها بعبارة: le fait générateur "الواقعة المنشئة[258]، وتم استعمال هذا المصطلح من طرف الفقه والقضاء الألمانيين من خلال عبارات steur أو Abgabe[259]، لكن Hans Kelsen لم يعرفالواقعة المنشئة للضريبة بمعناها العام، وكمفهوم مستقل لكن على الرغم من ذلك يمكن حصرها كأحد العناصر المتضمنة في شروط القاعدة، وكمفهوم وحدوي Unitaire.

وهكذا فإن دراسة Kelsen لمفهوم القاعدة العليا والقاعدة الدنيا تبين أن الواقعة المنشئة تنتمي إلى بنية القاعدة، وفي تطور دراساته السابقة حدد Kelsen أن القاعدة توضع بتصرف إرادي يمكن أن يتم في شكل مشروع قانون أو مقترح لقاعدة[260].

وبالعودة للخطاطة العامة التي وضعها Kelsen كالتالي: إذا كان A فإن B يجب أن يكون، هذا المنطق يعتبر هذين المكونين مصنفين كشرط ونتيجة، تعكس إذا أن Kelsen يعتبر أن العنصرين المكونين لمقترح القاعدة: الواقعة المنشئة الشرطية والعقوبة، فالقاعدة العامة إذا هي التي توضع كالتزام، كتصرف محدد وعام، يعرف بصفة مجردة بالواقعة المنشئة الشرطية للعقوبة[261].

حيث إن القاعدة العامة في المثال التالي مثلا: إذا قام شخص A وهو بكامل قواه العقلية وسبب بشكل عمدي وفاة شخص آخر، فإنه يعاقب بعقوبة حبسية، فهذه القاعدة تضم في نفس

[257] **H.Kelsen,** théorie pure du droit, op, cité, p :238
[258] **H.Kelsen,** théorie générale des normes, op, cité, p :7
[259] **H.Kelsen,** théorie générale des normes, op, cité, p :7
[260] **H.Kelsen,** théorie générale des normes, op, cité, p :351
[261] **H.Kelsen,** théorie générale des normes, op, cité, p :351

الوقت مفهوم الوفاة التي يعتبرها Kelsen هي الواقعة المنشئة لمفهوم العقوبة، فالواقعة المنشئة ليست إلا مخالفة، وبذلك فهي شرط للقاعدة[262]. لكن ما هي طبيعة هذا الشرط؟

يفسر Kelsen هذا الطرح بقوله:" إذا كانت اللغة العامية تعرف المخالفة أو الجريمة كواقعة منشئة تمثل شرطا لعقوبة فهذا التحليل غير صحيح"[263]، ويضيف أنه من وجهة نظر ابستمولوجية، نقول إنه: "ليس هناك أشياء أو أحداث ذاتية، بل هناك فقط أشياء وأحداث في الوعي الإنساني، لأجل ذلك لا يمكن للمشرع أن يجعل من الوقائع والأحداث كشرط لآثار معينة"[264].فشخصنة القانون عند Kelsen لا يتدخل فيها إلا جهة مختصة، محكمة كانت أو سلطة إدارية[265].

الفقرة الثانية: تطبيقات النظرية القاعدية على العمليات الضريبية

إذا كان حقيقة أن النظرية الكلسينية لا يمكن أن تجد تطبيقا كاملا لها، لكن هذا لا يعني أنه لا يمكننا اعتمادها كآلية لإعادة قراءة المشهد الضريبي من حيث طبيعته القانونية، وذلك من خلال اعتماد مقاربة H.Kelsenفي البرهنة على هذه الطبيعة، فمن دون شك أن Kelsen يعتبر أن الضريبة كالتزام قانوني لكن ليس بمفهوم الرابطة القانونية لكن كقاعدة Norme تتمثل في: دفع الضريبة[266]، وبذلك العملية الضريبية تنشأ بناء على سبب يؤسس لرابطة قانونية بين المدين والدائن، لكن كشرط أولي، يؤدي إلى تنفيذ القاعدة المتمثلة في استخلاص الضريبة والتي يجب تحديد معالمها وشروطها[267].

لقد عملت المدرسة القاعدية على النظر إلى التنظيم القانوني كوحدة مركبة سواء على مستوى تدرجها بشكل هرمي أو بشكل خطي، وعلى هذا الأساس عمل بعض الفقه الضريبي على إعادة صياغة تعريف للالتزام الضريبي انطلاقا من هذا الأساس، وهكذا يرى هذا الجانب من الفقه أن الالتزام

[262] **H.Kelsen,** théorie générale des normes, op, cité, p :351
[263] **H.Kelsen,** théorie générale des normes, op, cité, p :169
[264] **H.Kelsen,** théorie générale des normes, op, cité, p :169
[265] **H.Kelsen,** théorie générale des normes, op, cité, p :169
[266] **H.Kelsen,** théorie pure du droit, op, cité, p :291
[267] **H.Kelsen,** théorie pure du droit, op, cité, p :291

الضريبي هو التزام أساسي انطلاقا من الوثيقة الدستورية (أولا)، إضافة إلى أنه التزام عام يجد سنده في النصوص القانونية الأدنى درجة من الدستور (ثانيا).

أولا: الالتزام بالضريبة بوصفه التزاما ضريبيا أساسيا

لقد عمد فقهاء المدرسة القاعدية على إعادة تعريف الالتزام بالضريبة كالتزام ضريبي أساسي، وقد اعتمدوا في ذلك على وجهة نظر شكلية فبالرجوع للوثيقة الدستورية لدستور 2011 نجدها تنص في الفصل 39 على أنه: "على الجميع أن يتحمل كل على قدر استطاعته، التكاليف العمومية، التي للقانون وحده إحداثها وتوزيعها وفق الإجراءات المنصوص عليها في هذا الدستور"، فمبدأ ضرورة الضريبة ينطلق من الجزء المالي للعقد الاجتماعي الذي يضمن استمرارية الدولة وضمان حقوق وحريات الأشخاص، فهذا المبدأ يعتبره القضاء الدستوري كقيمة وكمبدأ دستوري، يمثل بشكل كاف، ما يمكن أن نسميه الالتزام الضريبي الأساسي.

إن تنفيذ هذا الالتزام، يرتبط بتحقق قاعدة أخرى ذات قيمة دستورية، تتمثل في التدخل التشريعي من خلال المؤسسة البرلمانية ولما لها من سلطة في إنشاء قواعد، تتعلق بتحديد الوعاء، وسعر وتحصيل الضرائب كيفما كانت طبيعتها، طبقا لمبدأ "لا ضريبة إلا بقانون"، وهذا هو مبدأ المساواة الضريبية، بمفهومه الصارم الذي يعمل البرلمان على وضع قواعد تضمن ذلك، يعمل القاضي الإداري على الرقابة على تأمينها.

ثانيا: التزام استخلاص الضريبة، التزام ضريبي عام:

يقترح الفقه الضريبي تسمية "الالتزام الضريبي العام"، تلك المستويات القانونية التي لم يشملها الدستور infrasconstitutionnel، أي على المستوى التشريعي. فالسلطة التشريعية بإنشائها لضريبة جديدة تنشئ تبعا لذلك التزاما ضريبيا عاما، فالبرلمان له كامل الصلاحية لإنشاء قواعد عامة بتطبيقه لقاعدة دستورية عليا، بإنشائه لقاعدة ضريبية عامة، أو كل ما يتصل بالالتزامات الضريبية والذي يعد موضوعها خصوصيا: الدخل، الممتلكات، رقم الأعمال....، فالاختيار الأول محدد من طرف

البرلمان، أو بشكل أدق من طرف مديرية التشريع للإدارة العامة للضرائب، أثناء التحضير للنص الذي سيحدد العناصر الأساسية لتأسيس الضريبة، وبشكل أخص المادة الخاضعة للضريبة، فهي موجهة باعتبارات مرتبطة بالضريبة الجديدة، في بعدها، المالي الاقتصادي والاجتماعي[268]، فإذا أردنا أن نميز التزاما ضريبيا وحيدا أساسيا، بالمقابل توجد العديد من الالتزامات الضريبية العامة غير الضريبية[269].

باتباعنا للخطاطة العامة والمجردة التي بموجبها أسس Kelsenنظريته**(إذا كان A كائن فإن B يجب أن يكون).**

التزام ضريبي عام (يطبق كعنصر أولي)، يتبين كالتالي: "إذا كانت شروط محددة مجتمعة من طرف السلطة التشريعية، فإن الضريبة يجب أن تؤدى".

وكمثال على ذلك، نأخذ مثالا عن الضريبة على الأرباح العقارية، فالقاعدة الأولى، يمكننا النظر إليها كالتالي: " إذا باع شخص ما شقة معينة، فإن هذا الشخص يجب أن يؤدي الضريبة".

فاستخلاص الضريبة يشكل التزاما قانونيا من طرف الملزم، حيث توجد قاعدة ثانوية ترتبط بالأولى تتعلق بتصرف مخالف للأول وهو العقوبة والذي يمكننا تصوره كالتالي:" إذا لم يتم أداء الضريبة الناشئة عن امتلاك عقار جديد فيمكن سلوك مساطر أخرى تصل إلى حدود التنفيذ الجبري على ممتلكات الخاضع أو الشخص الذي يوجد في حالة تضامن"[270].

الفرع الثاني: المقترب الضبطي لتحليل العمليات الضريبية

لقد عمل Charles Eisenmann على اعتماد النظرية القاعدية لـH.Kelsen،وقام بتطويرها في إطار دراسة مفهوم التصرف القانوني، حيث اعتبر أن العمليات الضريبية تدخل في إطار مسلسل من التصرفات القانونية التي تؤدي إلى إصدار قرار تنفيذي آمر، ولا شك أن دراسة مفهوم التصرف القانوني تناولها الفقه المغربي والفقه المقارن خصوصا، وسنقتصر في دراستنا هاته على موقف

[268]**L.Philipe,** finances publiques, CUJA,collection synthèse, 4éme éd, 1992, p :357 et s.
[269]**L.Philipe,** finances publiques, op, cit, p :358
[270]**H.Kelsen,** théorie pure du droit, op, cité, p :161

Charles Eisenmann والذي طوره P.Amselek في دراساته (الفقرة الأولى)، على أن يتم تطبيق هذا المفهوم على العمليات الضريبية، (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: مفهوم التصرف القانونى عند Charles Eisenmann و Paul Amselek

لقد عملCharles Eisenmannعلى استنباط مفهوم شامل للتصرف القانوني سمح بتوحيد الرؤية وانسجام المعطيات القانونية، ويرجع الفضل في ذلك للمدرسة القاعدية التي أسست لفكرة توحيد النظام القانوني في إطار سلسلة قواعد، والتي جاءت واضحة في تحليله.

ويقصد Charles Eisenmann بالتصرف القانوني، " التصرف المنصوص عليه والمنظم من قبل القانون، والذي يرتبط بعملية إصدار ضوابط وأحكام قانونية، أو بعبارة أخرى التصرف القانوني هو تصرف ضابط يقر القانون شرعية إصداره"[271].

وقدساهم هذه المقاربة من وجهة Paul Amselek في "العمل بشكل كبير على توضيح مفهوم التصرف القانوني وأن تضيء جوانب غامضة في تحديد تعريف له، عوض التركيز على معيار الأثر القانوني الإرادي الذي اعتمدته مدرسة Bordeaux وتبناه جانب كبير من الباحثين، والذي لا يعطي مفهوما أشمل لمختلف تصرفات الإدارة"[272].

إن التصرف القانوني عندCharles Eisenmann ينصرف إلى نوع معين وواضح من التصرفات، ويرتبط بذلك التصرف المؤسس والموضوع من طرف القانون، وهو تصرف يتعلق بإصدار ضوابط ينتظم بها سلوك وتصرفات الأشخاص[273].

[271]**Ch.Eisenmann,** cours de droit administratif, tome : 2, Paris, LGDJ, 1983p :509
Recueil d'étude en hommage à Charles Eisenmann, avant proposde **Marcel Waline,** édition CUJAS, Paris 1977
[272] Voir en particulier: **Paul Amselek,**l'acte juridique juridique à travers la pensée de Charles Eisenmann, ouvrage collectifs nommé : la pensée de Charles Eisenmann, ECONOMICA, presse universtaires d'Aix-Marseille.
[273]**Paul Amselek,**l'acte juridique juridique à travers la pensée de Charles Eisenmann, op, cit, p :39

وهكذا يرى Eisenmann غياب أي فارق بين التصرفات التي تتضمن ضوابط عامة على نحو التشريعات والتنظيمات، وتلك التصرفات التي تصدر ضوابط خاصة كالأحكام القضائية والقرارات الفردية، لكونها إجمالا عبارة عن تصرفات مصدرة لضوابط[274].

وفي هذا السياق يرى Paul Amselek أن توظيف مصطلح الضبط، من خلال تحليل Charles Eisenmann،قد وضح حقيقة مفهوم التصرف القانوني، من خلال تبيان العناصر الجوهرية للتصرفات القانونية على نحو القانون، العقد، الحكم،....[275].

ويمكن القول إذا إن المقترب الضبطي، يبدو أقرب لحقائق الأمور، لأنه على نقيض مصطلح القاعدة لا يرتبط بفكرة العامية بل يتصل من حيث جوهره بتنظيم السلوك، فهو يتصل بجميع العناصر القانونية التي ينتظم بها سلوك الأفراد بغض النظر عن الطابع العام أو الفردي لهذه العناصر[276].

لكن على الرغم من ذلك يلاحظ Paul Amselek أن مفهوم التصرف القانوني عند Charles Eisenmann يحتاج إلى تصحيح أو توضيح أو تمديد[277].

ويشير بداية إلى الصعوبات التي تعترض نظرية التصرفات القانونية وهي صعوبات توقف عندها Charles Eisenmann فمنها ما يرتبط بالمصطلحات المستعملة لتحديد الأنواع المختلفة لهذه التصرفات؛ فالحديث عن "القرار"، " العقد"، "الوصية" قد نعني بها الوثيقة أو ما يسمى ب L'insturentum أو العملية القانونية المدونة على هذه الوثيقة أو ما يسمى ب Le negotium[278].

وعادة ما يتم استعمال المصطلحات نفسها "قانون" ، " مرسوم"، "عقد"، للإشارة تارة إلى ما تم تقرير من ضوابط وأحكام بمعنى إلى المقتضيات التشريعية والمقتضيات التنظيمية والمقتضيات

[274] **PaulAmselek,** l'acte juridique juridique à travers la pensée de Charles Eisenmann, op, cit, p :39
[275] **Paul Amselek,** l'acte juridique juridique à travers la pensée de Charles Eisenmann, op, cit, p :41
[276] **Paul Amselek,** l'acte juridique juridique à travers la pensée de Charles Eisenmann, op, cit, p :41
[277] **Paul Amselek,** l'acte juridique juridique à travers la pensée de Charles Eisenmann, op, cit, p :32
[278] **Paul Amselek,** l'acte juridique juridique à travers la pensée de Charles Eisenmann, op, cit, p :38

العقدية، وتارة أخرى للإشارة إلى تصرفات وعمليات إصدار هذه الضوابط، لذلك لا يجب الخلط بين التصرفات الضبطية Les actesnormateurs والضوابط Les normes [279].

وتتجلى التصرفات الضبطية، أو تصرفات إصدار الضوابط على حد قول Charles Eisenmann في جميع التصرفات، الأفعال والإشارات التي يتم القيام بها للوصول إلى إصدار الضوابط القانونية من بدايتها إلى نهايتها. وهو ما يطلق عليه بالتصرف القانوني الكامل[280].

يرى الأستاذ Paul Amselek أن الأستاذ Charles Eisenmann قد اعترف بأن هذا المعنى الذي يعطيه للتصرف القانوني يختلف عما يجري به العمل. بحيث عندما نتحدث عن القانون، كتصرف قانوني، لا ينصرف الفكر إلى الإجراءات السابقة على اتخاذه وإنما إلى محتوى القانون، الشيء الذي يجعل جوهر التصرفات القانونية يكمن في كونها تصرفات تتضمن ضوابط وأحكاما وليس عملية إصدار الأحكام والأوامر[281].

لذلك فإن الطبيعة الحقيقية للتصرفات القانونية هي أنها:"تصرفات الإصدار Actes d'édiction تصرفات قولية Actes de parole ouactes de dire"[282]. ومن تم يلاحظPaul Amselek أن: "ما يسجل على الوثيقة ليس القواعد والمقتضيات الضبطية فحسب، بل كذلك يسجل عليها تصرفا قوليا من خلاله تتوجه جهة معينة بخطابها إلى جهة أخرى، لكي تضع قاعدة سلوك واجبة الإتباع سواء كان ذلك كتابيا أو شفهيا"[283].

ويستطرد Paul Amselek بأن:"هذا هو المعنى الذي يجب أن تنصرف إليه فكرة التصرف القانوني كتصرف مصدر للضوابط، فالتصرف القانوني لا يكمن كنهه في إيراد ضوابط معينة، كما توحي بذلك لغويا عبارة إصدار الضوابط، وإنما القول بأن هناك ضوابط قد تم تقريرها عن طريق الإفصاح والتعبير"[284].

---

[279] **Paul Amselek,** l'acte juridique juridique à travers la pensée de Charles Eisenmann, op, cit, p :41
[280] **PaulAmselek,** l'acte juridique juridique à travers la pensée de Charles Eisenmann, op, cit, p :45
[281] **Paul Amselek,** l'acte juridique juridique à travers la pensée de Charles Eisenmann, op, cit, p :44
[282] **Paul Amselek,** l'acte juridique juridique à travers la pensée de Charles Eisenmann, op, cit, p :45
[283] **Paul Amselek,** l'acte juridique juridique à travers la pensée de Charles Eisenmann, op, cit, p :45
[284] **Paul Amselek,** l'acte juridique juridique à travers la pensée de Charles Eisenmann, op, cit, p :46

ويستأنف توضيحه الثاني لتعريف الأستاذ Charles Eisenmann بقوله إن:" تعريف التصرفات القانونية من خلال التصرفات الضبطية غير كاف، ويجب أن نضيف إلى أن هذه التصرفات الضبطية تندرج في إطار ما يسميه بممارسة الوظائف الاجتماعية للتحكم بمقتضى القانون"[285].

يسجل Paul Amselek على تعريف Charles Eisenmann خاصة، والمدرسة القاعدية عموما، للتصرف القانوني باعتباره تصرفا مصدرا للضوابط، أنه تعريف ضيق لأن التصرفات الضبطية ليست إلا طائفة فرعية للطائفة الأصل: التصرفات القانونية، حتى وإن لوحظ أن Charles Eisenmann قد حاول أن يصنف في إطار التصرفات القانونية إلى جانب التصرفات القانونية الضبطية التصرفات القانونية الفعلية أو المادية والتي يسميها كذلك بالتصرفات القانونية لسلوك فعلي على نحو التقادم المكسب، الرهن، الأداء.

ويرى Paul Amselek أن هذه التصرفات ليست لها طبيعة تصرفات إصدار الضوابط إلا أنها تقترب من التصرفات الضبطية لاشتراكهما في خاصيتين تشكلان جوهر التصرف القانوني: من جهة أولى أنها تصرفات بشرية مؤسسة قانونا، من جهة ثانية، وعلى غرار التصرفات الضبطية، فهي تشكل وسائل للتأثير على النظام القانوني، فالأداء مثلا تصرف يزيل الالتزام بالدفع[286].

وبهذا يقدم Paul Amselek تعريفا للتصرف القانوني بقوله:" تصرف القول أو بدائل القول يسنه القانون بهدف ممارسة وظائف السلطة بين الأشخاص عمومية كانت أو خاصة، وبعبارة أكثر دقة بهدف ممارسة وظائف اجتماعية موجهة، بغية الإفصاح عن تعليمات أو توجيهات أو إنشاء مراكز قانونية"[287].

تحليل Charles Eisenmann للعملية الضريبية:

لقد انطلق Charles Eisenmann و Paul Amselek من فكرة أساسية، حيث اعتبر هذا الجانب من الفقه أن العمليات الضريبية تبدأ بواقعة قانونية، أطلق عليها غالبية الفقه مصطلح الواقعة

[285] **Paul Amselek,** l'acte juridique juridique à travers la pensée de Charles Eisenman, op, cit, p :47
[286] **Paul Amselek,** l'acte juridique juridique à travers la pensée de Charles Eisenmann, op, cit, p :49
[287] **Paul Amselek,** l'acte juridique juridique à travers la pensée de Charles Eisenmann, op, cit, p :65

المنشئة للضريبة، لكن Charles Eisenmann، لا يقرن هذه الأخيرة بنشأة الالتزام الضريبي بل بوجود تصرف قانوني يأخذ صيغة قرار إداري تنفيذي.

وهكذا، يرى Charles Eisenmannفي إطار تمييزه بين القرار التنفيذي وباقي القرارات الإدارية، أن قرارات الضريبة يمكن أن نطلق عليها أنها قرارات تنفيذية وذلك لصبغتها الآمرة، ومع ذلك فهو يرى بأن اتخاذ مثل هذه القرارات لا يعني تنفيذها فورا، فقوتها التنفيذية تحتاج إلى الكثير من الشكليات[288].

يقدم الأستاذ Charles Eisenmannمثالا عن الضرائب المباشرة حيث يفترض أنه: "إذا تم تبليغ شخص معين بقرار يقضي بأداء مبلغ مالي معين خلال أجل محدد، فإنه يمكن لهذا الشخص أن يمتنع عن تنفيذ هذا القرار بعد انتهاء الأجل المحدد في القرار"[289].

ويؤسس ذلك على عدة افتراضات تتمثل في:

الافتراض الأول: هو أن الملزم يوجد في حالة سلبية، فهو لا يدفع مبلغ الضريبة كما أنه لا يفعل شيئا لإعفائه من دينه[290].

الافتراض الثاني: يطلب الملزم من الإدارة بإعفائه من كل الدين أو من جزء منه، فهو لا يعترض على كونه مدين بمبلغ من المال ويجب عليه أداؤه، إلا أنه بطلب من الإدارة بإعفائه نظرا لحالته المعسرة أو لفقره، فهو يطلب من الإدارة تخفيض الضريبة "طلب تخفيض"[291].

الافتراض الثالث: هو أن يعترض الملزم على أداء الضريبة بدعوى أنها ترتكز على أساس غير قانوني، كأن يدعي أن مبلغ الضريبة مرتفع جدا بالمقارنة مع القواعد القانونية ... وهذا كله يعني أن الملزم غير مجبر بأداء الضريبة فورا ومباشرة. فماذا ستفعل الإدارة [292]؟

[288]**Charles Eisenmann**, cours du droit adminitsratifapproffondi, D.E.S, 1955, p :92
[289]**Charles Eisenmann**, cours du droit adminitsratif, T :2, Paris, LGDJ, 1982, p :766 et s.
[290]**Charles Eisenmann**, cours du droit adminitsratif, op , cit, p :766
[291]**Charles Eisenmann**, cours du droit adminitsratif, op, cit, p :767
[292]**Charles Eisenmann,** cours du droit adminitsratif, op, cit, p :767

يجيب الأستاذ Charles Eisenmann بأن الإدارة تلجأ إلى عدة أساليب، عبر مراحل متسلسلة تدعو الإدارة من خلالها الملزم بالضريبة، سواء على مستوى الوعاء أو على مستوى التحصيل وكلها تعتبر شكليات.

الخطوة الثانية: هي الإكراه ويتعلق الأمر بـ"قرار قانوني" حيث يوجه القابض للملزم أمرا بدفع الضريبة مع تهديده باللجوء إلى إجراء الإكراه البدني.... وحتى عملية التحصيل الجبري هذه فلا تبتدئ إلا بعد مرور اثني عشر يوما من تبليغ الملزم بالإنذار الأول[293]، بعد ذلك يلجأ الأستاذ Charles Eisenmann إلى تحليل الإجراء الذي ستتخذه الإدارة، وذلك بتمييزه بين الافتراضات الثلاثة السابقة الذكر:

الافتراض الأول: إذا لم يثبت الخاضع أداء الضريبة فإنه من الطبيعي أن تلجأ الإدارة إلى التنفيذ الجبري في إطار ما يسمى بالمتابعات القضائية، باستخدام سلطتها العامة التي تخول لها القيام بالرهن ثم الحجز ثم البيع بالمزاد العلني[294].

الافتراض الثاني: الحالة التي يصدر فيها رد فعل من طرف المدين، فإنه يقدم طلب إعفائه نظرا لظروفه المعسرة[295].

الافتراض الثالث: هو أن يحتج الملزم على أداء الضريبة ويقدم تظلما كتابيا إلى القابض المكلف بتحصيل الضرائب، ويمكنه أن يطلب منحه امتياز إيقاف تنفيذ الأداء[296].

ويخلص Charles Eisenmann بالقول إن: " القوة التنفيذية للقرارات الضريبية ليست مطلقة، فليست للإدارة الضريبية سلطة مطلقة بدون حدود، فلا يمكنها اللجوء إلى التنفيذ الجبري أو استعمال القوة لقراراتها الضريبية إلا في حدود، لأن هذا الأمر يستوجب المرور بمجموعة من الشكليات"[297].

[293] **Charles Eisenmann,** cours du droit adminitsratif, op, cit, p :767
[294] **Charles Eisenmann,** cours du droit adminitsratif, op, cit, p :768
[295] **Charles Eisenmann,** cours du droit adminitsratif, op, cit, p :768
[296] **Charles Eisenmann,** cours du droit adminitsratif, op, cit, p :768
[297] **Charles Eisenmann,** cours du droit adminitsratif, op, cit, p :769

ويتابع بقوله إن: "الأداء الرضائي للضريبة هو القاعدة العامة في تحصيل الضرائب، فالقابض ينتظر أولا الأداء الرضائي ويبحث عن المساعدة وتعاون الملزم. فهو لا يلجأ إلى إجراءات القوة أو القهر إلا إذا أبدى الملزم مخالفته أو اعتراضه"[298].

وبناء عليه، فبسطنا للطبيعة القانونية للعمليات الضريبية، يحيلنا إلى الجواب على سؤال الخصوصية، وتجلياتها على المستوى الأساس القانوني، وعليه فالنقاش الفقهي عرف تضاربا كبيرا يمكننا القول إنها إجمالا أطروحات متكاملة؛ كل باحث كان يناقش من وزاوية تخصصه، الشيء الذي أفرز هذا التباين على مستوى التحليل.

ومما لا جدال معه فالعمليات الضريبية تبدأ بأهم نشاط تقوم به الإدارة الجبائية، يتمثل في الواقعة المنشئة للضريبة كحدث وكواقعة قانونية تعمل على إثارة وضعية قانونية، تتضمن شروطاً محددة سلفا لنشأة الالتزام الضريبي الذي تتم صياغته في شكل قرار للفرض الضريبي، هذا الأخير الذي لا يمكن أن يكون إلا قرارا إداريا في نظرنا، وفي نظر العديد من الفقهاء.

فمتى كان هذا القرار مشروعا ينشأ ما يسمى بالدين الضريبي بموجب قرار أيضا يسمى التزاما بالأداء، تعمل الإدارة على تنفيذه بطرق عديدة ومحددة بمدونة تحصيل الديون العمومية.

هذا التسلسل لم يخرج عن نطاق ربطه بمفاهيم متضمنة في القانون المدني، وركز على ذلك فقهاء القانون العام، من خلال استنباط مفاهيم من القانون الخاص وتكيفها بحسب نوعية النشاط، ونفس الشيء ينطبق على توجهات فقهاء القانون الإداري.

ومجمل القول، إن دراسة الطبيعة القانونية للعمليات الضريبية، لمتخلق نظريات ومفاهيم جديدة في القانون يستقل بها القانون الضريبي عن غيره من الفروع القانونية الأخرى، وبالتالي فالعمليات الضريبية لا تكتسي أية أصالة أو خصوصية، وفي هذا الصدد نخالف الرأي القائل بذاتية وخصوصية نشاط الإدارة الضريبية، والذي تبناه جانب مهم من الفقه.

[298] **Charles Eisenmann,** cours du droit adminitsratif, op, cit, p :769

وبناء على ما سبق فالعمليات الضريبية حتى وإن كان يتم النظر إليها في إطار نظرية الكل الغير القابل للتجزيء، فهي لا تكتسي أية خصوصية على هذا المستوى، والأدهى من ذلك أنه يمكن فصل هاته الأعمال إلى مجموعة من القواعد كما سماها Hans Kelsen، وطبيعتها القانونية لا تخرج عن نطاق نشاط أي مرفق عمومي.

وإذا كانت العمليات الضريبية هي الجانب المميز لنشاط الإدارة الضريبية كوحدة مركبة غير قابلة للتجزيء فإنه يمكن الحديث عن تصرفات قانونية أخرى، وإن تبدو مستقلة عن المسلسل التقريري للعملية الضريبية إلا أنها تؤثر فيه بشكل كبير، لما فيه من تدخل مهم للإدارة الضريبية في ضبط وضمان سير نشاطها؛ الشيء الذي يجعل هذه التصرفات قابلة للحياد عن مبدأ المشروعية، ومرتبة لأضرار تمس بحقوق الخاضعين للضريبة.

المطلب الثاني: التصرفات المؤثرة في المسلسل التقريري للعمليات الضريبية: فقه الإدارة الضريبية

تعرف القوانين الضريبية توالي التعديلات السنوية - بموجب قانون المالية-، بالإضافة إلى الطابع التقني والمركب للنص الضريبي، الذي يكتنفه نوع من الغموض والذي يفتح المجال أمام العديد من التأويلات، الشيء الذي يمكنه أن يقوض دعائم الأمن القانوني للخاضع للضريبة خاصة.

هكذا وفي إطار قيامها بالأعمال المنوطة بها، تقوم الإدارة الضريبية كمرفق عام يقدم خدماته بانتظام واطراد، بإصدار مجموعة من الوثائق في إطار تصرفات قانونية تهدف إلى تبسيط المساطر القانونية التي تتبعها في إطار علاقتها بالخاضعين للضريبة، أو في إطار تنظيمها لعمل الإدارة الضريبية بشكل عام، للتخفيف من الطابع المعقد والغامض للنصوص القانونية والتنظيمية، ويتم ذلك عبر العديد من التصرفات القانونية وهذه هي الآلية التي تعمل على توحيد المصفاة والقناة التي تسمح بالتنزيل السليم للقاعدة الضريبية.

وقد يتجاوز الأمر إشكالية الطابع المبهم والمعقد للنص الضريبي، إلى غياب قواعد قانونية على مستوى تنظيم العلاقة ملزم- إدارة، حيث يستوجب الأمر التدخل من خلال مجموعة من التصرفات القانونية Actesjuridiques، لسد تلك الثغرات بهدف حفظ التوازن بين مصلحتي كل من الخزينة والخاضع للضريبة، وقد يؤدي الأمر إلى تضارب التفسيرات والتأويلات بين المديريات والمصالح اللاممركزة.

ويطلق على مجموع هاته التصرفات الإدارية Actes administratifs"فقه الإدارة الضريبية" أو "اجتهاد الإدارة الضريبية"La doctrine administrative fiscal[299].

وتكمن إشكالية فقه الإدارة الضريبية في مسألة القيمة القانونية ومدى تأثيرها على مبدأ المشروعية الضريبية (الفرع الأول)، بالإضافة إلى انعكاسات هذه التصرفات على طرفي العلاقة

---

[299] الاجتهاد عند فقهاء الشريعة الإسلامية هو:" بذل الجهد والوسع في استنباط الأحكام من أدلتها، بالنظر المؤدي إليها"، وهو أمر يتولاه الفقهاء والعلماء المبرزون، سواء انتسبوا إلى القضاء مهنة أو لم ينتسبوا إليه، وحتى عندما تطور مدلول المصطلح في القانون الروماني ليقتصر فقط على الجانب العملي في القانون، فإنه كان يعني المشرعين والإداريين والقضاة والمحامين وكل من يشتغل بعلم لقانون، فممارستهم العملية للقانون تكسبهم خاصية عقلية مسماة، وهي خاصية طبيعية تقوم على مفهوم تمييز الحق، وتمييز الخير عن الشر، كما هي منهج وطريقة متبعة لاكتشاف القيم القانونية بمناسبة حل نزاع إنساني. كما أن للمصطلح في للغة الانجليزية معنى واسعا هو فلسفة القانون، أي مجموع الطرق المعتمدة في التفكير الفلسفي الخالص، والتي يتم تطبيقها في المجال القانوني، بحيث يعتبر الاجتهاد عملية برجماتية للبحث عن حلول قانونية للمشكلات تكتسب عن طريق التجربة.

محمد المجدوبي الإدريسي، تحولات الاجتهاد ومتطلبات ضمان الأمن القضائي، مداخلة قدمت بمناسبة المؤتمر الثاني لرؤساء المحاكم العليا في الدول العربية، مطبعة غير معروفة، ص:50

ويعرف فقه الإدارة الضريبية ك: "مجموعة من الوثائق المتمثلة في المناشير والدوريات Les circulaires والتوجيهات Les directives والتعليمات Les instructions والوثائق الإدارية Les documents administratifs والمراسلات الوزارية والمذكرات المصلحية Les notes de services، والتي اصطلح عليها معظم الفقهبفقه الإدارة الضريبية La doctrine administrative fiscal".

يمكن تعريفها أيضا على أنها عبارة عن إرشادات عامة تصدر من رئيس مرفق إلى الموظفين التابعين لسلطته تتضمن تفسير وتطبيق القوانين والتنظيمات وهي بمثابة وثائق داخلية للإدارة، تهتم بتذكير مختلف المرافق بالنصوص المطبقة أو تمنح تفسيرا رسميا وموحدا.

ويعرف أيضا كوثيقة إدارية صادرة عن الرئيس الأعلى في الإدارة (رئيس حكومة، وزير ....) تتضمن إما توضيحات لكيفية تطبيق نص قانوني أو تنظيمي جديد وتبيان المساطر الواجب اتباعها والمراقبات اللازم القيام بها والآجال التي من الضروري مراعاتها، كما قد يتضمن شروطا أو تعليمات حول عمل معين، فهو في الأصل وثيقة للتواصل الداخلي تصدر عن السلطة التسلسلية إلى مرؤوسيها.

تطرق مفوض الحكومة Martin Laprade لمفهوم الدوريات والمناشير باعتبارها مزيجا وثيقا بين النصوص التشريعية أو التنظيمية المتضمنة عامة بالمدونة العامة للضرائب أو في الملاحق، ومجموعة الفقه الضريبي.

"La doctrine administrative s'exprime par les circulaires et instructions du Directeur de la Régie sans que celui-ci se préoccupe la base légale qui l'habilite."**Jean-jacques BIENVENU**, Naissance de la doctrine administrative, R.F.F.P N° :75 Septembre 2001, p : 13

الضريبية (الفرع الثاني)، وهكذا فكل تأثير لهذه التصرفات على وضعية الملزم، يمكن أن يكون إيجابيا أو سلبيا مرتبا لضرر للخاضع للضريبة، الشيء الذي يجعل هذه الأعمال تمس بحقوق وحريات الأشخاص فإلى أي حد يمكن أن تثير دعوى تعويض عن تصرف ضريبي غير مشروع؟

الفرع الأول: المكانة القانونية لفقه الإدارة الضريبية

مما لا شك فيه، أن تحليل الطبيعة والنظام القانونيين لمجموع الوثائق الإدارية، التي أصبحت متداولة بشكل كبير داخل المديريات التابعة للإدارة العامة للضرائب والإدارة العامة للجمارك، خاصة على مستوى المصالح المركزية ووزارة الاقتصاد والمالية، ستحسم في درجة تأثيرها على العملية الضريبية سواء على مستوى تحديد الوعاء أو تصفيته أو تحصيله.

فملامسة هذا الجزء بالدراسة، جاء بناء على ما يؤاخذ على هاته الأعمال، من حيث كونها تحيد أحيانا عن الأهداف المخصصة لها، فتضرب بالتالي مصلحة الخاضعين للضريبة، وهكذا فالإشكال الذي يثار في هذا الصدد، هو المكانة القانونية لاجتهاد الإدارة الضريبية وتأثيره على النتيجة المتوخاة من المعادلة الجبائية، حيث أن هذا النوع من الأعمال متى مس بمصلحة الملزمين بالضريبة وأحدث ضررا، أوجب انعقاد مسؤولية المرفق الضريبي.

وهكذا نجد تضاربا على مستوى القيمة القانونية لتلك التصرفات، حيث إن جانبا من الباحثين يضفي عليها خصائص القاعدة القانونية، ويبوئها مكانة مماثلة للنص القانوني، مما يجعلها ملزمة للمتعاملين مع الإدارة الضريبية (الفقرة الثانية).

أما التوجه الآخر فيصفها بكونها غير ذات قيمة قانونية ولا تدخل في الهرمية الدستورية للقاعدة القانونية، من حيث إلزاميتها سواء للمتعاملين مع الإدارة الضريبية أو للقاضي من خلال الأخذ بمضمونها، حيث لا يكترث هذا الجانب لطبيعتها القانونية، ويتجاهل مختلف الجوانب المتصلة بها (الفقرة الأولى).

الفقرة الأولى: الحدود التفسيرية لفقه الإدارة الضريبية. وغياب مكانة داخل الهرمية القانونية.

لا مراء، أن الترسانة القانونية الضريبية تتسم بكثرة النصوص المنظمة لعمل الإدارة الضريبية والتي تعرف تعديلات سنوية عديدة بموجب قانون المالية، من جهة أولى، ونظرا لصعوبة فهم بعض المقتضيات التي تتسم بالطابع التقني والمعقد، للعملية الضريبية من جهة ثانية، ولتدخل القاضي الإداري في تأويل القاعدة القانونية من جهة ثالثة. تعمل الإدارة الضريبية على القيام بمجموعة من التدابير، بهدف تفسير وشرح كل مقتضى يستعصي فهمه، بهدف تمكين الخاضعين للضريبة من معلومة ضريبية أكثر بساطة، وبتسهيل عمل الأعوان العاملين بالمرفق الضريبي.

لذلك تجتهد الإدارة الضريبية، من خلال قيامها بالعديد من التصرفات الإدارية، وفي هذا الإطار يعتبر العديد من الفقهاء أن طبيعة هذه الأعمال لا تخرج عن البعد التفسيري، والتوضيحي للنصوص الضريبية وبالتالي ليس لها أي مضمون قاعدي ولا تحتل أية مكانة داخل الهرمية القانونية، كما حددها Hans kelsen[300]، حيث يميز بين مجموعة من القواعد التي سبقت دراستها في الجانب المتعلق بالعمليات الضريبية، وعليه فيعتبر أن الوظائف الضبطية هي أنواع: الوظيفة الدستورية، الوظيفة التشريعية، الوظيفة الديبلوماسية، الوظيفة الإدارية التنفيذية، الوظيفة القضائية، وأخيرا وظيفة القضاء الدستوري، وبالتالي يجزم جانب من الفقه بأن هذا الصنف من الأعمال ليست له أية قيمة قانونية ولا يؤثر في التنظيم القانوني.

لذلك اعتبر جانب مهم من الفقهاء أن الاجتهاد الإداري يبقى فقط كمصدر تفسير ي للقاعدة القانونية، بالنظر إلى مهمة الإدارة الأولى، المتمثلة في العمل على التنظيم المتكامل الذي ينبني على

[300] **Hans Kelsen**, Théorie pure du droit, éditions LGDJ, Paris, 1999, p:24.

الانسجام والتناغم بين مختلف الإنتاجات القانونية التي تؤسس للمبادئ التي على أساسها تتفاعل وتشرعن لأعمالها [301].

ففقه الإدارة الضريبية ينظم القانون في إطار نظام، يأخذ بعين الاعتبار مهمة تطبيق القانون الضريبي، لكن يسمح أيضا بإدخال إبداعات قانونية، دون أن يشوب وظيفتها نوع من التشكيك، وبالتالي يمكن النظر إلى أن هذا النظام غير جامد ويتسم بنوع من المرونة، فطالما أن القضاء والتشريع يشتغلان دائما وبشكل مستمر وبدون توقف ليسهما في جلب تغييرات مهمة، فالأمر يحتم إذا على الإدارة الاستعانة بفقههما[302].

وبالرغم من أن هذه المناشير تتضمن مقتضيات، من قانون أو تنظيم، فهي الأخرى تصدر في صيغة ذات مدى عام ومجرد[303]، لكن وبحكم أن لها طابعا تفسيريا فهي من المفترض ألا تضيف شيئا إلى النظام القانوني ولن تحدث أثرا قانونيا[304].

ويعتبر الأستاذToullier كمتخصص في القانون المدني الفرنسي، من الأوائل الذين قدموا صورة دقيقة وواضحة عن مكانة السلطة الوزارية في إصدار التعليمات، حيث يقول إنه: " ليس لها بتاتا قوة إجبارية كتلك التي يتميز بها القانون، فهي تفرض على الأعوان العاملين بالإدارة وله الحق في التحكم فيها، لكن في مواجهة مختلف المواطنين فليس لها أية مكانة غير الطابع الاستشاري"[305] .

وترى Laurence Vapaille أن: "الإدارة من خلال تطبيقها للقانون الضريبي، تعمل على إدخال نوع من الإبداع القانوني في التنظيم الذي يؤسسها"[306]، وفي هذا الصدد يرى Jérôme Turot أن هذا الإبداع يتخذ صورا متعددة بقوله: "إن فقه الإدارة الضريبية حينما يكون مطابقا للقانون فهو يعيد صياغته، وحينما يكون مخالفا له فهو ليس أكثر من اللاقانون أو أنه غير قانوني"[307]،

---

[301] **Laurence Vapaille**, la doctrine administrative fiscale, éditions de l'Harmattan, Paris, 1999, p :16
[302] **Laurence Vapaille**, la doctrine administrative fiscale,op, p :15
[303] **LaurenceVapaille**, la doctrine administrative fiscale, op, p :15
[304] **يحيى الحلوي**، القرار الإداري من الأثر القانوني إلى التنفيذ المادي، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، م.س، ص: 34
[305] **Jean-jacques BIENVENU**, Naissance de la doctrine administrative, R.F.F.P N° :75 Septembre 2001, p : 15
[306] **Laurence Vapaille**, la doctrine administrative fiscale, op, p :16
[307] **JérômeTurot**, la vraie nature de la garantie contre les changements de doctrine, R.J.F 1992, p : 371

وتتابع Laurence Vapaillبقولها: "العمل التفسيري يسمح بإدخال تعديلات قانونية لكن من أجل الحفاظ على الانسجام القانوني وتبعا لذلك، فالإدارة ليس لها دور انتقاد النصوص القانونية من خلال الفقه الإداري"[308]، لكن إذا عمل هذا الأخير على التلطيف من قوة القانون، فـJérôme Turot يجيب بقوله:"... لكن حينما يخفف من القانون، فهنا على الإدارة إما أن تتمسك بعدم فرضه أو أن تفرضه في شروط مواتية وملائمة"[309].

ويرفض Gérard Tournieمن جهته التمسك بالخلط الواسع للفقه بين: فقه المشرع، فقه القضاء، وفقه الإدارة، ويعتقد أن الفقه هو تحليل لخطاب قانوني وليس قانونا في حد ذاته، يعني أنه خطاب يبين وجهة نظر حول المكانة القانونية، لكنه يستثني ما يسمى "الفقه الإداري" الذي يتميز بخاصية تنظيمية في بعض تمظهراته وجوانبه[310].

وعطفا على ما جاء بهGérard Tournie يظهر لنا الاختلاف مع الفقه بمفهومه العام، الذي يعتبر الانتقاد أحد مهماته الأساسية التي تثير نقاشا، يعمل القانون على الخروج منه والجزم فيه، لا إغنائه[311]،ويبقى الدور التفسيري مهما في الحياة القانونية أثناء تطبيق القانون الضريبي، لكن علينا أن نعي تمام الوعي كما جاءت بذلك Laurence Vapaille والعديد من الفقهاء أن تفسير القانون الضريبي ليس من القانون، ولا ينشئه ولا يعتبر مصدرا له[312].

ويعود Jérôme Turot ليدعم قوله من خلال أن الفقه الإداري ليس بالقانون لكنه منشئ لحقوق[313]، ويصنفه البعض الآخر كشبه قانون[314]faux droits .

ويرى Oualid Gadhoum في أطروحته حول "فقه الإدارة الضريبية في تونس "أن: "فقه الإدارة الضريبية هو تعبير عن سلطة الإدارة الضريبية الحقيقية في مادة التضريب، على الرغم من أن الفقه

[308]**Laurence Vapaille**, la doctrine administrative fiscale, op, p :16
[309] **Jérôme Turot**, la vraie nature de la garantie contre les changements de doctrine, op, cit, p : 371
[310]**Gérard Tournie**, l'influence de la doctrine fiscale dans la première moitié du XX siècle, RDF n°24, 15 juin 2006 , p :1135.
[311]**Laurence Vapaille**, la doctrine administrative fiscale, op, p : 17
[312]**Laurence Vapaille**, la doctrine administrative fiscale, op, p :16-17
[313]**Jérôme Turot**, la vraie nature de la garantie contre les changements de doctrine, op ; p :376
[314]**Patric Dibout**, l'illégalité des instructions et circulaires fiscales : l'administration et le contribuable, RDF n°18, 1991, p :741.

الإداري يتم تجاهله من طرف القانون، وبالكاد يعترف به التنظيم، فهذا لا يمنع من تأثيره على الساحة الضريبية، وقوته التفسيرية للقانون"[315].

لكن بالنسبة لهذا الجانب من الفقه فالمنشور أو الدورية التفسيرية تخلو من أية قيمة قانونية لأنها صادرة عن سلطة خاصة لها القوة التنظيمية[316]، يلي ذلك أن الطابع التفسيري لفقه الإدارة الضريبية يتوقف على التعليق على قاعدة ضريبية، مما يستلزم أن الإنتاجات الفقهية لا تضيف شيئا لهاته القاعدة، ولا تنشئ بالتالي حقوقا مادية فقيمتها القانونية إذا منعدمة، في ظل هذه الشروط فقوتها الإجبارية غير واردة[317] ؛ أي أن القاعدة القانونية هي التي ترتب أثرا قانونيا وتمس بالمركز القانوني للملزم أما الاجتهاد الإداري متى خالف القانون كان متسما بعدم المشروعية، ويتمثل ذلك في عيب مخالفة القانون، والانحراف في استعمال السلطة.

في هذا الإطار يمكن القول إن الإدارة، لا تملك سلطات تنظيمية تعطيها الحق في إحداث قواعد آمرة، لها طابع الإلزام في مواجهة الخاضعين للضريبة[318]، لكن على الرغم من عدم اختصاصها في هذا المجال، يلاحظ أن الإدارة العامة للضرائب تعمل على اقتراح العديد من التعديلات التي يعرفها قانون المالية السنوي، حيث نستشف الأدوار التي يقوم بها قسم التشريع في توجيه المشرع لتبني قواعد قانونية يصير لها الطابع الإلزامي بعد المصادقة عليها، وهذا يحيل إلى تدخل الإدارة الضريبية بشكل مضمر Implicite وضمني، من أجل التأثير في القانون الضريبي خاصة والنظام الضريبي عموما.

حيث إن تدخل الإدارة لا يأتي عبثا بل يتخذ طرقا عديدة تبين حرفية الإدارة وذلك من خلال:

أولا: تبحث الإدارة وتحصي الدعاوى الضريبية وتدخلات القاضي الإداري عبر آلية تأويل النص القانوني، وتعمل على إمكانية غلق باب الاجتهاد القضائي، لدرجة تصل لتقييد هذا الإبداع بخلق نص قانوني جديد.

[315] **Oualid Gadhoum,** la Doctrine administrative fiscale en Tunisie, l'Harmattan, Paris, 2007, p :15.
[316] **El Hassane Katir**, La doctrine administrative fiscale : une norme juridique ou des effets juridiques ? op, p :186
[317] **El Hassane Katir**, La doctrine administrative fiscale : une norme juridique ou des effets juridiques ? op, p :187
[318] **El Hassane Katir**, La doctrine administrative fiscale : une norme juridique ou des effets juridiques ? op, p :185

ثانيا: تنظر الإدارة الضريبية في القرارات التي تستنزف موارد مالية مهمة، نظرا لأخطاء يقوم بها الأعوان في تطبيق القاعدة القانونية، وفي هذا الإطار تذكر الإدارة الضريبية أعوانها بالتقيد بما توصل إليه القاضي الإداري وبالتذكير بآليات تطبيق النص القانوني.

ثالثا: تتدخل الإدارة بإصدارها لدوريات وتوجيهات في مجالات سكت عنها المشرع، أو من خلال وجود نص قانوني يتضمن عبارات تتحمل تأويلات عديدة، حيث تعمل الإدارة على تفسيره لصالحها.

وبحسب بعض الباحثين فالتفسيرات المتضمنة في الفقه الإداري لا تعني أنها تحمل قيمة قانونية وتعطي لهذا الأخير مكانة داخل هرمية القواعد القانونية.

ونشير في هذا الصدد لواقع عمل الإدارة الضريبية والأعوان التابعين لها، من خلال تعاملهم مع الدوريات والمذكرات المصلحية والتوجيهات...، حيث أنه من خلال فترة تدريبية ببعض المديريات الجهوية للضرائب، لاحظنا التقيد بالتطبيق الحرفي لمقتضيات اجتهادات الإدارة، دون النصوص القانونية، بل الأدهى من ذلك، أحيانا يكون النص القانوني موجودا وواضحا لتنزيله، لكن يتم انتظار صدور مذكرات ومناشير، للأخذ بها كقاعدة قانونية ملزمة للخاضعين للضريبة، ولأعوان الإدارة.

وقد تصدى القاضي الإداري في العديد من الحالات من خلال حسمه مع الطبيعة القانونية لفقه الإدارة الضريبية ومدى إلزاميتها، سواء للقاضي أو للخاضع، ونضرب في هذا السياق مثالا لدورية الثمن المرجعي في تحديد قيمة العقار الذي يعتمد في تصحيح الأساس الضريبي، حيث جاء في قرار صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط[319]، أن: " السعر المرجعي الصادر عن المديرية العامة للضرائب لتقويم العقارات الخاضعة للضريبة على الدخل صنف الأرباح العقارية يبقى ملزما لجهة الإدارة، حتى تكون عمليات التصحيح المجراة من طرفها مبنية على عناصر موضوعية وموحدة تجنبا لكل انتقائية وبالتالي فإنه لا يعتبر ذا طبيعة إلزامية للمحكمة المعروض عليها النزاع التي تبقى لها

[319] قرار محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، عدد 2700 ملف عدد: 2017/7209/537 صادر بتاريخ: 8 يونيو 2017، المدير العام للضرائب ضد السيدة رجاء بنجلون.

الصلاحية لإعمال كافة إجراءات التحقيق، المخولة لها قانونا، للتحقق من القيمة الحقيقية للعقارات موضوع التوجيب الضريبي".

وقد أقرت محكمة النقض الفرنسية أن:" التفسيرات الوزارية، تعد كحلول بالنسبة للإدارة وهي ليست إلا تعبيرا عن إرادة فردية لرجل الإدارة، وليست لها أية سلطة ملزمة للقاضي للأخذ بها، فهي إضافة لذلك تبقى محددة في كل قضية بحسب ظروفها، مما لا يسمح بوضعها كقاعدة قانونية ملزمة تتسم بالعمومية والتجريد"[320].

الفقرة الثانية: فقه الإدارة الضريبية: مصدر غير مباشر للقاعدة القانونية ومؤثر فى التنظيم القانونى

يميز الفقه الضريبي، بين فقه الإدارة الضريبية الموجه لأعوان الإدارة والذي يحتل طابعا إلزاميا بالنسبة لهؤلاء، بخضوعهم لتلك التصرفات الصادرة عن المرفق الضريبي، والذي يسمح لهم بممارسة مهامهم[321]، وفقه الإدارة الموجه للمتعاملين مع الإدارة والمرتفقين، وهنا نميز بين الدوريات التفسيرية والتي تكتفي بشرح القواعد الضريبية، التشريعية والتنظيمية، دون تغيير في مضمونها القاعدي[322]، والدوريات التنظيمية التي بالإضافة لطابعها التفسيري، فهي ترتب آثارا قانونية، وهي بذلك تمس ضمانات وحقوق الأشخاص.

إذا كان غالبية الباحثين يجمعون على الرأي القائل بأن الفقه الضريبي هو من اللاقانون، فبحسبMarc Pellettier لا يمكن القبول بهذه الفكرة، فمقاربة الفقه الإداري من هذه الزاوية - اللاقانون- يتمثل أساسا في الخلط بين وجود ومشروعية قاعدة معينة[323].

[320]**Jean-jacques BIENVENU,** Naissance de la doctrine administrative, R.F.F.P N° :75 Septembre 2001, p : 16 Cass.Ch. réun, 19 mai 1874, I, p :390, Concl, Blanche.
[321] **El Hassane Katir**, La doctrine administrative fiscale : une norme juridique ou des effets juridiques ?, REMALD, n°131, novembre, décembre 2016 , p :185
[322] **El HassaneKatir**, La doctrine administrative fiscale, op, cit, p :185.
[323] **El HassaneKatir**, La doctrine administrative fiscale, op, cit, p :187.

وبحسب هذا الفقيه، فالاجتهاد الإداري كقاعدة له طابع إلزامي بالنسبة لأعوان الإدارة الضريبية يسمح بتفنيد التحليل المشترك الذي بموجبه صنف الفقه الإداري في خانة اللاقانون-du non droit [324] . ويضيف بالقول: إنه من المعترف به في تحديد الفقه الإداري كقاعدة، أن الأمر يستوجب بالأساس النظر للتنظيم الذاتي للأنظمة القانونية، بتحديد القاعدة الأسمى التي تسمح بوصف الفقه كقاعدة[325]، والمشكل هو أن هذه القاعدة الأسمى التي تشكل "الأساس الواضح لصحة هذه الأحكام يبدو مستحيلاً العثور عليها في القانون الفرنسي"[326].

ومع ذلك فغياب قاعدة أسمى لم تمنع الفقيه من اعتبار أن عدم الامتثال واحترام مساطر إنتاج قواعد أخرى على هذا النحو دون التأثير على صحة هذه القاعدة. وهكذا فعدم احترام شروط صحة قواعد ضريبية وتنظيمية ليس له أي تأثير على صحة القواعد الضريبية الإدارية. فلا يمكن الخلط والمزج بين قاعدة قانونية صحيحة وقاعدة قانونية غير منتظمة[327].

يقود هذا التحليل إلى القول بأن، التدابير التي تشكل فقه الإدارة الضريبية، هي نصوص إدارية ضريبية، يكون أساس اعتمادها بالضرورة دستوري، نظرا لأن إدارة الضرائب هي الجهة الوحيدة المخول لها أن تتدخل في المادة الضريبية[328].

وقد قدم الأستاذ Marc Pellettier تبريرا آخر من أجل دعم أطروحته، حيث يقول إنه : " حينما يكون القاضي الإداري بصدد فحص طلب موجه ضد إجراء يتضمنه الفقه الإداري، فهو يعتبر بالضرورة أن هذا الإجراء هو قاعدة قانونية سارية المفعول."[329].

ويربط Martin Collet المكانة القانونية لفقه الإدارة الضريبة بتطبيقه من طرف الإدارة على الخاضع للضريبة كقانون مما يجعله محدثا لآثار قانونية ويورد في كتابه "القانون الضريبي" قوله: "فالوثائق الصادرة عن الإدارة الضريبية (...) ترتب آثارا قانونية بفرضها من طرف الإدارة"[330].

[324] **El HassaneKatir**, La doctrine administrative fiscale, op, cit, p :188.
[325] **El HassaneKatir**, La doctrine administrative fiscale, op, cit, p :188.
[326] **El HassaneKatir**, La doctrine administrative fiscale, op, cit, p :188.
[327] **El Hassane Katir**, La doctrine administrative fiscale, op, cit, p :188
[328] **El Hassane Katir**, La doctrine administrative fiscale, op, cit, p :188
[329] **El Hassane Katir**, La doctrine administrative fiscale, op, cit, p :188

وهكذا فإن فرض الإدارة لتطبيق هذه المذكرات قبل الوصول إلى مرحلة النزاع أمام القضاء الإداري يعطي لهذه الوثائق طابع القاعدة القانونية، من خلال ترتيبها لآثار قانونية لا يمكن التراجع عنها والنظر في مشروعيتها إلا بالطعون المقدمة ضدها.

في ذات السياق يضيف الأستاذChristophe De la Mardière أن الفقه الإداري يمس في العمق بحقوق الأشخاص، لأن الضمانة التي يقدمها تكون بهدف إبعاد النص القانوني وتطبيق الاجتهاد[331].

لكن إذا تم القبول بالطرح الذي يكرس الإلزامية من خلال التمييز بين فقه الإدارة الموجه لأعوان الإدارة الضريبية، والآخر الموجه للخاضعين للضريبة، فإلى أي حد يمكن اعتبار هذا التوجه صحيحا؟

تجيب المحكمة الإدارية بأكادير في حكم لها بأن: "المذكرة الصادرة عن إدارة الجمارك بوضع ضوابط - لفائدة الملزم- لمسطرة وآجال مراجعة وتصحيح الرسوم الجمركية لها حكم القانون في مواجهة الإدارة مصدرتها".

وقد جاء في حيثيات الحكم ما يلي:" وحيث إنه فضلا على ما ذكر، فإنه من الثابت من وثائق الملف أن الإدارة قد وضعت لنفسها ضوابط خاصة بمراجعة الرسوم الجمركية بموجب المذكرة الصادر عن المدير العام للجمارك بتاريخ: 2002/05/15 تحت رقم: 08711/212 والموجهة إلى المدراء المركزيون والجهويون ورؤساء الأقسام والدوائر والمصالح والآمرون بالصرف والتصفية والقباض وتقرر فيها أنه عدا في حالة الغش البين، فإنه يجب القيام بالتصحيحات إذ لزم الأمر داخل أجل أقصاه 6 أشهر بالنسبة للمستوردين والمصدرين.

وحيث إن اختيار الإدارة الوضع ضوابط خاصة لمراجعة الرسوم الجمركية بموجب المذكرة الصادرة عن المدير العام للجمارك المذكورة أعلاه، فإنها تكون ملزمة باحترام آجال المراجعة المنصوص

[330]**Martin Collet,** droit fiscal, édition Thémis Droit, PUF, 5éme édition, Paris 2015, p :103
[331]**Christophe de la Mardière**, Recours pour excès de pouvoir et contentieux administratif de l'impôt, éditions LGDJ, Paris, p :126.

عليها في هذه المذكرة، لأن هذه الأخيرة صدرت لفائدة الملزمين فيكون لها والحال ما ذكر حكم القانون في مواجهة الإدارة مصدرتها وتلزمها مقتضياتها"[332].

إن الأمر هنا يتعلق بالحالة التي تخفف فيها، الإدارة من حدة القانون حيث اعتبرت المحكمة أنه يمكن للملزم التذرع بهذه المذكرة والتشبث بإلزاميتها وتنزيلها منزلة القانون، وفي هذه الحالة يعد فقه الإدارة الضريبية ذو مكانة قانونية وله قوته ومكانته كقاعدة قانونية ملزمة، لكن إلى أي حد يمكننا اعتبار توجه القاضي الإداري هنا صحيحا؟

إن كل تصرف في إطار اجتهاد الإدارة الضريبية يضعنا أمام قاعدتين متعارضتين، مما يطرح سؤال مشروعية التصرف الإداري، حيث إنه وإن كانت المذكرة في صالح الملزم، فيحق لباقي الملزمين التشبث بالنص القانوني طالما أنه هو المتسم بالعمومية والتجريد، هاتان الخاصيتان اللتان تنتفيان في فقه الإدارة الضريبية، وتجعل منه متسما بعدم المشروعية، بل وموجبا للتعويض متى رتب ضررا للأشخاص.

وهكذا فإذا كنا أمام الحالة التي يتذرع فيها الشخص بكون المذكرة قاعدة قانونية، فإنه يجب تصور الحالة التي يتذرع فيها الشخص بعدم مشروعية المذكرة، مما يفقدها بالتالي كل قيمة قانونية. وعليه فاعتبار فقه الإدارة الضريبية بمثابة القانون أمر يبقى ذو حساسية كبرى، فهو لا يعدو أن يكون سوى تصرف إداري محض، لا يجب أن يرقى لمرتبة القاعدة القانونية.

وفي ذات السياق نستدل ببعض المذكرات المصلحية، التي تلزم أعوان الإدارة بمخالفة قواعد قانونية، أو توقيف العمل بها، فهل تعتبر إذا هذه التصرفات ملزمة له؟

فقد أصدر المدير العام للضرائب مذكرة مصلحية بتاريخ 11 مارس 2019 والتي جاء في إطار موضوع تبليغ الإشعار للغير الحائز، حيث أمر المدير العام للضرائب المحاسبين المكلفين بالتحصيل بتوقيف القيام بهذا الإجراء من إجراءات التحصيل الجبري إلى حين صدور أمر آخر وهذا الأخير هو

[332] حكم المحكمة الإدارية بأكادير عدد 306 ملف عدد 2007/74 ش، صادر بتاريخ: 2007/08/30.

الذي سيوضح التطبيق الجديد لهذا النوع من إجراءات التحصيل، وقد أثارت هذه المذكرة العديد من ردود الأفعال، خاصة بين العاملين بالإدارة الضريبة.

يثير التصرف العديد من الإشكاليات، فهو من جهة أولى، مخالف للقانون ويتعارض مع العديد من النصوص القانونية خاصة المادة 124 من مدونة تحصيل الديون العمومية التي تنص من خلال الباب العاشر على مسؤولية المحاسب العمومي في ميدان تحصيل الديون العمومية على أنه: " لا يحق لأي سلطة عمومية أو إدارية أن توقف أو تؤجل تحصيل الضرائب والرسوم والديون الأخرى، أو أن تعرقل سيره العادي، تحت طائلة إثارة مسؤوليتها الشخصية المالية ...".

من جهة ثانية يتبين أن هذه المذكرة كما لو نسخت النص القانوني المتضمن بمدونة تحصيل العمومية، والحال أن هذا الأمر يخرق مبدأ توازي الشكليات ومبدأ تدرج القاعدة القانونية فالقانون ينسخ بقانون آخر. ومن جهة ثالثة، فهذه المذكرة تمس بالمركز القانوني للمحاسب العمومي وباتباعه لمقتضياتها يكون مسؤولا مسؤولية جنائية وتأديبية ومالية، لأنه ليس فقط مسؤولا أمام المدير العام للضرائب، بل حتى أمام الخازن العام للمملكة، ما دمنا في ظل إدارة ضريبية تسير برأسين وأكثر. إضافة لذلك فالمدبر العمومي مسؤول أمام المجلس الأعلى للحسابات تحت طائلة إثارة المسؤولية المالية.

ومن جهة رابعة، فهذه المذكرة تبقى في صالح الخاضع للضريبة فهل يجوز في هاته الحالة التذرع بمشروعيتها أمام القاضي الإداري متى خالف المحاسب العمومي مقتضياتها، ومتى رتب هذا الإجراء ضررا للمدين لخزينة الدولة بدين ضريبي؟

يجيب Julien Guez، أنه في الحالة التي تتعلق ب: "تخفيف أو تقليل فقه الإدارة الضريبية من قوة القاعدة القانونية، حيث في هذه الحالة لا يعتبر مصدرا تفسيريا للقانون فقط، لكن يمكنه أن يكون أيضا وفي بعض الحالات الخاصة مصدرا تنظيميا ذا مضمون قاعدي حينما نستبعد القانون

الضريبي ويكون الفقه في صالح الخاضع للضريبة"[333]. على الرغم من أنه يعترف بأن الأمر يتعلق "بالشذوذ أو الخلل أو التقصير القانوني الذي أقامته الممارسة كنظام لتقصير البرلمان"[334].

بالمقابل عندما يتعلق الأمر بمواقف فقهية متعلقة بالعموم وموجهة للخاضعين للضريبة، لا يمكننا منحهم طابع القاعدة التي تدخل في النظام القانوني الضريبي المحدد، لأجل هذا السبب عمل المشرع لفرنسي على رفع فقه الإدارة الضريبية إلى مرتبة مصدر للقانون، بإعطائه نوعا من الشرعية بتقديمه في المدونة العامة للضرائب الفرنسية، بأحكام تجبر الإدارة على احترام مواقفها المحددة للفقه الإداري[335]. ويشكل هذا إذا على أن منح الفقه الإداري لقوة إقناع تشكل بالتالي أداة في يد الخاضعين للضريبة لضمان الأمن القانوني ضد التغيرات المفاجئة والمتسارعة لفقه الإدارة الضريبية[336].

بالإضافة لذلك، فالمنزلة التي يتبوؤها الفقه الإداري في الحقل الضريبي أدى ببعض الفقهاء إلى تأكيد أن فقه الإدارة الضريبية يشكل مصدرا للقانون بصفة متكاملة أثناء تطبيق القانون الضريبي[337].

وفي هذا السياق يلاحظ Paul Ameslek أنه:" في نفس الوقت يظهر أن الإدارة تعتمد بشكل كبير من خلال القانون الضريبي على الفقه الذي تقوم بنشره من كتابات و دلائل وموسوعات القانون الضريبي، التي تعرض مجموعة من الأحكام كما لو كانت جزءا لا يتجزأ من القانون الوضعي "[338].

وهنا يقصد Paul Ameslek الطابع السيكولوجي المترسخ في ذهن أعوان الإدارة وحتى المواطن من خلال تعامله مع هاته الوثائق على مستوى الأسانيد التي تعتمدها والصيغة التي تحرر بها، يجعلها من هذه الزاوية ذات طابع إلزامي[339].

عطفا على ما سبق، فإذا كان فقه الإدارة الضريبية غير ذي قيمة أو مكانة قانونية - سوى طابعه التفسيري المتمثل في التبسيط-وغير ذي مضمون قاعدي، فلم يبق إذا إلا " شكله الكتابي،

[333] **Julien Guez,** l'interprétation en droit fiscal, édition LGDJ, Paris, 2007, p :25
[334] **Julien Guez,** l'interprétation en droit fiscal, édition LGDJ, Paris, 2007, p :25
[335] L'article L80A du code générale de l'impôt de la république française.
[336] **El Hassane Katir**, La doctrine administrative fiscale : une norme juridique ou des effets juridiques ? op, cit, p :189.
[337] **Paul Amselek,** les mécanismes régulateurs de la pratique du droit fiscal en France, RDF n°40, 1983, p :1133
[338] **Paul Amselek,** les mécanismes régulateurs de la pratique du droit fiscal en France, op, cit, p :1176
[339] **Paul Amselek,** les mécanismes régulateurs de la pratique du droit fiscal en France, op, cit, p :1176

وهدفه، والنقص القانوني، كل هاته العناصر تجعل منه أداة أساسية في الميدان الضريبي" [340]، من أجل معالجة مجموعة من الوضعيات العملية. لكن وزنه يتضح على مستوى آثاره وانعكاساته القانونية على مختلف أطراف العملية الجبائية[341].

لكن على الرغم من كل ما ذكر، فإذا كنا نتبنى الاتجاه القائل بالطابع التفسيري لفقه الإدارة الضريبية، والمتمثل بالأساس في تبسيط النصوص والقواعد الضريبية ذات الطابع التقني والمعقد أحيانا، فهذا التوجه ينطلق من فكرتين:

الفكرة الأولى: إن منطق التأويل والإلزام القائم على خلق قواعد قانونية جديدة أو مبادئ عامة للقانون، يبقى اختصاصا أصيلا للمشرع وللقضاء، فكيف يمكننا أن نتصور الطابع الإلزامي لفقه الإدارة الضريبية والمؤثر في التنظيم القانوني، والنزاع يكون ناشئا بين طرفين أحدهما الإدارة الضريبية؟

للإجابة على هذا التساؤل نقول إن القاعدة القانونية خلقت، أولا من أجل تنظيم العلاقة بين طرفي المعادلة الجبائية، وثانيا، لحفظ التوازن بين مصلحتين متعارضتين، والذي يعمل القاضي على ضمان تحقيقه، لا النظر في نازلة محددة بأهواء وإملاءات أحد الأطراف المتنازعة، وعليه ففقه الإدارة الضريبية لا يمكن تصوره كقواعد قانونية تدخل في الهرمية الدستورية، وتتسم بالعمومية والتجريد.

إن كثرة القوانين الضريبية من خلال التعديلات السنوية لقوانين المالية، والترسانة الإدارية التي تواكبها، تجعل الإدارة الضريبية متحكمة بشكل كبير في صناعة القرار الضريبي، الشيء الذي يثير شكوكا كثيرة حول مسألتين مهمتين، عمل المشرع على تحقيق مبدأ الأمن القانوني، كجزء لا يتجزأ من مبدأ الأمن الضريبي هذا الأخير الذي يجب أن تتظافر جهود كل المتدخلين في حياكة القرار الجبائي على العمل على تحقيقه.

[340] **Laurence Vapaille,** la Doctrine administrative fiscale, op, cit, p :212
[341] **Laurence Vapaille,** la Doctrine administrative fiscale, op, cit, p :212

وينضاف إلى ما سبق ذكره إشكالية أخرى ترتبط بغياب قواعد قانونية ضريبية أحيانا لتكييف وضعية جبائية معينة، أي غياب الأساس الذي من خلاله تشتغل إدارة الضرائب، حيث تجتهد في إيجاد الحلول، فهل يعتبر هذا الفقه تصرفا قانونيا له طابع إلزامي؟

نقصد من خلال هذه الفكرة، الحالات التي تبحث فيها الإدارة الضريبية عن نظريات تستنبطها من القانون المدني أو بعض المبادئ العامة للقانون التي رسخها الاجتهاد القضائي، في هاته الحالة تعمل الإدارة الضريبية على تبني توجهات معينة يعمل القاضي الإداري على مسايرتها، وتصبح ذات طابع إلزامي بالنسبة للخاضعين للضريبة وحتى بالنسبة للإدارة الضريبية، ومنها ما يتم رفضه.

وبالتالي فهنا على الرغم من أن الدور الإنشائي للقاضي الإداري، وكون أن فقه الإدارة الضريبية غير ملزم للقضاء فإما أن يأخذ به أو يستغني عليه، نجد ضمنيا أن الإدارة تلعب دورا مهما في هذه الحالة في خلق قواعد قانونية يؤشر عليها القاضي الإدراي فيصبح لها طابع الإلزام.

وبناء عليه يمكن القول إن فقه الإدارة الضريبية متى راعى حفظ التوازن بين طرفي المعادلة الجبائية، كانت له قوة اقتراحية يعمل القاضي والمشرع على تبنيها في شكل قواعد قانونية جديدة؛ ومتى خالف وأخل بالتوازن وحاد عن مبدأ المشروعية، كلما اتسم عمل الإدارة بانحراف في استعمال السلطة، يفتح المجال للمتضرر من هذه التصرفات الحق في طلب تعويض عن خطأ المصالح الضريبية.

الفرع الثاني: آثار وانعكاسات فقه الإدارة الضريبية

على الرغم من أن الفقه الإداري يندرج في إطار اللاقانون، فهو يمكنه مع ذلك أن يحدث آثاراً تترتب عنها انعكاسات يمكننا في هذا الصدد تقسيمها لاثنين: التأثير على العلاقات بين الإدارة والملزمين من جهة و حجيته بالنسبة للإدارة.

الفقرة الأولى: الآثار على العلاقات إدارة / ملزمين

قبل النظر في الآثار القانونية لفقه الإدارة الضريبية، من الواضح أن مجرد قراءة هذه الوثائق نستشف أنها تعتمد على شكل خاص باستخدام مصطلحات قانونية وبصياغة فنية ذات خصوصية محددة وتهدف، ليس فقط لإعطاء "قوة قانونية إلى نص" معين ولكن أيضا "وضع أساس وشروط مسلم بها من طرف الخاضعين للضريبة".

وبعبارة أخرى، يساهم فقه الإدارة الضريبية بطريقة ملموسة وعملية، في تنظيم العلاقات بين الإدارة والملزمين، لأنها تجعل من الممكن وضع قواعد اللعبة واتخاذ قرار في حالة الخلاف بين الطرفين، وبهذه الطريقة، يصبح للفقه الإداري الأولوية على النصوص الضريبية القانونية منها والتنظيمية نفسها.

ولمحاولة تعميم وتوحيد التشريعات الضريبية التي تعرف توسعا وتغيرا مستمرا، فإن المذكرات المصلحية والدوريات تتطرق إلى جميع جوانب وكيفية تدبير الضريبة، مما يجعلها بالضرورة أداة معلومات أساسية لفهم النصوص الضريبية بهدف التوصل إلى معنى وغاية المشرع في هذه المسألة.

يوضح هذا إذا، دور المذكرات والدوريات حيث لا ينتظر صدورها أعوان الإدارة الضريبية فقط، بل أيضا المتخصصون في الميدان الضريبي، لمعرفة التفسير الذي تقدمه الإدارة للقواعد الضريبية الجديدة والمتضمنة في القانون المالي، وحتى لمعرفة طريقة حساب الرسوم المستحقة لخزينة الدولة، ولتجنب أي تشكيك في فرض الضرائب على الملزمين بالضريبة خلال المراقبة الضريبية.

ويتعلق الأمر إذا، بالنهج الوقائي لتجنب المخاطر الضريبية، التي تنتج عن تطبيق طريقة أخرى، غير تلك التي تدعو إليها إدارة الضرائب في المذكرات و الدوريات.

على الرغم من حقيقة أنها خالية من المادة المعيارية، تحتل المنشورات مكانًا وسيطًا بين نصين لهما نتائج قانونية، بعضها ينصرف إلى توضيح وتفسير القواعد القانونية ذات النطاق العام وغير

الشخصي، والبعض الآخر يتناول الحالات التي هي أكثر أو أقل تحديدا والتي هي محددة لظروف أو حالات معينة.

في حقيقة الأمر، فالفقه الإداري يعمل على تحقيق وظيفتين أساسيتين: وظيفة الحصول على المعلومات، ووظيفته كمنشئ للحقوق. وهكذا، فإن الإدارة الضريبية، من ناحية، تسعى من خلال فقهها، لإحاطة أعوانها وعموم المواطنين، تفسيرها للقانون الضريبي. هذه هي وظيفة تقديم المعلومات. لكن من ناحية أخرى، يلعب الأخير دورًا آخر باعتباره ذو مضمون قاعدي ومنشئ لحقوق، في أنظمة ضريبية معينة.

في فرنسا، كمثال، فالمدونة العامة للضرائب تنظم بعض الآثار لفقه الإدارة الضريبية في الفصول L80B L80A ل LPF حيث تم تقنين هذا الفقه ضمن النصوص التشريعية لتلافي تلك التحولات التي تعرفها الإدارة على مستوى عملها، ولتفادي كل انحراف في استعمال السلطة حيث تلتزم الإدارة الضريبية باحترام فقهها الإداري تحقيقا للأمن القانوني والضريبي المنشود [342]. بينما في المغرب، ففقه الإدارة الضريبية يلتزم بلعب دور محدد على مستوى تقديم المعلومات في ظل غياب أي سند تشريعي في المدونة العامة للضرائب يعطي أثرا قانونيا منشئا للحقوق.

يمكن القول إذا، بالنظر لطبيعتها على مستوى نشر المعلومات الضريبية، فالدوريات والمذكرات لها في آخر المطاف هدف تأمين التطبيق المنظم للقانون الضريبي والوقوف أمام التعقيد وحركية المقتضيات الضريبية التي تتغير كل سنة بموجب قانون المالية.

تحليل آخر يمكن أن نسوقه في ضوء هذا النقاش الضريبي الذي بدأت من خلاله الدوريات تعرف تزايدا عبر الإجابات على مختلف الإشكاليات المطروحة على الإدارة الضريبية، مما يقودنا إلى إعطاء وجه آخر للفقه الضريبي من خلال تأثيره على الخاضع للضريبة.

---

[342] **Jean-Pierre DARRIEUTORT,** le juge et la doctrine administrative, RFFP « la doctrine administrative fiscal n° :75, septembre 2001 LGDJ, p :23

Michel Bouvier, la doctrine administrative en droit fiscal : entre droit et politique, RFFP « la doctrine administrative fiscal n° :75, septembre 2001 LGDJ, p : 87

وعموما لا بد من العمل على تقنين فقه الإدارة الضريبية كآلية لتنظيم العلاقة بين الإدارة والملزم، حيث تلزم الإدارة بفقهها واجتهادها، وتتجنب التضارب على مستوى عملها التفسيري من جهة، وتبعا لذلك كل مساس بحقوق وحريات والأفراد من جهة أخرى.

الفقرة الثانية: التأثير القانوني للفقه الإداري على الخاضع للضريبة:

على الرغم من خلوه من أي مضمون قاعدي، يتضمن فقه الإدارة الضريبية آثارا قانونية لها نتائج قانونية بشكل مباشر على الخاضع للضريبة، فالفقه منشئ لحقوق لأنه ليس فقط مرجع يحدد ويعرف الحقيقة، لكن يضيف أيضا ولادة لتلك الحقيقة من خلال تبيان التصرفات و أفعال الخاضع للضريبة [343] .

من أهم التأثيرات الأساسية للفقه الإداري ونفاذه لأسباب من أبرزها:

- السلطة التي تعطى للإدارة في تفسير النصوص الضريبية،
- النتائج على استقرار الأمن القانوني.

زيادة على ذلك فنفاذ الفقه هو سؤال لاستقرار الأوضاع الجبائية، والتماسك الفكري والانصاف[344]. هذه الوضعية ينتج عنها تحول عميق للإدارة الضريبية التي تنتقل من تفسير النصوص القانونية إلى إنتاج قاعدة فقهية التي يصبح لها نفس قوة وقيمة القانون[345].

وخلاصة القول، ما الذي تبقى من الخصوصية أمام كل ما تم استخلاصه من حقيقة النشاط الضريبي؟ حيث لا زال العديد من الباحثين يعتبرها ميزة للنشاط الضريبي لإعفائه من الخطأ والمساءلة، إن تلك النوعية للنشاط الضريبي المتمثلة في الطبيعة الاقتصادية المالية الصرفة للنشاط الضريبي هي العنصر الوحيد الذي يعطي تلك الصبغة الاستثنائي للنشاط الضريبي، لكن وكما سبق الذكر لا يمكننا الحديث عن الاقتصادي في انفصال عن القانوني، وعليه فكل تصرف مهما كانت

[343] **André Barilari,** la doctrine administrative : interpretation ou réorchestration ? RFFP « la doctrine administrative fiscal n° :75, septembre 2001 LGDJ, p :44-45
[344] **André Barilari,** la doctrine administrative : interpretation ou réorchestration ? op, cit, p :43
[345] **Michel Bouvier,** la doctrine administrative en droit fiscal : entre droit et politique, op, cit, p :88

نوعيته وطبيعته يجب أن ينضبط للوحدة المنسجمة المتكاملة للنظام القانوني لا القول باستثنائها كالكترون حر في سماء هذا النظام، وحتى لو كان كذلك فإنه لا يمكن أن يحيد عن المرتكزات التي تقوم عليها الدولة، فالدولة وجدت أولا من أجل التنظيم والضبط، وبالتالي لا يمكن لأي تصرف مهما كانت قيمته أن يسمو عن المبدأ الذي تقوم عليه الدولة الديموقراطية الحديثة.

وعليه فإذا كان الفقه والقضاء لعبا أدوارا كبرى في تحليل التصرف الضريبي سواء كان تشريعيا أو إداريا، فكيف سيعمل قاضي المسؤولية في تكييف هذه النتائج واستثمارها لبناء معالم المسؤولية الإدارية الضريبية وإعطاء هوية لها؟

الفصل الثاني

تحولات القضاء الإداري

في محك خصوصية المادة الضريبية:

نحو رسم لمعالم واضحة لأساس المسؤولية الإدارية الضريبية

لا مراء أن، التطور الذي عرفته نظرية المسؤولية الإدارية، بشكل عام، باعتبارها نظرية قضائية تمتح أصولها وقواعدها من المسؤولية المدنية، ستدفع بالخاضع أولا والقاضي الإداري ثانيا للتفكير في تمديد هذه النظرية والقبول بها في المجال الضريبي.

لكن هذا الأمر لن يتحقق بسهولة حيث سيجد القاضي نفسه أمام محك إشكالية خصوصية النشاط الضريبي والمادة الضريبية عموما، والتي ترتبط بدورها بتطور وظائف الدولة والتحولات التي تعرفها، اقتصاديا سياسيا واجتماعيا، التي تجعل من الموارد الضريبية أساس النظام المالي للدولة، ويعطي نوعا من الحماية الاستثنائية والسيادية لهذا المرفق، فكيف سيواكب إذا تلك التجاذبات الفقهية التي سبق الوقوف عندها؟ وكيف سيستثمرها لوضع معالم واضحة تعمل على بناء أساس للمسؤولية الإدارية الضريبية؟

ولا يتوقف الأمر عند هذه الحدود فقط، بل يُعزى هذا الاعتراف والبناء أيضا إلى مدى استقلالية القضاء، كما تثار مسألة غياب ثقافة التقاضي -لدى الأشخاص طبيعيين كانوا أو معنويين- المتمثلة في فكرة مقاضاة المرافق العمومية. علاوة على ذلك، يقتصر الملزم وفي غالبية الأحيان فقط، على سلوك مسار المنازعة الضريبية وذلك من خلال دعوى الاسترداد أو استرجاع الدفع الغير المستحق.

ومما لا شك فيه أن تتبع تطور المعيار القضائي لأساس المسؤولية الضريبية، لن يتم بمعزل عن دراسة مسار مسؤولية السلطة العامة، في كافة المرافق، بهدف البحث في:

أولا: في حقيقة الاستثناء الذي تعرفه الإدارة الضريبية، بإعفائها من تقديم تعويض عن الأضرار الناشئة عن أعمالها غير المشروعة.

ثانيا: باعتبار المسؤولية الضريبية ضرورة تسهم في تخليق وتوجيه نشاط الإدارة الجبائية وإعادة الثقة لمرتفقيها من جهة، والعمل على أداء خدماتها على أحسن وجه، من جهة أخرى، ضمانا للجودة المنشودة.

بناء على ذلك واحتراما للقواعد المنهجية، في إيجاد معيار يؤسس لمسؤولية المصالح الضريبية وجب علينا اعتماد النماذج المقارنة، وفي مقدمتها النموذج الفرنسي لأنه من جهة أولى، يعد المغرب ابنا بارا لهذا النموذج سواء على مستوى التنظيم المؤسساتي للقضاء الإداري -على الرغم من عدم استكمال بناء هذا الصرح- ومن جهة ثانية، فقد عرف هذا النموذج تطورا مهما في مجال المسؤولية الإدارية وذلك في ظل معياري الخطأ الجسيم والخطأ البسيط، اللذين يجب البحث في مدى كفايتهما بالقول بإقرار مسؤولية المرفق الضريبي.

المبحث الأول: أساس المسؤولية الضريبية: مخاض الولادة وحقيقة بناء الأساس

إن الحديث عن تحديد أساس أو معيار يتخذه القاضي الإداري، في ترتيب مسؤولية الدولة عن أعمال المرفق الضريبي، يقودنا إلى تتبع مسار تطور هذا الأساس، بهدف الوقوف على أبرز تحولات الاجتهاد القضائي المساهمة في بناء أساس محدد لمسؤولية المصالح الضريبية.

وأول ما يتبادر إلى الذهن هو التساؤل حول المنهجية التي سيسلكها القاضي الإداري للاعتراف بانعقاد مسؤولية الإدارة الضريبية في مرحلة أولى، حيث إن هذا الأمر سيعرف لا محالة مخاضا لإخراج هذا المولود لحيز الوجود (المطلب الأول)، ثم ينتقل الأمر إلى البحث في حقيقة وهوية هذا المولود ومدى كفاية الآليات التي سيسلكها لرعايته ونموه واستكمال نضجه (المطلب الثاني).

المطلب الأول: المسؤولية الضريبية: مسؤولية استثنائية ومقيدة

مما لا ريب فيه أنه منذ الاعتراف باستقلالية نظرية المسؤولية الإدارية عن المسؤولية المدنية، والقضاء الإداري يتحدث عن مسؤولية السلطة العامة بشكل مقيد وغير مطلق، وهذا هو السبب الحقيقي الذي أعطاها هذه الاستقلالية، لكن على الرغم من ذلك، فقد دأب العمل القضائي على ترسيخ القواعد الضابطة لانعقاد هذه المسؤولية.

لكن ما يثار في هذا الشأن، هو أن القاضي الإداري، وإن أسس لهذه النظرية على مستوى العديد من المرافق، فإنه كان يستثني مرافق عديدة وتصرفات بعينها من المساءلة عن الأضرار التي

تلحقها بالأشخاص، ومن بينها المرفق الضريبي، مرفق الشرطة ...، حيث كان ينظر لمثل هاته المرافق العمومية أنها ذات طابع سيادي، وتكتسي خصوصية على مستوى أعمالها.

لكن بتطور وظائف الدولة والمطالب الداعية لبناء دولة القانون، ورفع الحماية التي كرسها القضاء الإداري لبعض المرافق العمومية -بهدف تأمين استخلاص الدولة لمواردها المالية- بدأ القضاء الإداري يتخلى عن لا مسؤولية الدولة عن أعمال هاته المرافق، حيث أقر أولا بضرورة تحمل الإدارة الضريبية لتبعات أخطائها التي تلحق أضرارا بالأشخاص، لكن هذا الأمر كان يتخذ طابعا استثنائيا من خلال جملة من الشروط(الفرع الأول)، ورغم تزايد الدعاوى في هذا الشأن حاول القاضي الإداري أن يطور من أساسه الأول دون الحد من الطابع المقيد لهاته المسؤولية(الفرع الثاني).

الفرع الأول: مسؤولية المصالح الضريبية من الاعتراف إلى الطابع الاستثنائي.

لقد ارتبط المرفق الضريبي بطابع السيادية، حيث شكل هذا المفهوم حجر عثرة أمام الاعتراف بمسؤولية السلطة العامة، من خلال إعفاء المصالح الضريبية من تحمل الأضرار اللاحقة بالخاضع للضريبة. وقد تم اعتماد مبررات لذلك تمثلت في خصوصية المادة الضريبية، من حيث ذاتية القانون المنظم لها، وطبيعة الأعمال والأنشطة التي تقوم بها الإدارة الضريبية، ثم هاجس الكلفة المالية لدعوى التعويض كمعيق للتنمية الاقتصادية.

وهكذا فقد اعترف الاجتهاد القضائي المقارن بداية؛ بضرورة التخلي عن لا مسؤولية الدولة عن أعمال الإدارة الضريبية، وبدأ يعترف بهذا النوع من المسؤوليات على الرغم من التضييق الكبير من نطاق انعقادها (الفقرة الأولى)، ثم عمل جزئيا على تطوير هذا المعيار لكن لم يكن إلا في ظل التقييد والاستثناء (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: من لامسؤولية المرفق الضريبي إلى التأسيس للمسؤولية الضريبية:

لقد عمّر مبدأ لا مسؤولية الدولة عن التصرفات التي تقوم بها بعض المرافق لعقود طويلة، لكن التطور الذي بدأت تعرفه العديد من الدول المتقدمة على مستوى المبادئ الدستورية المتضمنة في الوثيقة الدستورية، والتي بدأ الاجتهاد القضائي يعمل على حمايتها، بإقراره لمبادئ عامة للقانون تسهم في ترسيخ دولة القانون.

وقد تمثل ذلك في تنزيل هاته المفاهيم على مستوى المنطق القضائي، الذي تبنى عليه الأحكام والقرارات القضائية، وهكذا فقد بدأ القطع مع مبدأ لا مسؤولية الدولة عل مرافقها التي كانت تعد مرافق سيادية؛ على مستوى مساءلة مرفق الشرطة حيث أقر مجلس الدولة الفرنسي في قراره الشهيرTomasoGrecco، بضرورة التخلي عن استثناء أعمال الشرطة من المسؤولية عن الأضرار التي تلحقها بالمواطنين، وقد انعكس هذا الأمر على الميدان الضريبي أيضا، حيث بدأ يتساءل بعض الفقه عن إمكانية مساءلة الإدارة الضريبية على غرار مساءلة باقي المرافق العمومية[346]، لكن الإدارة الضريبية كانت مصرة على استثنائها من المساءلة حيث جاء في إحدى مذكراتها في قرار لمحكمة الاستئناف الإدارية بالرباط في قضية "سعيد لخضر" في أسباب الاستئناف ما يلي:" .... وحيث عابت المديرية العامة للضرائب على الحكم عدم جوابه على دفوعها المثارة وحججها المنتجة فيما يتعلق بتواتر قضاء محكمة النقض على رفض طلبات التعويض في المنازعات الجبائية"[347]. لكن القاضي الإداري الفرنسي كان له رأي آخر، حيث اعترف لأول مرة بخطإ الإدارة الضريبية الموجب للتعويض عن الأضرار اللاحقة بالمتعامل أو المتعاملين معها، لكن قد ثار خلاف بخصوص القرار التأسيسي لمسؤولية الإدارة الضريبية بين قرار compagnie générale parisienne des tramways و قرار Domoreuil، لكن ما استقر عليه

[346]**Laurent Barone,** la responsabilité de l'administration fiscal, LPA ; 31 décembre 1999 ; n° :261 responsabilité administrative, p :4 et s.

[347] قرار صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط عدد: 1654 بتاريخ: 2013/4/24 ملف رقم:9/12/384 و 9/12/421 و 9/12/422 محمد سعيد لخضر ضد المديرية العامة للضرائب ومن معها.

الفقه، والراجح هو أن قرار compagnie générale parisienne des tramways سنة 1913[348]، يعد القرار الذي قطع مع مفهوم لا مسؤولية الدولة عن أعمال الإدارة الضريبية، وقد شكل بذلك قيدا على حرية الإدارة الجبائية، في تصرفاتها وقراراتها. وبذلك بدأ الحديث عن الحد من سلطة وتسلط الإدارة الضريبية - إن صح التعبير - في علاقتها بالمتعاملين معها. لكن ماهي حدود هذا الاعتراف؟

أولا: تجاذب معيار الجسامة الاستثنائية بين الخطإ والضرر

لقد توالت القضايا المعروضة أمام القضاء الإداري الفرنسي في مجال مسؤولية الإدارة الضريبية وهكذا ففي قضية Demoreuil بتاريخ 1 يوليوز 1927، التي يعتبر بعض الفقه أنها أسست لمسؤولية المصالح الضريبية[349]، وقد جاءت في إطار الحركية التي عرفها القضاء الإداري الفرنسي في التخلي عن الحماية التي تعرفها بعض المرافق ووصفها بالطابع السيادي، حيث إن التخلي عن لا مسؤولية الدولة عن نشاط مرافق الأمن ومرفق الشرطة، حيث رأى مفوض الحكومة Romieu أنه يجب مقارنة تلك الدرجة التي تحتلها بعض المرافق بالمقارنة مع المرافق الأخرى ومن بينها المرفق الضريبي، حيث يرى Maryse Deguergue إنه لا يمكن أن يكون النشاط لضريبي أكثر من نشاط مرافق أخرى وفي مقدمتها مرفق الشرطة[350].

وقد اعتمد القاضي الإداري في هذه القضية معيارا محددا لهذا النوع من المسؤولية الإدارية، إذْ لم يتم الاكتفاء فقط بالعناصر المتمثلة في الخطأ والضرر والعلاقة السببية، بل تم اعتماد معيار قيَّد من مجال هذه المسؤولية وجعلها مسؤولية استثنائية.

وعمل القاضي الضريبي، في هذا القرار، على تبني منهجية تمثلت في اعتماد معيار الخطإ ذي الجسامة الاستثنائية لأول مرة، دون الضرر المترتب، حيث جعل من إقدام الإدارة المكلفة باستخلاص

---

348 C.E, 21 février 1913, affaire compagnie parisienne des tramways, Lebon, p : 248 cité par : **Noel CHAHID-NOURAI**, vers un assouplissement de la responsabilité des services fiscaux, conclusions sur conseil d'Etat, section, 27 juillet 1990 , M. Yvon Bourgeois, RFDA 6 (5), Sept,Oct, 1990

349 **Manuel CHASTAGNARET**, De la responsabilité fiscale, responsabilité de l'administration fiscale et responsabilité solidaire des tiers , op cité; p :156 .
Michel Paillet,

350 **Maryse Deguergue,** jurisprudenceet doctrine dans l'élaboration du droit de la responsabilité administrative, préface de Jacqueline Morand-Deviller, bibliothèque de droit public Tome 171, librairie générale de droit et de jurisprudence, EJA Paris 1994. p :165

الضريبة على بيع منقول له دون تبليغه بإنذار مسبق خطأ ذو جسامة استثنائية فسلوك إجراء من إجراءات التحصيل الجبري يفرض تدرجا عبر مساطر تخول للملزم ضمانات لأداء ما بذمته وفي ذات السياق يعطي للإدارة مجالا للإدارة لتجنب مخاطر الوقوع في أخطاء قد تكلفها تعويضات مهمة للمتضررين من تصرفاتها [351].

وجاء في حيثيات القرار ما يلي: "حيث إن الوقائع التي يشتكي منها الطاعن تشكل من جهة المرفق العمومي المكلف بتحصيل الضرائب المباشرة، خطأ ذو جسامة استثنائية من شأنه أن يرتب مسؤولية الدولة[352]، ..."

على العموم، يلاحظ أن الاجتهاد القضائي في هاته الفترة يعاقب الإدارة الضريبية، إما على الخرق السافر لقاعدة قانونية أساسية[353]، كما جاء في قضية Demoreuil[354]، حيث تم اعتبار أن مسألة عدم احترام تدرج إجراءات التحصيل خطأ يرتب مسؤولية المرفق الضريبي، الأمر نفسه في قضية Beauville حيث تم الحجز دون إذن من القاضي[355]، ثم قضية Gillard حيث تم حجز منقول بشكل مسبق[356].

---

[351] L'arrêt Demoreuil qui permit au conseil d'état de se prononcer sur une demande de réparation présentée par un contribuable s'étant vu notifier une vente mobilière sans commandement préalable, en ces termes :« *considèrant que les faits dont se plaint le requérant ont, en effet, constitué de la part du service public du recouvrement des contributions directs une faute d'une gravité exceptionnelle, de nature à engager la responsabilité de l'Etat, il ne saurait être alloué au requérant, qui n'a éprouvé aucun préjudice d'ordre matériel, puisqu'il n'a pas été procédé à la vente des meubles, d'autre réparation, que la mise à la charge de l'Etat des dépenses exposées devant le conseil d'état.* »cité par: Manuel CHASTAGNARET, de la responsabilité fiscale, op ; p : 156.

C.E, Demoreuil, 1 juillet 1927.[352]

C.E, Lorin et Liénard, 17 juillet 1931.

C.E, Laroque, 8 juillet 1932.

C.E, Picketty, 13 juin 1934 .

Cité par :**Maryse Deguergue,** jurisprudenceet doctrine dans l'élaboration du droit de la responsabilité administrative, op, cit, p :165

[353]**Georges DESMOULIEZ**, la responsabilité du fisc, op ; p : 193

[354]**Pierre Tifine**, droit administratif français –sixème partie- chapitre3 : conditions d'engagement de la responsabilité de l'administration : revue générale du droit on line , 2013, numero 4760 - www .revuegeneraledudroit.eu\?p=4760

[355] Beauville : saisie sans l'autorisation du gouverneur, cité par : **Georges DESMOULIEZ**, la responsabilité du fisc, op ; p : 193

[356]Gullard : saisie effectuée à tort sur un mobilisé, cité par **: Georges DESMOULIEZ,** la responsabilité du fisc, op ; p : 193

وقد يكون أيضا هذا الخرق سببا في مضاعفات تتمثل في سوء فهم حقيقة الوقائع[357]، حيث إن الإدارة لا تنتبه للإجراءات التي تقوم بها وتستمر في متابعة إجراءات التحصيل، والتي تكون مبنية على تصرفات غير مشروعة منذ بدايتها مما يجعل الضرر يتفاقم بشكل كبير.

لقد عمل القضاء الإداري بداية؛ على اعتماد التدرج في تبني معيار واضح يؤسس لانعقاد مسؤولية المرفق الضريبي، وهكذا نجده يعتمد عبارة الخطأ الجسيم جسامة استثنائية Exceptionnelle gravité.

وقد استند القاضي الإداري في هذا القرار وهو يوضح لنا انعقاد تلك المسؤولية على ما يكتسيه نشاط الإدارة الضريبية من تعقيد وأعمال ذات طابع تقني، ونتيجة لذلك، ظل متشبثا إلى حد ما بطبيعة نشاط المرفق الضريبي، والصعوبات التي يعرفها المرفق مقارنة بباقي مرافق الدولة، إضافة إلى أن المرفق الضريبي يتعلق باستخلاصه لأموال عمومية تؤثر بشكل كبير في مالية الدولة، ولدوره الحيوي في تمويل خزينتها. لكن هذا الأساس يطرح تساؤلات عديدة، الهدف منها تحليل منهجية القاضي الإداري في بناء هذا الاجتهاد.

فالسؤال الأول الذي يفرض نفسه بإلحاح في هذا السياق هو المقصود بالجسامة الاستثنائية في نظر الاجتهاد القضائي؟ أي كيف يمكننا أن نقيس تلك الجسامة؟ ثم لماذا الجسامة الاستثنائية؟ وأخيرا كيف يمكننا قراءة المبررات التي قدمها القاضي الإداري على أنها جاءت بهدف حفظ التوازن بين طرفي المعادلة الجبائية؟

يرى الأستاذ George DESMOLIEZ في أطروحته المعنونة ب"المسؤولية الضريبية" أنه:"من الصعب إعطاء فكرة محددة ودقيقة عن هذا المفهوم فالقاضي الضريبي يضع نفسه كقاضي بحكم

[357] Arrêt Demoreuil : méconnaissance d'une proposition de remise ; Beauville : poursuites pour imposition déjà acquitée, cité par : **Georges DESMOULIEZ,** la responsabilité du fisc, op ; p : 193

الواقع، ويناقش كل حالة على حدة، وعليه فإذا كنا نثني على تبني مرونة قريبة من الواقع ومن قواعد الإنصاف بالنسبة للقضاء، فهذا الأمر لم يكن مقبولا لدى الفقه[358].

فالمقاربة الفقهية لهذا الموضوع تعبر عن رفضها التام والمتمثل في غياب معيار صارم ومحدد(...) والذي لا يثير شكوك، وبالتالي فهذا الأمر، يثير صعوبات تكمن في تفاقم هذا الإشكال، لأنه كيف يمكن قياس خطأ بمجرد أن يتم انتهاك حق أو خرق قاعدة ضريبية؟ فالقاضي الإداري يرى أن ينظر فيه بحكم انطباعه العام من جهة وبالنظر لجسامة العواقب والنتائج المترتبة عن هذا الخطأ من جهة أخرى"[359].

ويرى الأستاذ Blavoet أن فكرة "الجسامة غير العادية " يرددها مجلس الدولة الفرنسي في كثير من قراراته، إلا أنه لم يتم تحديدها بدقة، إذ ليس هناك معيار معين، لتحديد ما هو عادي وما هو غير عادي[360]، وبذلك يعرف الشيء غير العادي: هو الذي لا يتطابق مع ما هو متعارف عليه ومألوف به، في المعنى المشترك، والأعراف المتداولة[361].

وقد قدم القاضي الإداري إشارات لتعريف هذا المفهوم، من خلال بعض الأحكام والقرارات، حيث يقصد بالخطأ الجسيم جسامة استثنائية، "الخطأ الذي يؤدي إلى ضرر كبير يتجاوز المألوف الذي يرتكبه شخص عادي"[362]، لكن يبقى هذا المعيار غير واضح ويفتح المجال للسلطة التقديرية للقاضي الإداري لتصنيف تلك الأخطاء، زيادة على ذلك فإن القرارات القضائية لم تعمل على تحديد الأعمال التي يعتبر خرقها خطأ جسيما جسامة استثنائية، وتلك التي لا يتحقق فيها هذا الشرط.

---

[358]**George DESMOLIEZ**, la responsabilité du fisc, thèse présentée et publiquement soutenue devant la faculté de Droit de Montpellier, imprimerie l'ABEILLE, p :192

George DESMOLIEZ, la responsabilité du fisc, op,cit, p :192[359]

[360]**حماد حميدي**، المسؤولية الإدارية، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس كلية العلوم القانونية ولاقتصادية والاجتماعية، الرباط، السنة الجامعية: 1989/1988، ص: 348

[361]**Blavoet**, de l'anormal devant les hautes juridictions civile et administrative, J.C.P, 1946 I 560

Cité par :348 **حماد حميدي**، المسؤولية الإدارية، مرجع سابق، ص:

[362] حكم المحكمة الإدارية بمراكش رقم: 827 الصادر بتاريخ: 25 يوليوز 2013 ملف رقم: 557-1914-13 .

حكم المحكمة الإدارية بالرباط رقم: 1120 الصادر بتاريخ: 07 أبريل 2015 ملف رقم: 814-7112-2014 .

وفي نظرنا فتحليل مفهوم الجسامة الاستثنائية ينقسم إلى شقين:

الجسامة ويمكن أن نقصد بها درجة تأثير الخطأ على الوضعية المادية والمعنوية للملزم، وهذه الدرجة غير قابلة للقياس بمؤشرات دقيقة بل تبقى في إطار التقدير.

واقتران الاستثنائية كنعت متعلق بالجسامة يحيل إلى أن درجة التأثير في هذا السياق تتجاوز ما هو عادي ومألوف، لكن يلاحظ أن عبارة "الاستثنائية" تزيد المفهوم تعقيدا لأنها لا تعطيه قيمة قابلة للقياس، وبالتالي فإذا كان مفهوم الجسامة نسبي إلى حد ما، وبدوره يحيل إلى اللامألوف وغير العادي فمفهوم "الجسامة الاستثنائية" سيظل مفهوما غامضا، ويفتح الباب على مصراعيه أمام القاضي أو الإدارة لإعمال سلطتها التقديرية في ترتيب مسؤولية المصالح الضريبية، وبذلك فلا يمكّن هذا المعيار من تحديد التصرفات التي يمكن أن تشكل خطأ وتلك التي لا يمكن أن تكون كذلك.

وعموما فبتطبيق هذا المعيار في المجال الضريبي يمكننا من القول إنه، كلما كان حجم الضرر كبيرا وغير عادي كلما تحدثنا عن مسؤولية ضريبية، وبالمقابل فغياب هذا الشرط يعفي الإدارة من كل مسؤولية.

وما يمكن إجماله من خلال هذه المعطيات هو أن هذا المعيار لا يجعل من كل تصرفات الإدارة الخاطئة مرتبة لمسؤولية ضريبية، نظرا للشروط التي يجب أن تتوافر في الخطأ من حيث كونه خطأ جسيما جسامة استثنائية على حد تعبير العديد من الفقه[363].

ونسجل في هذا السياق أيضا، أن القاضي وإن كان ينحو إلى إقرار نوع من التوازن، فهذا لم يكن بالشكل المطلوب، فدرجة هذا التوازن لم تؤخذ بمفهوم المساواة بل بمعيار أفضلية طرف على حساب طرف آخر، وذلك بترجيح مصلحة الإدارة على مصلحة المواطن الملزم، وبالتالي يَرفع مستوى الحماية وتكريس السلطة للطرف الأول على حساب الثاني، فالقاضي الضريبي بامتناعه عن الإقرار

[363] نفضل استعمال عبارة الضرر الجسيم جسامة استثنائية لأن الخطأ لا يمكن وصفه بهذا النعت فالملاحظ أن هذا المعيار "الجسامة الاستثنائية يقيس الضرر لا يقيس الخطأ"، وهذا جاء واردا حتى في القرارات التي اعترفت بمسؤولية مرفق القضاء، حيث تم اعتماد معيار الجسامة الاستثنائية في ظل غياب خطأ القاضي ورتب المسؤولية بدون خطأ بل على المخاطر.

بالمسؤولية الإدارية والقبول بالتعويض عن كل التصرفات غير المشروعة للإدارة الضريبية، يرسخ لمكانة المرفق الضريبي كمرفق سيادي وله حماية استثنائية انطلاقا من المعيار القضائي، السائد آنذاك.

عموما، هذا التحليل يجعلنا نجزم أن القاضي الإداري لم يكن يهدف إلى بناء أساس للمسؤولية الضريبية، بالتأويل المنهجي الرصين الذي ينبني على حياكة القاضي للحكم أو القرار من خلال تفحص مشروعية التصرفات الضريبية، بل كان يبحث عن معيار لحماية الإدارة الضريبية.

حيث يُستشف من خلال هذا التأويل، أن القاضي الضريبي من خلال تبنيه لهذا المعيار كان يتوخى الحفاظ على الموارد المالية للدولة من جهة، وعدم فسح المجال أمام الملزمين لرفع دعاوى من هذا القبيل، نتيجتها واضحة وتتمثل في استنزاف أموال الخزينة.

وبناء عليه نخلص إلى أن هذا المعيار وإن شكل، في فترة معينة، تقدما في مجال إقرار مسؤولية الدولة عن الضرر الضريبي، فهو لم يحقق ذاك التوازن الذي نتوخاه في العلاقة الجبائية مما يجعله مختلا، ومغيبا للأمن الضريبي المنشود.

ويرى الأستاذ حماد حميدي في أطروحته، من خلال دفاعه عن ترسيخ الطابع الاستثنائي للمسؤولية الضريبية أنه: "يجب الحرص على ضمان تحصيل الضرائب، حتى لا تضيع حقوق الإدارة، إما بسبب التقادم، أو التهرب من الضريبة، لذا فإن الحكم على الإدارة وإعلان مسؤوليتها عن الأخطاء الناتجة عن ممارسة عملها في ميدان تحصيل الضرائب، يستلزم أن يكون الخطأ المنسوب إلى هذه الإدارة جسيما وواضحا وعلى درجة استثنائية من الخطورة"[364].

ويعزى ذلك بحسب جانب كبير من الباحثين، للضرورات التي تتطلبها الخزينة العامة، حيث إن الأعوان المكلفين بمهمة تحصيل الديون الضريبية ينبغي أن لا يشعروا أن مسؤولية الدولة يمكن أن تقاس بسهولة بسبب تصرفاتهم[365].

[364] **حماد حميدي**، المسؤولية الإدارية، م.س، ص: 145

[365] **حماد حميدي**، المسؤولية الإدارية، ن.م، ص: 145

وقد تبنى الأستاذ هذا الطرح بشكل واضح بالنظر إلى وضع آليات لضمان الموارد المالية، حيث إن إقرار المسؤولية يقود لا محالة إلى تقويض دعائم الدولة ماليا. ويمكن أن نستنتج في هذا السياق، أن هاجس الاعتراف بمسؤولية الدولة في هذا الإطار هو هاجس حماية المال العام.

وبقراءتنا لمجموعة من القرارات الصادرة عن القضاء الإداري المقارن وبعض المحاكم المغربية، وجدنا أن اعتماد القاضي الإداري لمعيار "الخطأ الجسيم جسامة استثنائية" يبقى محط تساؤل، فهل صحيح أن هذا المعيار يرتبط بالخطأ الذي ينطبق عليه هذا الوصف، أم بعنصر الضرر وبحجمه؟

نستشف من خلال تفحص القرارات المؤسسة لمسؤولية الإدارة الضريبية، أن القاضي الإداري جعل من الخطأ فقط شرطا انعقاد، لإمكانية مساءلة المصالح الضريبية عن إخلالها بأحد القواعد الضريبية وهكذا فالقاضي كان ينظر دائما لقيمة الضرر، وما يترتب عن خرق الإدارة الضريبية للواجبات الملقاة على عاتقها في تعاملها مع الخاضعين للضريبة، لأن عبارة " الجسامة الاستثنائية" توحي بأنه ليس كل خطأ هو موجب لمسؤولية ضريبية، بل الأمر يقترن بالضرر والعواقب الناتجة عن الأخطاء، التي تؤدي إلى إمكانية مساءلة الإدارة من عدمه، وهذا يجعلنا نجزم أن القاضي الإداري حينما استعمل عبارة الخطأ الجسيم جسامة استثنائية، كان يقصد بذلك حجم الضرر الذي يرتبط أكثر بعبارة "الجسامة". أي كلما كان حجم الضرر كبيرا كلما تم ترتيب المسؤولية الضريبية، وهكذا يصبح الضرر هو الغير المألوف والاستثنائي لا الخطأ.

ويمكن القول، إذن، إن اعتماد الخطأ بوصفه جسيما جسامة استثنائية تم اعتماده لكي يغض القاضي الإداري الطرف عن التركيز على عنصر الضرر، وحتى لا يعترف بالأضرار الناتجة عن أخطاء أخرى لا تتصف بهذا النعت والتي ترتب ضررا، وهنا يظهر لنا أن تبرير هاته القرارات يشوبه نوع من التساهل مع ممارسات الإدارة الضريبية.

إن هذا المعيار الذي أسسه القاضي الإداري على الخطأ نقرأه قراءة أخرى، تتمثل في كون أن الملزم بالضريبة يتحمل عبأين: يرتبط الأول بالضريبة كعبء من الأعباء العامة، أما الثاني فهو يتحمل

التبعات الناتجة عن أخطاء الإدارة الغير المتصفة ب"الجسامة الاستثنائية"، وهي أعباء يتفق الجميع على أنها لا تمت للقانون بصلة.

ومجمل القول إذن، إن القاضي الضريبي بدل أن يقوم بحل المعادلة الجبائية نجده يزيدها تعقيدا، لأن هذه الأخيرة تتضمن متغيرات عديدة تتجاوز الطابع المالي الصرف إلى أبعاد سوسيولوجية وسيكولوجية ترتبط بمفاهيم ذات بعد فلسفي من قبيل المواطنة، التنشئة الاجتماعية، الثقافة الجبائية.

وقد تطرق القاضي الإداري لهذه المسألة في قضية Barneyrat، واعتبر أن التراكم والتعدد الغير المبرر للأخطاء يمثل تجاوزا وتعسفا في استعمال الحق من طرف الإدارة الضريبية[366].

فمجلس الدولة الفرنسي يأخذ بعين الاعتبار تعداد الأخطاء، التي إذا أخذناها مستقلة عن بعضها البعض نجدها لا تشكل خطأ ذو جسامة استثنائية، لكن إذا نظرنا إليها مجتمعة فهي تسمح بوصفها بهذا المعنى[367]، وهنا يتأكد الطرح الذي تبنيناه في البداية والذي يقوم على اعتبار عنصر الضرر، الأساس الموجب لمسؤولية الدولة عن أعمال المصالح الضريبية في علاقته بالجسامة الاستثنائية لا شرط الخطأ.

وما يؤكد ذلك هو ما تطرق إليه بعض الفقه، في تقدير محكمة النقض الفرنسية لجسامة الخطأ، حيث اعتبر أن المسؤولية لا تنعقد فقط بالنظر إلى مجموع الأخطاء الضريبية، وإنما في ضوء مؤشرات أخرى مستقلة عن الخطأ ذاته، وهكذا فهي تتحقق من النتائج المترتبة على أعمال الإدارة لقياس جسامة الخطأ[368].

---

[366] Arrêt Barneyrat : 1- méconnaissance d'une demande de sursis ; 2- caractère incohérent et abusif des poursuites ; 3- retard apporté à la main levée de la saisie.

[367] Conclusions Deton, ss C.E. 21 juin 1935, Barneyrat , cité par : **Manuel CHASTAGNARET,** De la responsabilité fiscale. Op ; cit, p : 157.

[368] **محمد بيصة**، دعوى مسؤولية المصالح لضريبية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 92، ماي – يونيو 2010،ص: 45

وهكذا فقد اعتبرت أن: "طرق التنفيذ المتمثلة في الإكراهات والحجوزات التنفيذية لما للمدين لدى الغير المتخذة ضد الشركة يجب أن تقدر بكثير من التشدد بسبب النتائج الخطيرة التي يمكن أن تؤدي إليها"[369].

فتعدد الأخطاء أحيانا وتكرارها من طرف الإدارة، لم يعتبره القاضي الإداري خطأ جسيما ذو جسامة استثنائية بقدر ما ركز وشدد على النتائج الخطيرة، أي ما ترتبه هاته الأخطاء على وضعية الملزم الضريبي، والمقصود بذلك: "الضرر".

يتبنى الأستاذ M.Dupeyrouxنفس الطرحبنظره لمسألة العواقب المترتبة والتي اعتبرها منصفة ومنطقية، وأعطى مثالا بقضية Barneyrat[370] في القرار الصادر عن مجلس الدولة، حيث بين كيف أثر الضرر المرتكب من طرف الإدارة الضريبية على وضعية الخاضع للضريبة؟[371]وجاء في خلاصات مفوض الحكومة Detton : "أنه من بين الأخطاء هناك أيضا آثار تشكل تعسفا في استعمال الحق، يتسم ب: حجز كل تجهيزات الشركة والذي أدى إلى الشلل التام لها، وحول ذلك إلى كارثة أدت إلى مطالبة السيد Barneyrat بتصفية قضائية نظرا لتضخم مستحقات المدينين حيث لم يتوقف الأمر عند هذا الحد فقد قام المحاسب بإرسال إشعار لغير الحائز Avis à tiers détenteur للمصفي Léquidateur ...."[372].

هذا القرار يبين لنا أن القاضي في ترتيبه للمسؤولية كان يقيس حجم الضرر من خلال عبارات واضحة في منطوق القرار من قبيل: "كارثة أدت لتصفية قضائية"، "تضخم مستحقات المدينين"، ..... وبالتالي فالقاضي الإداري لم يكن يحصي الخطأ أو الأخطاء بقدر ما كان ينظر للضرر وهنا علينا الاعتراف بأن اختيار هذا المعيار لم يكن بالشكل الأنسب، فحيثيات القرار لا تتحدث عن الخطأ المتصف بالجسامة الاستثنائية، بل الضرر الذي يقترن بهذا الوصف، وهذا - في نظرنا - لا يمكن

[369] قرار محكمة النقض الفرنسية المؤرخ في 28 مارس 1960 قضية Tesson يتعلق بالأمر بإكراهات وحجوزات تنفيذية لما للمدين لدى الغير من أجل تحصيل مبالغ تفوق بكثير المبالغ المستحقة، أورده محمد بيصة ص: 45

[370] C.E. Arrêt Barneyrat. 21 JUIN 1935. Cité par : **Georges DESMOULIEZ.** Op, cit ; p : 190

[371] **Georges DESMOULIEZ**, la responsabilité du fisc, op, cit ; p : 193

[372] C.E. Arrêt Barneyrat. 21 JUIN 1935. Cité par : **Georges DESMOULIEZ**. op, cit ; p : 190

الإقرار به من طرف القاضي لأنه اعتراف ضمني منه، بعدم إحقاقه لمفهوم التوازن بين المصلحتين الغير المتكافئتين المتمثلتين في الإدارة والخاضع للضريبة.

ثانيا: الخطأ البين أو الواضح ذو جسامة خاصة:

لقد عرف التوجه القضائي مرحلة أخرى لم تخرج عن نطاق الطابع الاستثنائي للمسؤولية الضريبية، وكانت بشكل محدود في بعض التطبيقات[373]، حيث تم تبني معيار أو بالأحرى عبارة "خطأ بين أو واضح، وذو جسامة خاصة" La faute manifeste et d'une particulière gravité[374]، هذا المفهوم الذي تم استخدامه، في مرحلة ماضية، في مسؤولية المرافق الاستشفائية للأمراض العقلية والمرافق السجنية، دون مقارنة الإدارة الضريبية بمستشفى أو سجن[375]، ويجد هذا الحل تفسيره في معاينة كون المصالح الضريبية تتعامل مع أفراد تكتسي تصرفاتهم صعوبة خاصة، وبالتالي من الضروري الحرص على عدم السماح بتحريك مسؤولية المصالح الضريبية على أساس تعسفي[376].

أما بخصوص التوجه المغربي فيمكن الجزم، ولحدود كتابة هاته العبارات، بغياب معيار قضائي محدد على مستوى محكمة النقض[377]، على الرغم من بعض المبادرات على مستوى المحاكم الإدارية والتي يتم التصدي لها برفض الطلب على مستوى محكمتي الاستئناف الإداريتين.

---

[373] C.E, 30 octobre 1954, Murat , Rec , p :566, cité par :
Pierre Tifine, droit administratif français –sixème partie- chapitre3 : conditions d'engagement de la responsabilité de l'administration : revue générale du droit on line , 2013, numero 4760 - www .revuegeneraledudroit.eu\?p=4760.
C.E, 30 octobre 1959, ministre des affaires économiques, cité par : **M.CHASTAGNARET** ; op ; p : 157.

[374] **M.CHASTAGNARET**, de la responsabilité fiscale, responsabilité de l'administration fiscale et responsabilité solidaire des tiers ; op ; p : 157.

[375] **M.CHASTAGNARET,** de la responsabilité fiscale, responsabilité de l'administration fiscale et responsabilité solidaire des tiers ; op ; p : 157.

[376] **محمد بيصة**، دعوى مسؤولية المصالح لضريبية، م.س، ص: 44.

[377] في حديثنا مع رئيس قسم التوثيق بمحكمة النقض الدكتور حسن فتوخ أكد لنا بأن هناك قلة على مستوى القضايا التي تثيرمسؤولية الدولة عن أعمال الإدارة الضريبية مما يبرر غياب أساس واضح لمسؤولية المرفق الضريبي، وبالتالي فالأمر لا يتعلق بدور القاضي الإداري في بناء هذا الأساس بقدر ما يرتبط بغياب ثقافة مساءلة الإدارة الضريبية عن أخطائها،أضف لذلك أن الأمر قد يتم حله بالمحاكم الأدنى درجة، دون الوصول لمحكمة النقض اللهم من بعض القضايا القليلة والتي لا تسمح بوضع تصور واضح ومتكامل عن مسؤولية المرفق الضريبي.

اللهم من التوجه الذي تعترف به الوكالة القضائية للمملكة على مستوى تقاريرها، خاصة تقريري 2013 و 2015، واللذين ورد فيهما أن مسؤولية المصالح الضريبية تكون بناء على خطأ جسيم مقترن بصعوبات خاصة، هذا الأخير الذي سنتعرض له لاحقا على مستوى الأطروحة.

فمجال مسؤولية المرفق الضريبي إذا يعرف ندرة على مستوى المنتوج القضائي والقضايا الرائجة أمام المحاكم، سواء في المرحلة السابقة لإنشاء المحاكم الإدارية أو بعد صدور القانون المنظم لإحداثها، لكن على الرغم من ذلك نجد أن ثنائية الخطأ الجسيم- الخطأ البسيط، ظلت حاضرة بقوة لدى القاضي الإداري، في العديد من الدعاوى كمعيار أساسي لتمييز الخطأ الشخصي للعاملين بالإدارة الذي ينسب إليهم في إطار المسؤولية المدنية أو الجنائية، وبين الخطأ المرفقي الذي ينسب أيضا للموظف وتتحمل الإدارة تبعاته في إطار المسؤولية الإدارية[378].

ويلاحظ أن القضاء الإداري المغربي، لم يستعمل عبارات الجسامة الاستثنائية كلفظ صريح، باستثناء بعض القرارات في ترتيب مسؤولية مرفق القضاء، حيث نجد أن قاضي المسؤولية يستعمل عبارة: "على قدر من الجسامة"، و بالقراءة المتأنية لتلك الأحكام والقرارات نجد أنها لا تخالف في عمقها ما تبناه القاضي الإداري الفرنسي حينما استعمل عبارة الجسامة الاستثنائية.

وبالتالي فالتوجه القضائي المغربي رغم عدم تضمينه للعبارات نفسها، فإنه حاول بالمقابل أجرأة هذا المفهوم، فاعتمد بذلك على النظر إلى الوقائع وتحليلها بحسب الحالة، وحاول التركيز بشكل كبير على استنباط تلك الأخطاء وسردها ومن أمثلة ذلك: عدم احترام تدرج إجراءات التحصيل، وعدم احترام مسطرة الحجز، والإشعار للغير الحائز، وعدم استرجاع الضمانة، والتضريب على واقعة مرتين، والمنازعة في صفة الخاضع للضريبة، ويعمل على ربط الخطأ بما يترتب عليه من أضرار تمس الخاضعين للضريبة، والمتعاملين مع الإدارة الضريبة بشكل عام.

[378] **رضوان اعميمي**، ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة الضريبية وسلطات القضاء الإداري، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام والعلوم السياسية، كلية العلومالقانونية والاقتصادية والاجتماعية بسلا، جامعة محمد الخامس بالرباط، السنة الجامعية 2015/2014 ص:587

وقد أكدت المحكمة الإدارية بوجدة هذا الاتجاه، مصرحة بضرورة تقدير جسامة الخطأ حسب كل حالة معروضة عليها، مؤكدة في هذا الصدد، أنه:" حيث أُسس طلب التعويض أعلاه على الخطأ المرفقي للإدارة الجبائية وما يترتب عن ذلك من ضرر للمدعي؛ المتمثل في تراخيها عن إرجاعه مبلغا ماليا قامت باستخلاصه منه بغير وجه حق بعد أن قضي لفائدته بمقتضى حكم نهائي أصبح حائزا لقوة الشيء المقضي به بإرجاعه تلك المبالغ المالية وإلغاء الجداول الضريبية موضوعها.

وحيث إن الإدارة لا تُسأل فقط عن خدماتها على وجه سيء أو امتناعها عن أداء خدماتها فحسب ولكنها تسأل أيضا إذا تباطأت أكثر من المعقول في أداء تلك الخدمات إذا لحق الأفراد ضرر من جراء ذلك التأخير الزائد عن الحد وغير المبرر، ويقدر الخطأ وفقا لكل حالة على حدة بحيث تنشأ المسؤولية متى كان الخطأ المرتكب من طرف الإدارة على درجة معينة من الجسامة تحدد وفقا للظروف التي يقدرها القضاء في القول بقيام تلك المسؤولية من عدمه.

فإذا كان للإدارة الضريبية الحق في اتخاذ كامل الترتيبات اللازمة لتنفيذ الأحكام القضائية الصادرة ضدها، واتخاذ قرارات تأمر بإرجاع المبلغ من مصلحة الوعاء، وإحالته على مصالح الخزينة العامة المكلفة بتنفيذه قصد إرجاع المبالغ المحكوم بها للطاعن، فإن هاته الإجراءات يجب أن لا تتعدى المدة الزمنية المعقولة.

وحيث انصرمت أكثر من سنة على تاريخ تقديم طلب التنفيذ، ولم يقم دليل لغاية يومه على رضوخ الإدارة لقوة الشيء المقضي به، مما تكون في ضوء ذلك مماطلة في التنفيذ وذلك يشكل خطأ مرفقيا في حقها، في صورته المعروفة وهو التماطل في تنفيذ الأحكام، مما يترتب مسؤوليتها بالتعويض عن جميع الأضرار الناتجة عن التأخير في التنفيذ" [379].

إضافة لذلك نجد أن القاضي الإداري يقيس مفهوم الجسامة بمعايير أخرى سبق له استعمالها على مستوى مسؤولية: المرفق الطبي، مرفق التعليم، مرفق الأمن ... ويتعلق الأمر ب:

[379] حكم صادر عن المحكمة الإدارية بوجدة، عدد 2002/43، بتاريخ: 2002/05/15 ملف عدد 114/2002.

البطء في أداء المهام.

الامتناع عن أداء المهام.

أداء المهام بشكل سيئ.

واستعمال هذه العبارات، نجده في القانون المدني خاصة الباب المتعلق بالمسؤولية المدنية[380].

وهكذا فتحليل القاضي الإداري لعبارة "تراخيها عن إرجاع مبلغ مالي"، كيفها على أنها بطء في أداء المرفق الضريبي لمهامه ورتب بذلك مسؤولية الدولة على نشاط الإدارة الضريبية.

وإذ نثني على هاته المنهجية التي يعتمدها القاضي الإداري -والتي سبق الذكر على أنها مستنبطة من المعايير التي تؤسس لانعقاد المسؤولية المدنية- والتي تسمح له بتصنيف الأخطاء وفقا لمعيار قابل للقياس إلى حد ما على مستوى تحديد الخطأ، لكنها تبقى على الرغم من ذلك تحتاج إلى التدقيق بشكل كبير في عنصر الضرر، باعتباره العنصر الحاسم في انعقاد المسؤولية.

وفي السياق ذاته نجد مجلس الدولة المصري اعتمد في إقراره لمسؤولية المرفق الضريبي، على البحث بشكل كبير في الخطأ والتدقيق في مصدره حيث أكد في هذا الصدد أنه: " فيما يتعلق بما أثير في تقرير الطعن عن عدم أحقية المطعون ضده في الحصول على تعويض لانتفاء الخطأ الذي هو أحد أركان المسؤولية الموجبة للتعويض، فإن صدور حكم محكمة القضاء الإداري بإلغاء القرارين الصادرين بفرض ضريبة الاستهلاك على ما يستورده الطاعن ضده من دخان خام، يعنى عدم مشروعية هذين القرارين وأن الجهة الإدارية إذ أصدرتهما وأعملت الآثار المالية المترتبة عليها في حق المطعون ضده بأن جعلته يسدد مبالغ تحت حساب الضريبة المشار إليها فإنها بذلك تكون قد خالفت التفسير القانوني الصحيح وتوافر بذلك ركن الخطأ الموجب للمسؤولية، خاصة وأن المطعون ضده كان قد أقام دعوى أمام المحكمة الابتدائية باسترداد ما تم سداده لحساب الضريبة وقضى فيها بأحقيته

---

[380] **عبد القادر العرعاري**، المسؤولية المدنية، مصادر الالتزامات الكتاب الثاني، دار الأمان الرباط، الطبعة الثالثة: 2014.

عبد الحق صافي، الوجيز في القانون المدني، الجزء الثاني: المصادر غير الإرادية للالتزام "المسؤولية المدنية والإثراء بدون سبب، دراسة في قانون الالتزامات والعقود وفي القوانين الأخرى، طبعة 2015، مطبعةالنجاح الجديدة، CTP، الدار البيضاء.

في الاسترداد وتأييد ذلك استئنافيا ورغم ذلك ظلت الجهة الإدارية على موقفها في اقتضاء مبالغ تحت حساب الضريبة على الدخان الخام المستورد "[381].

فإذا كان التوجه القضائي أسس للمسؤولية الضريبية بشكل استثنائي ولم يوضح بشكل كبير مبررات هذا الأساس، فإن الفقه كان له دور كبير في ذلك، ليس فقط على مستوى تحليل القرارات القضائية بل عمل على وضع قراءة تأويلية لهذا الطرح.

وعموما نجد تضاربا فقهيا بين مؤيد لتقليص مجال المسؤولية الإدارية، ومعارض لهذا التوجه القضائي، حيث انطلق الفقه من تحليل غايتين أساسيتين نجملهما في:

- ضمان سير واستمرارية نشاط الإدارة الضريبية بشكل عادي ومنتظم.
- الكلفة المالية لدعوى المسؤولية الضريبية وتأثيرها على المالية العمومية.

وهكذا يرى الفقيه Appeleton في مذكرته التعقيبية سنة 1920 على أن:" إثارة الاهتمام للمسؤوليات المالية لها تداعياتها، المتمثلة في التأثير على الميزانية وذلك من خلال شل المبادرات التي تتخذها الإدارة، خاصة في مجال الشرطة البلدية فإثارة المسؤولية بناء على خطأ بسيط يمكن أن يؤدي إلى إدانة المرفق بتعويضات مالية باهظة"[382].

وفي مذكرته التعقيبية سنة 1930، رأى الفقيه Bonnard، على أنه:" بالنظر للبعد المالي، فتوسيع مجال المسؤولية الإدارية يمكن أن ينشئ تعويضات لاستخلاص نفقات مالية كبيرة، والتي تشكل خطورة على التوازن الميزانياتي الذي لن يعرف تقدما"[383].

---

[381] قرار صادر عن مجلس الدولة بتاريخ 1998/06/06 في الطعن في الحكم الصادر عن محكمة القضاء الإداري في الدعوى رقم 45/2827 جلسة 1993/5/23، أورده **رضوان اعميمي**، ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي مرجع سابق ص 589.

[382] **حماد حميدي**، المسؤولية الإدارية، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام،الجزء الأول،م.س، ص: 185

[383] **حماد حميدي**، المسؤولية الإدارية، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، الجزء الأول،م.س، ص: 185

وفي نفس السياق، صرح M.Defrenois، في 1937 أن: "مجلس الدولة يأخذ بعين الاعتبار مصلحة الأموال العمومية عندما يشترط في خطأ المرفق العمومي، درجة معينة من الخطورة، والتي تختلف حسب الحالات ...."[384] .

ومن جهته يرى الأستاذ حماد حميدي أن: "القضاء الإداري من خلال اشتراطه لدرجة معينة من الجسامة في خطأ المرفق العمومي، هو الحفاظ على الأموال العمومية، وعدم المبالغة في صرفها عن طريق دفع التعويضات الكثيرة بسبب الأحكام التي تصدر في حقها، والتي تعلن مسؤوليتها عن الأخطاء التي تحدث أضررا للأفراد ويحصل هذا في حالة قيام مسؤولية الإدارة عن أبسط أخطائها"[385].

وقد جاء هذا التوجه مبنيا على طرح P.Duez في كتابه حول مسؤولية السلطة العامة، حيث اعتبر أن: "مجلس الدولة الفرنسي يرمي إلى الدفاع عن المصالح المختلفة المتواجدة في ميدان المسؤولية الإدارية، بإضفائه درجة معينة من الجسامة على الخطأ المولد للمسؤولية الإدارية، إنما يهدف إلى حماية الأموال العمومية".

وقد أكد الأستاذ A.Delaudadaire هذا الاتجاه حيث يعتقد أن اشتراط الخطأ الموصوف بدرجة معينة من الجسامة يتيح للقاضي التخفيف من الأعباء المالية التي تتحملها الهيئات العمومية في هذا المجال.

لكن هذا الجانب من الفقه عرفا انتقادا من طرف العديد من الفقهاء، حيث يرى الأستاذ M.Waline، أن الاعتبار المتعلق بالمحافظة على الأموال العمومية، كتبرير لاشتراط الخطأ الجسيم، لقيام مسؤولية الإدارة بالنسبة لنشاط بعض المرافق العمومية، حيث اعتبر أنه يجب على القاضي بمجرد أن يثبت أن هناك ضرر، ووجود علاقة سببية بين هذا الضرر وخطأ الإدارة، أن يحكم بمسؤولية الدولة، بغض النظر عن الانعكاسات الممكنة لهذا الحكم على مالية الدولة[386]. ويتابع

---

[384] **حماد حميدي**، المسؤولية الإدارية، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، م.س، ص:184

[385] **حماد حميدي**، المسؤولية الإدارية، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام،م.س، ص: 184

[386] **M.Waline**, note sous T.C du 27 mars 1952, Dame de la Murette, RDP, 1952, p :191.

Waline، بقوله أن مجلس الدولة الفرنسي لا ينصب نفسه حاميا للأموال العمومية، وإنما يعتبر حكما بين الدولة المذنبة، والمتضرر البريء[387].

فالأصل أن ينظر القاضي الإداري في القضية الماثلة أمامه بعيدا عما تخلفه من نتائج مالية حتى لا ينقلب دوره من قاضي إداري إلى قاضي للإدارة، فأمر حماية الأموال العمومية موكول لمن بحوزته، والذي يعتبر أمينا عليها وحارسا لها.

وفي ارتباط بإرباك النشاط الإداري للمرفق العمومي، يرى بعض الفقه أن: "القضاء عندما يشترط الخطأ ذو الجسامة الاستثنائية بالنسبة لأنشطة بعض المرافق العمومية، فإنه يعلق ذلك على الخوف من أن يؤدي كل خطأ مهما كانت بساطته إلى قيام مسؤولية الإدارة، مما يترتب عنه عرقلة النشاط الإداري، وشل حركته خاصة إذا علمنا أن بعض المرافق، ومن بينها المرفق الضريبي، تؤدي عملها في ظروف صعبة"[388].

وقد عبر عن هذا الطرح الفقيه Bonnard، عندما أكد أنه:" من الناحية الإدارية، فإن مسؤولية الإدارة، ينبغي ألا تكون أكثر اتساعا، ويضيف في هذا الصدد، إلى أنه إذا قامت مسؤولية الإدارة ولو بسبب الخطأ المرفقي البسيط، فإن هذا من شأنه أن يشل سير المرافق الإدارية"[389].

خلاصة القول، فالمبررات التي قدمها القاضي الإداري لإقراره بالمسؤولية الضريبية بشكل مقيد، تمثلت في مبررات الصعوبات التي تكتنف عمل الإدارة الضريبية وضمان استمراريتها، أضف لذلك حساسية مرفق الإدارة الضريبية، وارتباطها بمفهوم الدولة من حيث وجودها وتطورها وانهيارها، ثم هاجس الكلفة المالية التي تكون في شكل خسائر تتكبد الدولة تبعاتها.

لكن وفي علاقة بالفصل الأول من الأطروحة، فكل هاته الفرضيات تم الحسم فيها من خلال تحليل طبيعة النشاط الضريبي، وهذا في نظرنا مبرر غير مقبول أن يتحمل تبعاته الخاضع للضريبة

---

[387] **M.Waline**, note sous T.C du 27 mars 1952, Dame de la Murette, RDP, 1952, p :191.

[388] **حماد حميدي**، المسؤولية الإدارية، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام،م.س، ص: 186

[389] **حماد حميدي**، المسؤولية الإدارية، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام،م.س، ص: 186

الذي نعتبره زبونا إيجابيا للإدارة الضريبية، بعلة أن غالبية القرارات التي تم الإقرار فيها بمسؤولية المصالح الضريبية تأتي نتيجة اتهام الإدارة الضريبية للخاضع بإخلاله بالتزاماته، وفي نظرنا يجب أن تتحمل نتائج هذا الاتهام إذا كان باطلا، على غرار دعوى رد الاعتبار للمتهم الذي ثبتت براءته.

أضف لذلك أن القاضي الإداري مازال في هاته المرحلة يحمي الإدارة الضريبية على حساب الخاضع، أي أن سؤال المشروعية عموما، والذي يعد أساس بناء دولة القانون لا يزال بعيد المنال، إذا يتبقى أمامنا فقط مبرر الكلفة المالية الذي نجده، إلى هذا الحد، معقولا ومنطقيا لكنه على الرغم من ذلك يجب أن يعمل قاضي المسؤولية على تطوير هذا الأساس.

وهكذا فمخاض الولادة أسفر عن مولود جديد غير مكتمل، حيث لا زال يحتاج إلى رعاية خاصة وإلى تطبيب وإلى إدماج في المجتمع، ويتضح إذا أن تلك الخصوصية كانت على مستوى تقييد أساس مسؤولية المصالح الضريبية، من خلال الاعتراف بها، وذلك باعتماد معيار الجسامة الاستثنائية والذي اعتمد لأول مرة في الميدان الضريبي، وتم تبرير الأمر بحساسية الإدارة الضريبية ونشاطها.

لكن هل سيستمر القاضي الإداري في اعتماد معايير تعطي خصوصية لمسؤولية المرفق الضريبي، أم أن الأمر سينعقد في إطار التطور العام لأساس المسؤولية الإدارية؟

الفرع الثاني: معيار الخطأ الجسيم: نحو التلطيف من الطابع المقيد للمسؤولية الضريبية.

لم يتوقف تطور المعيار القضائي، في مجال مسؤولية المرفق الضريبي، عند حدود الطابع الاستثنائي الصرف، بل عرف تطورا مهما نحو التلطيف النسبي من شروط الاعتراف بمسؤولية الدولة عن أعمال الإدارة الضريبية، من خلال التخلي عن معيار الجسامة الاستثنائية، أو الخطأ الواضح وذي الجسامة الخاصة، وتبعا لذلك قبل القاضي الإداري بإقرار مسؤولية المرفق الضريبي بناء على تحقق الخطأ الجسيم.

وقد شكل هذا المعيار -بالنسبة للفقه في هاته الفترة- ثورة واضحة غير مسبوقة وغير مشكوك فيها évolution indubitable[390] على مستوى عمل القاضي الضريبي، وبالتالي يعتبر هذا التطور طفرة نوعية مقارنة بالمعيارين السابقين[391]، إلى حد ما، ويتمثل ذلك في غياب عبارات "الجسامة الاستثنائية" و "الجسامة الخاصة"، حيث تم الرجوع إلى ثنائية الخطأ البسيط والخطأ الجسيم.

لكن حتى يتم الحديث بالفعل عن التلطيف من الطابع الاستثنائي والتوسيع شيئا ما من نطاق المسؤولية الضريبية، نطرح التساؤل التالي: هل اعتماد معيار الخطأ الجسيم كأساس لانعقاد المسؤولية الضريبية فتح أبوابا كانت موصدة من قبل ومعفية من هذا النوع من المسؤوليات؟ وبعبارة أكثر وضوحا: هل بدأ القاضي الإداري يقر بانعقاد المسؤولية عن ارتكاب الإدارة لأخطاء لم يتم الاعتراف بها من قبل؟ أم أن القاضي الإداري اكتفى فقط بالاعتراف بالمسؤولية الضريبية، وبدأ يخفف ويلطف من درجة الأعباء والأضرار اللاحقة بالملزم.

الفقرة الأولى: هل فتح القاضى الإدارى أبوابا كانت موصدة ومعفية من المسؤولية الضريبية

إن الإجابة عن هذه التساؤلات، تحيلنا إلى تتبع التحولات القضائية في هاته الفترة، ومن أبرز القضايا التأسيسية في هذا الشأن، نجد التحول الذي عرفه التوجه القضائي في قضية Dame Husson-Chiffre[392]، والذي جاء في حيثياته أنه: " بالنظر لطبيعة العمليات الضريبية موضوع

[390] **M.CHASTAGNARET**, de la responsabilité fiscale, responsabilité de l'administration fiscale et responsabilité solidaire des tiers ; op ; p : 158.

[391] **Jean-Philippe DEROSIER**, un pas en avant pour un nouveau recul : l'abandon de l'exigence d'une faute lourde en matière de responsabilité de l'administration fiscale, revue de gestion et finances publiques, fiscalité, N° :10 octobre 2011, p :729.

[392] C.E, Section, 21 décembre 1962, Dame Husson-Chiffre,

« ..euégarde à la nature des opérations en question, la responsabilité de l'état ne saurait être engagée à l'occasion de l'établissement par les agents de l'administration d'un extrait d'enregistrement que par une faute lourde … en admettant même qu'en adressant cette lettre, les services de l'enregistrement aient commis une faute lourde, qui serait seule susceptible d'engager la responsabilité de l'administration », Rec p :702.

الدعوى، فإن مسؤولية الدولة بمناسبة قيام موظفي الإدارة الضريبية بإعداد نسخة من التسجيل، لا يمكن أن تكون قائمة إلا بوجود الخطأ الجسيم "[393].

لقد جاء قرارDame Husson-Chiffreمبنيا على مجموعة من المبادئ يمكن وصفها بنوع من الاعتراف السريع بمسؤولية الإدارة الضريبية، بالمقارنة مع التطورات السابقة، وهذا التقدم الملحوظ قاد الأستاذ M. CHASTAGNARET إلى تبني خلاصتين:

أولا: إن المسؤولية الضريبية كانت إلى عهد غير بعيد ذات طابع استثنائي محض، وقد عرفت انعقادا لها بوجود الخطأ الجسيم، لكن الأمر لم يكن بتلك الخصوصية التي يتحدث عنها البعض بالمقارنة مع المرافق العمومية الأخرى، وعليه فتطورها لم يأت بالجديد بل تطور في ظل التطور العام لنظام المسؤولية الإدارية [394].

ثانيا: إن شرط الخطأ الجسيم هو فقط شرط أقل حدة من قبل، يجب أخذه كآلية مرنة وكتخفيف في المقاربة التي يتدخل بموجبها القضاء في تقدير الأعمال الخاطئة للمصالح الضريبية[395].

وفي ذات السياق يمكننا القول إن هذا التطور النسبي للمسؤولية الضريبية، جاء متأخرا بالمقارنة مع تطور مسؤولية السلطة العامة في بعض المرافق، ولم يكن بالجديد ولم يعرف استقلالية في بناء أساس للمسؤولية، بل انصهر في إطار تطور نظرية المسؤولية الإدارية.

وقد حافظ مجلس الدولة الفرنسي على نفس التوجه، بخصوص اعترافه بمسؤولية الإدارة الضريبية في قضية Sieur Rossi، حيث اعتبر خطأ جسيما، ارتكاب خطأ في تحديد الشخص الموجه له الإشعار للغير الحائز[396]، ويرتبط الأمر هنا بضرورة تحديد صفة المدين.

---

[393] **M.CHASTAGNARET**, de la responsabilité fiscale, responsabilité de l'administration fiscale et responsabilité solidaire des tiers; op ; p : 159.

[394] **M.CHASTAGNARET**, de la responsabilité fiscale, responsabilité de l'administration fiscale et responsabilité solidaire des tiers; op ; p : 159.

[395] **M.CHASTAGNARET**, de la responsabilité fiscale, responsabilité de l'administration fiscale et responsabilité solidaire des tiers; op ; p : 159.

[396] C.E, 29 avril 1966, n° 61424, Sieur Rossi : rec, p :296 «faute lourde constatée pour une erreur sur la personne visée par un avis à tiers détenteur ».

وقد اعتبر القاضي الإداري أن المنازعة في صفة الخاضع للضريبة تنعقد استثناء لقضاء الإلغاء[397]، كما اعتبرت محكمة النقض في العديد من القرارات، أن الجدية في المنازعة تعرف بالمنازعة في صفة الخاضع للضريبة أو في قانونية الضريبة[398]، ولا شك أن هذا الأمر في حالة عدم مشروعية هذا التصرف يؤثر في الوضعية القانونية للشخص المتضرر. وهكذا اعتبر قاضي المسؤولية أن هذا التصرف يعتبر خطأ جسيما، نظرا لانعدام العلاقة بين المدعي والإدارة الضريبية.

وقد ترسخ هذا المعيار في العديد من القرارات، وهكذا قبل مجلس الدولة الفرنسي بانعقاد مسؤولية الإدارة الضريبية عن الإهمال الجسيم، في حالة التصفية القضائية لشركة معينة بعد فحص ضريبي متسم بعدم المشروعية، حيث جاء في حيثيات القرار ما يلي:

"قامت شركة في إطار التصفية بعد التصحيح الضريبي بالاحتجاج في دفاعها بمسؤولية إدارة الضرائب. حيث اعترف مجلس الدولة الفرنسي بأن الإدارة الضريبية قد ارتكبت خطأ جسيما، تمثل في اللجوء غير المبرر إلى إجراء الفرض التلقائي للضريبة، في حين كانت المخالفات المحاسبية طفيفة، بالمقارنة مع المراجعات الضريبية التي تجاوزت الحدود بشكل كبير، وقد اعترفت الإدارة الضريبية

---

397 قرار صادر عن الغرفة الإدارية لمحكمة النقض رقم: 1583 بتاريخ: 1999/12/09 ملف إداري عدد: 1999/1/4/887، وقد تبنى هذا القرار قاعدة مؤداها : " إذا كانت المنازعة الضريبية تندرج مبدئيا ضمن القضاء الشامل إلا أنه يمكن استثناء رفعها في إطار دعوى الإلغاء المعفاة من الرسوم القضائية كلما انتفت الصلة بين الملزم والضريبة المتنازع بشأنها".

398 وقد جاء في حيثيات قرار للمجلس الأعلى سابقا –محكمة النقض حاليا– أنه:" حيث غن الاجتهاد القضائي الذي كرسته الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى قد استقر على أن جدية المنازعة تتجلى إما في منازعة الملزم في صفته كخاضع للضريبة أو في قانونية تأسيس فرض تلك الضريبة وإنه بالرجوع إلى ظاهر أوراق الملف يتبين أن المستأنفة تستكثر تقديرات الإدارة الجبائية المطالب بها ولا تنازع بصورة جدية في صفتها كملزمة بالضريبة أو في مسطرة فرضها فكان ما أثير بدون أساس"

قرار محكمة النقض رقم: 10 صادر بتاريخ: 2002/01/03 في الملف رقم: 2001/1/4/1528.

"نخلص أنه من خلال اجتهاد محكمة النقض بعض وسئل المنازعة الجدية المثارة بسبب طلب إيقاف التنفيذ نوردها كالآتي:

- منازعة الشخص في صفته كملزم بالضريبة.
- منازعة الخاضع للضريبة في قانونية فرض الضريبة.
- توقف الخاضع للضريبة عن مزاولة النشاط المفروض عليه.
- توفر الملزم على شروط الإعفاء الكلي أو الجزئي من الضريبة.
- إثارة التقادم سواء تعلق الأمر بالوعاء أو بالتحصيل.
- مطالبة الخاضع للضريبة بأداء ضرائب لا زال النزاع بشأنها معروضا على اللجان الضريبية".

حسن العفوي، المنازعات الضريبية بين التأسيس والتحصيل، مجلة المعيار، العدد: 36 ص:120.

نفسها في المرحلة الاستئنافية أن هذه المبالغة وصلت 75 ٪، كما تم رفض وقف تنفيذ الاستخلاص، وأخيرا الملاحقة عن طريق الحجز التنفيذي بعد بضعة أيام من وضعها موضع التحصيل، وهكذا اعترف مجلس الدولة بمسؤولية الدولة في حالة التصفية القضائية في حدود النصف فقط، نظراً للصعوبات التي واجهتها الشركة بالفعل."[399]

كما اعترف مجلس الدولة بمسؤولية الإدارة الضريبية، عن خطأ جسيم ارتكبته في شأن استرداد رسوم لم يتم استحقاقها بعد، أي قبل تحقق الواقعة المنشئة للضريبة وبنشأة الالتزام الضريبي بشكل كامل، وجاء في حيثيات القرار أن:" الضرر الذي لحق بمقاولة عن طريق سلوك مساطر التحصيل الجبري، ترتب عن الخطأ الجسيم المتمثل في الإشعار للغير الحائز الناتج عن عدم تبليغ آخر إشعار بدون صائر، وعلى هذا النحو يجب أن تلتزم الدولة بتعويض مسيرdirigeant le تلك الشركة، على أساس الضرر الذي لحقه المتمثل في الخسارة المترتبة عن الحجز على رصيده البنكي من جهة والتأثير على ظروفه المعيشية وحالته الصحية من جهة أخرى، مما يجعل هذه التصرفات خطأ جسيما قابلا للتعويض"[400].

وقد استلزم القضاء أن يكون الخطأ "على درجة عالية من الخطورة" في قضايا متعددة، واعتبر أن تقدير درجة خطورة الخطأ يعود للقاضي وحده، وفي هذا الإطار عُرضت حالات كثيرة على القضاء نذكر منها، ما اعتبره مجلس الدولة الفرنسي من أن واقعة قيام الإدارة الضريبية بممارسة المتابعات الزجرية التي أفضت إلى حجز جميع الأموال المنقولة والعقارية لشخص طلب وقف أداء الضريبة محل النزاع وكان قادرا على تكوين الضمانات الكافية تشكل خطأ خطيرا وجسيما.

يتضح من خلال القرارات المذكورة أن القاضي الضريبي، تارة أولى؛ يقوم بتعداد الأخطاء والنظر في مشروعيتها، ثم بعد ذلك دراسة الأثر المترتب عنها والمتمثل في الضرر اللاحق، ويؤسس المسؤولية على أساس ما يتكبده الشخص المعنوي أو الطبيعي من خسائر ناتجة فعلا عن أخطاء الإدارة الضريبية، وبالتالي فالنظر إلى الخطأ ووصفه ب"الجسيم"، يقوم على أن الإدارة قامت

[399] C.E, 13 octobre 1999, 8ème et 9ème sous-sections (requête n° 181539), Queyroi.
[400] C.E, 16 juin 1999, 9e et 8e sous-sections réunies (requête n° 177075), Tripot - annulation de Cour administrative d'appel de Paris, 21 novembre 1995. www.doctrine.fr

بتصرفات تحيد عن المشروعية من جهة أولى، ثم بعد ذلك التدقيق بشكل كبير في الضرر اللاحق، ويعوض عن تلك الأضرار التي تكون الإدارة طرفا مباشرا في نتيجتها من جهة ثانية.

وتارة أخرى؛ يقيس القاضي الإداري أولا حجم الأضرار اللاحقة بالمقاولة أو الشركة، ثم يبدأ بفحص أسباب ذلك، ويميز آنئذ تلك التصرفات التي مصدرها الإدارة والنظر في مدى مشروعيتها وتلك التي تخرج عن إرادة الإدارة. وعموما نسجل أن القاضي الإداري يتعامل بحذر شديد مع الحالات والقضايا المعروضة أمامه، نظرا لوجود متحكمات أخرى في تحديد الأساس الضريبي وتصفيته وتحصيله غير الإدارة الضريبية.

على الرغم من هذا وذاك، نستنتج أن طبيعة تصرفات الإدارة الضريبية ما زالت تشكل قيدا مانعا من إعطاء مجال أكثر توسعا لمسؤولية المصالح الضريبية، حيث إن القاضي الضريبي لا ينظر إلى النتيجة المترتبة من خلال علاقة الخطأ بالضرر، بقدر ما يتفحص التصرف الصادر عن الإدارة الضريبية، ويعطي نوعا من الخصوصية لنشاطها.

وما يمكن أن نسجله بخصوص القرارات الصادرة في هذه الفترة، هو أن:

1- القاضي الإداري اعتبر بعض الأخطاء جسيمة كما اعتبرها ذات جسامة استثنائية في فترة ماضية، وهذا يوحي بأن هاته المعايير تبقى نسبية، ويبقى له المجال لإعمال سلطته التقديرية في تفسير وتأويل تلك المعايير.

أضف لذلك أن القاضي الضريبي بدأ بالاعتراف بأخطاء كان يرفض التعويض عنها، في حالة خطأ الإدارة بشأنها وعمل بذلك على فحصها بشكل دقيق، لتبيان أن التصرفات التي قامت بها الإدارة الضريبية هي أخطاء جسيمة، خاصة ما يتعلق بمساطر الفحص والفرض الضريبيين[401].

[401] **محمد بيصة**، دعوى مسؤولية المصالح الضريبية، مرجع سابق، ص: 45.

2- وفي نفس الإطار المتعلق بتطور الأساس القضائي لدعوى المسؤولية الضريبية، وفي الشق المتعلق بصفة المدعي، نلاحظ أن القضايا الرائجة آنذاك أمام المحاكم الإدارية ومجلس الدولة، في هاته الفترة، يتم رفعها من طرف المقاولات والشركات، والأشخاص المعنوية عامة.

وهذا يثير العديد من التساؤلات حول حالات اللجوء للقضاء من قبل الأشخاص الطبيعيين والتي تبدو قليلة جدا، فهل تحترم الإدارة الضريبية جميع التزاماتها في علاقتها بالملزم؟ أم أننا أمام غياب ثقافة التقاضي لدى المواطن؟ أم أن هناك تخوف من الإدارة الضريبية؟ أم أن الإدارة تسلك مسارات أخرى لتصحيح أخطائها؟

وإجمالا يمكننا القول إن القاضي الإداري وهو يعمل تدريجيا على الاعتراف بمسؤولية الدولة عن أعمال الإدارة الضريبية، يقوم بتنبيه الإدارة الضريبية لتحسين أداء خدماتها ومراقبة تصرفاتها، فكما سبق الذكر فعبارات "الجسيم"، "الجسامة الاستثنائية"، "الجسامة الخاصة"، ... هي ليست ذات مدلول واضح وقابل للقياس بل تبقى نسبية قد تضيق وتتسع بحسب إعمال السلطة التقديرية للقاضي في هذا الصدد.

وهذا يجعلنا نستشف أن أساس المسؤولية الإدارية تحكمه محددات أخرى غير الخطأ والضرر والعلاقة السببية، طالما أن القاضي الإداري هو من يؤسس لهذه النظرية وفي كل مرة يكيف هاته الشروط بحسب الحالة وبحسب التأويل الذي يختاره.

وفي قراءته لمضامين التحول القضائي الذي عرفه معيار المسؤولية الضريبية، والذي يقوم على الاعتراف بالخطأ الجسيم في المادة الضريبية، يقول الأستاذ R. Chapusأنه قبل 1962، لم يتم الاعتراف بأي خطأ من طرف مجلس الدولة إلا بطريقة استثنائية، وعليه فحماية الدولة للإدارة الضريبة لم تكن أقل مما كانت عليه في الحقبات السابقة[402].

ويتابع R. Chapus أنه تنتج صعوبة الاعتراف بمسؤولية الإدارة الضريبية عن مؤشرين:

[402] **R.Chapus**, Droit administrative général, Montchrétien Domat, 15 édition, 2001, T :1, p :1317

أولا: ركن الخطأ يعد عنصرا أساسيا يعرف تمددا وتقلصا، ويشكل منذ مدة طويلة معيارا مهما في القطع مع لا مسؤولية الإدارة الضريبية[403].

ثانيا: أنه منذ الاعتراف بالخطأ الجسيم والقضاة لا يأخذون بهذا التصنيف إلا بطريقة جد حذرة[404]. وبالتالي، فعلى الرغم من التطور الذي عرفه المعيار القضائي في مجال المسؤولية، فالقاضي الضريبي كان دائما يتوخى الحذر في ترتيب المسؤولية، حيث إن جل الاجتهادات كانت بمناسبة قيام الإدارة بتصرفات غير مشروعة في عمليات التحصيل بالأساس.

ويرى Manuel CHASTAGNARET، من جهته؛ أنه قد تم رصد الحالات التي تم الأخذ بها في تصنيف الخطأ الجسيم في مجال مرفق الوعاء، حيث يتعلق الأمر بوضعيات كانت فيها اختلالات الإدارة الضريبية جد مجحفة Accablants، حيث إنه يلاحظ أن أول اعتراف بخطأ جسيم يرتب مسؤولية مصالح الوعاء لم يكن إلا في 1984 بسبب أفعال ذات جسامة خاصة[405].

وينتقد الأستاذ Jean-Philippe DEROSIERفي مقال له، توجه القاضي الإداري باعتماده لهذا المعيار بقوله: "في الواقع، وبخصوص مجال عمل الإدارة الضريبية، فشرط الخطأ الجسيم يؤدي إلى تخفيف المبدأ الذي يقضي بأن أي مخالفة للقانون تشكل خطأ[406]، مما قد يرتب بشكل تلقائي مسؤولية الدولة عن تلك الأخطاء"[407].

ونلاحظ أن هذه المنهجية المتبعة من طرف القاضي الإداري، لا تحمي الملزم من خلال تحقيق التوازن بين الطرفين، بقدر ما تعطي حماية وهامشا من الحرية للإدارة الضريبية، لأن الخصوصية كما توصلنا لها في الفصل الأول بخصوص القانون الضريبي والطبيعة القانونية لأعمال الإدارة الضريبية مجرد وهم لا غير.

---

[403] **R.Chapus**, Droit administrative général, op ; T :1, p :1317

[404] **R.Chapus**, Droit administrative général, op ; T :1, p :1317

[405] **M.CHASTAGNARET**, de la responsabilité fiscale, responsabilité de l'administration fiscale et responsabilité solidaire des tiers ; op ; p : 160.

[406] C.E, 26 janvier 1973, ville de Paris c/Driancourt, Rec p :78, cité par : **J.PH.DEROSIER**, op ; p :730

[407] **Jean-Philippe DEROSIER**, un pas en avant pour un nouveau recul : l'abandon de l'exigence d'une faute lourde en matière de responsabilité de l'administration fiscale, op ; p :730.

وهذا التمييز الذي يضفيه القاضي الإداري على نشاط الإدارة الضريبية، خاصة على مستوى نوعية نشاطها، لا يفترض فيه أن يثنينا على إقرار موسع لمسؤولية الدولة عن نشاط الإدارة الضريبية، لأنه في آخر المطاف، يجب على القاضي الإداري أن يحمي المشروعية الضريبية عن طريق إقرار تعويض عن الأضرار مهما كانت بساطتها، وأن يسعى لحفظ التوازن الغير المتكافئ لطرفي المعادلة الجبائية، وبذلك لا يجب أن يكون حاميا لمصلحة الإدارة على حساب الخاضع للضريبة، فمؤسسات الدولة أدرى بمصالحها أكثر من القاضي، وبالتالي فمن الواجب عليها حماية أهدافها بتطبيقها السليم والأمثل للقانون، لا الحياد عن المشروعية الضريبية.

فبالقدر الذي تحاسب به الإدارة الضريبية مقاولة معينة، عن عدم مسكها لمحاسبة بشكل صحيح ومخالف للقانون، وترتب عليها جزاءات قد تعصف حتى بوجودها، بالقدر الذي يجب أن تحاسَب به الإدارة الضريبية عن تتبع اتهامها للملزم بالضريبة، من خلال مراقبتها عبر فحصها لهاته المحاسبة وتصحيحها بطريقة مشروعة تستجيب للضوابط والمقتضيات التي أقرها القانون.

وهكذا فعلى الرغم من أن معيار الخطأ الجسيم يعد تطورا في مجال مسؤولية المرفق الضريبي إلا أنه يترك مجالا ليس بالهين، للإدارة للقيام بأعمال بنوع من الحرية، فإمكانية أن كل مخالفة لا ترتب بالضرورة مسؤولية الإدارة، تضرب صراحة مبدأ الأمن القانوني والأمن القضائي للملزم، الذي يجب على القاضي الإداري الحرص على حمايته.

وهكذا لا يمكن التذرع بمسألة حماية حق الخزينة أو الصعوبات بضرب تلك الحقوق، لإعطاء نوع من الحماية الخاصة للإدارة الضريبية، لأن تدخل القاضي الإداري يكون في إطار البحث في مدى احترام الإدارة الضريبية لتلك القوانين والقواعد المنظمة لعملها، والتي يفترض فيها الامتثال التام لها، وبالتالي فكل توجه للإدارة في إطار سلطتها التقديرية أيضا يجب ألا يحيد عن روح القانون والذي يجب أن لا يرتب ضررا مباشرا.

فالضابط الأساسي لعلاقة الإدارة بالخاضع هو القانون، الذي يجب أن يخضع له الجميع على قدم المساواة، فإذا كان من حق الإدارة الضريبية استخلاص أموالها فهذا يجب أن يتم وفقا للقانون،

الذي يُفترض فيها احترامه وفي موظفيها الانصياع له واتباعه بطريقة سليمة ومسؤولة، وكل حياد للإدارة بأي شكل كان عن احترام أبسط القواعد المنظمة لعملها، سيشكل لا محالة لا توازنا في العلاقة الضريبية، وبالتالي سيرتب ضررا ماديا أو معنويا أو هما معا.

وإذا كان القانون الضريبي كفرع من فروع القانون الإداري الذي يطلِق عليه بعض الفقه "قانون اللامساواة"، فهذا من منطلق أن المساواة غير محققة على مستوى العلاقة بين الطرفين، وبالتالي يجب على القضاء الإداري أن يتدخل من أجل إحقاق التوازن بين الطرفين ضمانا لمبدأ المشروعية والاستقرار الضريبي.

وبالتالي فدور القاضي الإداري في أصله، هو تصويب الخلل مهما كانت بساطته لا جسامته، بإقرار مسؤولية عن تلك الأخطاء، ولم لا الحكم بتعويض مناسب وملائم - وهذا هو التنزيل الحقيقي لتخليق عمل المرفق العمومي عامة والضريبي على وجه الخصوص- حيث إن جبر الضرر المتمثل في رصد نصيب مالي هو في عمقه أموال لجميع المواطنين تحملوها عن الأعباء العامة للدولة، وساهموا فيها بهدف تحقيق مفهوم الأمن المجتمعي، الذي عملت الإدارة على الإخلال به.

أما على مستوى توجه القضاء الإداري المغربي، فقد ظهر معيار الخطأ الجسيم مع التطور العام لنظام المسؤولية الإدارية، فهو يرتبط بطبيعة العمل الخاطئ وبحجم الضرر المرتكب، ولقد تم تطبيق هذا المعيار في ترتيب المسؤولية الإدارية لمجموعة من المرافق من أمثلة المرفق الطبي مرفق الأمن مرفق القضاء....

وعلى غرار النموذج الفرنسي ونظرا لخصوصية نشاط المرفق الضريبي تم تبني هذا المعيار في العديد من القضايا، فقد صرحت المحكمة الإدارية للرباط أن: "التماطل في تنفيذ حكم قضائي حائز لقوة الشيء المقضي به لصالح الخاضع للضريبة والذي قضى بإرجاع المبالغ الضريبية المستخلصة حيادا على المشروعية، يشكل خطأ جسيما يكفي للتصريح بقيام مسؤولية الإدارة الضريبية "[408].

[408] حكم عدد 979، صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، بتاريخ 1998/03/11، في الملف رقم 98/23 ت،أورده محمد بيصة، دعوى مسؤولية المصالح الضريبية، مرجع سابق ص: 54 أورده أيضا:**رضوان اعميمي**، ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي مرجع سابق ص 588.

لكن ما نود الإشارة إليه في هذا الصدد، هو أن مسألة الامتناع عن تنفيذ الأحكام والقرارات القضائية الحائزة لقوة الشيء المقضي به لا يدخل في صميم المنازعات الضريبية، ولا يكتسي تلك الخصوصية التي نتحدث عنها، وقد تم الجزم في مقدمة الأطروحة على أن الحديث عن مسؤولية المرفق الضريبي يجب أن ينصرف إلى العملية الضريبية وتلك التصرفات المؤثرة في مسلسلها.

وعلى الرغم من ذلك فإشارتنا لهذا الحكم، هي بقصد معرفة منهجية القاضي الإداري في التمييز بين الأعمال المنفصلة عن العمليات االضريبية، وتلك التي تدخل في صميمها، وهنا يبرز لنا أن تحليل القاضي الإداري لنازلة الحال، المتمثلة في امتناع الإدارة عن تنفيذ الأحكام الصادرة ضدها، كان تحليلا شبيها بنظيره في امتناع أي مرفق مهما كانت طبيعة نشاطه، عن تنفيذ الأحكام والقرارات الصادرة ضده، وبذلك لا تبرز لنا تلك الخصوصية التي يكتسيها نظام المسؤولية الإدارية على مستوى العمليات الضريبية.

لكن على الرغم من ذلك فقد اعترف المجلس الأعلى سابقا - محكمة النقض حاليا - بمسؤولية المصالح الضريبية عن خطئها في التضريب مرتين، وأكدت في قرار لها أن فرض الضريبة مرتين على نفس السبب رغم الأداء، يشكل خطأ للمرفق العام وهو ثابت ويرتب مسؤولية الإدارة الضريبية في هذا الشأن.

ونظرا لاعتبار هذا القرار تأسيسيا خاصة بعد إنشاء المحاكم الإدارية في المغرب، ارتأينا بسط حيثيات القرار بشكل مفصل، وتتلخص وقائع النازلة[409] في كون أن: "السيد ادريس عكدي قام ببيع شقة وصرح بهذا البيع لدى الجهة الضريبية المختصة بفاس، داخل الأجل القانوني وأدى الواجبات الضريبية كما هو ثابت من وصل الأداء، غير أنه بتاريخ 2001/11/2 بينما كان بفندق في الجديدة للمشاركة كعضو في مناقشة أطروحة جامعية لنيل دكتوراه الدولة في اللغة الفرنسية، باعتباره أستاذا جامعيا ألقي عليه القبض من طرف شرطة الجديدة بعلة أنه مبحوث عنه بموجب مسطرة الإكراه البدني ملف رقم 97/581 فاس، استنادا إلى طلب اعتقال صادر من قباضة فاس عين قادوس قصد

[409] قرار صادر عن الغرفة الإدارية لمحكمة النقض عدد 434 الصادر بتاريخ 2003/7/3 ملف إداري عدد 2003/2/4/341 الوكيل القضائي للمملكة ضد ادريس عكدي.

إجباره على أداء ما مبلغه46.911,87 درهما؛ الممثل للضريبة المفروضة على الأرباح العقارية وواجب التضامن الوطني وغرامات التأخير الناشئة عن بيع نفس الشقة، وقد ظل رهن الاعتقال لمدة خمسة أيام، حيث أفرج عنه بعد أدائه مجموع المبالغ المذكورة، وبعد الإفراج عليه، تقدم لدى القباضة ومديرية الضرائب بفاس بشكاية في الموضوع موضحا أنه أدى جمع الضرائب المترتبة عن بيع الشقة، مدليا بالوصل، والتمس إجراء بحث، وبعد البحث تبين لإدارة الضرائب صحة ما ادعاه، فأصدرت قرارين في الموضوع اعترفت فيهما بخطئها المتمثل في فرض الضريبة محل النزاع حدده في مبلغ 200.000 درهم، وقد حملت المحكمة الإدارية بفاس المسؤولية للدولة وقضت له بتعويض قدره 60.000 درهم، وهو الحكم الذي استأنفه الوكيل القضائي للمملكة استنادا إلى أن المستأنف عليه لا ينفي أنه توصل بتاريخ 1994/2/28 بإعلام بالضريبة صادر عن قباضة عين قادوس وعليه، فقد كان على علم يقيني بوجود دين ضريبي في مواجهته، فكان من الواجب عليه سلوك المسطرة القانونية لإثبات عدم مشروعية الضريبة، وبدلا من الإسراع إلى إثبات سبقية أداء الدين تقاعس المستأنف عليه عن ذلك إلى أن وصلت مسطرة التحصيل إلى الإكراه البدني الأمر الذي لا يمكن معه تحميل الدولة المسؤولية".

وقد تمسكت الإدارة في هذه القضية بكونها وجهت إعلامات ضريبية للمدعي لم يسلك بشأنها أي طعن، إلى أن وصل الأمر إلى مسطرة الإكراه البدني، مدعية بكون تقاعسه عن لفت انتباه الإدارة للخطأ المحتمل هو الذي تسبب في مباشرة التحصيل عن طريق الإكراه[410].

وقد ردت محكمة النقض على هذه الوسيلة بما يلي:

"لكن وخلافا لما جاء في أسباب الاستئناف، فالمستأنف عليه ينكر توصله بالإعلام المذكور ولا شيء في الملف يفيد عكس ذلك، ومن جهة أخرى فالمستأنفة تقر قرارا تاما بما حصل للمستأنف عليه

[410] **عبد االعزيز يعكوبي**، القضاء الجبائي وحماية الاستثمار من خلال قرارات المجلس الأعلى، الندوة الجهوية الرابعةمحكمة الاستئناف التجارية الدار البيضاء، 18 و 19 أبريل 2007، الذكرى الخمسينية لتأسيس المجلس الأعلى، مطبعة الأمنية، الرباط، 2007، ص: 199.

متذرعة بأن ذلك راجع لخطئه الشيء غير الثابت في النازلة، وبالتالي يؤكد أحقية المدعي في طلب التعويض"[411].

ويمكن القول تعليقا على ما انتهت إليه محكمة النقض في هذه النازلة، إن الإدارة لتأكدها من أداء المبالغ عليها ألا ترسل إعلامات بوجوب الأداء، بل هنا يجب أن يتم تفعيل فقه الإدارة الضريبية وتقنيات الرقمنة الضريبية كآليات للتواصل، تمكن أطراف المعادلة الضريبية من التحقق من أداء الدين أو تسوية الوضعية وتصفيتها، كل ذلك في إطار تصرفات قانونية مشروعة، الشيء الذي سينعكس إيجابا على العلاقة الجبائية التي نتوخاها قائمة على قنوات للتواصل الفعال، وعلى الصدقية وحسن المعاملة ....

بالإضافة لذلك، فالأمر لا يتعلق في الحقيقة بمجرد خطأ الإدارة المكلفة بالوعاء المتمثل في فرض نفس الضريبة مرتين، وإنما أيضا بخطأ الإدارة المكلفة بالتحصيل المتمثل في عدم احترام مبدأ تدرج إجراءات التحصيل، بدءا بتبليغ الإعلام بالضريبة ثم آخر إشعار بدون صائر، ثم الإنذار القانوني ثم الحجز بجميع أنواعه ثم البيع ثم الإكراه البدني، لأنها لو احترمت هذا التدرج لتمكن الملزم من الدفاع عن حقوقه في الوقت المناسب.

وبناء عليه فقد كان بإمكان محكمة النقض تقدير مجموع الأخطاء التي ارتكبتها مصالح الوعاء والتحصيل معا، للقول بتوافر الخطأ الجسيم، ولكنه فضل ترتيب مسؤولية المصالح الضريبية عن الخطأ البسيط المتمثل في الفرض المزدوج للضريبة، وأكثر من ذلك فقد أسس المجلس الأعلى مسؤولية المصالح الضريبية في هذه النازلة على خطأ مصالح الوعاء، رغم أن أخطاء مصالح التحصيل كان من الممكن أن تكيف على أنها خطأ جسيم ليس فقط بسبب تعددها، وإنما أيضا بسبب فداحة النتائج المترتبة عن اللجوء إلى أخطر إجراءات التحصيل الجبري، والمتمثلة في الإكراه البدني بكثير من الرعونة وعدم التبصر المتجليين بوضوح في عدم استنفاذ الإجراءات السابقة، قبل الإقدام على إصدار الأمر بالإكراه البدني وتنفيذه.

[411] قرار صادر عن الغرفة الإدارية لمحكمة النقض عدد 434 الصادر بتاريخ 2003/7/3 ملف إداري عدد 2003/2/4/341 الوكيل القضائي للمملكة ضد ادريس عكدي.

ويذكرنا هذا القرار بقضية Compagnie parisienne لسنة 1913 والذي لم يكن من خلاله القاضي الإداري الفرنسي واضحا في ترتيبه للمسؤولية وبناء أساسها، حيث اعترف فقط بإمكانية انعقادها دون وضع شروط مضبوطة آنذاك.

فإذا كان القاضي الإداري المغربي في هاته الفترة قد اعتمد في ترتيبه لمسؤولية المصالح الضريبية على الخطأ البسيط، المتمثل في تضريب الشخص مرتين، فإن هذا التوجه ليس بالبريء من عدة نواحي، وفي مقدمتها تقدير التعويض عن الضرر، فالقاضي لا يعتمد هذا المعيار كأساس بل يعترف بالخطأ الجسيم في العديد من القضايا، بل بأخطاء على قدر من الجسامة، ويعطي حصانة لأعمال الإدارة الضريبية لطبيعتها المعقدة والصعبة، وهذا القرار على الرغم من أهميته فهو لا يشكل تحولا مهما في مجال المسؤولية الضريبية.

فبالرجوع لقرار الغرفة الإدارية لمحكمة النقض، نجد أن السبب الحاسم أو السبب الدافع لرفع دعوى مسؤولية الإدارة الضريبية هو الإكراه البدني، هذا الإجراء الخاطئ كان مسبوقا بالعديد من الإجراءات الأخرى الخاطئة، وعليه فإلقاء القبض على السيد ادريس عكدي هو الخطأ الذي رتب ضررا مباشرا ومحققا، وبذلك فالقاضي الإداري كان بإمكانه تجميع كل الأخطاء التي تبدو في حالة النظر إليها مجتمعة كأخطاء ذات جسامة خاصة، ونعود هنا للتذكير بقضية Barneyrat . حينما نظر القاضي الضريبي الفرنسي لمجموع الأخطاء التي اعتبرها بسيطة في حالة انفصالها، لكن اعتبرها ذات جسامة خاصة حينما نظر إليها مجتمعة.

وهكذا فقرار محكمة النقض اقتصر على خطأ "التضريب مرتين" لا مجموع الأخطاء، وذلك لما سيجعل الضرر مرتبطا فقط بهذا الخطأ، الشيء الذي سينعكس على القيمة النقدية للتعويض، وقد نجزم أن القاضي الإداري في هذه القضية كان بارعا في حماية المال العام، وجنب الإدارة الضريبية خسارة قيمة مهمة من مواردها المالية.

وقد اعتمد الأستاذ عبد الرحمان ابليلا على معيار الخطأ الجسيم استنادا على المدونة العامة للجمارك[412]، حيث اعتبر أن: "عدم تسليم شهادة الإبراء على الرغم من ثبوت أداء طالبها جميع المستحقات التي عليه، حيث تدخل المشرع لينص في بعض النصوص الخاصة على شرط الخطأ الجسيم"[413]، من ذلك ما تضمنه الفصل 232 من مدونة الجمارك والذي ورد فيه: " إن أعمال الحجز أو الحفظ المنجزة وفقا لأحكام الفصلين 235 و 236 بعده لا تخول الحق في أي تعويض لفائدة المالكين أو الحائزين، الذين يُرتاب في ارتكابهم الغش إلا إذا كان الضرر المدعى ناتجا فقط ومباشرة عن أخطاء فادحة تعزى إما إلى سير الإدارة، وإما إلى أحد أعوانها في مزاولة مهامه".

فإذا كان أساس المسؤولية الضريبية لحد الآن لم يتم بناؤه بشكل كامل، اللهم من الاعتراف بمسؤولية الإدارة الضريبية في حالة التضريب مرتين، فإنه على الرغم من ذلك، فقد كانت له إيجابياته بالنسبة للعديد من الباحثين من خلال اعتباره تطورا جديدا في مجال المسؤولية الإدارية، والاستثمار بشكل خاص، وفي هذا السياق يرى الأستاذ عبد العزيز اليعكوبي أن: "إقرار المسؤولية الإدارية عن الفرض الإداري المعيب، الذي يلحق ضررا بالغير، كما في الحالة أعلاه، من شأنه تحقيق حماية أكبر للملزمين عموما، وللمستثمرين على وجه الخصوص، ذلك أن الفروض الضريبية وإجراءات التحصيل المرتبطة بها غير المستندة إلى أساس قانوني، والتي تلحق أضرارا بالغة بالأنشطة الاستثمارية، يمكن أن تجعل الإدارة المعنية موضوع مساءلة بالتعويض"[414].

الفقرة الثانية: المسؤولية الضريبية فى ظل النظام العام للمسؤولية الإدارية: وهم خصوصية المادة الضريبية.

إن إبراز تطور مسؤولية الإدارة الضريبية عن خطئها من جهة أولى، وخصوصية هذه المسؤولية من جهة ثانية، يستدعي منا دراسة هاتين الفكرتين في ضوء الاجتهادات القضائية في استكمال بناء

[412] **عبد الرحمان أبليلا**، الإثبات في المادة الجبائية بين القواعد العامة وخصوصية المادة، م.س، ص: 206

[413] **عبد الرحمان أبليلا**، الإثبات في المادة الجبائية بين القواعد العامة وخصوصية المادة، م.س، ص: 206

[414] **عبد االعزيز يعكوبي**، القضاء الجبائي وحماية الاستثمار من خلال قرارات المجلس الأعلى، م.س، ص:199 – 200

نظرية المسؤولية الإدارية بشكل عام، باعتماد مقاربة إحصائية ومقارنة، لأساس مسؤولية المرافق العمومية الأخرى في علاقتها بالمرفق الضريبي.

لقد أصبح شرط الخطأ الجسيم، الأساس المطبق في ترتيب مسؤولية المرفق الضريبي، حيث يمكننا أن نستشف إذا، أن هناك تقدم في مجال المسؤولية حيث إن سنة 1913 عرفت قطعا مع لا مسؤولية المرفق الضريبي، ثم انتقلنا للشروط المتعلقة بالخطأ الموجب لانعقاد هاته المسؤولية والتي دامت فترة تربو على خمس عشرة سنة والمتمثلة في الجسامة الاستثنائية، ليبدأ التخفيف من حدة تلك الشروط تدريجيا حيث تطلب الأمر أيضا ما يناهز عشرين سنة، وإذا كان معيار الخطأ الجسيم قد تم تبنيه في المرفق الضريبي سنة 1959، فلم يكن ذلك بمثابة تطور كبير على مستوى الاجتهاد القضائي، ولم يكن استثناء أو حكرا على الميدان الضريبي،

فعلى مستوى نشاط المرفق الطبي وخاصة الأنشطة الجراحية منها، استعمل مجلس الدولة الفرنسي في قراراته عبارة جسامة الخطأ بموجب قرار Philipponeau و Veuve Loiseau[415]، حيث كان يقيس مسؤولية الدولة بالنظر لمصدر الخسائر والأضرار المترتبة، وهكذا فإذا كانت الأنشطة ترتبط بالجانب التنظيمي للمؤسسات الطبية، أو بعبارة أخرى، إذا كانت الأنشطة منفصلة عن الأعمال ذات طبيعة طبية صرفة، فالقاضي الإداري يعتمد الخطأ البسيط كمعيار كافي لترتيب المسؤولية.

وبالمقابل يشترط الخطأ الجسيم في حالة الضرر المترتب عن النشاط والعمليات التي تدخل في الإطار الطبي أو الجراحي الصرف، وبهذا نجد أن معيار الخطأ الجسيم قد تم إقراره بالمرفق الطبي قبل المرفق الضريبي بأربع وعشرين سنة، وهذا يمكننا من القول إن القاضي الإداري كان جد حذر في ترتيب المسؤولية الضريبية، وكان يعترف بالطابع السيادي للإدارة الضريبية، في فترة معينة لكنه تخلى عن ذلك ليضع المرفق الضريبي في مرتبة مساوية للمرفق الطبي على مستوى المحاسبة.

وبخصوص نشاط مرفق الشرطة، نجد أنه بعد القطع مع لا مسؤولية مرفق الأمن بموجب قرار Tomaso Grecco تم تبني معيار الخطأ الجسيم بموجب قرار لمجلس الدولة Clef، والذي جاء مبنيا

[415]C.E, 8 nov 1935, (Rec, p :1019, et p :1020, D :1936 III p :15 note Heilbornner) .

على أنه: "حينما يتعلق الأمر بأنشطة الشرطة فالأمر يستدعي انعقاد الخطأ الجسيم لترتيب مسؤولية الدولة"[416].

وكما جاء في مستنتجات مفوض الحكومة Rivet بخصوص هذا القرار أنه: "يجب التوقف عن حماية مصالح الشرطة، تحت ذريعة التعقيدات الدائمة لعملها"[417].

أما فيما يخص بالأعمال المتعلقة بالوصاية، والتي كانت تنعقد فيها المسؤولية الإدارية بشكل استثنائي، فقد عرفت في مرحلة معينة اشتراط الخطأ الجسيم لانعقاد هذه المسؤوليةفي قضية Commune de Saint-Florent. وقد جاء في مضمون القرار أن:" التأخر الذي تسبب فيه الوالي، في إطار رقابته الإدارية للجماعات الترابية، للقول بحل نقابة intercommunal، لا يرتب مسؤولية الدولة إلا في حالة وجود خطأ جسيم"[418].

وهكذا نجد أن الاجتهاد القضائي لمجلس الدولة الفرنسي، لعب دورا كبيرا في تطوير نظرية المسؤولية الإدارية بشكل منهجي، حيث عرف تدرجا يتوخى من خلاله السير قدما في طريق ترسيخ اللبنات المؤسسة لدولة القانون.

وبنفس المنهجية، سار القاضي الإداري المغربي في تطور أساس المسؤولية الإدارية بشكل عام - سواء المرفق الطبي، مرفق القضاء، مرفق التعليم ... إلخ-، والمسؤولية الضريبية بشكل أخص، حيث جاء في قرار لمحكمة النقض[419] أن:" الخطأ الجسيم الذي يتحمل معه مرتكبه المسؤولية بصفة شخصية هو ذلك الذي يصل إلى درجة العمد في ارتكاب الفعل الضار، أما إذا كان ذلك الخطأ ناتجا عن المزاولة العادية للعمل المنوط بالموظف، فإنه لا يصل إلى درجة الخطأ الجسيم".

---

[416] C.E, 13 mars 1925, RDP 1925, p:274.

[417] **Pierre Tifine**, droit administratif français –sixème partie- chapitre3 : conditions d'engagement de la responsabilité de l'administration : revue générale du droit on line , 2013, numero 4760 - www .revuegeneraledudroit.eu\?p=4760, www.doctrine.fr

[418] C.E, Sect, 6 oct 2000, requête numéro 205959, www.doctrine.fr cité par :Pierre Tifine, droit administratif français –sixème partie- chapitre3 : conditions d'engagement de la responsabilité de l'administration : revue générale du droit on line , 2013, numero 4760 - www .revuegeneraledudroit.eu\?p=4760

[419] قرار عدد 2/904 بتاريخ 2013/12/26 ملف إداري عدد 2013/2/4/965 الدولة المغربية ومن معها ضد (م.ك) ومن معه،أورده:**خالد علامي وعبد الغني بامو**، التوجهات الحديثة لمحكمة النقض في مسؤولية المرفق العام الطبي، الجزء الأول، دار الآفاق المغربية الطبعة الأولى 2017 ص:64

وفي قرار آخر جاء في حيثياته:" ..... وبالتالي ارتكاب المرفق الصحي خلال هذا التدخل الجراحي لخطأ طبي جسيم لكون الغاية من هذه العملية كان فقط هو إزالة الزائدة الدودية، وهي عملية بسيطة لم يكن ليترتب عنها هذا الضرر الفادح لولا هذا الخطأ والتقصير الذي حدث أثناء إجرائها"[420].

أما بالنسبة لمسؤولية مرفق القضاء فلا زال القاضي الإداري يتراوح بين معيار الخطأ الجسيم والضرر الجسيم المباشر والاستثنائي، وقد جاء في حكم للمحكمة الإدارية بالرباط أنه: "وحيث إنه لما كان مرفق القضاء يخضع لأحكام المسؤولية الإدارية فإن تقرير هذه المسؤولية يستوجب مراعاة طبيعة هذا المرفق وحساسية المهام المسندة له، بحيث لا يسأل إلا عن الأخطاء الجسيمة أو في الحالة التي يترتب عن نشاطه إصابة أحد الأشخاص بضرر جسيم مباشر واستثنائي، بحيث بلغ من الخطورة درجة غير عادية تجعل من غير المقبول تحميل تبعات ذلك للمتضرر وحده، كما هو الوضع في حالة ثبوت براءة المعتقل احتياطيا وبمقتضى حكم نهائي"[421].

ولم توقف القاضي الإداري عند حدود البحث في ركن الخطأ بل أقر بوجود شروط أخرى، تمثلت في: «وحيث إنه لقيام مسؤولية الدولة عن الضرر الناتج عن الاعتقال الاحتياطي يستوجب توافر شروط ثلاث، وهي:

أن يتعلق الأمر بأمر قضائي بالاعتقال الاحتياطي.

أن يصدر مقرر قضائي لاحق يقضي بعدم المتابعة أو بقرار قضائي نهائي يقضي بالبراءة.

أن يلحق المعني بالأمر ضرر استثنائي وجسيم"[422].

---

[420] قرار عدد 4/137 بتاريخ: 2014/02/13 ملف إداري عدد 2012/2/4/1955 الوكيل القضائي للمملكة ضد (ف.ط).

[421] قرار صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط عدد: 4356 بتاريخ: 2018/10/17 في الملف عدد: 1684/206/17 الملف المضموم: 18/7206/235، فيصل ادحيدح ضد الوكيل القضائي للمملكة.

[422] قرار صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط عدد: 4356 بتاريخ: 2018/10/17 في الملف عدد: 1684/206/17 الملف المضموم: 18/7206/235، فيصل ادحيدح ضد الوكيل القضائي للمملكة.

وفي السياق ذاته اعتمد القاضي الإداري معيار الخطأ الجسيم ولا زال يعتمده لحد الآن، بخصوص إثارة مسؤولية الدولة عن أعمال الإرهاب[423]، وهكذا نجد القضاء الإداري الفرنسي اعتمد معيار الخطأ الجسيم سنة 2003 نظرا للصعوبات التي تعرفها الدولة في الوقوف على هذا النوع من التصرفات.

كما اشترطت بعض القوانين في هذا الإطار درجة من الجسامة في الضرر، ومن بينها التشريع الهولندي الذي يعوض بناء على الخطأ الجسيم ويسرد في ذلك مثالا على هذه الأضرار، والتي تتمثل في العجز الدائم عن العمل، المرض الغير القابل للشفاء، والاضطرابات العقلية لمدة تزيد على أربعة أسابيع[424].

وفي نفس السياق يشترط المشرع الألماني، أن يتولد عن العمل الإرهابي ضرر جسيم يتمثل في عجز دائم أو مؤقت عن العمل، بنسبة لا تقل عن 50 في المائة[425] .

وهكذا نجد أن تطور أساس مسؤولية الإدارة الضريبية عن تصرفاتها الخاطئة، جاء في ظل التطور العام لنظرية المسؤولية الإدارية، ولم يكن أساسا مستقلا عن هذا البناء القضائي، حيث يتجلى الاختلاف فقط على مستوى مراحل اعتماد هذا الأساس، والفترات الزمنية التي تطورت فيها، فمسؤولية كل مرفق كانت تأتي بسرعات مختلفة، ويعزى ذلك في مرحلة أولى إلى طبيعة المرفق، خاصة على مستوى الاعتراف بالمسؤولية، وفي مرحلة ثانية يبدأ القاضي الإداري بالانتقال إلى القول بدرجة حساسية تصرفات ونشاط الإدارة.

وخلاصة القول، إذا كان التحول القضائي قد تم اعتباره كطفرة نوعية في مجال قضاء المسؤولية الضريبية، فنحن لا زلنا أمام إعفاء للإدارة الضريبية من مسؤوليتها عن الآثار المترتبة عن

---

[423] لمزيد من التوسع راجع أطروحة، **لطيفة الخال**، مسؤولية الدولة عن أعمال الإرهاب، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية أكدال، 2013.

[424] **رحال البوشيخي**، أحكام الضرر الموجب للتعويض في الجريمة الإرهابية، المجلة المغربية في الفقه والقضاء، العدد الأول خريف: 2015، مطبعة الأمنية الرباط، ص:32.

[425] **رحال البوشيخي**، أحكام الضرر الموجب للتعويض في الجريمة الإرهابية، م.س، ص:32.

العديد من التصرفات القانونية التي تحيد عن مبدأ المشروعية، الشيء الذي يتيح لها هامشا ليس بالهين في حريتها للقيام بأعمالها، وهذا ما يتنافى مع المبادئ الدستورية، التي تقوم على ترسيخ مبدأ ربط المسؤولية بالمحاسبة، واحترام الدعائم التي تقوم عليها دولة القانون.

المبحث الثاني: منهجية القاضي الإداري الحديثة في استكمال أساس المسؤولية الضريبية: نحو التخلي عن الطابع الاستثنائي

هل كان القاضي الإداري موفقا في حمايته لمبدأ الأمن الضريبي، من خلال اختياره لأساس يقوم على الطابع الاستثنائي والمقيد للمسؤولية الضريبية؟

يجيب غالبية الفقه الإداري بالقول، إن مسؤولية المرفق الضريبي بتضييق نطاقها، وإن كانت تعمل على حماية مصالح الخزينة، فهي في الأصل تعطي هامشا من الحرية واللامسؤولية لأعوان الإدارة الضريبية، الشيء الذي يمكنه أن يهدد ويقوض الدعائم التي يرتكز عليها مبدأي سيادة القانون، والمشروعية الضريبية.

إن هذه المبررات ستدفع القاضي الإداري إلى تجاوز هذه المحدودية، حيث سيعرف تطورات عديدة في اتجاه تخليق عمل الإدارة من جهة، وحماية حقوق الخاضعين للضريبة من جهة أخرى ولعل القضايا المثارة أمام المحاكم الإدارية جعلت القاضي الإداري أمام امتحان حقيقي ليثبت في كل مرة مكانته الحقيقية كطرف يؤدي دوره الحمائي في تحقيق التوازن، ففي فترة أولى بقي القاضي الإداري وفيا لثنائية الخطأ البسيط والجسيم (المطلب الأول)، لكن هذا الاجتهاد لم يكن كافيا حيث عمل القاضي على البحث في كل أخطاء الإدارة التي ترتب ضررا مباشرا (المطلب الثاني).

المطلب الثاني: التجاذبات القضائية من خلال الوفاء لثنائية الخطأ الجسيم والخطأ البسيط

إن المقاربة القضائية لموضوع المسؤولية الضريبية، عرفت العديد من الانتقادات من طرف جانب مهم من الباحثين، نظرا لتضييق نطاق المسؤولية ولعدم استحضار القاضي الإداري لمبادئ

أساسية، هي في حد ذاتها أعمق من حصر مجال المسؤولية الضريبية، كالأمن الضريبي ودولة القانون والعدالة الضريبية، .... لذلك سيعمد القاضي الإداري إلى تجاوز الاجتهادات السابقة، التي أثارت خجل مفوضي الحكومة، حيث سيتم العمل على التخلي عن الطابع الاستثنائي للمسؤولية وتبني أساس جديد يبرز إرادة القاضي الإداري في ترسيخ نظام متكامل لمسؤولية الدولة عن أعمال الإدارة الضريبية

الفرع الأول: معيار الصعوبات الخاصة لنشاط الإدارة الضريبية: معيق لتطور مسؤولية الدولة أم معيار لتأمين الموارد المالية؟

لم تتوقف التحولات القضائية لمجلس الدولة الفرنسي في مجال المسؤولية الضريبية عند تبني معيار الخطأ الجسيم، بل عرفت تحولا قضائيا جديدا في مسار هذا التطور، ابتداء من 27 يوليوز 1990[426]، حيث أعلن مجلس الدولة الفرنسي بموجب قرار له في قضية Bourgeoisعن تحول أساس مسؤولية الدولة عن أعمال الإدارة الضريبية التي تلحق ضررا بالخاضعين.

الفقرة الأولى: قضية Bourgeois والفصل المنهجي لنشاط الإدارة الضريبية

بدأ الاعتراف بالخطأ البسيط كأساس لانعقاد مسؤولية المصالح الضريبية، دون التخلي عن معيار الخطأ الجسيم، حيث أصبح القاضي الإداري يتبنى اجتهادا ينظر من خلاله إلى طبيعة النشاط الذي بسببه تم ارتكاب الخطأ، فإذا كانت أعمال الإدارة موضوع النزاع تكتنفها صعوبات خاصة، تتمثل لدى القاضي الإداري في العمليات التي تتطلب تقدير وضعية الملزمين فيأخذ بالخطأ الجسيم، أما إذا تعلق الأمر بتلك الأعمال التي لا تتصف بهذه المميزات فيكفي الأخذ بتوافر الخطأ البسيط[427]، وقد اعتبر مفوض الحكومة آنذاك N.Chahid-Nourai في مستنتجاته: "نحو تليين مسؤولية المصالح الضريبية"، أن هذا التوجه الجديد يشكل ثورة نوعية في مجال المسؤولية الضريبية، حيث عمل على التخفيف من الشروط المجحفة وإحقاق نوع من المرونة في ترتيب مسؤولية الدولة في هذا المجال.

---

[426] C.E , section Sté Bourgeois 27 juillet 1990 N°44676 : RJF 8-9/90 n° 1102, concl. **N.Chahid-Nourai**, p :548, GAJF 5e édition. Th n°61.

[427] **محمد بيصة**، دعوى مسؤولية المصالح الضريبية، مرجع سابق، ص: 45

وقد جاء في حيثيات هذا القرار الصادر عن مجلس الدولة الفرنسي ما يلي: " .... يتعلق الأمر بالسيد Yves Bourgeois الذي صرح أنه يتقاضى 35663 فرنكا كأجر، إلا أن مصالح إدارة الضرائب نتيجة لخطأ مادي احتسبت الضريبة على أساس تقاضيه 315663 فرنكا كأجر، وكان هذا الملزم قد اختار نظام الاقتطاع الشهري، فقامت الإدارة بإخباره بمبلغ الضريبة والمبالغ التي لا زال يتعين تحصيلها، ثم حاولت اقتطاع باقي الضريبة في آخر السنة دون جدوى لانعدام الرصيد الكافي في الحساب، ثم قررت استحقاق الاقتطاعات العشر للسنة المقبلة بالارتكاز على الضريبة المفروضة خطأ، وأجرت اقتطاعا أولا في شهر يناير من تلك السنة، الشيء الذي دفع الملزم إلى تقديم مطالبة، وبعد حصوله على إسقاط واسترداد المبالغ غير المستحقة، طالب بتعويض عن الضرر الذي أصابه بسبب الإجراءات العديدة التي قام بها. وهكذا فالأخطاء المرتكبة في التناول والمعالجة المعلوماتية للتصريحات، وفي التنفيذ الآلي للاقتطاعات الشهرية تكفي لإقامة مسؤولية الدولة، بمجرد أن يتعلق الأمر بأخطاء مرتكبة أثناء تنفيذ عمليات تتعلق بفرض وتحصيل الضريبة، إلا أنها لا تتضمن صعوبات استثنائية تتمثل في تقدير وضعية الملزمين"[428].

لقد أسس القاضي الإداري في هذا القرار على معيار جديد آخر غير معيار الجسامة والضرر، ويتعلق الأمر هنا بالصعوبات الخاصة أو الاستثنائية، وفي هذا الصدد بدأ القاضي يراقب نشاط الإدارة الضريبية، من خلال تمييزه بين ما يعتبر منها تصرفات ذات صعوبة خاصة وبين ما لا يكتسي هاته الصفة، وبذلك بدأ يصرح من خلال هذا التمييز بهامش من الحرية للإدارة الضريبية في ممارسة نشاطاتها، أضف إلى ذلك أن عبارة "الصعوبات الخاصة" هي بدورها غير قابلة للقياس على غرار "الجسامة الاستثنائية"، التي استخدمها القاضي الإداري في مرحلة سابقة.

وبذلك يدخل هذا القرار تمييزا عاما، على ما يبدو، في مجال قضاء مسؤولية مصالح الوعاء والتحصيل فيصنف الأخطاء المرتكبة أثناء العمليات الضريبية التي يتم القيام بها، والتي لا تعتريها صعوبات خاصة Difficultés particulières أثناء تحديد وضعية الخاضعين للضريبة، أخطاء بسيطة

[428] C.E , section Sté Bourgeois 27 juillet 1990 N°44676 : RJF 8-9/90 n° 1102, concl. **N.Chahid-Nourai**, p :548, GAJF 5e édition. Th n°61.

لكن تطبيق هذه القاعدة يكون على أخطاء بسيطة، كإدخال بيانات ومعطيات معلوماتية مقدمة من طرف الملزمين، أعمال لا تمثل أية خصوصية للمادة الضريبية[429].

وهذا التوجه ليس بالبريء، ولا ينم عن تطور حقيقي في مجال إقرار مسؤولية الدولة عن أعمال الإدارة الضريبية، ففي نظرنا بقي القاضي الإداري يصطبغ على أعمال الإدارة الضريبية تلك الخصوصية من حيث طبيعتها، والمهام المنوطة بها كمرفق مالي صرف، وهكذا إذا كان القاضي الإداري قد وظف مرحلة أولى معايير غير محددة، من قبيل "الجسامة الاستثنائية" « Exeptionnelle gravité » و"الخطأ الواضح ذو الجسامة الخاصة" « Faute manifeste, et d'une gravité particulière ». فإنه بموجب قرار Bourgeois اعتمد معيار الصعوبات الخاصة فقط ليميز التصرفات المتصلة بالعمليات الضريبية والأخرى المنفصلة عنها، وهكذا سيظهر بجلاء تلك الحماية التي يكرسها قاضي المسؤولية للإدارة الضريبية.

وفي نظرنا فالقاضي الإداري منذ اعترافه بالمسؤولية، وهو يعتمد معايير تجعله متحكما بشكل أساسي في تطور نظام المسؤولية الإدارية، من خلال العبارات التي يستعملها والتي تفتح المجال للسلطة التقديرية للقاضي في التفسير والتأويل.

يعتبر البعض أن هذا التوجه الجديد في مجال المسؤولية الضريبية، والقديم في مجال المسؤولية الإدارية. يمكن أن يقود في المرحلة الأولى إلى التخلي عن الطابع الاستثنائي إلى وضع نظام لمسؤولية المصالح الضريبية[430]، أضف لذلك أنه فتح المجال أمام حركية التوجهات القضائية التي قادت القاضي الإداري ابتداء من سنوات التسعينيات إلى التخفيف أو الامتصاص الجذري لشرط الخطأ الجسيم[431].

ويمكن أن نستشف هذا الأمر من خلال التطور الذي عرفه أساس المسؤولية الإدارية، أن القاضي الإداري أصبح يراقب تصرفات الإدارة الضريبية بشكل منهجي ودقيق وبطريقة كتلك التي

[429] **Claire LEGRAS**, Conclusions du C.E, section Krupa, 21 mars 2011, N° 306225, op ; p :6
[430] **Claire LEGRAS**, Conclusions du C.E, section Krupa, 21 mars 2011, N° 306225, p :1
[431] **Claire LEGRAS**, Conclusions du C.E, section Krupa, 21 mars 2011, N° 306225, op ; p :6

اعتمدها في أعمال المصالح السجنية ومصالح مرفق الأمن، حيث يتمثل ذلك في تمييز أنشطة المصالح الضريبية وتصرفاتها التي تعتبر خطأ بسيطا، وتلك التي تندرج ضمن مجال الخطأ الجسيم، وهكذا فالقاضي الإداري بدأ يعمل على استحضار كل شروط انعقاد المسؤولية، وليس فقط الاقتصار على حجم الأضرار المترتبة.

وقد أسال هذا القرار مداد العديد من الفقهاء والقضاة والباحثين في الحقل الضريبي عموما، من خلال تعليقهم على هذا الأساس الجديد لمسؤولية المصالح الضريبية، وقد انقسمت التعاليق بين مؤيد ومعارض لهذا التحول القضائي.

وهكذا فقد أكد مفوض الحكومة Noel Chahid-Nourai، من خلال مستنتجاته، أن هذا التقدم المقترح يبقى محدود النطاق ويفسح المجال أمام تطورات لاحقة، وعلى الرغم من ذلك تبقى الإمكانيات التي فتحها هذا القرار، حقيقة، متطورة[432].

ويرى Olivier Fouquet من جهته، أن القاضي الضريبي أصبح يستعمل في هاته النازلة عبارة "الصعوبات الخاصة"، « Difficultés particulières»، والتي يفسرها مجلس الدولة بنوع من التقييد[433].

حيث يمكن القول، إذن، إن التوجه القضائي في قرار Bourgeois لم يأت بأساس جديد لمسؤولية المرفق الضريبي، بقدر ما استمر في تخويل الأعمال الضريبية نوعا من السيادة. وعلى هذا الأساس توالت قرارات أخرى لم تكن بحجم التوجه الذي ظهر لنا والمتمثل كما سبقت الإشارة فيما يلي: "أساس المسؤولية الضريبية هو وجود الخطأ البسيط في حالة القيام بعمليات تأسيس أو تحصيل الضريبة التي لا تتضمن صعوبات خاصة، والاستثناء هو الخطأ الجسيم في حالة وجود هذه الصعوبات[434] ".

[432]**Noel CHAHID-NOURAI**, vers un assouplissement de la responsabilité des services fiscaux, conclusions sur conseil d'Etat, section, 27 juillet 1990 , M. Yvon Bourgeois, op, cité, p :548

[433]**Olivier Fouquet**, la responsabilité de l'administration fiscale : j'usqu'ou ? , avril 2011

[434] Fallait Pas Faire Du Droit, la référence du droit en ligne, l'abandon de la faute lourde en matière de responsabilité de l'administration fiscale (C.E, sect, 21/03/2011, Mr.Krupa) p :5 2/01/2018.

لم يكن التحول القضائي في العمق بهاته الدلالات، بل جاء بعكس ذلك فقد أخذ بالخطأ البسيط في حالات قليلة والتي ترتبط بالأساس بالأعمال التي لا تمس بشكل جذري العمليات الضريبية بل تتعلق بالأخطاء المادية والتنظيم الداخلي للإدارة الضريبية[435].

بالمقابل احتفظ بمعيار الخطأ الجسيم، وذلك من خلال الأخطاء المرتكبة بمناسبة تحديد وعاء الضريبة وتصفيته وتحصيله، حيث يتعلق الأمر بتحديد وضعية الخاضعين للضريبة، وعليه فرغم بساطتها فالقاضي يركز على أنها تدخل في صلب العملية الضريبية [436].

ويمكن أن نستشف إذا الدور السياسي والاقتصادي للقاضي الإداري، في هاته المرحلة، حيث نجده يغيب دوره الحمائي الواجب في وضع قواعد وأسس مضبوطة لمسؤولية المرفق الضريبي، حيث ينحاز شيئا ما لصالح الحفاظ على حقوق الخزينة، ونذكر هنا بالتوازن الذي نرتبط به دائما في إشكاليتنا كأساس لمسؤولية الإدارة الضريبية، والذي ما زلنا نراه مختلا ويعتريه نوع من الاضطراب، وهو ما يجعل من الإجابة عن سؤال الأمن الضريبي بعيدة المنال.

ويُجمع العديد من الباحثين، على ضرورة تغيير التوجه القضائي، الذي جاء في قرار Y. Bourgeois، لكن لم يكن هناك توحيد أو اتفاق على أهمية هذا التغيير[437]؛ والواقع أن التفسير الواسع للقاضي الإداري لمفهوم الصعوبات الاستثنائية، هو الذي وضع نهاية للآمال التي كنا نتوخاها من خلال هذا التوجه. الذي كان سيضع أساسا واضحا يسمح بالتمييز بين التصرفات المنشئة للحق في التعويض وتلك التي لا تسمح بذلك، وقد رسخ القاضي الإداري من خلال إقراره غياب الإهمال الجسيم، في حالة

---

[435] C.E , champagne 31 octobre 1990 n°71073 : RJF 12/90 n° 1537
C.E , Furminieux 13 mai 1991 n° 100175 : RJF 7/91 n° 999
C.E , 19 novembre 1999 n°184318,min. c/Sarl Occases : RJF 1/00 n°103, cité par : **Olivier Fouquet** op ; p :2

[436] C.E , 5 juillet 1996 n°150398 SCI Saint-Michel: RJF 8-9/96 n°1055 concl. **Ph.Martin** BDCF 4/96 p :64
C.E, Queyroi, 13 octobre1999 n°181539, RJF 12/99 n°1590, concl. **J.Arrighi de casanova** BDCF 12/99 n° 123 cité par : **Olivier Fouquet** ; op, p :3.

[437] C.f :
Noel CHAHID-NOURAI, vers un assouplissement de la responsabilité des services fiscaux, conclusions sur conseil d'Etat, section, 27 juillet 1990, M. Yvon Bourgeois, op, cité.p :548
Guillaume GOULARD, la responsabilité des services fiscaux : faute lourde ou faute simple? Conclusions sur conseil d'Etat, section, 29 décembre 1997, Commune d'Arcueil, RFDA, 14 (1) Janv,Févr 1998 .
Claire LEGRAS, Conclusions du C.E, section Krupa, 21 mars 2011, N° 306225.

إساءة تطبيق العقوبات على الممارسات على الأعمال الاحتيالية المتمثلة في الغش الضريبي، نظرا لما يكتسي هذه العمليات الضريبية من صعوبات خاصة [438].

ويرى Olivier Fouquet أن: "تحديث العلاقة بين الإدارة الضريبية والملزمين، يحتاج للمزيد كما أشرنا في التقرير المقدم لوزير المالية في يونيو 2008 حول: " تفعيل الأمن القانوني للعلاقة بين الإدارة الضريبية والخاضعين للضريبة" « L'amélioration de la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables »، هذا التحديث يتطلب إعادة التوازن بين الأطراف بالنظر للحقوق والواجبات الملقاة على عاتقهم والواجب احترامها، مع تبني نوع من المرونة في تبادل المعلومات بين الطرفين"[439].

وخلاصة القول فإن الاجتهاد القضائي في قضية Bourgeois لم يكن بعكس توجه تكريس لا مسؤولية المرفق الضريبي الذي تبلور في العشرين سنة الماضية، لكن بالمقابل كان عكس تطور المفهوم العام لمسؤولية الدولة عن أعمال الإدارة، التي تتطلب بعين الاعتبار أيضا استحضار البعد السوسيولوجي للعلاقة بين الإدارة الضريبية والخاضع للضريبة، مما يقودنا للقول بضرورة التخلي عن هذا التوجه، بعلة أن القاضي الإداري بإعطائه لتلك الخصوصية للمرفق الضريبي، يزيد من الهوة الحاصلة في العلاقة القائمة بين الإدارة والملزم، ويكرس لمبدأ عدم الثقة في الإدارة وحتى في القضاء.

الفقرة الثانية: قضية Commune d'Arceuilضرب لآمال الفقه فى تطور نطاق المسؤولية الضريبية

لقد اعتبر العديد من الباحثين والممارسين في الحقل الضريبي أنه بعد سبع سنوات من قضية Bourgeois عرف القاضي الإداري حدا من الانتظارات التي كان يأملها الفقه الضريبي حيث عرف التوجه القضائي تحولا آخر في قضية Commune d'Arcueil بتاريخ 29 دجنبر 1997، اعتبر كضرب

[438] **Sophie DUFLOT**, absence de faute lourde en cas d'application erronée de pénalités pour manœuvres frauduleuses, C.E, 9e et 10e sous-sections, 28 octobre 2002, requête n° 206266, M.Antoine - confirmation de cour administrative d'appel de Nancy, 28 janvier 1999/ conclusions du commissaire du governement, Laurent Vallée, cité sur site : www.doctrine.fr

[439] **Olivier Fouquet**, la responsabilité de l'administration fiscale : jusqu'ou ? , avril 2011 p : 3/4

لآمال تطور مجال مسؤولية الدولة عن أعمال الإدارة الضريبية[440]، حيث أن هذا القرار جاء بمبدإ يعتمد الخطأ الجسيم كأساس، وحيث اعتبر أن:" الأخطاء المرتكبة من طرف الإدارة الضريبية، بمناسبة تنفيذ العمليات التي تتعلق بالإجراءات المتعلقة بتأسيس أو تحصيل الضريبة، لا ترتب مسؤولية الدولة، بالنظر للصعوبات التي تتمثل بشكل عام في الإجراءات الضريبية إلا إذا كانت هذه الأخيرة تشكل خطأ جسيما[441]".

بعبارة أخرى، فمجلس الدولة قلب المنطق الذي جاء به قرار Bourgeois فقد أصبح إذا الخطأ الجسيم هو الأصل، وما الخطأ البسيط إلا استثناء من تلك القاعدة.

وهذا ما جاء في مستنتجات مفوض الحكومة Gillaume GOULARD حيث جاءت بسؤال عريض كالتالي:" مسؤولية المصالح الضريبية، هل بناء على خطأ بسيط أو خطأ جسيم؟[442] نفس الأمر تبناه الأستاذ Olivier FOUQUET[443].

لقد عرف تطور نظرية المسؤولية الإدارية، التخلي التدريجي للقضاء الإداري الفرنسي عن فكرة الخطأ الجسيم، في مجموعة من المجالات، وقد ساهم هذا التقدم في إضعاف مبررات قيام هذه الفكرة في المجال الضريبي، مما حذا بالقاضي الإداري إلى الأخذ بعين الاعتبار مصلحة الخاضعين للضريبة أكثر مما كان عليه الأمر[444].

هذا وقد ظل المبرر الأساسي للاحتفاظ بمعيار الخطأ الجسيم في المجال الضريبي هو تلك الصعوبات الخاصة، والأعمال المعقدة التي تكتنف عمل الإدارة الضريبية، سواء على مستوى تحديد الوعاء أو تصفيته أو تحصيله[445].

---

[440] **Guillaume GOULARD**, la responsabilité des services fiscaux : faute lourde ou faute simple? Conclusions sur conseil d'Etat, section, 29 décembre 1997, Commune d'Arcueil, RFDA, 14 (1) Janv,Févr 1998 .

[441] Fallait Pas Faire Du Droit, la référence du droit en ligne, l'abandon de la faute lourde en matière de responsabilité de l'administration fiscale, (C.E, sect, 21/03/2011, Mr.Krupa) p :7 2/01/2018.

[442] **Guillaume GOULARD**, la responsabilité des services fiscaux : faute lourde ou faute simple? Conclusions sur conseil d'Etat, section, 29 décembre 1997, Commune d'Arcueil, RFDA, 14 (1) Janv,Févr 1998 .

[443] **Olivier Fouquet**, la responsabilité de l'administration fiscale : jusqu'ou ? , avril 2011 p : 3/4

[444] **رضوان اعميمي**، ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين فقه الإدارة وسلطات القضاء الإداري، م.س، ص: 595

[445] **Guillaume GOULARD**, la responsabilité des services fiscaux : faute lourde ou faute simple? Conclusions sur conseil d'Etat, section, 29 décembre 1997, Commune d'Arcueil, RFDA, 14 (1) Janv,Févr 1998 .

وقد أكد Guillaume Goulard في إحدى استنتاجاته، أن هذا المبرر لم يعد بالإمكان الاستناد إليه طالما أنه قد تم التخلي عنه في مجالات تنطوي على نفس الصعوبات في التدخل[446]، كما أكدت على ذلك المقررة العامة Claire LEGRAS[447]، وفي مقدمة هذه المجالات، عمليات الإغاثة[448] أنشطة المرافق المكلفة بمحاربة الحرائق[449]، العمليات المكلفة بإغاثة البواخر داخل البحر[450] والمجال الطبي[451] وغيرهما.

عطفا على ما سبق، فقد كان الخطأ الجسيم مبررا كفكرة يتم الاستناد عليها في مجال مسؤولية المرفق الضريبي، بالنظر للطابع الحساس والسيادي لهذا المرفق، دون إعطاء براهين كافية ومقنعة وسديدة لهذه الطبيعة، التي تمنع من إقرار مسؤولية كاملة للدولة عن أعمال الإدارة الضريبية[452] لكن بالرجوع للتطور الذي عرفه أساس نظرية المسؤولية الإدارية، حيث أصبح القبول بفكرة الخطأ البسيط في مجالات أخرى حساسة وذات طابع سيادي، كالشرطة الإدارية[453]، وإدارة السجون، مما أدى إلى بداية التفكير في تبني هذا المعيار في المجال الضريبي[454].

أما الحجة الأخيرة التي تم الاستغناء عنها، والتي تعد نتيجة للمبررين السالفي الذكر، هو ذلك الهامش الواسع الذي يتعين تركه للإدارة الضريبة في تقدير أخطائها، مما يمكنها من القيام بمهامها الجسيمة في استخلاص الديون المترتبة في ذمة الخاضعين للضريبة، خاصة وأن المدينين أنفسهم يستعملون مجموعة من الأساليب للتهرب من الوفاء بالتزاماتهم الضريبية، والتي تعيق عمل الإدارة في

---

[446] **G.Goulard**, conclusions du commissaire de gouvernement, C.d'Etat section Commune d'Arcueil du 29 décembre 1997.

Claire LEGRAS, Conclusions du C.E, section Krupa, 21 mars 2011, N° 306225, op ; p :6/7[447]

C.E, Section, 20 juin 1997, "Theux", n°139495, publié au recueil Lebon[448]

[449] C.E, section, 29 avril 1998, commune de Hannapes, cité par : **Claire LEGRAS, Olivier FOUQUET**, p :4

[450] C.E, section, 13 mars 1998, Améon, cité par **Claire LEGRAS**, p :4

[451] C.E, 10 avril 1992, Epoux V et C.E, section 14 avril 1999, société AGF c/Commune d'Anctoville, cité par **Claire LEGRAS**, p :4

[452]**Martin COLLET,** la généralisation d'un régime de responsabilité pour faute simple des services fiscaux : une bonne nouvelle pour les contribuables ou pour l'administration ? in RJEP 2011 N° 687, comm 30, p :43.

[453] Décision, Delavallade du 4 décembre 1995, l'exercice des pouvoirs de police administrative, tant général que spéciale, qui a été le terrain privilégié de l'abandon de la faute lourde. En principe, prévaut toujours la distinction ancienne entre l'édiction de mesure de police, à laquelle s'applique normalement un régime de faute simple, et l'exécution des actes de police, susceptible de relever du régime de la faute lourde. cité par : **Claire LEGRAS,** op, p :4

[454] **Martin COLLET,** la généralisation d'un régime de responsabilité pour faute simple des services fiscaux : une bonne nouvelle pour les contribuables ou pour l'administration ? op, cit, p :43.

هذا المجال، إذ أن هذه الحجة لم يعد بالإمكان اعتمادها والركون إليها، طالما أنها مرتبطة بحسن سير الدولة عموما، ومرافقها ومؤسساتها على وجه الخصوص، الشيء الذي يفترض فيها تقوية آليات حماية حقوق الملزمين بالضريبة عوض إيجاد مبررات لعدم تحمل مسؤوليتها[455].

ويتجه بعض الفقه الفرنسي، من خلال تحليله لفكرة جسامة الخطأ، إلى اعتبار أن الخطأ الجسيم ما هو إلا خطأ أكثر جسامة من الخطأ البسيط من حيث التقدير[456]، فالأصل إذا هو وجود خطأ موجب للمسؤولية، وبهذا التوجه، الذي يعتبر منطقيا، يتأكد أن السلطة التقديرية للقاضي الإداري هي التي تحدد مدى إقرار مسؤولية الإدارة الضريبية، دون وضع حدود لتدخله خاصة من حيث شروط الخطأ الذي يفضي إلى إقرار مسؤولية الدولة[457].

أضف لذلك، أن تخلي مجلس الدولة الفرنسي عن فكرة الخطأ الجسيم يستند إلى هاجس حماية المدينين قدر الإمكان، وذلك بالتماشي مع الخصائص العامة للتطور الذي عرفه القانون الإداري المعاصر[458]، وخاصة حماية الأمن القانوني للمخاطبين به[459]، وهو نفس المبرر الذي دفع بمجلس الدولة للتخلي عن فكرة الخطأ الجسيم في المجال الطبي، حيث اعتبر مفوض الدولة Jacques-Henri STAHL في هذا الإطار، أن: " نظام الخطأ الجسيم يشكل إرثا تاريخيا لمبدأ عدم المسؤولية الذي كان سائدا، حيث تم اتخاذه حاليا كسبب من أجل الحد غير المبرر من مسؤولية الأشخاص العمومية"[460].

وتبعا لما سبق، فإن اعتماد معيار الخطأ الجسيم في مجال المسؤولية الضريبية، من شأنه أن يحد من المبدأ القاضي بأن خرق مبدإ المشروعية يعتبر خطأ مستلزما لإقرار المسؤولية بشأنه[461]، ولذلك فالحياد عن هذا التوجه، بتبني معيار الخطأ الجسيم، يمكن الإدارة من هامش أكبر من الحرية

---

[455] **رضوان اعميمي**، ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين فقه الإدارة وسلطات القضاء الإداري، م.س، ص: 595 – 596

[456] **Ed.DUBOUT,** faut-il tuer les catégories de fautes en droit administratif ? RDP :2009, p :1347

[457] C.E, Ass, 24 mars 2006Société KPMG, société Ernst et Young et autre, Rec, p :154 .

[458] **R.Chapus,** droit administratif général, tome 1, op, cit, p :1303.

[459] **Olivier Fouquet**, sécurité fiscale et fraude fiscale, conférence prononcée au collogue organisé au Sénat le 15 novembre 2013 par l'Association pour la fondation internationale de finances publiques-Fondadip, Revue française de finances publiques, V2 décembre 2013.

[460] **Jaquees-Henri STAHL**, la responsabilité des services public hospitaliers. Le déclin de la faute lourde. Conclusions sur conseil d'Etat, Section, 20 juin 1997, M.Theux, RFDA 1998, p :86 .

[461] **رضوان اعميمي**، ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين فقه الإدارة وسلطات القضاء الإداري، م.س، ص:596

في ممارسة تصرفاتها من تلك التي يمنحها القانون، وفي مقابل ذلك المساس بحقوق الملزمين بالضريبة عموما والتي يكفلها مبدأ المشروعية[462].

الملاحظ أن هذا القرار، على الرغم من انتقاده، لكنه وضع الأصبع على مكمن الصعوبات التي تعترض القاضي الإداري في تحديد نطاق المسؤولية الضريبية، أي تلك الأعمال ذات الطابع الضريبي الصرف والتي حددها الفصل الأول في العمليات الضريبية، ذاك الكل الغير القابل للتجزيء في نظر بعض الممارسين أو القضاة، وبموجب هذا القرار، أصبح القاضي الإداري يوضح منهجيته ونيته حيال الأعمال الضريبية الغير المشروعة التي يمكن التعويض عنها، والتي ارتكزت الأطروحة على البحث عن أساس لها.

حيث اعتبر أن الأخطاء المرتكبة في التناوب والمعالجة المعلوماتية للتصريحات، وفي التنفيذ الآلي للاقتطاعات الشهرية تكفي لإقامة مسؤولية الدولة بمجرد أن يتعلق الأمر بأخطاء مرتكبة أثناء تنفيذ عمليات تتعلق بفرض وتحصيل الضريبة بدون أن تتضمن صعوبات استثنائية تتمثل في تقدير وضعية الملزم.

ومجمل القول، فالقرارين السابقي الذكر لم يكونا بالتطور المتوخى في تلك الفترة، حيث نستشف استمرارية لتقييد تلك المسؤولية، من خلال المعيار الغامض المتمثل في معيار الصعوبات الخاصة، والملاحظ أن هذا التحول جاء، أولا، لحماية مصالح الإدارة، وثانيا، للتحكم في الحالات التي يتم الأخذ فيها بالخطأ الجسيم، والتي نأخذ فيها بالخطأ البسيط، حيث يتضح أن هذا الأمر يعود للسلطة التقديرية للقاضي الإداري في تضييق أو توسيع نطاق المسؤولية الضريبية.

وهكذا فالاحتفاظ بالمعيارين السابقين، يجعلنا نخلص إلى استنتاجين نوضح من خلالهما أن هذا الاجتهاد لم يكن تطورا بقدر ما كان تفسيرا وتأويلا لمعايير سابقة:

[462] **Jean-Philippe DEROSIER**, un pas en avant pour un nouveau recul : l'abandon de l'exigence d'une faute lourde en matière de responsabilité de l'administration fiscale, revue de gestion et finances publiques, fiscalité, N° :10 octobre 2011,op ; p :730

فالخطأ الجسيم يحيلنا إلى أن هناك استمرارية لإعطاء هامش من الحرية بل والتسلط للإدارة في ممارسة أعمالها الضريبية.

أما الصعوبات الخاصة، فيتبين أن القاضي الإداري باعترافه أن تصرفات الإدارة الضريبية صعبة، يعطيها نوعا من الخصوصية التي ليست لباقي المرافق العامة الأخرى.

ويرى بعض الباحثين من جهته أن: "التراجع عن فكرة الخطأ الجسيم يفرض على الإدارة الضريبية توخي الحذر في تدخلاتها تجاه المدينين، إلا أن ذلك لا يمنع من التأكيد على ضرورة وجود إطار قانوني إما بتسهيل مساطر تدخل الإدارة الضريبية أو من خلال حماية حقوق الأفراد، فتكون بذلك الإدارة الضريبية ملزمة باحترامه، وفي مقابل ذلك، يشكل تجاوز هذه القواعد، والمفضي إلى الإضرار بالغير، إقرار المسؤولية الإدارية للمرفق الضريبي بما يضمن خضوعها للقانون"[463].

وعليه فإذا كان القضاء الإداري الفرنسي وضع أساسا لمسؤولية المصالح الضريبية، وفق تطور زمني وموضوعي بشكل منهجي -على الرغم من تضييق نطاقه-، فكيف حدد القاضي الإداري المغربي هوية ونموذج أساس مسؤولية الدولة عن نشاط الإدارة الضريبية؟

الفرع الثاني: هوية المسؤولية الضريبية في توجهات القضاء الإداري المغربي: حركية التحولات القضائية ودور الوكالة القضائية في حماية المال العام .

لقد تبنى القضاء الإداري المغربي موقفا مشابها لنظيره الفرنسي بعد حوالي 22 سنة وذلك بالاعتراف بمسؤولية الدولة في حالة الخطأ الجسيم في حالة عدم وجود صعوبات استثنائية، مع احتفاظه في بعض القرارات الاستثنائية بثانية الخطأ البسيط والخطأ الجسيم.

وقد كان مبرر الصعوبات الخاصة لنشاط الإدارة الضريبية، هو نقطة الفصل في بناء أساس مضبوط لمسؤولية المرفق الضريبي، وقد عرف القضاء الإداري المغربي تضاربا كبيرا، على مستوى

[463] **رضوان اعميمي**، ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين فقه الإدارة وسلطات القضاء الإداري، م.س، ص:597

الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية، والقرارات لصادرة عن محكمتي الاستئناف الإداريتين ومحكمة النقض، الشيء الذي أفرز رؤية غير واضحة المعالم، للمشهد القضائي في مجال مسؤولية الدولة عن نشاط الإدارة الضريبية (الفقرة الأولى)، وبدورها توقفت الوكالة القضائية للمملكة في تقاريرها لسنتي 2013 و 2015، عند موضوع مسؤولية المصالح الضريبية وحاولت تبرير موقفها بحجج يمكن وصفها بالمتناقضة أحيانا، والغير المنطقية أحيانا أخرى، غايتها في ذلك الحفاظ على أموال الخزينة (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: بين المحاكم الإدارية ومحكمتي الاستئناف الإداريتين: تضارب الاجتهاد وضبابية الرؤية

لقد عرف الاجتهاد القضائي في مادة المسؤولية الضريبية تضاربا بين المحاكم الإدارية خاصة "فاس والرباط" من جهة، ومحكمتي الاستئناف الإداريتين خاصة محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط من جهة ثانية، بهدف إقرار معيار قضائي واضح لترتيب مسؤولية المصالح الضريبية، وهكذا فقد جاء في حكم للمحكمة الإدارية للرباط أن:" قيام مسؤولية المصالح الجبائية الموجبة للتعويض رهين توافر شروط قانونية من جملتها ارتكابها لخطأ جسيم غير مقترن بصعوبات استثنائية تحول دون تقدير وضعية الملزم على وجه سليم"[464].

وهكذا فقد اعتبر القاضي الإداري أن: "إصرار مصلحة الوعاء الضريبي على سلوك مسطرة الفرض التلقائي في مواجهة المدعي ومباشرة إجراءات التحصيل الجبري من حجز ورهن رسمي بمناسبة هذا الفرض الضريبي رغم انتفاء موجبات تطبيقه في ظل العجز المسجل بمحاسبة المدعي والمستخلص من تقرير مفتشها المحقق الذي كان محل تأييد من لدن اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة، فضلا عن إلغاء المسطرة المذكورة بموجب حكم قضائي نهائي: يشكل خطأ جسيما ما دام

[464] حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط رقم:441 بتاريخ: 2012/2/7 ملف رقم: 09/7/310.

أنه لم يقترن بصعوبات تحول دون تحديد الوضعية الجبائية للمدعي بشكل سليم ويرتب مسؤوليتها الإدارية عن كافة الأضرار المادية والمعنوية عن هذا الخطأ"[465].

وقد جاء في حيثيات هذا الحكم أنه:" فيما يتعلق بالمسؤولية، حيث تنص المادة الثامنة من القانون 41.90 المحدثة بموجبه المحاكم الإدارية، على أن هذه الأخيرة تختص بالبت في طلبات التعويض عن الأضرار الناتجة عن أعمال ونشاطات أشخاص القانون العام، كما أن الفصل 79 من قانون الالتزامات والعقود ينص على أن: "الدولة والبلديات مسؤولة عن الأضرار الناتجة مباشرة عن تسيير إدارتها وعن الأخطاء المصلحية لمستخدميها. وحيث إن قيام المسؤولية الموجبة للتعويض على ضوء الفصلين المذكورين أعلاه يظل رهينا بتوافر ثلاث عناصر: الخطأ والضرر ثم العلاقة السببية بينهما"[466].

إن تأسيس المسؤولية بموجب هذا الحكم لا تختلف عن شروط انعقاد المسؤولية الإدارية بشكل عام، حيث أسس القاضي الإداري الحكم على الفصل الثامن من القانون 41.90 ق.م.إ والفصل 79 من ق.ل.ع، وهذا هي المنهجية المألوفة بالنسبة للقاضي الإداري في القول بمسؤولية أي مرفق عمومي، الشيء الذي يؤسس من خلاله القاضي الإداري لغياب أي خصوصية لعمل الإدارة الضريبية.

وفي ذات السياق ذهبت المحكمة الإدارية بفاس باعتمادها نفس الأساس التشريعي في ترتيب مسؤولية الدولة عن نشاط الإدارة الضريبية وقد جاء في حيثيات الحكم أنه:" فيما يخص مدى قيام المسؤولية الإدارية للمديرية العامة للضرائب عن الضرر المطلوب التعويض عنه، فإنه لما كان مناط الدعوى الحالية ينصب حول المطالبة بالتعويض عن الخطأ المصلحي مما يجعلها تندرج في إطار دعاوى التعويض عن الأضرار المترتبة عن أعمال ونشاطات أشخاص القانون العام المنصوص عليها في المادة 8 من قانون 41.90 المتعلق بإحداث المحاكم الإدارية، وتخضع في تأطيرها لمقتضيات ق.ل.ع فغنه للقول بمدى استحقاق الطرف المتضرر من هذه الأعمال والنشاطات لأي تعويض عن ذلك يقتضي ابتداء

[465] حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط رقم:441 بتاريخ: 2012/2/7 ملف رقم: 09/7/310.
[466] حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط رقم:441 بتاريخ: 2012/2/7 ملف رقم: 09/7/310.

التحقق من مدى قيام المسؤولية الإدارية للمرفق المدعى عليه وتبعا لذلك تحديد حجم وقيمة التعويض المستحق"[467].

ويتابع القاضي الإداري في حكمه بفحص شروط انعقاد المسؤولية بقوله:" بخصوص الخطأ حيث أسس المدعي طلبه على الخطأ المزدوج لكل من مديرية الضرائب من خلال فرض ضرائب غير مشروعة، وخطأ الخزينة العامة المتمثل في مباشرة إجراءات تحصيل تلك الضرائب.

وحيث دفعت إدارة الضرائب بعد ارتكابها لأي خطأ موجب للمسؤولية على اعتبار أنها قامت باحترام مسطرة الفرض التلقائي وذلك بتوجيه الرسالة الأولى والثانية بها المدعي ولم يجب عليها داخل الآجال المحددة قانونا، يجعل الضريبة المتنازع بشأنها مفروضة بشكل قانوني.

وحيث دفعت الخزينة العامة للمملكة من جانبها بعدم ارتكابها لأي خطأ يرتب مسؤوليتها على اعتبار أنها باشرت إجراءات التحصيل من إشعارات للغير الحائز على حسابات المدعي ورهون جبرية على عقاراته وذلك تنفيذا للأمر بالتحصيل الذي توصلت به من طرف إدارة الضرائب.

وحيث استقر عمل القضاء الإداري على اشتراط ثبوت الخطأ الجسيم لقيام مسؤولية المصالح الضريبية لاعتبارات مستمدة من طبيعة المهام المسندة إليها والتي تكتنف مختلف عمليات تنفيذها صعوبات استثنائية تبرر ارتكابها لخطأ جسيم كأساس لقيام مسؤوليتها حسبما أكد عليه عمل الغرفة الإدارية بمحكمة النقض في قضية الوكيل القضائي للمملكة ضد ادريس عكدي، من خلال قرارها عدد 434 الصادر بتاريخ 2003/7/3 في الملف الإداري رقم 2003/2/4/341 الذي ورد فيه: "أن خطأ المرفق العام ثابت ويتمثل ذلك في فرض الضريبة مرتين على نفس السبب رغم الأداء " ، كما أن قضاء هذه المحكمة سار على اعتبار الخطأ المتمثل في التماطل في تنفيذ الأحكام الصادرة في المادة الضريبية يشكل خطأ جسيما بما يكفي للتصريح بقيام مسؤولية المصالح الضريبية وذلك على غرار القضاء الإداري المقارن الذي أكد هو الآخر مبدأ مسؤولية المرفق الضريبي على أساس الخطأ

[467] حكم المحكمة الإدارية بفاس، عدد: 2018/430 الصادر بتاريخ: 2018/05/23 الملف الإداري رقم: 2017/7112/223.

الجسيم كما يصادف في قضيةBourgeois من خلال قرار مجلس الدولة الفرنسي المؤرخ في 1990/7/27 ملف عدد 676/44.

وحيث إنه بالرجوع إلى نازلة الحال وبعد اطلاع المحكمة على أوراق الملف ومستنداته اتضح لها من جهة أن إدارة الضرائب بعد فرضها للضرائب تلقائيا على المدعي وتظلم هذا الأخير قامت بإجراء مراجعة ضريبية وتحقيق كلفت به أحد المفتشين المحققين التابعين لإدارتها والذي خلص في تقريره المؤرخ في 2003/3/20 والمضاف للملف إلى كون المدعي قد حقق في إطار نتائج غير نهائية عجزا برسم سنة 1997 بمبلغ 21.268.033,35 درهم وبرسم سنة 1998 عجزا بمبلغ 19.643.033,38 درهم وهو التقرير الذي أيدته اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة، بمقتضى قرارها الصادر بتاريخ 2006/7/24 في الملف رقم 6/730، كما تبنته الغرفة الإدارية بمحكمة النقض في قرارها عدد 116 بتاريخ 2009/02/11 الصادر في الملف رقم 2007/2/4/567 الذي أكد من خلال حيثياته أن موقف الإدارة الضريبية يتنافى مع الفرض التلقائي للضرائب موضوع النزاع باستثناء ما تعلق منها بالحد الأدنى للاشتراك والذي حدده المفتش المحقق نفسه في مبلغ 98.842,50 درهم وهو ما ينسجم ومقتضيات المادة 144 من المدونة العامة للضرائب ، وليس في المبالغ التي تضمنتها الأوامر بالتحصيل المفروضة في إطار الفرض التلقائي ، وبالتالي فإن إصرار إدارة الضرائب المدعى عليها على موقفها الضريبي من خلال تمسكها بالأوامر بالتحصيل وما تضمنته من المبالغ الأولى دون الأخذ بعين الاعتبار النتائج التي توصل إليها المفتش المحقق المكلف من طرفها بصفته موظفا تابعا لها يشكل في حد ذاته خطأ جسيما وتعسفا في حق المدعي سيما وأن تقرير المفتش المحقق تم تأييده من طرف للجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة بتاريخ 2006/07/24 في الملف عدد 06/730، وبالتالي فإنها أهدرت الغاية من إجراء تحقيق ما دامت لم تحترمه ولم تتقيد بمضمونه ولم تلجأ بالتالي إلى فرضه على الملزم .

وحيث إنه من جهة ثانية، فإن استصدار المدعي لقرار قضائي نهائي عن الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى سابقا (محكمة النقض حاليا) حائز لقوة الشيء المقضي به قضى بتأييد الحكم الابتدائي الصادر عن هاته المحكمة والقاضي ببطلان مسطرة الفرض التلقائي للضريبة مع ترتيب الآثار القانونية على ذلك والمتعلق بنفس الضرائب موضوع النازلة وتبليغ القرار المذكور لإدارة الضرائب

بشكل قانوني بتاريخ 2009/4/06 حسب الثابت من شهادة التبليغ المضافة للملف المؤرخة في: 2009/10/05، كان يحتم عليها احتراما لقدسية الأحكام القضائية النهائية التراجع عن موقفها امتثالا لما أقرته الغرفة الإدارية بمحكمة النقض في قرارها المومأ إليه أعلاه وذلك باعتماد ما خلص إليه المفتش المحقق واستبعاد المبالغ التي تضمنتها الأوامر بالتحصيل التي أضحت بقوة القانون غير مشروعة وبالتالي فإن ما استتبعها من إجراءات التحصيل يكون والعدم سواء استنادا لقاعدة "ما بني على باطل فهو باطل"، و عليه كان يتعين على إدارة الضرائب إصدار أوامر تحصيل جديدة تتضمن الحد الأدنى للاشتراك وإبلاغ الخزينة العامة للمملكة، بذلك حتى تقوم هذه الأخيرة بالتراجع عن إجراءات التحصيل التي سبق أن باشرتها في مواجهة المدعي، إلا أنها تمسكت بموقفها السابق وبما تضمنه الفرض التلقائي من مبالغ، مصرة على الاستمرار في الخطأ الجسيم وفي ذلك مساس بمبدأ قدسية الأحكام على اعتبار أنه لا قيام لدولة الحق والقانون إلا بإعلاء مبدأ خضوع الدولة للقانون وسيادة المشروعية، ولا قيمة لهذا المبدأ ما لم يقترن بمبدأ تقديس واحترام أحكام القضاء والتسليم بمضمونها .

وحيث إنه من جهة ثالثة فإن الثابت من خلال أوراق الملف ومستنداته أن القابض قد باشر إجراءات التحصيل تنفيذا للأوامر الصادرة عن مديرية الضرائب وذلك بواسطة مسطرة الإشعار للغير الحائز في مواجهة المدعي وهو ما أكده المدير العام للضرائب من خلال مذكرته المضافة للملف والمؤشر عليها بكتابة ضبط هاته المحكمة بتاريخ 2011/6/22 إذ جاء في صفحتها الثالثة(الفقرة 3) "أن الضريبة التي صدرت في مواجهة المدعي ظلت ومنذ صدورها ضريبة على ورق إذ أنه لم تتخذ أية إجراءات جبرية في مواجهته باستثناء مسطرة الإشعار للغير الحائز التي لم تفض إلى أية نتيجة ولم تمكن القابض من تحصيل أي مبلغ بسبب عدم وجود رصيد في حسابات المدعي"، وهو ما أكده كذلك الخازن الإقليمي من خلال كتابه المسلم للخبير المعين في الملف والمضاف لتقرير الخبرة المنجزة في الملف وكذا من خلال مذكرته المؤشر عليها بكتابة ضبط هاته المحكمة بتاريخ 2011/5/27 ، واللذان يشهد فيهما أنه قد باشر مسطرة الإشعار للغير الحائز على حسابات المدعي لدى كل من الشركة العامة المغربية للأبناك والبنك المغربي للتجارة والصناعة ومصرف المغرب، كما قام بإجراء رهون جبرية على عقارات المدعي ذات الرسوم العقارية عدد 03/123423 و 03/108134 و 03/123466 وذلك تنفيذا للأوامر بالتحصيل

الصادرة بخصوص نفس الضرائب التي تم التحقيق بشأنها من طرف إدارة الضرائب والتي ألغيت قضائيا و هو ما يشكل إقرارا قضائيا انسجاما مع مقتضيات الفصلين 405 و 410 من قانون الالتزامات و العقود .

وحيث إن مسطرة الإشعار للغير الحائز التي تباشرها القباضة لا تتوقف آثارها عند عدم وجود مؤونة بالحساب المحجوز وإنما يظل الحساب مقيدا ومحجوزا إلى غاية استكمال المبلغ المحجوز، وعليه فإن هاته المسطرة ذات آثار مستمرة في الواقع ولا تزول إلا بتحقيق الهدف منها أو برفعها من طرف مصدرها أو بحكم قضائي، مما يعني أن الحسابات البنكية التي مورست عليها مسطرة الإشعار للغير الحائز تظل مقيدة ولا يجوز بالتالي لصاحبها أن يستفيد منها أو يستعملها إلا بزوال الدين موضوع مسطرة الإشعار للغير الحائز ، وبالتالي فإن الخازن العام للمملكة على الرغم من كونه باشر إجراءات التحصيل بناء على أوامر بالتحصيل صادرة بشكل غير قانوني ، فإنه يظل مع ذلك غير مرتكب لأي خطأ موجب للمسؤولية ما دام قد باشر إجراءات التحصيل وفق ما يلزمه به القانون سيما المادة 101 القانون رقم 97-15 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية، و تكون إدارة الضرائب هي المسؤولة عن خطئها الجسيم المفصل أعلاه وما ترتب عنه من أضرار"[468].

وفي ذات السياق اعتبرت المحكمة الإدارية بفاس أن: "إصرار الإدارة الضريبية على فرض الذعائر وغرامات عن طريق الخطأ على شخص غير معني بها وتمسكها بذلك الفرض رغم التظلم، يرتب مسؤولية المصالح الضريبية عن كافة الأضرار اللاحقة حيث لا ينحصر الأمر في إرجاع ما تم حجزه ودفعه فقط بل لا بد من تحديد تعويض كامل عن الخسائر المترتبة عن الفرض الضريبي الخاطئ"[469]،

وفي تأسيسها لشروط انعقاد هذه المسؤولية اعتمدت المحكمة الإدارية على معايير فحص الخطأ والتذكير بصوره إضافة للشروط المرتبطة بأركان المسؤولية الأخرى المتمثلة في الضرر والعلاقة السببية، وقد جاء في حيثيات الحكم أنه: "حيث إن قيام المسؤولية الإدارية لأي مرفق من المرافق العمومية، تقتضي وجود خطأ وضرر وعلاقة سببية بينهما، وتتجلى صور الخطأ المرفقي في سوء أداء

[468] حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط رقم:441 بتاريخ: 2012/2/7 ملف رقم: 09/7/310.

[469] حكم المحكمة الإدارية بفاس، عدد: 2018/430 الصادر بتاريخ: 2018/05/23 الملف الإداري رقم: 2017/7112/223.

الخدمة أو عدم أدائها البتة أو البطء في أدائها، أما الضرر فيشترط فيه أن يكون مباشرا ومحقق الوقوع وأن يمس بوضعية محمية قانونا.

وحيث إن في هذا الصدد بالاطلاع على عناصر ومعطيات المنازعة في ضوء وثائق الملف ومستنداته وبحسب الثابت من فحوى القرار الجبائي عدد 330 الصادر عن المدير الجهوي للضرائب بفاس بتاريخ: 2017/3/15 أن المديرية الجهوية للضرائب بفاس أخطأت في فرضها ذعائر و غرامات على المدعي برسم السنوات من 1992 إلى 1995 ووضعتها موضع التنفيذ في مواجهته وأنه بالرغم من تظلم المدعي سنة 1998 على هذا القرار الجبائي الغير المشروع وعرضه شكايته في الموضوع على مؤسسة الوسيط، فإن الإدارة الجبائية لم تتدارك خطأ مصالحها في هذا الفرض الغير المشروع بحيث تم حجز وبيع المعدات والآليات بتاريخ 2014/12/15 من طرف القابض المكلف بالتحصيل واستخلاص الذعائر والغرامات المفروضة من منتوج هذا البيع مما أدى إلى شل نشاط المقلع الذي كان يستغله المدعي وتوقفه نهائيا وأن إدارة الضرائب لم تكشف عن نتائج البحث الذي أجرته في موضوع الشكاية إلا بتاريخ 2017/03/15 من خلال قرارها الجبائي المشار إليه أعلاه والذي بمقتضاه قررت إرجاع مبالغ الذعائر والغرامات التي فرضتها بالخطأ لفائدة المدعي والتي تم استخلاصها من منتوج البيع بالمزاد العلني.

وحيث غن فرض الضرائب لذعائر وغرامات غير مشروعة في مواجهة المدعي ودون أن يقترن ذلك بصعوبات استثنائية تحول دون تقدير وضعية الملزم على وجه سليم وإصرارها على موقفها الضريبي من خلال تمسكها بالأمر بتحصيل هذه الذعائر والغرامات ودون الأخذ بعين الاعتبار تظلم المدعي والبطء أكثر من اللازم في اتخاذها قرارا بإعفاء هذا الأخير من تلك الذعائر والغرامات يشكل خطأ مرفقيا بصوره المشار إليها أعلاه، وقد كان من نتائجه حجز آلياته معداته وبيعها بالمزاد العلني، وبالتالي توقف المقلع الذي كان يستغله نهائيا، ومن ثمة تتحمل إدارة الضرائب المسؤولية عن الضرر اللاحق به وذلك في غياب أي معطى يفيد ان إجراءات التحصيل عن طريق البيع بالمزاد العلني قد همت استخلاص ديون أخرى إلى جانب الذعائر والغرامات المعنية بالبيع، ولا يعفي إدارة الضرائب من هذه المسؤولية تمسكها بمسؤولية القابض المكلف بالتحصيل لأنه وعلى الرغم من كون هذا الأخير

باشر إجراءات تحصيل مبالغ الذعائر والغرامات المتحمل بها عن طريق البيع بالمزاد العلني بناء على أوامر بالتحصيل صادرة بشكل غير قانوني، فإنه يظل مع ذلك غير مرتكب لأي خطأ موجب للمسؤولية ما دام قد باشر إجراءات التحصيل وفق ما يلزمه به القانون رقم 15-97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية، وتكون إدارة الضرائب هي المسؤولية عن خطئها المفصل أعلاه وما ترتب عنه من أضرار، ويعطي للمدعي الحق في الحصول على التعويض، باعتباره الوسيلة الوحيدة لجبر الضرر اللاحق به"[470].

إذا كان أساس المسؤولية الضريبية عرف بشكل عام اجتهادا وتطورا نسبيا على مستوى عمل القاضي الإداري بالمحاكم الإدارية، فكيف سيكون موقف محكمتي الاستئناف الإداريتين؟

إن حكمي المحكمة الإدارية بالرباط والمحكمة الإدارية بفاس المستأنفين سيتم إلغاؤهما والتصدي لهما برفض الطلب على مستوى المرحلة الاستئنافية حيث جاء في أسباب الاستئناف في القرار الصادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط[471] ما يلي:" في أسباب الوكيل القضائي للمملكة والمديرية العامة للضرائب لأسبقيتها مجتمعة للارتباط، (...) وأن المستأنف عليه لم يمارس حقه في ضمانات إيقاف التنفيذ، ولم يستصدر أي أمر قضائي بذلك، وأن مآل الطلب الذي قدمه إلى المحكمة الإدارية بالرباط الرامي إلى إيقاف إجراءات التحصيل المباشرة في حقه، كان هو عدم القبول، فضلا على أن الضريبة التي صدرت في مواجهته بقيت حبرا على ورق، وإن مسطرة الإشعار للغير الحائز لم تسفر عن نتيجة تذكر، وإن القابض لم يحصل أي مبلغ مالي وإن الحجز التحفظي كانت الغاية منه تأمين استخلاص الدين الضريبي ولو كان دينا على وجه التقريب.

وأن الادعاء بأن علاقة السببية بين الضريبة وعدم قدرة المستأنف عليه على إنجاز مشاريعه لا أساس له، لأنه ظل طيلة النزاع الضريبي يؤكد بأنه لم يحقق أي دخل من نشاطه المهني، وإنه حقق

[470] حكم المحكمة الإدارية بفاس، عدد: 2018/430 الصادر بتاريخ: 2018/05/23 الملف الإداري رقم: 2017/7112/223.

[471] قرار صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط عدد: 1654 بتاريخ: 2013/4/24 ملف رقم:9/12/384 و 9/12/421 و 9/12/422 محمد سعيد لخضر ضد المديرية العامة للضرائب ومن معها.

عجزا، وأنه أدلى بالموازنات التي تثبت ذلك فضلا على أن المشاريع المدعى بضياعها، لا أساس لها كذلك شأن ذلك شأن تمويل الحسابات البنكية.

كما أن الخبرة المؤسس عليها الحكم، خبرة معيبة تنقصها النزاهة والموضوعية وأن الخبير موضوع شكاية جنحية مودعة لدى وكيل الملك بالمحكمة الابتدائية بالرباط فضلا، على أن المحكمة قضت بأكثر مم طلب وأكدت أن عناصر المسؤولية غير متوفرة، لأنه لا وجود لخطأ إدارة الضرائب لأن مسطرة الفرض الضريبي كانت سليمة.

وإن عدم تنفيذ قرار محكمة النقض يعود إلى أكثر من سبب الأول هو أن هذا القرار جاء في إطار مسطرة إعادة لنظر لقرار سابق صادر عن نفس الجهة القضائية في: 2007/09/12 والثاني هو أن تبليغ مديرية الضرائب بهذا القرار كان بتاريخ: 2009/04/06 في حين أن تقديم دعوى التعويض كان بتاريخ: 2009/03/02 والثالث هو أن المستأنف عليه لم يباشر المسطرة القانونية لتنفيذ هذا القرار، كما أن الحكم المستأنف جانب الصواب فيما يخص ترحيل العجز القابل للترحيل عن الضريبة العامة على الدخل، خلافا لما تقضي به مقتضيات لمادة 144 من المدونة العامة للضرائب سيما وإن المستأنف عليه لم يكن يصرح بهذا العجز حتى يتسنى له ترحيله، فضلا على توقفه عن ممارسة نشاطه المهني، وأنه بالنسبة لترحيل الدين المتعلق بالضريبة عل القيمة المضافة فإن للمستأنف عليه حق ترحيله، وليس استرداد مبلغه وفق شروط لم تتوفر فيه، وإن الحكم لم ينبن على أساس سليم فيما قضى به من تعويض.

وحيث عاب الوكيل القضائي للمملكة بصفته هذه ونائبا عن الأطراف المذكورة بديباجة هذا القرار على نفس الحكم خرق حق الدفاع لعدم تبليغه بمذكرات المستأنف عليه المدلى بها بتاريخ: 17 أبريل 2010 و 17 ماي 2010 والمستنتجات بعد الخبرة وخرق مقتضيات المادة 335 من قانون المسطرة المدنية لصدور أمر بالتخلي عن القضية لجلسة 2011/09/28 وتأخيرها لجلسة 2012/1/17 وحجزها للمداولة، فضلا على عدم إيداع الرسوم القضائية عن الطلبات الختامية، وعدم صدور الحكم من طرف الهيئة التي ناقشت القضية فضلا على نقصان التعليل الموازي لانعدامه لعدم الجواب على المستنتجات لمثارة، وفساد التعليل لإقرار مسؤولية الإدارة رغم انتفائها وغياب الخطأ

الجسيم في جانبها واستنادا الحكم إلى اجتهادات قضائية صادرة في قضية لا علاقة لها بنازلة الحال، واعتماد على اجتهاد قضاء أجنبي رغم أنه ليس مصدرا من مصادر التشريع ببلادنا، وأن المستأنف عليه لم يباشر مسطرة تنفيذ قرار محكمة النقض الصادر لمصلحته وفق ما يقضي به القانون، ولا وجود لأي امتناع صادر عن الإدارة الجبائية برفض تنفيذه، وأن لا علاقة لها بتوقف نشاطه المهني، وبالتالي فلا مبرر لأي تعويض كما أن التعويض الواجب الحكم به تحكمه مقتضيات ظهير 1944 وذلك بالاعتماد على محاسبة المعني بالأمر المعتمدة من طرف إدارة الضرائب، وأن الحكم المستأنف لم يبين العناصر المعتمدة في إعمال السلطة التقديرية للمحكمة في تحديد التعويض المحكوم به.

وحيث إن مسؤولية الدولة وإداراتها العمومية عن الأضرار لتي تلحق الأفراد بسبب تصرفات الأشخاص الذين تستخدمهم في المرفق العام، لا يمكن أن تحكمها المبادئ العامة التي يقررها القانون المدني للعلاقات فيما بين الأفراد، وهذه المسؤولية ليست بالعامة ولا بالمطلقة بل لها قواعدها الخاصة التي تتنوع وفقا لحاجيات المرفق العمومي وضرورة التوفيق بين حقوق الدولة والحقوق الخاصة للمواطنين.

وحيث إن هذه المسؤولية إما أن تكون مسؤولية بناء على الخطأ أو مسؤولية بناء على المخاطر وأنه لقيام المسؤولية بناء على الخطأ لا بد من وجود خطأ ووجود ضرر وعلاقة سببية مباشرة بين الخطأ والضرر الناتج عنه.

وحيث إن الخطأ في المسؤولية الإدارية هو وجود فعل غير مشروع لا يرتكز على أي أساس من القانون تأتيه الإدارة كأن ينتج عن فعل قانوني كإصدار قرارات إدارية غير مشروعة أو أعمال مادية أو عن تصرف ملموس للإدارة أثناء القيام بنشاط مادي تنفيذي، وقد يترتب الفعل الخاطئ عن الفعل الإيجابي كالقيام بنشاط ما أو الفعل السلبي المتمثل في في عدم اتخاذ قرار تستلزمه الظروف أو الامتناع عن القيام بعمل يدخل في واجبات الإدارة وأنه لا يكفي مجرد وقوع الخطأ بأي شكل من الأشكال لإقرار المسؤولية الإدارية بل لا بد أن يكون الخطأ المنسوب إلى الإدارة خطأ جسيما، وأنه لا يعتد بالخطأ البسيط أو العادي لإقرار هذه المسؤولية، وأن تقييم درجة جسامة الخطأ تبقى من صلاحيات قضاء الموضوع باعتبارها مسألة واقع.

وحيث لئن كان الثابت من وثائق الملف أن السيد محمد سعيد لخضر أسس دعواه على أنه توصل بأربع إعلامات ضريبية على القيمة المضافة برسم سنة 1997 وبإشعار بأداء الضريبة العامة على الدخل برسم سنة 1997 وبإشعار بأداء الضريبة العامة على الدخل برسم سنة 1998/1997 وعلى إثر تظلمه بخصوصها تم عقد اجتماع مع أطر مديرية الضرائب ،انتهى إلى اتفاق يحدد ما عليه من ضريبة واجبة الأداء ولكن المدير العام للضرائب رفض الموافقة عليه مما اضطره إلى سلوك المسطرة القضائية ومراجعة المحكمة الإدارية بالرباط التي قضت ببطلان مسطرة الفرض الضريبي وهو الحكم الذي كان موضوع طعن بالاستئناف أمام الغرفة الإدارية بمحكمة النقض التي قضت بإلغائه وحكمت تصديا بعدم قبول الطلب وبتاريخ 28 نونبر 2007 تقدم من جديد بطلب إعادة النظر في القرار القضائي المذكور فقضت الغرفة الإدارية في قرارها عدد 116 بتاريخ 11 فبراير 2009 في الملف رقم 2007/2/4/567 بالرجوع في القرار المطلوب إعادة النظر فيه وبإرجاع الوديعة إلى صاحبها وبتأييد الحكم المستأنف فإنه وإلى تاريخ صدور القرار المذكور في: 2009/02/11 والذي لم يبلغ إلى مديرية الضرائب إلا بتاريخ 2009/4/06 أي بعد تقديم دعوى التعويض بتاريخ 2009/03/02 فإن جميع الإجراءات التي سلكتها الإدارة الجبائية تبقى إجراءات مبررة ولا يعيبها قضاء محكمة النقض الصادر لاحقا لها القاضي ببطلان مسطرة تصحيح الضريبة العامة على الدخل برسم سنة 1997 والضريبة على القيمة المضافة برسم نفس السنة سيما وأن جزاء بطلان مسطرة التصحيح وفي غياب كل ما من شأنه التجاوز في استعمال السلطة أو الانحراف بها عن الغايات المحددة قانونا ليس هو القول بمسؤولية الإدارة الجبائية ولكن بإلغاء مسطرة فرض الضريبة المعنية من جهة.

وحيث من جهة ثانية فإن نتيجة التحقيق الجبائي الذي خضعت له محاسبة المستأنف لم تصبح نهائية إلا بصدور مقرر اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية بتاريخ 2006/07/24 وأنه لم يترتب بشأنها صدور أي أوامر بالتحصيل"[472].

[472]قرار صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط عدد: 1654 بتاريخ: 2013/4/24 ملف رقم:9/12/384 و 9/12/421 و 9/12/422 محمد سعيد لخضر ضد المديرية العامة للضرائب ومن معها.

وفي نفس الاتجاه ذهبت محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط في القرار الاستئنافي لحكم المحكمة الإدارية بفاس، حيث قضت بإلغاء الحكم المستأنف مع التصدي برفض الطلب[473].

وفي هذا السياق يناقش بعض الباحثين تصرفات الإدارة الضريبة، ويستثني البعض منها دون وضع معيار مضبوط لهذا التمييز، حيث يقول بأنه: " على الرغم من تقادم الدين الضريبي وقبل صدور حكم أو قرار حائز لقوة الشيء المقضي به، يقضي بسقوطه للتقادم، لا يمكن أن يسند للمصالح الضريبية أي خطأ إذا ما باشرت الإجراءات المسطرية في سبيل تصحيح أو تحصيل الدين الضريبي"[474] .

ويعود هذا الجانب من الباحثين للقول بأن: "مسؤولية الإدارة الضريبية تتحقق في حالة ثبوت خطأ جسيم غير مقترن بصعوبات استثنائية تحول دون تقدير وضعية الخاضع للضريبة على وجه صحيح"[475].

لكننا نرى من جهتنا أولا، أن الدين الضريبي كدين عمومي لا يتقادم، بل أن الالتزام الضريبي هو الذي يتقادم، أي أن الواقعة المنشئة للضريبة تصبح غير مبنية على أساس قانوني، بالإضافة إلى الإجراءات المسطرية الواجب اتباعها من طرف أعوان الإدارة الضريبية قد سقطت أو تقادمت في مواجهة الملزم الأصلي، لكن الدين يستمر والالتزام ينتقل إلى المحاسب العمومي حيث تثار مسؤوليته كملزم حقيقي.

وهكذا فكل إجراء تم القيام به في حالة انقضاء الالتزام يعد تصرفا غير مشروع ومتسما بالانحراف في استعمال السلطة ويمكنه أن يرتب ضررا جسيما، حيث يمكن أن نثير منازعة في صفة الخاضع أو حتى في قانونية الفرض الضريبي، لذلك يجب النظر إلى كل تصرف وقياس مدى مشروعيته وتأثيره على الوضعية المادية والمعنوية للشخص المتضرر الذي لا تكون له صفة الملزم بالضريبة في هاته الأحوال، أي غياب العناصر الأساسية للواقعة المنشئة للضريبة وللالتزام الضريبي.

---

[473] قرار استئنافي صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، عدد 5774، في الملف عدد 2016/7206/1472 الصادر في: 2018/12/12

[474] **محمد أزهري**، الاستثناءات القضائية من مسطرتي التظلم والتصحيح في المادة الضريبية، مطبعة الأمنية، الرباط، نشر وتوزيع مكتبة الرشاد سطات، 2019، ص: 205

[475] **محمد أزهري**، الاستثناءات القضائية من مسطرتي التظلم والتصحيح في المادة الضريبية، ن.م، ص: 206.

وباستقرائنا لكل هاته التوجهات، بكل تجرد وموضوعية نجد أنه:

أولا: على مستوى الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية للرباط: نلاحظ أن القاضي الإداري اتسم عمله بنوع من التفصيل في تحليل حكمه، حيث بسط بشكل مفصل اختلالات الإدارة والتي شكلت أخطاء أثرت على وضعية الملزم، "الفرض التلقائي، الرهن" إضافة إلى تبيان الأثر المتمثل في الأضرار التي لحقت بالخاضع للضريبة، ويتضح بجلاء على مستوى حيثيات الحكم أنه بالفعل أن المستثمر تضرر بشكل كبير من التصرفات الغير المشروعة للإدارة الضريبية، حيث حاول القاضي الإداري تقييم الوضع برصده لمبلغ 50 مليون درهم كتعويض في القضية الأولى، و 19.882 درهم في القضية الثانية، وهو مبلغ ليس بالهين، وهو في آخر المطاف، كلفة مالية، ونفقة عمومية تستخرج من ميزانية الدولة وعلى الرغم من اعتبار هذه الأحكام متقدمة فإنه يؤاخذ عليها أنها اعتمدت معيارا قديما اعتمده مجلس الدولة الفرنسي أكثر من عقدين خلت، في قضية Y.Bourgeois وتم تجاوزه في 1997 وتم القطع معه في 2011، أي قبل هذا القرار بسنة واحدة، وسنتطرق لهذا الأخير لاحقا، وهذا الأمر يطرح تساؤلات عميقة تتعلق بتطور وبكفاءة القضاء الإداري المغربي عموما.

ثانيا: ومن خلال قراءات متعددة لقرارات مجلس الدولة وأحكام للمحاكم الإدارية، لا نجد على مستوى تحليل الأحكام، حكما يقاس بحكم آخر بهذه الطريقة ويسقط قرار معين على نازلة معينة، بل يتم التطرق لذلك في مستنتجات المفوض الملكي بالمغرب، أوالمقرر العام- مفوض الحكومة-بالنسبة لفرنسا، حيث نجد على مستوى القرارات عموما سرد القاعدة أو الاجتهاد المتواتر أو التحول الجديد للقضاء.

والحال أن كلا الحكمين يستدلان بقرار BouregoisYves وبحيثياته وقد يخلق هذا الأمر ارتباكا كبيرا يجعلنا نطرح تساؤلات عديدة من قبيل: هل القضاء الإداري المغربي غير قادر على بناء أساس للمسؤولية الضريبية ينبني على اجتهاد مغربي محض؟ وهل يجب دائما على القاضي الإداري أن يبقى تابعا لنظيره الفرنسي في كل شيء؟ كيف يعمل القضاء الإداري على مواكبة المستجدات والتطورات العالمية في حماية الحقوق والحريات؟ وكيف يعمل على تطوير هذه النظريات؟

فأما بخصوص السؤال الأول فإننا نؤمن بأن القضاء الإداري المغربي يضم خيرة القضاة المتميزين والمتمرسين في الميدان القضائي، وأن الإشكال ينصب فقط على أن القضاة يتوزعون بحسب المهام لا بحسب تخصصاتهم. الشيء الذي يفرض أن يتم إيلاء الاهتمام لاختيار قضاة بحسب اختصاصهم، وتقوية تخصص القضاء الإداري بالاستعانة بخبراء وفقهاء للقانون الإداري في بناء القضاء الإداري المغربي.

أما بخصوص التبعية للنموذج الفرنسي فيمكننا القول أن القضاء الإداري المغربي، وإن كان يساير التطور العام للقضاء الإداري، إلا أنه لا يعطي اجتهادات متقدمة بل يعتمد معايير أثبتت فشلها خاصة على مستوى تطبيقات المسؤولية الإدارية عموما والمسؤولية الضريبية بشكل خاص.

ثالثا: على مستوى القرارين الاستئنافين نجدهما يقران بإلغاء الحكم المستأنف والتصدي برفض الطلب، وهذا القرار يطرح شكوك عديدة نجملها في: الشك في وظيفة القاضي الإداري في حفظ التوازن ثم مسألة الحفاظ على المال العام.

إن القرار الاستئنافي جاء معللا بناء على مبررات لم تكن قوية بشكل كبير، وما يلاحظ أيضا أن دفوعات محامي المقاولة كانت ضعيفة بالمقارنة مع المرحلة الأولى، ونسجل أيضا أن الإدارة الضريبية تدفع بإعفائها من المسؤولية الإدارية، وتربط هذا بتواتر محكمة النقض على استثناء الإدارة العامة للضرائب من المساءلة، دون إعطاء أي دليل واضح على ذلك، وهذا غير مقبول أخلاقيا.

على مستوى دفوعات الإدارة الضريبية والوكالة القضائية للمملكة، واعتمادها كتعليل من طرف القاضي الإداري، فقد تمت مناقشة الإجراءات التي قامت بها الإدارة والقاضي والملزم من أجل إسقاط التهمة على الإدارة الجبائية، التي يتبين من خلال النظر في أسباب الاستئناف أنها تبرز في عمقها خطأ الإدارة وسنوضح هذا بالتفصيل:

1- فبدء بعبارة "لم يمارس حقه في ضمانات إيقاف التنفيذ ولم يستصدر أي أمر قضائي بذلك، وأن مآل طلب إيقاف التنفيذ هو عدم القبول"، هذه العبارة تعرف تناقضا واضحا فتارة يتم الدفع بأن الملزم لم يمارس حقه، وتارة أخرى تقول بأن مآل طلب إيقاف التنفيذ كان هو عدم القبول.

أضف إلى ذلك أنه حتى وإن تنازل الخاضع للضريبة عن ضمانته القضائية هاته، وليست الإدارية، فهذا لا يحرمه من إثارة مسؤولية الدولة في هذا المجال.

2-"الضريبة التي صدرت في مواجهته بقيت حبرا على ورق "وأن، "مسطرة الإشعار للغير الحائز لم تسفر على نتيجة ولم يحصل على أي مبلغ مالي....."، هاتان العبارتان متناقضتان، فمتى انتقلت الإدارة من قرار الفرض الضريبي إلى الأمر بالتحصيل، فالضريبة لم تبق مجرد قرار ورقي، حيث تبدأ إجراءات التحصيل الرضائية منها والجبرية فالإجراء المتمثل في الإشعار للغير الحائز يعد إجراء جبريا مؤثرا في الوضعية المالية ويعطي الحق في الإصدار الفوري لقوائم التحصيل....، ويعتبر إجراء يمس بالمركز المادي والمعنوي للملزم.

3-"الحجز التحفظي كانت الغاية منه تأمين استخلاص الدين الضريبي ولو كان دينا على وجه التقريب"، تزيد هاته العبارة من توضيح حقيقة الإجراءات التي تقوم بها الإدارة الضريبية في استخلاص دين ضريبي معين، مما يبين بجلاء أن أعوان الإدارة لم يتوانوا عن اتباع إجراءات التحصيل الجبرية، والحجز التحفظي كإجراء لا يجب أن يتجاوز حدود الدين الضريبي، لا أن يتجاوزه بشكل غير مألوف وأن تتخذ الإدارة الضريبية عبارة "على وجه التقريب" باعتبارها أداة للتعسف في استعمال السلطة من خلال سلطتها التقديرية.

إن الإجراءين السابقين يجب النظر إليهما من طرف القاضي الإداري إما كتصرفات قانونية مشروعة أو غير مشروعة في مرحلة أولى، للقول بخطأ الإدارة من عدمه، ويتضح من خلال حيثيات القرار أن الطعن بإعادة النظر كانت نتيجته إلغاء الفرض الضريبي وهذا إقرار بخطأ الإدارة وبالتالي فالتصرفات التالية للفرض التلقائي للضريبة بدورها إجراءات خاطئة لذلك فمبرر أن "الإدارة لم تخطئ"، يبقى مردودا.

4-"علاقة سببية بين الضريبة وعدم قدرة المستأنف عليه على إنجاز مشاريع لا أساس له، لأنه طيلة النزاع الضريبي يؤكد بأنه لم يحقق أي دخل من نشاطه المهني، وإن حقق عجزا"، إن الإدارة تجزم بأن مبرر الخاضع لا أساس له من خلال أن الضريبة أثرت على وضعيته الاستثمارية، إن المنطق

يقتضي أن التأثير الوضعية المالية للمقاول ستنعكس لا محالة على مشاريعه، ولا يمكن أن تكون حجتي عدم تحقق دخل أو العجز كافيتين للقول بأن الضريبة لم تؤثر على إنجاز مشاريعه، وإن عبارة "طيلة فترة النزاع الضريبي لم يتحقق دخل" تبين بشكل مضمر تأثير تدخل الإدارة الضريبية على وضعية الملزم وفي هاته الحالة على القاضي الإداري أن يحصي الأضرار أولا ثم يبحث في الخطأ الذي سبب الضرر لا أن يقتصر فقط على مبرر العجز للقول بغياب ضرر سببته الإدارة.

5-"خبرة معيبة تنقصها النزاهة والموضوعية، والخبير موضوع شكاية جنحية"، إن القول بأن الخبرة تنقصها النزاهة هو طعن في القاضي نفسه باعتباره هو من ينتدب الخبير، فالطعن يجب أن ينصرف إلى النقط الأساسية التي اعتمدها الخبير، وإلى المتابعات القانونية التي يمكن أن تؤثر في الخبرة لا أن يتم إصدار أحكام غير واضحة وغير قابلة للقياس في حق شخص.

إن السؤال الذي يبقى معلقا، هو كيف للقاضي الإداري أن يخطئ في تقدير مبلغ يقدر بخمسين مليون درهم؟ حيث إن القرار الاستئنافي الصادر جاء بإلغاء هذا المبلغ كليا، والحال أن سؤال الكلفة المالية يبقى -لحدود اللحظة-هو العنصر الحاسم في إقرار المسؤولية، ففي هاته الحالة هناك شك واضح، فإما أن نكون أمام انزلاق جسيم ارتكبه القاضي الإداري، على مستوى المحكمة الإدارية، وإما أن نكون أمام قاضي سياسي يحمي الموارد المالية للدولة على حساب حقوق الملزم لأن مقاربة مفهوم التوازن لا يمكن أن تصل في نظرنا لحدود مبلغ يتجاوز 50 مليون درهم.

الفقرة الثانية: موقف الوكالة القضائية للمملكة من أساس المسؤولية الضريبية وأدوارها فى حماية موارد الخزينة

في قراءة لتقارير الوكالة القضائية للمملكة خاصة تقريري سنتي 2013 و 2015 نجد أنهما تطرقا لموضوع مسؤولية الإدارة الضريبية، انطلاقا من القرارات السابقة، حيث كان لها أيضا رأي في موضوع التعويض عن الفرض الضريبي الخاطئ، وهكذا اعتبرت أن المسؤولية الإدارية تتخذ صورا

متعددة تتنوع بتنوع نشاطات المرافق العمومية، وتعتبر المسؤولية عن الفرض الضريبي الذي تثبت عدم مشروعيته من بين الصور الحديثة لهذه المسؤولية[476].

ومن ضمن الدعاوى التي أقيمت في هذا الصدد، والتي تعتبر بحق مرجعا يمكن اعتماده في تحديد موقف القضاء في التأسيس لنظرية المسؤولية عن الفرض الضريبي الغير مشروع في القضاء المغربي، هي الدعوى التي أقامها أحد المستثمرين في مواجهة المديرية العامة للضرائب، معتبرا أن هذا الأخيرة قد فرضت عليه ضريبة غير مستحقة، صدرت بشأنها أحكاما قضائية تقضي بإلغائها مؤسسا على ذلك أحقيته في المطالبة بالتعويض عن الضرر الذي يدعيه[477].

وهكذا فقد تردد القضاء الإداري في إقرار المسؤولية عن الفرض الضريبي الغير مشروع إذ كان يصرح في البداية بعدم الأحقية في التعويض وباستحقاق الملزم فقط باسترجاع الضريبة التي فرضت عليه بدون وجه حق، ثم الانتقال فيما بعد إلى إقرار المسؤولية في حالات نادرة على أساس أخطاء جسيمة، كأن يتم فرض الضريبة مرتين[478]، ولقد سار التوجه القضائي المغربي في نفس السياق وإن كانت الاجتهادات القضائية نادرة في هذا الباب بالنظر إلى أن الملزم كان يقبل فقط استرجاع الضريبة دون أن يطالب بالتعويض[479].

لقد اعتبرت الوكالة القضائية للمملكة أن هذا القرار يشكل اجتهادا مهما من عدة زوايا، و ذلك كالآتي:

الزاوية الأولى: إن من صور هذه المسؤولية هو الفرض الضريبي الملغى والذي يعتبر من صور المسؤولية الحديثة نسبيا، مادام أن الأصل كان هو عدم إقرار المسؤولية عن هذا النشاط والاكتفاء بإلغاء الفرض الضريبي وإرجاع المبالغ المحصلة خطأ"[480]، فالقرار يكرس المبدأ القار من أن المسؤولية

[476] تقرير الوكالة القضائية للمملكة لسنة 2013

[477] تقرير الوكالة القضائية للمملكة لسنة 2013

[478] تقرير الوكالة القضائية للمملكة لسنة 2013

[479] تقرير الوكالة القضائية للمملكة لسنة 2013

[480] تقرير الوكالة القضائية للمملكة لسنة 2015

عن الفرض الضريبي استثناء وليست قاعدة، ذلك أن القرار الاستئنافي قد أكد غياب أي خطأ من جانب المرفق العام لما مارس سلطته في ثبت فيما بعد إلغاءها لأن هذا الإلغاء ليس قرينة على قيام الخطأ وهذا التوجه يكرس فرض الضريبة وأن المبدأ العام القاضي بأن المسؤولية عن الفرض الضريبي لا تقوم إلا على أساس خطأ جسيم جسامة ظاهرة للعيان[481]،

الزاوية الثانية: الفصل بين مفهوم الخطأ الموجب المسؤولية ومفهوم إلغاء الضريبة لعدم مشروعيتها، ذلك أن التمييز مهم جدا ما دام أن إلغاء الفرض الضريبي قد يكون لأسباب متعددة لا يمكن تحميل تبعاتها جميعها للإدارة الضريبية كثبوت تقادم الدين أو ثبوت أن الأساس المعتمد في الفرض، وأن هذا الفصل في حال عدم قيامه سيؤثر لا محالة على عمل المرفق الضريبي غير صحيح، إذ سيحمله أعباء لا علاقة له بها،وسينعكس ذلك بالضرورة على تحصيل الضريبة وفرضها[482]، وأن تطور القضاء الإداري وإن أقر بالمسؤولية في الميدان الضريبي فقد ربطها بشروط محددة أهمها أن يكون هنا خطأ جسيم في الفرض الضريبي وكأن يكون تم فرض الضريبة مرتين[483].

الزاوية الثالثة: توفير مبالغ مهمة على خزينة الدولة تتجاوز الخمسين مليون درهم، ذلك أن الحكم الابتدائي الملغى كان قد قضى لفائدة المعني بالأمر بتعويض يتجاوز خمسين مليون درهم، وهو المبلغ الذي تم إلغاؤه لما صرح القرار برفض الطلب مما تكون معه خزينة الدولة قد ربحت هذا المبلغ واتقت خطر رفعه بأكثر من الضعف ما دام أن المعني بالأمر استأنف الحكم مطالبا برفع التعويض المحكوم به إلى أكثر من 100 مليون درهم[484].

وتضيف تقارير الوكالة القضائية، أن هذا القرار له وقع مهم في تقليص نطاق المسؤولية عن الفرض الضريبي، حيث سينعكس إيجابيا على مهام المرفق الضريبي الذي لن يكون مهددا بدعاوى التعويض، كلما ألغيت ضريبة فرضها حتى إن كان الإلغاء لعيب شكلي في الفرض، وهو بذلك يحفز

[481] تقرير الوكالة القضائية للمملكة لسنة 2013

[482] تقرير الوكالة القضائية للمملكة لسنة 2013

[483] تقرير الوكالة القضائية للمملكة لسنة 2015

[484] تقرير الوكالة القضائية للمملكة لسنة 2013

هذا المرفق على أداء مهامه وفقا للقانون مع احترام المشروعية ومراعاة لحقوق المواطنين دون المساس بمالية الدولة بشكل مبالغ فيه[485].

وإذ نخالف كليا ما تم تقديمه من مبررات قدمتها الوكالة القضائية للمملكة، فإننا ننطلق من تحليل كل زاوية على حدة، فتوجه هذه المؤسسة يتأرجح من خلال تقريري 2013 و2015 بين الإعفاء من المسؤولية كأصل، وانعقادها كاستثناء فقط، وتارة أخرى تعترف بهذه المسؤولية في حالة وجود خطأ جسيم ونورد في ذلك حالة التضريب مرتين، كقضية ادريس عكدي، في حين أن هذه الأخيرة تبنى من خلالها القضاء الإداري الخطأ البسيط لا الجسيم.

لكن والحالة هاته ما الذي يجعل هذه المسؤولية استثناء، ونحن نتحدث عن بناء دولة القانون، وترسيخ ميثاق لأخلاقيات الإدارة؟ أضف لذلك أن القضاء الإداري المقارن يعمل على توسيع أساس المسؤولية لا تقليصه، فخضوع الدولة للقانون أس من أسس بناء الدولة، وترسيخ الديموقراطية من خلال ضمان حقوق وحريات الأفراد، ثم لماذا حماية الإدارة الضريبية كاستثناء؟ فالمفروض حمايتها لتطبيق القانون وتأمين تنزيله في إطار المشروعية لا لتحيد عن التطبيق الأمثل له.

فالوكالة القضائية للمملكة إذا كانت تحرص على حماية الأموال العمومية والدفاع عن حقوق الدولة، عليها أن تعمل على توجيه عمل الإدارة أيضا بطريقة تسمح بقيامها بأدوار للوعي الإداري بالكلفة المالية للمنازعات، وللتطور الذي يعرفه القضاء، وباقتراح طرق لحماية حقوق الدولة، بالعمل الدؤوب على احترام القانون وتفسيره وتطبيقه.

وهكذا فهذه المؤسسة من خلال دورها كمدافع عن الدولة وعن مصالح الإدارة، عليها أن تنبه الإدارة الضريبية للاختلالات التي تقوم بها، وعليها أيضا أن تعترف بأن المسؤولية أصبحت تعرف توسعا على مستوى العالم، بحيث أنها تبرز لنا مدى تمكن الإدارة من أداء خدماتها بالجودة والنجاعة المطلوبتين، ثم أنها تمكن من تخليق عمل الإدارة؛ فحينما تصرح الوكالة القضائية بأن المسؤولية

[485] تقرير الوكالة القضائية للمملكة لسنة 2013

الضريبية هي استثنائية فهي تبرز ضمنيا مجالا كبيرا لحرية الإدارة في إصدار تصرفاتها وبالتالي رفع نسبة احتمال ارتكاب تعسف في استعمال السلطة.

وعليه، فالأجدر أن تصرح الوكالة القضائية للمملكة بحقيقة هذا التطور، لا أن تعضد رأيها بهذا الشكل وهذا الأمر يجب فصله عن المسطرة التنازعية، والتي تختلف عما تتضمنه تقارير رسمية للدولة، بحيث أن هذه المسطرة توضح لنا حرفية المحامي المدافع عن الخاضع للضريبة، وأعوان الإدارة الضريبية والوكالة القضائية للمملكة المكلفين بالدفاع عن مصالح الخزينة، وعليه فهذا النقاش على مستوى المذكرات والتعقيبات لا يمكن اعتباره كأساس قانوني يعطيه الطابع الاستثنائي.

إن تقديم هذه المبررات والقول بتضييق مجال المسؤولية الضريبية، يجعلنا أمام خرق لمبدأ الصدقية والشفافية أمام المرفق العمومي، إضافة إلى أنه يمكن أن يثير شكوك حول مدى كفاءة أعوان الوكالة القضائية، وهذا ما لا نتوخاه ونحاول استبعاده.

إن التقرير يجب أن ينبني على دراسة أكاديمية فقهية بحثية متطورة بامتياز، لأنه موجه للعموم سواء على المستوى الداخلي أو المستوى الدولي، وعليه فلا يجب علينا الاستهانة بقيمة هذه التقارير وقوتها في جلب الاستثمار و في حماية العلاقة بين المواطن والمرفق، وفي تحقيق نوع من الثقة والنجاعة الإداريتين، كل هذا في اتجاه ترسيخ مبادئ وقيم المواطنة الحقة، واستكمال بناء دولة القانون.

أما المبرر الثاني الذي اعتمدته الوكالة القضائية للمملكة يجعلنا نطرح التساؤل الآتي: كيف يمكننا الفصل بين الخطأ وإلغاء الضريبة لعدم مشروعيتها؟

إن كل تصرف صادر عن إرادة الإدارة، ويتسم بعدم المشروعية، ويحيد عن تطبيق الضوابط القانونية يشكل خطأ –وهذا بحسب غالبية فقهاء القانون الإداري- وإلا ماذا سيكون في هذه الحالة؟

فعلى سبيل المثال، يشكل تحصيل ديون متقادمة يشكل جريمة غدر أكثر من كونه خطأ إداريا، هذا التصرف صادر عن الإدارة من خلال إساءتها لأداء خدمتها وتهاونها في تحصيل ديونها بطريقة غير

مشروعة، حيث يتحمل المحاسب العمومي مسؤوليته الشخصية في ذلك، ثم إن فرض أساس ضريبي حيادا على ما حدده القانوني عد أيضا خرقا للقواعد المنظمة بالقانون الضريبي، الذي يجب على الإدارة الامتثال له.

أضف لذلك أنه، إذا لم تكن الإدارة الضريبية مسؤولة عن الفرض الضريبي الغير المشروع، وعن تقادم الدين العمومي، فمن المسؤول إذا؟

إن تصريحا مثل هذا يثير العديد من الشكوك للباحث وللخاضع للضريبة نفسه، حيث إن الفصل بين تصرفات تشكل خطأ وأخرى لا تشكل إخلالا، يخلق العبث والاستهتار داخل الإدارة، التي لا يجادل أحد في أن تكون إدارة تلتزم بالتطبيق الأمثل للقانون وحماية ضمانات وحقوق الأفراد، بعيدا عن الاستثناء الذي يعطي هامشا من السلطة والحرية التي تنقلب إلى تعسف أحيانا؛ حيث إن الأمر أصبح يفرض بناء جسور للتعاون والتكامل، فالإدارة المسؤولة هي التي تعمل على ترسيخ مفهوم المواطنة الجبائية، والوعي والثقافة الجبائيتين. وهاته هي المداخل الحقيقية لبناء اقتصاد الدولة، والثقة في مؤسساتها.

ومن ناحية ثالثة، فإذا كان الهاجس ماليا بالخصوص والذي كما سبق الذكر نجده إلى هاته الحدود منطقيا، فحسبنا القول بأن بناء مفهوم الملزم المتشبع بالمواطنة والثقافة الجبائيتين لا يقدر بأموال بل سيرسخ ثقافة الإيمان بأداء الضريبة والتي سيكون لها وقع على ظاهرة التهرب الضريبي، وهذا سيساهم لا محالة في حصول الخزينة على أموال مهمة وبطرق قانونية.

إن احترام الضوابط والقوانين سيمكن الإدارة من استخلاص أموالها، فالأموال التي كانت مستحقة للإدارة بشكل مشروع في وقت معين، هي من ساهمت في إعطائها صبغة الأموال الغير المشروعة وغير المستحقة.

المطلب الثاني: التأويل القضائي لخصوصية العمليات الضريبية: ضرورة التخلي عن الخطأ الجسيم وآفاق استكمال أساس المسؤولية الضريبية

لا مرية أن التحولات القضائية التي عرفها مجلس الدولة الفرنسي في مجال مسؤولية المصالح الضريبية تبدو على مستوى تحليل العديد من الفقهاء، والمقررين العموميين ومفوضي الحكومة لمجلس الدولة الفرنسي بأنها غير كافية لتحقيق الأمن الضريبي. بناء عليه، بدأ المهتمون بحقل المسؤولية الإدارية في التفكير لإيجاد أساس يرتكز على تفعيل مبدأ ربط المسؤولية بالمحاسبة، لكل متدخل في العملية الضريبية.

وهكذا تم التذكير بالمسار الطويل الذي عرفه تطور هذا الأساس من أجل تشخيص واقع المسؤولية الضريبية من جهة أولى، واستحضار مختلف المبررات والحجج والأسرار التي تعرفها المادة الضريبية في شموليتها، وفي أبعادها القانونية والسوسيولجية والسيكولوجية منها، ووضعها في إطار النطاق العام لتطور أساس المسؤولية الإدارية من جهة ثانية، ومناقشة هذا الأساس في ظل تطور مفهوم دولة القانون، والمفاهيم الجديدة للأمن القانوني والقضائي، التي تعد إحدى أسس الأمن الضريبي من جهة ثالثة، إضافة إلى التصور الجديد الذي يجب أن يحدد العلاقة بين الملزم والإدارة الضريبية والذي يقوم على النظر إلى الخاضع كزبون وكمساهم وممول لخزينة الدولة، بحيث يجب أن ينمحي كل أثر للخلاف بين الطرفين، وهكذا سنجسد الوعي الجبائي والرضى بالضريبة، والاطمئنان لهذا الالتزام الذي يقوم على الطابع الرضائي، التكافلي لتنفيذه من جهة رابعة.

الفرع الأول: دحض مبررات الإبقاء على الخطأ الجسيم

إن هاته المداخل قد أسس لها قرار Krupa خاصة على مستوى مستنتجات المقرر العام السيدة Claire Legras والمستشار Olivier Fouquet، حيث شكل هذا القرار الحدث الرئيسي، في نظرنا، الذي أخرج الأساس المتكامل نسبيا للمسؤولية الضريبية من عنق الزجاجة، لأنه وضع معيارا واضحا منطقيا في بناء أساس لهذا النوع من المسؤوليات.

وقد أجمع جل الفقه الإداري ومختلف الممارسين بالحقل الضريبي، كون أن القرار الصادر عن مجلس الدولة الفرنسي في قضية Christian Krupa بتاريخ: 2011/03/21، بمثابة نقطة تحول كبيرة في مسار تطور المعيار القضائي في ترتيب المسؤولية الضريبية، وهكذا عرف القضاء الإداري هذه الثورة التي قطعت مع معيار الخطأ الجسيم الذي كان يضيق من نطاق المسؤولية ويبوئ الإدارة مكانة تجعلها بعيدة عن المساءلة عن الإخلال بمجموعة من التصرفات الشيء الذي يعيق أداء المهمة المنوطة بها على الوجه الأصح، حيث اعتمد هذا القرار على قاعدة مؤداها أن:" كل خطأ ترتكبه الإدارة الضريبية عند قيامها بعمليات ترتبط بتحديد وعاء أو تحصيل الضريبة، يستلزم انعقاد مسؤولية الدولة فيما يتعلق بوضعية الملزمين بالضريبة، أو أي شخص آخر، إذا سبب هذا الخطأ ضررا مباشرا." [486].

وتتلخص وقائع هذه القضية في ما يلي: " بعد إعلان شركة الأشغال العامة المسماة GEK للتصفية القضائية لأملاكها بحكم لمحكمة TGI() Thionville، في 4 نونبر 1982، حيث كانت فيما بعد موضوع فحص لمحاسبتها، والتي بموجبها تمت مراسلة وتبليغ العديد من المسيرين، لمساءلتهم عن نقص وتخفيض الإيرادات التي اعتبرتها الإدارة كدخول موزعة بمفهوم المادة 109-1 من المدونة العامة للضرائب، وتمت الدعوة لتحديد أو تعيين المستفيدين من هذه التوزيعات عملا بالمادة 117 من نفس المدونة، في برسالة مؤرخة في 27 أبريل 1983، تخلفت الشركة عن الإجابة داخل الأجل المحدد، مما ترتب عنه وضعها تحت العقوبات المنصوص في الفقرة الأولى من المادة 1763 - أ- ، من نفس المدونة، وقد تحدد مبلغ هذه الغرامات والذعائر في 3829685 فرنك.

بعد سنة من وضع المبلغ المحدد للعقوبة موضع التحصيل، قام القابض الرئيسي لمدينة Fontoyبمطالبة السيد Christian Krupa، مساعد مسير سابق بالشركة، برسالة مؤرخة بتاريخ 1 أكتوبر 1984، بالرجوع للفقرة الثانية من المادة 1763 -أ-، التي تنص على أنه يكون المسيرين مسؤولين بالتضامن في استخلاص العقوبات المحددة في الفقرة الأولى.

تم استصدار أمر بالاستخلاص وإشعارات للأغيار الحائزين، وقام السيد Christian Krupa على الفور بإرسال رسالة في 21 أكتوبر 1984، يبين من خلالها أنه ترك وظائفه ومنصبه في 14 ماي 1982

[486] C,E, 21 mars 2011, décision n° :306225 , Legifrance.com

وباع أسهمه في 13 غشت 1982 وبالتالي لم يعد يربطه بالشركة أية علاقة، وأن هذا البيع ينصب على إيرادات ضريبية في 26 غشت 1982، ومع ذلك لم يحصل على التفرغ الذي طلبه إلا بعد أربعة عشر سنة.

قامت محكمة الاستئناف الإدارية ل Nancy بضم الطلب وذلك في القرار الصادر في 30 أبريل 1998 بعد أن ألغت حكمها الأول في 10 أكتوبر 1991 بقرار صادر في 6 نونبر 1995، المتضمن في مستنتجات السيد الرئيس Martin .

وبتطبيق الاجتهاد القضائي الصادر في قرار 30 مارس 1987، بين وزارة المالية وشركة La Rabelaisienne[487]، والقرار الصادر في 20 مارس 1991، Abiven و Trogsbetreger[488]، وبالرجوع إلى حدود دخول المادة 5 من الفقرة الثامنة من قانون 8 يوليوز 1987 المعدل للإجراءات والمساطر الضريبية والجمركية، حيز التنفيذ، المسمى بقانون Aicardi، ففي هذا التاريخ تحققت الواقعة المنشئة للعقوبة الضريبية عن التوزيعات الخفية، وانتهاء الأجل المحدد للشركة لتحديد المستفيدين من هذه التوزيعات، الذي من شأنه تحديد هل الشخص له صفة مسير بحكم القانون أو بحكم الواقع لانعقاد المسؤولية التضامنية، وبالتالي يجب الوقوف عند تاريخ انقضاء المدة الزمنية التي تحدد هوية الأشخاص المستفيدين من توزيع الدخل، لا تاريخ انتهاء السنة المالية التي دفعت من أجلها تلك المبالغ.

وبناء عليه، قام القابض بتسديد مجموع المبالغ التي تم استخلاصها في إطار تصفية الأملاك وتم تحديد المبلغ في 295883,93 فرنك فرنسي إضافة إلى فوائد التأخير المحددة في 49783 فرنسي."[489].

لم يعمل السيد Christian Krupa على التوقف عند هذا الحد، بل تقدم بطلب تعويض عن الأضرار اللاحقة به جراء التصرفات اللامشروعة التي قامتها المصالح الضريبية، وبهذا جاء في حيثيات القرار: " قد اعتبر السيد Christian Krupa أن إجراءات التحصيل الجبري التي تمت في مواجهته لمدة أربعة عشر سنة بدين مهم جعله في وضعية مادية ومعنوية صعبة، أدت به إلى العديد من الخسائر

[487]C.E, ass, plén, 30 mars 1987, Ministre de Budget et Société La Rabelaisienne, RJF 5/87 n° 516.
[488] C.E, 20 mars 1991, Abiven etTrogsbetreger, RJF 5/91 n° 686 .
[489]**Claire LEGRAS**, l'abandon de la faute lourde en matière fiscale, conclusions sur Conseil d'Etat, section, 21 mars 2011, M. Christian Krupa, n° 306225, RFDA N°2 mars – avril 2011, DALLOZ, p :340

الخطيرة وارتباكات على مستوى وضعيته المعيشية، حيث قام ببيع جميع ممتلكاته وشركته الشخصية التي كانت محط تصفية قضائية، وهكذا يطلب إذا من وزارة الاقتصاد والمالية والصناعة، بتعويضه عن الأضرار اللاحقة بمبلغ محدد في عشرون مليون فرنك، لكن تم رفض هذا الطلب بحكم للمحكمة الإدارية ل Strasbourg[490]بتاريخ: 18 يناير 2005، نف التوجه سارت فيه محكمة الاستئناف الإدارية ل Nancy[491]في قرار لها بتاريخ: 5 أبريل 2007، جاء في حيثياته: " ..... فهذا الخطأ في تفسير المادة 1763 -أ- لم يتحقق إلا بعد القرار الصادر في 6 نونبر 1995 وأنه وبالنظر للصعوبات الخاصة لتحديد وضعية الملزم بالنظر للقانون الضريبي، فالإدارة الضريبية هنا لم ترتكب خطأ جسيما يمكنه إثارة مسؤولية المرفق الضريبي"[492].

وبهذا عمل القاضي الضريبي على مستوى المرحلة الابتدائية والاستئنافية، على الأخذ بالمعيار المعتمد في التسعينيات من القرن الماضي، والذي اعتمده قرار Yves BourgeoisK والذي لا يعترف إلا بالخطأ الجسيم في حالة وجود الصعوبات الخاصة كأساس لترتيب المسؤولية الضريبية[493]، لكنC.Legras لا حظت على مستوى مستنتجاتها أن هذا الأساس لا يحقق توازنا بين طرفي العلاقة الجبائية ولا يصلح للتطبيق في هاته النازلة؛ إذ كيف يمكننا تصور تطبيق هذا المعيار في ظل هاته الظروف وملابسات هاته القضية، توضح بجلاء حجم الأضرار المترتبة جراء خطأ الإدارة.

وعليه تفرض هذه الوقائع ضرورة اعتماد تأويل جديد للقاضي الإداري، يروم تحميل المسؤولية للإدارة الضريبية، وذلك بتحويل الأساس بالشكل الذي يجسد سيادة القانون، من خلال ضمان حقوق وحريات الأشخاص من جهة، وحماية الموارد الضريبية التي يجب استيفاؤها بطريقة مشروعة.

---

[490] T.A, Strasbourg, 18 janvier 2005, Legifrance
[491] CAA Nancy, 5 avril 2007, n°05NC00357 ; Legifrance
[492]CAA Nancy, 5 avril 2007, n°05NC00357 ; Legifrance
[493]**Noel CHAHID-NOURAI**, vers un assouplissement de la responsabilité des services fiscaux, conclusions sur conseil d'Etat, section, 27 juillet 1990 , M. Yvon Bourgeois, RFDA 6 (5), Sept,Oct, 1990.

وهكذا فقد انطلق المقرر العام على غرار ما اعتمده فقهاء القانون الإداري، من البحث في مسألة الخصوصية التي تكتنف نشاط الإدارة الضريبية، وذلك بملامستها وتحليلها لكل المؤشرات التي تدعم أطروحة خصوصية وذاتية النشاط الضريبي.

وتتابع بالقول أن السيدChristiane Krupa يدعم طرحه بأن محكمة الاستئناف الإدارية ب Nancy قد ارتكبت خطأ في الاعتراف بحق،حين اعتبرت أنه يجب أن يكون هذا الخطأ جسيما لانعقاد مسؤولية الدولة، في حين أن الضرر المرتكب جاء نتيجة خطأ بسيط في تطبيق القانون اقترفته الإدارة، بتطبيق المادة 1763 -أ-، والذي يرجع للتاريخ الذي بناء عليه يتم تحديد صفة المسير الاجتماعي للشركة بخصوص التوزيع[494].

وبخلاف ما يتبناه الوزير، فهذا الطرح ليس جديدا في النقض، فالمدعي قد جادل أمام قضاة الموضوع أن مسؤولية الدولة يجب أن تدخل في مجال الخطأ البسيط المرتكب من طرف الإدارة الضريبية[495].

وعلى أية حال وكيفما كان السبب، فإنه يبدو أن كل مدعي يطلب انعقاد مسؤولية الدولة بناء عل الخطأ مهما كان بسيطا في حالة وجود ضرر، في أي مرحلة من الإجراءات بدل الخطأ الجسيم، كما يدعو أيضا في كل وقت إلى التخلي عن الرقابة المقيدة إلى رقابة مطلقة[496].

وعليه، فالأطروحة التي تم تبنيها في المرحلة الاستئنافية هي كالآتي: " حينما تكون الإدارة بصدد التفسير الخاطئ للقاعدة الضريبية، وفي غياب أية صعوبات خاصة تتعلق بالتقييم الملموس والمحدد للخاضع للضريبة، فالأمر يستوجب إذا تطبيق معيار الخطأ البسيط"[497].

[494]**Claire LEGRAS,** l'abandon de la faute lourde en matière fiscale, conclusions sur Conseil d'Etat, section, 21 mars 2011, M. Christian Krupa, n° 306225, RFDA N°2 mars – avril 2011, DALLOZ, p :340
[495]**Claire LEGRAS**, l'abandon de la faute lourde en matière fiscale, conclusions sur Conseil d'Etat, section, 21 mars 2011, M. Christian Krupa, n° 306225, RFDA N°2 mars – avril 2011, DALLOZ, p :341
[496]**Claire LEGRAS**, l'abandon de la faute lourde en matière fiscale, conclusions sur Conseil d'Etat, section, 21 mars 2011, M. Christian Krupa, n° 306225, RFDA N°2 mars – avril 2011, DALLOZ, p :341
[497]CAA Nancy, 5 avril 2007, n°05NC00357 ; Legifrance

وهكذا اعتبرت محكمة الاستئناف الإدارية أن إجراءات التحصيل الجبري التي تم القيام بها تعرف صعوبات خاصة، وأن الخطأ الذي تم القيام به لا يعد خطأ جسيما الشيء الذي يعطي الإدارة الضريبية من المسؤولية.

وتضيف Claire LEGRAS أن السيد Krupa لا يدعو إلى التخلي عن الاجتهاد القضائي السائد آنذاك، بل فقط تغيير الزرLe curseur بين الخطأ البسيط والخطأ الجسيم، الشيء الذي يسمح بتطبيق موسع لنظام المسؤولية في المادة الضريبية[498]، وهكذا تعتقد Claire LEGRAS أنه لا يمكن الاقتصار على دراسة هذا المقترح دون الرجوع للاجتهادات القضائية السابقة، والتساؤل من جديد عن مدى وضوح التوازن التي كانت تتوخاه هاته الأخيرة[499]، فالأمر يحتاج لمحطة أساسية لتقييم ما إذا كانت هذه التسوية وهذا التوازن فعالا وعادلا.

فمن ناحية أولى، وانطلاقا من قرار Commune d'Arcueil، توالت مجموعة من الأحكام والقرارات في أساسها، في مختلف فروع المسؤولية الإدارية، في إطار حركة لاختزال مجال وحقل الخطأ الجسيم. ومن جهة ثانية، فنحن أمام تراجع كبير، ونكسة واضحة، وهو ما يكفي لتقييم نطاق المسؤولية الضريبية، الذي جاء تأسيسا على قراري Bourgeois و Commune d'Arcueil[500].

لقد اعتمدت Claire LEGRASوبعض الفقه على تفنيد مجموعة من المبررات التي كان القاضي الإداري والإدارة الضريبية، يعتمدانها من أجل القول بمسؤولية المصالح الضريبي أو إنكاره.

يتمثل المبرر الأول في مسألة الصعوبات والطابع المعقد لأنشطة المصالح الضريبية، أما المبرر الثاني فيقوم على طبيعة العلاقة الخاصة التي تربط بين كل من الخاضع للضريبة والإدارة الضريبية، وينصرف المبرر الثالث إلى تبني مبدأ استحالة التعويض على كل الأخطاء المتسمة بعدم المشروعية،

[498]**Claire LEGRAS**, l'abandon de la faute lourde en matière fiscale, op, cit, p :341
[499]**Claire LEGRAS**, l'abandon de la faute lourde en matière fiscale, op, cit, p :341
[500]**Noel CHAHID-NOURAI**, vers un assouplissement de la responsabilité des services fiscaux, conclusions sur conseil d'Etat, section, 27 juillet 1990 , M. Yvon Bourgeois, RFDA 6 (5), Sept,Oct, 1990.
Guillaume GOULARD, la responsabilité des services fiscaux : faute lourde ou faute simple? Conclusions sur conseil d'Etat, section, 29 décembre 1997, Commune d'Arcueil, RFDA, 14 (1) Janv,Févr 1998 .

نظرا لخصوصية المنازعة الضريبية في حين أن المبرر الأخير يناقش الكلفة والمخاطر المالية المترتبة عن عمل انعقاد المسؤولية الضريبية.

الفقرة الأولى: الإدارة الضريبية: نشاطها، حقيقة العلاقة الجبائية.

إن الدفوعات التي تعتمدها الإدارة الضريبية لاستثنائها من المسؤولية، تقوم على طبيعة النشاط الضريبي الذي تعتبره الإدارة نشاطا معقدا، تقنيا، وخصوصيا (أولا)، ويسجل العديد من الفقهاء أن دعوى مسؤولية المصالح الضريبية ترجع للعلاقة التي تربط الملزم بالإدارة الضريبية، والتي يعتبرها غالبية الفقهاء علاقة تنافر وصراع، الشيء الذي يلزم التفكير في إعادة بنائها، درءا لكل نزاع يؤدي إلى إثارة هذا النوع من المسؤوليات(ثانيا).

أولا: إشكالية الصعوبات والطابع المعقد لأنشطة المصالح الضريبية

إن مبرر كون أن النشاط الضريبي معقد ومتسم بالصعوبة أحيانا، يجب تحليله بالنظر إليه في إطار مقارنة مع النشاط الإداري لمختلف المرافق عموما، حتى يمكننا استكشاف هذا الطابع وحقيقته، وهكذا فوضع النشاط الضريبي في مقارنة مع النشاط الطبي أو عمل مصالح الإغاثة، حيث أن هاته الأنشطة متى اتسمت بعدم المشروعية، ورتبت ضررا بغض النظر لجسامة الخطأ المرتكب، نجدها كافية لانعقاد المسؤولية.

يمكن القول إن النشاط الطبي يرتبط بشكل كبير بالتأثير المادي الملموس لصحة الأشخاص وحقهم في الحياة والعيش، وكذا أعمال الإغاثة، فهذا التطور جاء في إطار البعد الإنساني لمسؤولية الدولة أو أنسنة المسؤولية.

وهكذا فمما لا يخفى صوابه أن نشاط الإدارة الضريبية بدوره يرتب أضرارا عميقة تتجاوز الخسائر المادية الملموسة للأشخاص، بل قد تساهم الأضرار في ترسيخ فكرة أعمق ،ترتبط بالشك في العلاقة بالدولة وفقدان الثقة في مؤسساتها، وفي سيادة القانون الشيء الذي يفقدنا مبدأ"المواطنة الجبائية" ويحل محله ما يعرف بالتهرب والغش الضريبيين، وعليه فمسألة الطابع المعقد والتقني

لنشاط المصالح الضريبية، لا يجب أن يصل إلى حد تبرير تلك الحماية الاستثنائية والمخالفة، لأنه في غالب الأحيان الصعوبات التي تتذرع بها الإدارة الضريبية هي تتعلق في عمقها بتطبيق القانون.

وإذا افترضنا صحة الطرح القائم على أن القانون الضريبي هو قانون معقد وصعب أحيانا، فهو ليس لوحده المتسم بهذه الصفة، وهذا يقودنا لطرح تساؤل مشروع يتمثل في: من يتحمل مسؤولية هذا التعقيد؟

يمكن القول أن الإدارة الضريبية هي التي يتوجب عليها احترام التنزيل السليم للقانون، وحماية مبدأ المشروعية، وإذا ما تم التذرع بهذا المبرر سنكون أمام إدارة ضريبية ضعيفة من حيث أداء مهامها، وتتهرب من مسؤولياتها، فكيف يعقل أن يتحمل الخاضع للضريبة الأعباء العامة وحتى الأضرار المترتبة عن أخطاء الغير؟

وأضف لذلك أن مسألة التعقيد الصعوبة، تطرقنا له بشكل مفصّل يوضح لنا أن القانون الضريبي هو قانون مثل جميع القوانين له قواعد وضوابطه ترجع في أصلها للقانون الخاص والقانون العام حيث تم تفنيد أطروحة الذاتية والاستقلالية.

وفي نفس السياق يشير Thierry-Xavier Girardot و Fabian Raynaud، من خلال التطور التاريخي لقرار Commune d'Arcueil:" فالمبرر المرتبط بصعوبات تطبيق القانون الضريبي يتجه إلى قلب الأدوار، حيث أن الملزم هو ضحية هذا التعقيد وهو من يتحمل تبعاته، وهذا يتعارض ومبدأ المشروعية، حينما يقوم الخاضع للضريبة المتضرر بطلب تعويض عن الأخطاء المرتكبة من طرف الإدارة"[501].

أضف لذلك أن الإدارة الضريبية لها من الإمكانيات والاختصاصات والوقت الكافي، ما يجعلها تقوم بتبسيط كل نص قانوني، عن طريق الدوريات التفسيرية والتعليمات والتوجيهات، والتكوينات المستمرة لأعوانها.

[501] **Claire LEGRAS**, l'abandon de la faute lourde en matière fiscale, op, RFDA , p :345

وتشير Noel CHAHID-NOURAI، إلى ألا يتم قبول مسألة صعوبة النصوص المطبقة في العديد من المجالات الأخرى التي تعرف تغييرات عديدة ومتضاربة على مستوى نصوصها، والتي يستغرق من خلالها العمل القضائي مدة ليست بالهينة من أجل إعطاء تفسير وتأويل مضبوط لها[502].

ونتساءل، بكل صدق، كيف أن مهمة إدارة هي الاستجابة لاعتبارات المصلحة العامة، تبرر بشكل خاص أن تترك مواطنا يتحمل الأضرار الناتجة عن النشاط العمومي؟ والذي يعتبر في آخر المطاف عملا بشريا يرجع الأمر فيه لنشاط أعوان الإدارة الضريبية ونتصور العلاقة الجبائية في نظرنا كالتالي:

الطرف 1: الإدارة الضريبية، الطرف 2: المتعامل مع الإدارة الضريبية.

ونطرح التساؤل الآتي: من المفروض فيه احترام القانون؟ فالإجابة تكون بطبيعة الحال كالتالي:

الطرف 1 عليه تطبيق والتنزيل الأمثل للقانون، أما الطرف الثاني فمهمته الأساسية هي الامتثال والإيمان بسيادة القانون.

هذا التحليل يوضح لنا حدود مسؤوليات كل طرف، فالإخلال بتطبيق القانون، يرجع للواجبات الملقاة على عاتق أعوان الإدارة، وهكذا فكل إخلال بهذا الواجب يجب أن يتحمله صاحب الاختصاص الأصيل لا المواطن الحلقة الأضعف في هاته الحالة.

وفي حقيقة الأمر، يمكننا أن نعتقد كما تطرق لذلك الأستاذ Trottier أن: " القاضي يقدم نظاما متميزا واستثنائيا لمسؤولية المصالح الضريبية، ليس بسبب الطرق التي تمارس بها تصرفاتها، لكن بسبب المهمة المنوطة بها المتمثلة بالأساس في تأمين الحصول على موارد مالية للدولة"[503].

[502] **Claire LEGRAS**, l'abandon de la faute lourde en matière fiscale, op, RFDA , p :345

[503] **T.Trottier,** la responsabilité de la puissance publique en matière fiscale, 1ére partie, Droit fiscal, 1994, n° :28, p :1088.

ومجمل القول فالقاضي الإداري وهو يفحص هذا المبرر عليه أن يستحضر شروط انعقاد المسؤولية الضريبية بالأساس والمتمثلة أولا في الخطأ، فبغض النظر عن كون أن العمل متسم بالصعوبة والتعقيد، فالهدف هو تحديد طبيعة التصرف، هل هو خاطئ أو مشروع، ثم تحديد مصدره الذي ليس بالتأكيد هو الخاضع للضريبة.

ثانيا: طبيعة العلاقة الجبائية

يمتد هذا المبرر إلى صعوبة مهمة المصالح الضريبية، والتي ترتبط بطبيعة العلاقة بين طرفي المعادلة الجبائية، حيث أنها لا تقوم على التعاون والتكامل والوفاء للالتزامات الدستورية في المجال الضريبي، بل على مصالح متعارضة ترجع في أساسها لطبيعة الالتزام الضريبي والضريبة نفسها.

فالأستاذ George Pampidon يرى أن:" الملزم يخفي التزاماته الضريبية ويتهرب منها، وفي غالب الأحيان، فالمتعاملين مع الإدارة غالبا ما يسعون إلى تحقيق هدف معاكس لهدف الإدارة، وذلك بتقديم تصريحات ضريبية تتسم تارة بتقديم تصريحات خيالية، وتارة أخرى تتسم بالمهارة والحرفية في الغش والتي من شأنها أن تعقد تحقيقات أعوان الإدارة الضريبية"[504].

ويدرس هذا الجانب من الباحثين حقيقة العلاقة التي تربط الخاضع بالإدارة، حيث تعرف نوعا من الصراع، فالإدارة الضريبية ترى في الملزم ذلك الشخص المتهرب والمتملص من تحمل التزاماته، والخاضع للضريبة بدوره يرى في الإدارة الضريبية ذاك المرفق الغامض المتسلط والمتجبر، الذي يسلب أمواله وممتلكاته بطرق مشروعة أو غير مشروعة، لكننا نطرح تساؤلا ت في هذا الصدد، من يتحمل عبء بناء هاته العلاقة؟ وكيف نبني هاته العلاقة؟

وتبقى هذه الحجة مردودة لأربعة أسباب:

El Hadji Dialigué BA, le droit fiscale à la preuve de la mondialisation : la règlementation des prix transfert au Sénégal, Thèse de Doctorat, université Paris-Est ; soutenu le 7 juillet 2011, p :34

Claire LEGRAS, l'abandon de la faute lourde en matière fiscale, op, RFDA , p :345[504]

السبب الأول: يظهر أن هذا الحكم جاء بشكل عام وتبعا لذلك يرسم صورة كاريكاتورية على حد قول Claire LEGRAS[505]، لأنه إذا كان بعض الخاضعين يمكن أن يكونوا متمرسين للمرواغة في العمل على التقليل من أعبائهم الضريبية بنهج أساليب للتهرب، فإنه لا يمكن أن ننسى بأن استخلاص الضرائب يدخل في إطار نشاط إداري مكثف بهم الغالبية العظمى من المواطنين المعنيين بالضريبة، هؤلاء يعدون ملزمين إيجابيين، أضف لذلك أن العلاقة الخاصة للضريبة بالسلطة، وبالتعقيد الذي يشوب المقتضيات الضريبية يجعلنا أمام إدارة قوية.

وفي هذا الصدد يمكننا أن نورد تلك الإحصائيات التي تقوم بها الإدارة الضريبية المتعلقة بالتهرب والغش الضريبيين، ونقيس حجمها بالمقارنة مع مجموع العمليات، كما يمكننا النظر إلى تقارير المجلس الأعلى للحسابات، وكل هيأة تسعى للبحث في هذا المجال، يوضح الاطلاع عليها بجلاء أن هذا الأمر يتخذ حيزا ضيقا وصغيرا من مجموع التصاريح التي تقوم بها المصالح الضريبية.

ويمكن القول أن ادعاء الإدارة الضريبية هذا الأمر لتبرير مواقفها، يجعل منها إدارة تمارس عداءها أحيانا باتخاذها من الغش والتهرب مطية لفرض سلطاتها التي تحيد عن مبدأ المشروعية[506].

السبب الثاني: فإذا كانت الإدارة الضريبية لا تتعامل مع خاضعين إيجابيين وراضين بتحملهم لالتزامات الضريبية فلها من الوسائل ما يسمح لها بتحمل وتأمين مهمتها، وفي مقدمة ذلك الموارد البشرية، فإدارة الضرائب غنية بأعوان لهم من الخبرة والمهنية والحرفية العالية ما يجعلهم متميزين بشكل كبير، ويرجع ذلك لطرق اختيارهم وتكوينهم الأساس والمستمر، إضافة إلى استفادتهم من امتيازات مهمة بهدف بسط رقابة واسعة على الخاضعين للضريبة.

إضافة إلى رقمنة الإدارة الضريبية، حيث يسمح هذا الأمر باتباع آليات أكثر تطورا تعمل على افتحاص وتدقيق الوضعية الجبائية لكل خاضع بشكل يحقق نوعا من الأمن القانوني لطرفي المعادلة الجبائية.

[505] **Claire LEGRAS**, l'abandon de la faute lourde en matière fiscale, op, RFDA , p :346
[506] **Claire LEGRAS**, l'abandon de la faute lourde en matière fiscale, op, RFDA , p :346

وبناء عليه، فيبقى للمرفق الضريبي سلطة واسعة وتقريرية - غير متوفر للمدين العادي – فحصولها على سند تنفيذي من القاضي، أو بما يخوله لها القانون، يعطيها الحق في اتخاذ مسالك مختلفة للتنفيذ الجبري: كالإشعار للغير الحائز، الحجز، البيع، الإكراه البدني، أضف لذلك أن هناك العديد من الإدارات والمرافق العامة، مماثلة ولا تستفيد من نفس الوسائل التي للإدارة الضريبية[507].

وأمام هذه الامتيازات الموكولة للمصالح الضريبية والتي تعطيها نوعا من الاستثناء عن العديد من المرافق العمومية، يمكننا القول بأنه على الإدارة أن تعمل على اتخاذ هذه الامتيازات في شكل تصرفات قانونية تتسم بالمشروعية، لا أن تستعملها بشكل يعصف بحقوق وحريات المواطن- الخاضع للضريبة، مما يجلعنا أمام إخلال للإدارة بالتزاماتها وبالتالي إمكانية إلحاق أضرار بالمتعاملين مع الإدارة الضريبية.

السبب الثالث: يظهر هذا المبرر في العصر الراهن أنه أصبح متجاوزا، نظر للتغيرات التي تعرفها وظائف الدولة بشكل مستمر فأهداف الإدارة الضريبية أصبحت تنحو في اتجاه ضمان علاقة أكثر توازنا وأكثر ثقة مع الخاضعين.

هذا يحيلنا إلى الجواب عن تساؤلنا الذي انصب حول "كيف يجب أن تبنى هاته العلاقة؟

لقد تحدث مفوض الحكومة Noel Chahid NOURAI عن هذه الآلية العلائقية في مستنتجاته عن قرار Yves Bourgeois بالقول: " من غير المنطقي أن تشعر الإدارة بالحماية الكاملة والتامة في ممارستها لمجموع عملياتها، وذلك من خلال سن قواعد وقائية تعمل على ضمان الإفلات الفعلي من العقاب، فالكل يجب أن يحاسب وحتى الدولة، فاستخلاص الموارد الضريبية يجب أن يدخل في إطار شروط مواتية وبوجود ضمانات كافية بالنسبة للخاضعين"[508].

[507] **Claire LEGRAS**, l'abandon de la faute lourde en matière fiscale, op, RFDA , p :347

[508] **Noel CHAHID-NOURAI**, vers un assouplissement de la responsabilité des services fiscaux, conclusions sur conseil d'Etat, section, 27 juillet 1990 , M. Yvon Bourgeois, op, cité ; p : 549

فالعلاقة بين الإدارة والخاضع للضريبة تتطلب من الجهتين الامتثال[509] والمعلومة الواضحة، وهكذا ففي السنوات الأخيرة عرفت الاجتهادات القضائية والمدونة العامة للضرائب تعديلات تتأسس على ضمان الأمن الضريبي من خلال الأمن القانوني والقضائي للملزم من جهة، وإعادة النظر إلى سياسة إصلاح علاقة الخاضع بالإدارة الضريبية، واعتباره كمساهم وكممول لخزينة الدولة.

وقد همت التعديلات والتحولات مجموعة من الحقوق للخاضعين للضريبة، تمثلت في ميثاق الخاضع للضريبة الذي يحدد الحقوق والواجبات والذي يتضمن مجموع القواعد التي يجب سلوكها في مواجهة الإدارة الضريبة في إطار المساطر الجبائية، إضافة لذلك عمدت إلى تطبيق مسطرة الاستشارة الجبائية، إضافة إلى إقرار الاجتهاد القضائي لحقوق الدفاع المكفولة للخاضع التي يمكنها أن تؤثر في بطلان مسطرة الفرض الضريبي.

لكن العلاقة في نظرنا، يجب أن يتجاوز هذا الأمر إلى توضيح أثر الضريبة في إطار خلق آلية ومداخل لإبراز شفافية وصدقية الاستخلاص الجبائي، فلا بأس أن تعمل الدولة - إلى جانب تحصيل الموارد المالية- على تنوير المواطن بمآل تلك الأموال وآثارها على الواقع اليومي له، وهذا سيجعل المواطن مقبلا على أداء التزاماته بغض النظر إلى قيمتها، وقصدنا في هذا السياق أن تعمل الإدارة الضريبية على خلق جسور للتواصل الشيء الذي يظهر سمة الإدارة الضريبية المواطنة، ونضرب في ذلك مثلا لدول متقدمة التي تعتمد هذه التقنيات إذ بمجرد بناء حديقة أو تعبيد طريق أو إنشاء منتزه ... تستعمل الإدارة الضريبية كتابات وعبارات في هاته الشوارع وفي مداخل هاته المؤسسات "هنا تصرف ضرائبكم".

سيسمح هذا الأمر بإعادة النظر حتى في العناصر التي تؤسس لمفهوم الضريبة، خاصة في الشق المتعلق بكونها "اقتطاع بدون مقابل"، حيث إن العلاقات الإنسانية، في الجانب المالي، تقوم إما على تقديم معونة بشكل رضائي في حالة غياب مقابل، أو على تعاقد من بين ما يتضمنه "حقوق كل طرف والتي تعتبر مقابلا يوضح الغاية من هذا التعاقد".

[509] الامتثال الضريبي كمصطلح تم إيراده في المناظرة الوطنية ل 2019

إن هذا الأمر يجب أن ينصرف إلى مفهوم الضريبة والالتزام الضريبي بشكل عام، وذلك في ظل التطور الذي يعرفه العالم على مستوى التطور الدستوري الذي أصبح يتأسس على ما يسمى بالدستورانية الاجتماعية والمقاربة التشاركية، فالضريبة كالتزام دستوري يجب أن تقوم على هاته المقاربات الجديدة، والتي تعد بدون شك أحد ركائز الدولة الحديثة.

السبب الرابع: يسمح نظام المسؤولية في القانون العام يسمح بالأخذ بعين الاعتبار الصعوبات الخاصة، المرتبطة بالخاضعين سواء تعلق الأمر بأساليب التأخير، أو في الاحتفاظ بالمعلومات والوثائق بطريقة لا تحفظ السر المهني، أو من خلال مسطرة المراقبة؛ فإذا كنا لا نقلل من هاته الصعوبات فإننا نقترح التخفيف من حدتها بطريقة أكثر ملاءمة، تسمح بتقدير أكثر عدالة يروم احترام المسؤوليات.

ففي إطار الاجتهاد القضائي القائم الذي يعترف فيه القاضي يعترف بالصعوبات الخاصة التي تبرر اعتماده معيار الخطأ الجسيم[510]، لكن الواقعة توضح بشكل جلي حجم الضرر اللاحق بالشخص، حيث يفرض المنطق ضرورة حصوله على جبر لتلك الخسائر، وعليه فلا يستقيم الأمر أخلاقيا مع رفض التعويض طالما أن الشروط الأساسية للحصول عليه تبدو واضحة.

وعليه يجب على القاضي ترك هذا الاجتهاد أو المبدأ العام للقانون جانبا، وإعمال المنطق التأويلي للنص الضريبي، وللأساس المؤطر للمسؤولية بشكل يتلاءم وتحقيق العدالة، وعلى الرغم من ذلك نجد بعض الباحثين يرى أنه: "إذا قبلنا بالمنطق القائل بأن، كل خطأ أو مجرد تهور بسيط، يرتب مسؤولية سنصطدم بالمستوى الكمي لدعاوى المسؤولية"[511].

الفقرة الثانية: خصوصية المنازعة والمخاطر المالية

يبرز الاستثناء الذي تستفيد منه الإدارة الضريبية، والذي يعتبره البعض أنه مبرر أكثر قوة، ولكنه لا يظهر لنا كذلك: حيث يرتبط هذا الأخير بطبيعة المنازعة الضريبية والتي تعتبر منازعة

[510] C.E, 28 octobre 2002, Antoine, RJF 1/03 n°89
C.E, 16 février 2007, Bassous , RJF, n° 832
[511] **T.Trottier,** la responsabilité de la puissance publique en matière fiscale, op,cit, p :1088.

موضوعية للمشروعية، ومن النتائج التي ترتبها إذا من خلال كون أن النظرية التي بموجبها أن كل قرار غير مشروع هو قرار خاطئ ومرتب لمسؤولية إدارية، متى توفر له ضرر وعلاقة سببية بالخطأ المرتكب.

ففي المادة الضريبية بخلاف ما يوجد في منازعات أخرى، فمفهوم الخطأ الجسيم على واقعة أن نشاط الإدارة الضريبية، تتم ترجمته بقرارات تخضع لرقابة القاضي الضريبي الذي يتم إصدارها بناء على تقدير وفحص مشروعيتها، وأن المبدأ القاضي بأن كل خرق للمشروعية يشكل خطأ، هو مبدأ لا يتم الأخذ به نظرا للصعوبات الخاصة التي تكتنف عمل هذه المرافق وبالتالي فكل غلط ليس بالضرورة خاطئ.

الفرع الثاني: الآليات القضائية لعقلنة أساس مسؤولية المصالح الضريبية

إن تطور الأساس الذي عرفه نطاق المسؤولية، توقف عند توسيع نسبي ومنطقي لمسؤولية المصالح الضريبية، لكن الأمر تطلب من القاضي الإداري تأويل الوقائع بشكل يعمل على عقلنة النظام الجديد للمسؤولية الإدارية في هذا المجال، وبذلك انتقل القاضي الإداري من فحصه لعنصر الخطأ، إلى وضع مميزات و شروط للضرر على اعتبار أنه العنصر الحاسم والدافع لانعقاد المسؤولية (الفقرة الأولى)، وهكذا فحقيقة هذا التطور تبرز بجلاء بالمقارنة مع التطور العام للمسؤولية الإدارية في مختلف المرافق الأخرى، لاستبيان والتحقق من الفرضيات التي تقول بذاتية وخصوصية المادة الضريبية (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: مميزات الضرر كمعيق لترتيب المسؤولية

إن القاضي الإداري لم يقر صراحة بعبارة الخطأ البسيط في ميدان المسؤولية الضريبية، بل أسسها بناء على المنطق القائل بأن: "كل خطأ مرتب لضرر مباشر".

إذ لوحظ بجلاء أن القاضي الإداري انتقل من اعتماد تقدير الخطأ إلى تقدير الضرر، حيث لم يعق الحديث عن مميزات للخطأ أو محددات له، بل تم الاكتفاء فقط بالبحث في قيام الإدارة بنشاط

مخالف للقانون وامتناعها عن القيام بالتزام أقره القانون طبقا للفصل 78 من ق.ل.ع[512]، ثم يتشدد نوعا ما في تحديده للأضرار الواجبة التعويض.

وعليه فهذا الأمر ليس من شأنه التأثير على قدرة الإدارة الضريبية في التدخل لتأمين استخلاص ديونها، بدافع التعويض عن الأخطاء، بل سيسهم في توجيه أعوان الإدارة على الاشتغال بهدف تحقيق الأمن الضريبي المبتغى، كما أنه لا يوسع من المسؤولية بشكل كبير.

وقد اعتبر بعض الباحثين[513] أن هذا التحول القضائي، يجعل هذه المسؤولية محدودة من خلال اشتراط الضرر المباشر مما يجعل الضرر المحتمل غير قابل للتعويض في إطار هذه المسؤولية[514].

وقد اعتبر القاضي الإداري أنه لا يمكن أن يشكل أداء دين غير مستحق ضررا مرتبا للمسؤولية، حيث يتم إصلاح هذا الخطأ بمجرد استرجاع المدين لما أداه بدون وجه حق.

ويمكننا القول إذا أن القاضي الإداري يستعين بنظريات مستنبطة من القانون المدني كنظريتي "دفع الغير المستحق" و"الإثراء بدون سبب"، حيث يقتصر القاضي هنا على العمل على التوفيق بين المصالح من خلال عدم إفقار appauvrissement الخاضع على حساب الإدارة الضريبية، أي أن كل اغتناء للإدارة الضريبية حيادا عن القانون يكون غير مشروع، ونجد المشرع الفرنسي أحسن صنعا بتضمينه لكتاب المساطر الجبائية في المادة L208 هذا الأمر، وأسس له في إطار استرجاع الغير المستحق، وليس في إطار المسؤولية[515].

---

[512] يعرف الظهير الشريف المؤرخ في 9 رمضان 1331 الموافق ل 12 غشت 1913 بمثابة قانون الالتزامات والعقود في الفقرة الثانية من الفصل 78 الخطأ بكونه: "ترك ما كان يجب فعله، أو فعل ما كان يجب الإمساك عنه وذلك من غير قصد لإحداث الضرر".

[513] **رضوان اعميمي**، ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي، م.س، ص:608.

Claire LEGRAS, l'abandon de la faute lourde en matière fiscale, op, RFDA , p :348

[514] **رضوان اعميمي**، ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي، م.س، ص:608.

[515] C.E, arrêt du 19 Novembre 2009, n° 304 632.
Instruction modificatif N° :BOI – CTX – RDI – 30-20120912, contentieux de la responsabilité, p :5

وعليه يجب علينا أن نميز كل دعوى من الدعاوى على حدة، فدعوى مسؤولية المصالح الضريبية، ليست هي دعوى الاسترداد أو استرجاع الدفع غير المستحق، هاته الأخيرة بدورها تختلف عن دعوى إثراء الإدارة الضريبية بدون سبب.

وفي مقابل ذلك نجد أن القاضي الإداري يعتبر خطأ تلك الإجراءات الجبرية التي يباشرها أعوان الإدارة الضريبية من أمثلة: الحجز، البيع، والإكراه البدني، مرتبة لمسؤولية متى شكلت ضررا أثر بشكل مباشر على وضعية الخاضع للضريبة، ويثار في هذا الصدد أن القاضي الضريبي لا يقر بتعويض على إطلاقيته بل بنوع من التشدد في فحص صفة الخاضع للضريبة، وأطراف الالتزام الضريبي، حيث إنه لا يمكن مساءلة الإدارة الضريبية في حالة وجود علاقة تعاقدية بين الخاضع المتضرر وبين طالب التعويض[516].

وهكذا فقد أقر مجلس الدولة الفرنسي عدم قبول التعويض عن فقدان الشغل بعلة إيقاف نشاط إحدى الوحدات الصناعية بعد إقرار مسؤولية المصالح الضريبية، على اعتبار أن علاقة الشغل ذات طابع تعاقدي بين المدعي والشركة[517].

وفي ذات السياق رفض مجلس الدولة الفرنسي التعويض عن الضرر الذي ترتب عن إقرار مسؤولية الإدارة الضريبية لفائدة الورثة، نتيجة توقف نشاط شركة مورثهم، على اعتبار أن الضرر يقف عند العلاقة القانونية بين الشخص المتوفى والشركة، ولا يمكن أن يتم النظر إليه باعتباره ضررا ممتدا إلى الغير وخاصة الورثة[518].

وقد عمل القضاء الإداري المغربي من جهته على الوقوف على التدقيق في عنصر الضرر، حيث اعتمدت المحكمة الإدارية للرباط على عنصرين أساسيين، أسس لهما الفقه المقار، يتمثلان في:

ما لحق المتضرر من خسارة.

---

[516]C.E, 8 août 1990, n° :54500. www.legifrance.gouv.fr
Instruction modificatif N° :BOI – CTX – RDI – 30-20120912, contentieux de la responsabilité, p :6
[517]C.E, 11 **juillet 1984**, Mme. Jonon et d'autres ; T.P : 741
[518] C.E, 11 juillet 1984, Yvette Dumas et autres héritiers de Tible, RJF :10/84, n° :1257, Rec, p :636

ما فاته من كسب.

وجاء في حيثيات القرار " ... وفي كليهما يشترط أن يكون الضرر نتيجة مباشرة للفعل المرتكب الذي يجسد عنصر الخطأ في دعوى المسؤولية، وأن يكون محقق الوقوع وإذا كان مستقبلا، لا أن يكون ضررا احتماليا ..."[519].

وتطرق القاضي الإداري أيضا لعنصر العلاقة السببية، في فحصه للأضرار اللاحقة للخاضع للضريبة، وهكذا اعتبرت المحكمة الإدارية للرباط، أن:" الضرر اللاحق بالمدعي والمتمثل في توقفه عن مزاولة نشاطه كان نتيجة مباشرة للخطأ المرتكب من طرف الإدارة على اعتبار أن التوقف كان خلال سنة 1999 وهي السنة الموالية لمباشرة إجراءات التحصيل في مواجهته، كما شددت على أن الضرر المعنوي الحاصل للمدعي يعتبر نتيجة مباشرة للإجراءات التعسفية الممارسة في مواجهته مما يجعل العلاقة السببية بين الخطأ الجسيم الغير المقترن بصعوبات استثنائية تحول دون تقدير الوضعية الجبائية للمدعي بشكل سليم والضرر قائمة في النازلة"[520].

وقد حاول القاضي الإداري المغربي العمل على النظر، بخلاف نظيره الفرنسي، إلى تقدير الضرر بتقديره لخطورة التصرفات اللامشروعة للإدارة الضريبية، وهكذا اعتمد في بعض النوازل المعروضة أمام المحاكم الإدارية على النظر إلى خطورة إجراءات التنفيذ الجبري، وهكذا استقرت على إقرار مسؤولية الإدارة الضريبية ، خاصة لمسطرة الإشعار للغير الحائز بالنظر لآثار هذا الإجراء على التنفيذ على أموال الملزم[521].

وقد أكدت محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش، على ثبوت مسؤولية المصالح الضريبية بحجزها لمبالغ غير مستحقة من حساب الملزم وقد جاء في حيثيات القرار أن: " الشركة المستأنف عليها تعمل في إطار الأشغال العمومية وأن نشاطها يعتمد بشكل أساسي على الصفقات التي تبرمها مع مختلف أجهزة الدولة التي تبرمها مع مختلف أجهزة الدولة والمؤسسات العامة فإن سحب مبلغ:

[519] حكم المحكمة الإدارية بالرباط، عدد:441، ملف رقم: 09/7/310 صادر بتاريخ: 2012/2/7.
[520] حكم المحكمة الإدارية بالرباط، عدد:441، ملف رقم: 09/7/310 صادر بتاريخ: 2012/2/7.
[521] حكم المحكمة الإدارية بالرباط، رقم: 2068، في الملف رقم:2012/7/602.

1.243.372,84 من حسابها البنكي دون وجه حق والامتناع عن إرجاعه إليها رغم لجوئها إلى القضاء واستصدارها أحكاما نهائية في الموضوع من شأنه أن يحد من نشاطها ويؤدي إلى الإخلال بالتزاماتها سواء إزاء عمالها أو المتعاملين معها مع ما ينطوي عليه ذلك من مساس بسمعتها"[522].

في ذات السياق اعتبرت المحكمة الإدارية بالرباط أن: "اللجوء إلى مسطرة الإشعار للغير الحائز يقتضي احترام المقتضيات القانونية المنصوص عليها في مدونة تحصيل العمومية، ومشروطة بأن لا تتجاوز المبالغ المحجوز عليها حدود المبالغ الواجب على الملزمين، مع عدم التوسع أو الشطط في تطبيق هذه المسطرة حماية للأموال المودعة بالأبناك، بالنظر لخطورة هذا الإجراء على الثقة في المؤسسات الائتمانية، وتأثير تبعات ذلك على الاقتصاد الوطني، مما يفرض على القائمين على هذه المسطرة في جميع الأحوال عدم التعسف في استعمال الحق المخول لهم"[523].

وقد تعرض القضاء الإداري إلى الأضرار التي يمكن أن ترتبها مسطرة الإشعار للغير الحائز، سواء من خلال عرقلة الوضعية المادية للمقاولة أو المعنوية من خلال المساس بسمعة المستثمر وفقدان الثقة داخل سوق الاستثمار، وقد عرضت قضية على المحكمة الإدارية بالرباط تطرقت للموضوع حيث اعتبرت أن:" القابض وفي إطار مباشرته لإجراءات تحصيل الضرائب المترتبة بذمة المدعي قد قام بإجراء إشعارين للغير الحائز (...) وكانت مجموع المبالغ المضمنة بالإشعارات المذكورة تفوق المبلغ المستحق للقباضة، فإن الإجراء المذكور، وإن كان يتسبب للمدعي في ضرر مادي، فإنه لا يمكن أن يتسبب له في ضرر معنوي من خلال المس بسمعته لدى البنكين المذكورين، طالما أنه لم يدل بما يثبت عدم خضوعه للضرائب موضوع تلك الإشعارات، كما أن القيام بإجراء إشعار للغير الحائز يتم بعد استنفاذ مساطر أولية لاستخلاص الدين المذكور، وأنه كان بإمكان الطرف المدعي تجنب الإشعار المذكور، وبالتالي تجنب الضرر المزعوم من قبله إما بالوفاء بالدين الضريبي المستحق أو سلوك المساطر الموقفة لإجراءات تحصيله، فضلا على أنه لا مجال للحديث عن الضرر المعنوي المترتب عن مباشرة إجراء إشعار للغير الحائز إلا إذا كان المعني به معفي من أداء الدين الضريبي بصفة كلية، وهو الأمر غير

[522] قرار محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش، رقم: 525، ملف عدد: 08-58/6/1، بتاريخ: 2008/11/26.

[523] حكم المحكمة الإدارية بالرباط، رقم: 4384، ملف عدد: 3/7/2012، بتاريخ: 2012/11/28.

الثابت في النازلة الماثلة، علاوة على أن الخزينة عمدت بتاريخ 2008/06/09 إلى إلغاء إشعار للغير الحائز .... بإشعار آخر"[524].

على العموم يلاحظ أن مجلس الدولة الفرنسي، واكب تطور معيار أساس مسؤولية الدولة عن نشاط الإدارة الضريبية، بمنهجية تدرجية، بدء بتقليص نطاقها في مرحلة أولى، ثم يعمل في كل فترة على توجيه إنذارات ورسائل مشفرة للإدارة الضريبية تخليق وضبط تصرفاتها، على إثره يتم توسيع مجال هذه المسؤولية بشكل يستجيب لحماية مجال نشاطها المالي الهام، وفي نفس الوقت بإقرار ومراعاة حماية الخاضعين للضريبة، والمتعاملين مع الإدارة الضريبية عامة، من كل مساس لحقوقهم. أو خرق لمبدأ المشروعية الضريبية الضابط المشترك بين طرفي المعادلة الجبائية.

ويلاحظ أن الاجتهادات القضائية التي وضعها القاضي الإداري المغربي في مادة المسؤولية الضريبية، لم تصل بعد للمستوى المطلوب حيث إنها ما زالت في حاجة لبلورتها أكثر، لكي تتناسب وواقع عمل الإدارة الضريبية، ولكي تكون في مستوى تطلعات التطور العام للقضاء الإداري، ولتوجهاته ومبادئه الهادفة لتخليق المرفق العمومي، وللحد من تصرفات الإدارة الغير المشروعة، ولتقييد السلطة التقديرية للإدارة الضريبية.

وعليه فكل تحول قضائي جديد يجب أن يكون ذو صبغة مغربية صرفة، ينبع من هوية المجتمع المغربي، وبتوضيح الرؤى حول واقع الإدارة الضريبية المغربية، وذلك من خلال العمل أولا على وضع متطلبات الحماية الواجبة للملزم بأداء الضريبة، وثانيا من أجل إدراك البيئة التي يصنع فيها القرار الضريبي، وانطلاقا من هذين المدخلين يساهم القاضي الإداري على تطوير والارتقاء بالعلاقة الجبائية نحو تحمل كل طرف لمسؤوليته الضريبية، ولمسؤوليته تجاه الوطن، وهذا في نظرنا يحتاج إلى توظيف تراكمات عدة، رسخها القضاء والفقه الإداريين في وضع لبنات وأسس المسؤولية الإدارية.

[524] حكم المحكمة الإدارية بالرباط، رقم: 4602، الصادر بتاريخ 13 دجنبر 2012 ملف عدد: 342-12-2012.

الفقرة الثانية: محدودية المسؤولية الضريبية ضمن التطور العام لمسؤولية الدولة عن نشاط المصالح الضريبية

إن دراسة هذا الجزء يهدف إلى وضع تطور أساس المسؤولية الإدارية الضريبية ضمن التطور العام لنظرية مسؤولية السلطات العمومية، لقياس مدى الوصول لوضع معالم لهذا النوع من المسؤوليات وترسيخ هوية لها.

وتبعا لذلك فإن استحضار النقاش الذي عرفه مجال تطور المسؤولية الإدارية بشكل عام، حيث إن تتبع التطورات السابقة التي عرفتها الاجتهادات القضائية، تبين التخلي السريع على التأثير الذي عرفته المبررات التقليدية المتمثلة في ضرورة وجود خطأ محدد وبمميزات معينة[525].

فالعديد من الأنشطة التي تصطبغ عليها سمة السيادة، أو التي تعرف صعوبات عديدة على مستوى التدخل، قد عرف من خلالها نظام المسؤولية الإدارية تطورا كبيرا نحا من خلاله القاضي الإداري إلى تبني نظام أو معيار الخطأ البسيط، وفي مقدمة تلك الأعمال، تلك المرتبطة بالمصالح الطبية من خلال قرار Epoux V[526]، إضافة إلى مصالح المساعدة الطبية المستعجلة من خلال قرار Theux[527]، حيث أن مسؤولية الدولة يمكن أن تثار بسبب الأخطاء البسيطة المتراكمة من خلال التهاون وعدم التبصر[528].

ومنذ أربعة وعشرون سنة عرفت أعمال الشرطة الإدارية، العامة والخاصة على حد سواء، التخلي عن معيار الخطأ الجسيم أو حتى التمييز بين ما يدخل في خانة الخطأ البسيط وما يدخل في خانة الخطأ الجسيم، حيث أن الأساس القديم كان يميز تلك الأعمال التي تدخل في مجال إصدار قواعد لتنظيم مجال الشرطة، أي المنفصلة عن صميم المجال وخصوصيته، حيث اعتمد القاضي

[525] **Claire LEGRAS**, l'abandon de la faute lourde en matière fiscale, op, cit, p :341

[526] **Hubert LEGAL**, la fin de la faute lourde médicale ou chirurgicale dans le droit de la de la responsabilité hospitalière, conclusions sur C.E, ass, 10 avril 1992, Epoux V, RFDA 8(3) Mai-Juin 1992.

C.E, sect, 20 juin 1997, Theux, Lebon p : 253[527]

C.E, 27 juill 1997 Madeleine Guyot, Lebon p : 266[528]

الإداري بشأنها، معيار الخطأ البسيط. في حين أن تلك التصرفات التي تدخل في إطار خصوصية أعمال الشرطة، فقد كان يعتمد في ترتيب المسؤولية بشأنها، معيار الخطأ الجسيم[529].

عطفا على ما سبق، فقد تم تبني معيار الخطأ البسيط بخصوص الأنشطة المتعلقة بأعمال حراسة وحماية والحفاظ على الغابات، إضافة إلى بسط الرقابة على الأعمال التي يقوم بها رئيس المجلس البلدي لسلطاته في مجال الشرطة البيئية والصحية[530]، وشرطة محاربة التلوث[531]، وحفظ السلم والأمن[532].

وفي مرحلة أخيرة، عرف مجال آخر للفعل العمومي الخضوع لحركة التخلي عن معيار الخطأ الجسيم، على الرغم من الصعوبات الكبيرة التي تميز شروط ممارسته، ويتعلق الأمر بالمرافق السجنية Services pénitentiaires، حيث إن أساس المسؤولية الإدارية أضحى يقوم على معيار الخطأ البسيط، كانتحار سجين[533]، أو المساس بالسلامة الجسدية له[534]، أو أضرار تمس أمواله وممتلكاته[535].

إضافة لذلك اعتمد القاضي الإداري في مجال مسؤولية الدولة عن الأضرار الناجمة عن أعمال الشغب والإحراق والنهب، تقوم بغياب الخطأ مع حقها في الرجوع على المتسبب في الضرر، حيث استقر قضاء محكمة النقض على أن: "الأضرار الناجمة عن أعمال الشغب التي تقوم بها جماعات تحركها قناعات وخلفيات مشتركة تنمحي معها شخصية كل واحد فيها، وذلك بشكل علني مرفوق بمظاهر العنف التي يكون الهدف منها الإضرار بكل ما تقع عليه أيدي أعضائها ليس من أجل إلحاق الأذى بالمتضررين لشخصهم، وإنما من أجل تحقيق أجل تحقيق أهداف وغايات تروم ضرب استقرار الدولة

[529] C.E, 4 décembre 1995, Delavaliade, Lebon T, p :1021.
[530] C.E, 25 mars 1994, Commune de Kintzheim, Lebon p : 162
C.E, 7 aout 2008, Ministre de l'Agriculture et de la Pêche C. Société Durance Crau, Lebon T, p :910.
[531] C.E, 28 nov 2003, Commune Moissy Cramayel, Lebon p :464 .
[532] C.E, 27 sept 2006, Commune de Baalon, Lebon T, p :1061.
[533] C.E, 23 mai 2003, Mme Chabba, Lebon p :240.
C.E, 9 juil 2007, Delorme, Lebon T, p : 1063
[534] C.E, 17 déc 2008, Garde des Sceaux, ministre de la justice c, M et Mme Zaouiya, Lebon, p :465.
[535] C.E, 9 juil 2008, Garde des Sceaux, ministre de la justice c, M.Boussouar, Lebon, p :465

وزرع القلاقل فيها والمساس بأمنها، تسأل عنها الدولة في إطار التضامن الوطني بصرف النظر عن قيام الخطأ في جانب مرفق الأمن من عدمه"[536].

ومجمل القول فالخطأ الجسيم لم يتم الاحتفاظ به إلا في ثلاث معاقل Trois bastions، على حد تعبير مفوض الحكومة Claire LEGRAS:

أولا: تلك الأعمال المتعلقة بالنشاط القضائي[537]، التي تقوم على الخطأ الجسيم بعلة أن الأحكام القضائية تسلك مسارا طويلا يتمثل في مرحلة ابتدائية ثم استئنافية في إطار طرق الطعن العادية ثم مرحلة النقض في إطار طرق الطعن غير العادية بالإضافة إلى الطعن بإعادة النظر، وتعرض الغير الخارج عن الخصومة، والتي تمكن الهيئة القضائية من تقليل نسبة الخطأ كلما كان الحكم نهائيا.

وعليه يفسر بعض الباحثين هذا الأمر بضرورة الإبقاء على الخطأ الجسيم[538]،لكن بالمقابل تم اعتماد الخطأ البسيط كاستثناء في الحالات المرتبطة بطول إجراءات التقاضي أو طول المدة الزمنية للدعوى[539]، كما اعتبر القاضي الإداري أن الخرق الواضح للقانون أو لحقوق الأشخاص خطأ قضائيا موجبا للتعويض[540]، إضافة إلى حالة ارتباط الضرر بقرار قضائي حائز لقوة الشيء المقضي به[541].

ثانيا: كما تم استثناء الأنشطة المرتبطة بمراقبة أعمال سلطات الوصاية من التحولات التي عرفتها المسؤولية الإدارية، حيث تم الاحتفاظ بتبني معيار الخطأ الجسيم[542]، كما يفرض القاضي

---

[536] قرار محكمة النقض عدد: 04 صادر بتاريخ 8 يناير 2015، نشرة قرارات محكمة النقض، الغرفة الإدارية، العدد: 24 سنة 2015، ص: 156.

[537] **Jane-Laure Bonnemaison,** la responsabilité juridictionnelle, Université Paul VERLAINE-METZ, Thèse pour l'obtention du doctorat soutenu le 5 novembre 2011.

[538] **Jane-Laure Bonnemaison,** la responsabilité juridictionnelle, op, cit, p :107,

Géraldine CHAVERIER, essai de justification et de conceptualisation de la faute lourde, AJDA 2003, p :1029.

[539] C.E, 18 juin 2008, Gestas, Lebon, p :230.

[540] C.E, 28 juin 2002, Garde des sceaux, ministre de la Justice c, Mgiera, Lebon p :247

[541] C.E, 29 décembre 1978, Darmont, Rec, p :542, C.E, 18 juin 2008, Gestas, Lebon, p :230.

[542] C.E, 29 octobre 2010, Ministre de l'alimentation, de l'agriculture et de la pêche c./Société Sofimag-Environnement, n° :33001, www.legifrance.gouv.fr

C.E, 25 juil 2007, Ministre de l'Etat, ministre de l'intérieur et de l'Aménagement du territoire, Lebon T. p :1070.

C.E, 18 novembre 2005, Société fermière de Campoloro et autre, Rec, p :515

الإداري اشتراط الخطأ الجسيم في المجالات المرتبطة بمراقبة المشروعية التي يتولاها ممثل السلطة المركزية على الوحدات الترابية[543]، وكذا الرقابة المفروضة على تصرفات اللجنتين البنكية[544]، والتأمينات[545].

إن احتفاظ القاضي الإداري بالخطأ الجسيم كشرط واجب لانعقاد المسؤولية في هذا المجال، لا يعزى إلى تلك الصعوبات الاستثنائية للمرفق العمومي، بقدر ما يهدف إلى العمل على تمكين سلطة المراقبة من هامش معقول للتدخل، والعمل على ترك سلطة للمراقب للقيام بالتزاماته بالطريقة التي لا تدفعه إلى توخي الحذر الدائم في إصدار تصرفات قانونية، بدل الشخص الممارسة عليه المراقبة[546].

ثالثا: نضيف في هذا الصدد أن القاضي الإداري ومن خلال بنائه لنظرية مسؤولية الدولة عن أعمال الإرهاب[547]، حيث دأب القاضي الإداري، ولحدود كتابة هذه الأسطر، على الاعتماد على معيار الخطأ الجسيم في انعقاد هاته المسؤوليات، وذلك بالنظر للصعوبات التي تكتنف عمل المصالح المركزية في مراقبة الشخص أو مجموع الأشخاص الذين يقومون بهذه الممارسات التي تعصف بحقوق وحريات المواطنين.

وتبقى المسؤولية الإدارية عن تصرفات المصالح الضريبية أخيرا، تخضع في أساسها إلى ما قبل 2011، تخضع من حيث انعقادها لمعيار الخطأ الجسيم جسامة استثنائية، ثم الخطأ البين والواضح وذو جسامة خاصة، ثم الخطأ الجسيم، من خلال الرقابة على العمليات المرتبطة بإجراءات تأسيس وتحصيل الضريبة، وقد اتخذ القاضي الإداري هذه المعايير بالنظر للصعوبات الخاصة التي يعرفها

---

[543]**Pierre BON,** le préfet face à l'inexécution par une collectivité territoriale d'un jugement la condamnant pécuniairement, RFDA 2006, p :345-346 ; C.E, 6 octobre 2000, Ministre de l'intérieur c/ Commune de Saint Florent, Rec, p :395

[544]C.E, Ass, 30 novembre 2001, Kechichian, Rec, p:587

[545]C.E, 18 février 2002, Groupe Nobert Dentressangle, T, p :918

[546]**Y.Gaudemet,** Droit administratif, LGDJ, Paris, coll, Manuel, 19éme édition, 2010, **Y.Gaudemet,** la responsabilité de l'administration du fait de ses activités de contrôle, DALLOZ, p :566-567

[547]C.E, 5éme et 6émechambres réunies, 18juillet 2018, n° :411156, **Mme. Laurence Marion,** rapporteur public, « Seul une faute lourde est de nature à engager la responsabilité de l'Etat à l'égard des victimes d'acte de terrorisme à raison des carences des services de renseignement dans la surveillance d'un individu ou d'un groupe d'individus ». www.legifrance.gouv.fr

لمزيد من التوسع انظر أيضا: **لطيفة الخال**، مسؤولية الدولة عن أعمال الإرهاب، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس كلية الحقوق أكدال، سنة 2013

نشاط الإدارة الضريبية، ولحساسية الدور الذي تقوم به، حيث ارتأى القاضي الإداري من خلال تبنيه لهذه المبررات إعطاء مجال معقول للتدخل وممارسة أعمالها، بالشكل يضمن حماية حقيقية للمتعامل الإدارة، وفي نفس الوقت ضمان أداء المرفق لنشاطه بانتظام واضطراد.

لكن الفقه الفرنسي كان ملحا على ضرورة تجاوز كل هاته الادعاءات، واعتبارها التزامات أصيلة وواجبات ملقاة على عاتق الإدارة، وقدم تحليلا منطقيا يفند تلك الصعوبات الخاصة والتعقيد الذي تعرفه المادة الضريبية، باعتبارها الأسس التي أنشئت من أجلها الإدارة الضريبية كمرفق يؤدي خدماته وفق القانون وفي احترام لمبدأ المشروعية بعيدا عن العبث والصراع الذي عرفته الضريبة عبر التاريخ. وعليه فالمعيار الذي يقوم على أن "كل خطأ يرتب ضررا يستوجب مسؤولية"، هو الأساس الذي يسمح بتحقيق التوازن المنشود، حيث إنه يعني أنه على كل طرف تحمل التزاماته مهما كانت طبيعتها وإن كل خرق لهذه الالتزامات يوجب المحاسبة.

القسم الثاني

توسيع نطاق المسؤولية الإدارية الضريبية

في ظل الهاجس المالي

وسبل العقلنة والنجاعة

يتوخى هذا القسم من الأطروحة الإسهام في خلق نظرية وآلية جديدة، تروم الحد من الحرية المطلقة لتدخل المشرع وفرض الرقابة عليه في خلق مقتضيات قانونية ضريبية باستمرار، والقطع بشكل غير مباشر مع بعض الممارسات التي تقوم بها الإدارة، من خلال تدخلها بقوة في صناعة النص الضريبي.

إن التعديلات المتواصلة التي تعرفها النصوص الضريبية من خلال قانون المالية السنوي، والتي تحرص مديرية التشريع بالإدارة العامة للضرائب على تضمينها في مشروع قانون المالية، إضافة إلى القواعد القانونية التي تأتي في إطار معاكسة التشريع للاجتهاد القضائي من خلال القطع مع المبادئ العامة للقانون التي استقر عليها هذا الأخير، كلها تصرفات ستؤثر لا محالة في وضعية الأشخاص والمقاولة بشكل خاص، مما ينتج عنه تقويض دعائم الاقتصاد والاستثمار.

يأتي هذا الأمر في إطار توسيع نطاق المسؤولية الضريبية، الشيء الذي يجعلنا، نطرح تساؤلا عميقا ينصب حول البحث في الآلية التي يمكننا من خلالها فرض رقابة على تلك القوانين، ومساءلتها في حالة مساسها بحقوق وحريات الخاضع للضريبة.

فإذا كان التعويض يتم بناء على الرقابة على مشروعية تصرفات الإدارة الضريبية، وذلك باعتماد الخطأ لمقترن بضرر مباشر كأساس لانعقاد المسؤولية الضريبية، فالمسؤولية التي تترتب عن أثر القوانين الضريبية، تنصب حول البحث في إمكانية مساءلة الدولة خارج نطاق الخطأ، والشروط المألوفة للمسؤولية عن النشاط الإداري.

وعليه فإن هذا الأمر يمكننا أن ندرجه في إطار تأسيس وتطوير نظرية المسؤولية التشريعية في الميدان الضريبي، هاته الآلية ستعمل على توسيع نطاق المسؤولية الضريبية، وستحد من التدخل المتزايد للدولة في ضبط العمل الضريبي مما سينعكس إيجابا على العلاقة بين الخاضع والدولة، حيث سيسهم في بناء مفهوم المواطنة الجبائية التي تقوم على إشراك المواطن في صناعة القرار الضريبي وتدخله المباشر في فرض رقابته على مشروعية النص الضريبي، وهذا إذا يشكل لبنة جديدة بل ودعامة قوية لاستكمال بناء دولة القانون (الفصل الأول).

لكن أهم ما يثار منذ بداية الأطروحة، أن كل هاته التطورات والأسس النظرية التي تعرفها المسؤولية الضريبية بشكل خاص والمسؤولية الإدارية بشكل عام، ترتبط بهاجس أكبر، يرتبط بالكلفة المالية لدعوى المسؤولية كمعيق حقيقي لتطور هذه النظرية، مما يجعلنا نتساءل عن مداخل لعقلنتها بهدف تحقيق نوع من النجاعة الضريبية (الفصل الثاني).

الفصل الأول

مسؤولية الدولة عن التشريع الضريبي:

توسيع للأساس

واستكمال لبناء الهوية المنشودة

إن توسيع نطاق المسؤولية الضريبية يأتي في إطار استكمال البحث في إيجاد أساس جديد، لإثارة مسؤولية الدولة في المجال الضريبي، عبر تبني آلية وتقنية قضائية تعتمد كمدخل رئيسي لتقييد السلطة المطلقة للمشرع، أو بالأحرى قسم التشريع للإدارة الضريبية.

ولا مراء أن التعديلات التي تعرفها المدونة العامة للضرائب ومدونة تحصيل الديون العمومية، تعمل على وضع مقتضيات قانونية ترتبط بالتحولات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي تعرفها الدولة، وبالتالي فقد ترتب هذه المقتضيات والتصرفات مساسا بحقوق وحريات الملزمين الشيء الذي يعصف بمبدأ الأمن القانوني والأمن الضريبي عموما.

وإذا كنا في الفصل الثاني من القسم الأول توقفنا عند البحث عن أساس المسؤولية في المجال التنظيمي للإدارة الضريبية، ففي هذا الجزء نروم مساءلة الجزء المتعلق بالقانون ومجالاته كما يصطلح على ذلك H. Kelsen، بالإضافة إلى الشق المتعلق بالاتفاقيات والمعاهدات الضريبية، والالتزامات الضريبية الدولية عموما، كل هذا في إطار احترام نطاق الدستور باعتباره القانون الأسمى ورأس الهرم القانوني.

ولاريب أن إثارة هذا النوع من المسؤوليات لا يحيد عن وجود طريقتين من المساءلة، فإما أن تأتي:

أولا: في إطار دعوى مسؤولية إدارية ناشئة عن وجود نص تشريعي يلحق ضررا بأشخاص معينين سواء كان نصا قانونيا ضريبيا أو في حالة تطبيق نص قانوني يتعارض مع اتفاقية دولية مصادق عليها في المجال الضريبي (المبحث الأول).

ثانيا: تنعقد هذه المسؤولية بمناسبة عدم احترام المقتضيات الضريبية للنص الدستوري وعدم مطابقتها له، الشيء الذي يرتب آثاره على مصالح الخاضعين للضريبة (المبحث الثاني).

المبحث الأول: أساس مساءلة الدولة عن الضرر المترتب عن إعمال نص ضريبي.

من المؤكد أن التقدم الذي تعرفه دولة الحق والمؤسسات، يتعارض مع مسألة احتفاظ السلطة التشريعية بشكل مستدام بتحفيزات قضائية، أو بالأحرى بمكانة تعفيها من الرقابة القضائية على أعمالها، تضمن – أو على أي حال تسمح – بإنكار المسؤولية عن الأعمال التشريعية، خاصة أن الفرق المادي بين القانون الغير الخاضع لرقابة المسؤولية، والتنظيم الخاضع للرقابة لا يظهر، فالقانون بشكل عام مثله مثل التنظيم من حيث كونه تصرف قانوني منشئ لحقوق وواجبات متسمة بالعمومية والتجريد.

إن القانون رغم استهدافه تحقيق الصالح العام، إلا أنه قد يترتب على صدوره في بعض الأحيان أضرار ببعض الأفراد، فقد يصدر قانون يلغي امتيازا كان يتمتع به بعض الأفراد أو تحتكر الدولة تجارة أو صناعة ما أو يفرض أعباء جديدة على بعض الأفراد، إلخ[548]، ولطالما كان النص الضريبي يتضمن مقتضيات عديدة تفرض أعباء عامة على أشخاص، وتمكن آخرين من تحفيزات جبائية أوما يسمى بالنفقات الجبائية، إضافة إلى تبني نصوص ضريبية مخالفة أحيانا لاتفاقيات دولية تهدف إلى تشجيع الاستثمار وتنمية الاقتصاد بشكل عام.

وبناء على ما تقدم، فإذا كانت مسؤولية الإدارة عن تصرفاتها اللامشروعة تأسست في ظل صراع السلطة التنفيذية والسلطة القضائية، فإن مسؤولية المشرع جاءت بناء على تدخل السلطة القضائية في فرض رقابتها على أعمال السلطة التشريعية، حيث عرف الاجتهاد القضائي تطورا ملموسا في إطار المسؤولية التشريعية.

وبالتالي برز إشكال عميق حول أساس هذه الأخيرة، من خلال كونها تنعقد بوجود خطأ أو خارج نطاق الخطأ على أساس وشروط أخرى، ولا شك أن مسؤولية الدولة عن الآثار التي يرتبها

[548] **محمد الأعرج**، مسؤولية الدولة والجماعات الترابية في تطبيقات القضاء الإداري المغربي، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مؤلفات وأعمال جامعية، عدد 8، الطبعة الثانية 2015. ص: 34.

التشريع عموما والتشريع الضريبي خاصة، قد مرت بمراحل مهمة- بسبب الصراع المموإ إليه أعلاه- انتهت بوضع قواعد لها (المطلب الأول).

أضف إلى ما سبق ذكره أنه، وبحكم ارتباط المجال الضريبي بالاستثمار والتجارة العابرة للدول، فهناك قواعد يحددها القانون الدولي، تتأسس بناء على اتفاقيات ضريبية، أو معاهدات ضريبية، بل هناك من يتحدث حتى على الأعراف الدولية في المجال الضريبي، والتي تطرقنا لها في الفصل الأول من القسم الأول، والتي بدورها تخلق إشكالات حقيقية وجدالات حارقة، في حالة إخلال أحد الدول المتعاقدة بالالتزامات الضريبية المصادق عليها (المطلب الثاني).

المطلب الأول: تطور منهجية الفقه والقضاء في بناء أساس لمسؤولية الدولة عن أعمالها التشريعية في الميدان الضريبي.

إن القانون رغم استهدافه تحقيق الصالح العام، إلا أنه قد يترتب على صدوره في بعض الأحيان أضرار ببعض الأفراد، فقد يصدر قانون يلغي امتيازا كان يتمتع به بعض الأفراد، أو أن تحتكر الدولة تجارة أو صناعة ما، أو أن يفرض قانون جديد أعباء جديدة على بعض الأفراد، إلخ[549]، ولطالما كان النص الضريبي يتضمن مقتضيات عديدة، تفرض أعباء عامة على أشخاص، وتمكن آخرين من تحفيزات جبائية أوما يسمى بالنفقات الجبائية، إضافة إلى تبني نصوص ضريبية مخالفة أحيانا لاتفاقيات دولية تهدف إلى تشجيع الاستثمار وتنمية الاقتصاد بشكل عام.

وقد عمل القاضي الإداري على وضع قواعد خاصة لمسؤولية الدولة عن أعمالها التشريعية، ومن بينها التشريع الضريبي الذي يعد محور دراستنا هاته، حيث استغرق هذا التطور مدة زمنية مهمة عرفت تجاذبات فقهية (الفرع الأول)، سيعمل القاضي الإداري على استثمارها لبناء أساس واضح يقوم على المبدأ الدستوري المتمثل في مساواة المواطنين أمام الأعباء العامة (الفرع الثاني).

[549] **محمد الأعرج**، مسؤولية الدولة والجماعات الترابية في تطبيقات القضاء الإداري المغربي، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مؤلفات وأعمال جامعية، عدد 8، الطبعة الثانية 2015. ص: 34.

الفرع الأول: مسؤولية الدولة عن آثار التشريع الضريبي في ضوء التجاذبات الفقهية

لقد عمل الفقه بشكل كبير على الاشتغال على فكرة الحد من لا مسؤولية الدولة، وبشكل خاص على إيجاد آلية قانونية تسمح بالتعويض عن الضرر الذي يسببه قانون جديد، جراء تصرفات المشرع، وقد انقسم الفقه إلى اتجاهين رئيسين، ظل الاتجاه الأول وفيا لنظرية مسؤولية الدولة القائمة بوجود خطأ (الفقرة الأولى)، في حين أسس جانب آخر لانعقاد هذه المسؤولية خارج شرط الخطأ (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: الخطأ كأساس للمسؤولية التشريعية فى المجال الضريبى:

لقد أصبح الأمر يستوجب أكثر من أي وقت مضى، ملامسة الحدود التي ينظر فيها إلى القانون كتصرف خصوصي، وباعتباره منتوجا مقدسا الشيء الذي يجعله متمردا على المسؤولية.

وأمام هذا التدخل الكبير للدولة في المجال التشريعي وفي إطار احترام المصالح الخاصة للأفراد، عمل الفقه المقارن بشكل كبير على خلق نظرية مسؤولية الدولة بهدف السماح بموازنة مالية للأشخاص الذين أصابتهم خسائر جراء واقعة سببها القانون.

وهكذا اعتبر جانب مهم من الفقه أن أساس مسؤولية الدولة عن أعمالها في مجال التشريع في القانون الخاص أو العام أو التشريع الجبائي بشكل أخص، هو الخطأ، وعليه فإن هذا الاتجاه يرفض أي اقتراح لأساس آخر للمسؤولية، حيث عمل هذا الجانب من الفقه على تأسيس مسؤولية الدولة التشريعية بتوازي مع نظام المسؤولية المدنية، لكن هذا الاقتراح سيعرف انتقادا لاذعا بسبب استحالته القانونية والتطبيقية.

أضف لذلك أنه يظهر أن فكرة الخطأ للمشرع تبدو مستحيلة قانونيا وحتى سياسيا، ففي هاته الفترة، كانت الفرضية السائدة هي أن المشرع لا يمكن أن يرتكب خطأ لأن صلاحياته في ذلك غير محدودة بل أكثر من ذلك لا توجد هناك رقابة على القوانين، حيث أنه لا حدود للنشاط التشريعي[550].

لكن يلاحظ أنه يجب أن نميز بين حدود المشرع على مستوى خلق وصناعة تشريعات على مستوى عدد ومجال التدخل، وحدوده المتمثلة في احترام القواعد التي تتطلبها صياغة وتنزيل نص تشريعي، وهذه الأخيرة هي التي تقيد سلطة المشرع من خلال اعتبار أن كل انزلاق للمشرع على مستوى احترام القواعد يعتبر إخلالا بالتزاماته تجاه المواطن وهذا هو عين الخطأ.

لكن G.Morange يرى أن الأمر يرتبط بالتقاليد الدستورية التي تضع القاضي في مرتبة أقل بكثير مع السلطة التشريعية، لكي يتمكن من بسط رقابته على طبيعة التصرفات التي تصدرها هاته السلطة[551].

ويضيف Stéphanie JUAN أن جل القوانين تم خلقها لأجل المصلحة العامة، وأن المشرع هو الوحيد الذي له الاختصاص في إقرار تعويض أو إلغائه في حالة وجود أضرار تكبدها بعض الخواص جراء تطبيق قانون جديد[552].

وبناء على ما سبق فكل فكرة تثير مسألة خطأ المشرع هي مرفوضة بداعي المصلحة العامة، أضف لذلك أن من بين الانتقادات الموجهة لهذا الجانب الذي يعتبر الخطأ كأساس لمسؤولية الدولة التشريعية، ترتبط بالنتائج المالية لهذا الاعتراف.

لكن الأمر في نظرنا لا يجب تناوله من هذا المنظور فحينما نتحدث عن إثارة مسؤولية بناء على خطأ تشريعي، فليس القضاء هو من يتدخل في اختصاص وسمو السلطة التشريعية بل الشخص المتضرر هو من ينتقد بشكل مباشر تصرف المشرع، أي نحن أمام تنازع بين طرفين يجمعهما تعاقد

[550]**Stéphanie JUAN**, la responsabilité de l'Etat du fait de l'action normative en droit administratif, op, p : 25
[551]**G.Morange,** l'irresponsabilité de l'Etat législateur, D, 1962, chron, p :163, J.Rivero et J.Waline, Droit administratif, Paris, Dalloz, 14 édition, 1992, p : 262. P. Senkovic, l'évolution de la responsabilité de l'état législateur sous l'influence du droit communautaire, Bruxelles, Bruylant, 2000, p :35.
[552]**Stéphanie JUAN**, la responsabilité de l'Etat du fait de l'action normative en droit administratif, op, p :25

اجتماعي مؤسس بوثيقة دستورية وبقوانين ومبادئ ومرتكزات راسخة عبر التاريخ، فالسؤال المطروح هو من سينظر في هذا النزاع القائم؟ من سيعيد التوازن للعلاقة مواطن – مشرع؟

الأمر بالتأكيد لن يخرج عن إطار تدخل جهة أو سلطة مستقلة عن كلا الطرفين، أو بالأحرى سلطة يجب أن تكون أقوى من الطرفين، وهي المؤسسة القضائية التي تنظر في النزاع المعروض الذي قد يكون نتيجة فضه، سواء في صالح المواطن أو في صالح المشرع.

ونرى من وجهة نظرنا أيضا أن القاضي الإداري يجب أن يعتمد معيار الخطأ، لأنه يبقى أساسا مهما في ترتيب المسؤولية، ولعل انتقاد هذا الأس يعود إلى عدم تمكن القاضي من استكشاف مكمن الخطأ وتجلياته.

وفي ذات السياق يرى الأستاذ M.Hauriou أنه فيما يخص تطور أساس المسؤولية أنه: "سيأتي اليوم الذي سنتعرف فيه عن مصدر الفعل الضار ، وذلك بفضل التقدم العلمي والتقني، ونعمل على تجنبه، وينهي العميد Hauriou قوله بخصوص هذا الموضوع، أن المسؤولية على أساس المخاطر لا تمثل إلا فترة انتظار، ثم تحل محلها تدريجيا المسؤولية على أساس الخطأ".[553]

ويتطرق Ch. Eisenmann لمفهوم خطأ المشرع بنوع من البساطة وفي إطار مبدأ تدرج القواعد بقوله إن:" خطأ المشرع هو كل خرق لقاعدة أسمى درجة في التنظيم القانوني، أي لقاعدة تؤسس لحق من الحقوق"[554]، وبحسب ما أسس له H.Kelsen نجد أن خطأ المشرع هو كل خرق إما للدستور أو لاتفاقية دولية، على اعتبار أن مجال التشريع يأتي في مرتبة أدنى من القاعدتين السالفتي الذكر.

[553] **حماد حميدي**، المسؤولية الإدارية، الجزء الأول، م.س، ص: 326

[554]

الفقرة الثانية: أساس مساءلة الدولة عن أثر التشريع الضريبى خارج نطاق الخطأ

لقد انطلق جانب آخر من الفقه من فكرة "استحالة خطأ المشرع"، وأسس بذلك لنظرية مسؤولية الدولة عن أعمالها التشريعية خارج نطاق الخطأ، وهكذا فقد تبنى الاتجاه الأول انعقاد هذه المسؤولية على أساس نظرية الإثراء بدون سبب (أولا) أو في إطار نظرية المخاطر (ثانيا).

أولا: الإثراء بدون سبب كأساس لمسؤولية الدولة عن آثار تشريع ضريبي جديد:

يتبنى جانب من الفقه المقارن هذا التوجه وفي مقدمته الأستاذ M. Hauriou الذي يعتبر أنه: "استثناء، يمكن أن تثار مسؤولية الدولة في حالتين:

الحالة الأولى: إذا كان النص التشريعي يخفي عملية مالية تهدف إلى إثراء الإدارة بدون سبب.

الحالة الثانية: إذا عمل النص التشريعي على تغيير التوازن المالي للعقد الذي تكون الإدارة طرفا فيه وهذا يدخل في إطار نظرية فعل الأمير"[555].

فبمجرد النظرة الأولى، يظهر أن هذه النظرية تقوم على أسس ضعيفة، فمفهوم الإثراء بدون سبب يبدو منذ الوهلة الأولى ضيقا لكونه لا يتسع لمختلف أنواع الأضرار التي ترتبها القوانين، وقد تم استنباطه من القانون المدني وهو بالأساس يرتبط بما هو شخصي ومملوك للمصالح الفردية الخاصة[556].

---

[555] **M. Hauriou**, précis de droit administratif et de droit public, Paris, Sirey, 12 édition, 1933, p :508

[556] **M. Hauriou**, précis de droit administratif et de droit public, Paris, Sirey, 12 édition, 1933, p :508

عبد الرزاق السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني الجديد، نظرية الالتزام بوجه عام، مصادر الالتزام، 1441/2007هـ، ص: 1148

المختار بن محمد العطار، النظرية العامة للالتزامات في ضوء القانون المغربي، مطبعة النجاح الجديدة، الطبعة الثالثة، ص: 335.

وقد أفرد قانون الالتزامات والعقود المغربي نصوصا خاصة بالإثراء بلا سبب في الباب الثاني من القسم الأول، من خلال الفصل 66:" من تسلم أو حاز شيئا أو أية قيمة أخرى مما هو مملوك للغير بدون سبب يبرر هذا الإثراء التزم برده لمن أثري على حسابه"، وقد اعتبر المشرع المغربي كذلك أن الدفع الغير المستحق تطبيق لقاعدة الإثراء بلا سبب في الفصول من 68 إلى 74 من ظهير الالتزامات والعقود.

لكن الأستاذ J.F. Brunet ينتقد هذا التوجه بقوله: "هذا الإثراء له سبب قانوني، الذي ينتج عن حق المشرع، في مصلحة ضريبية أو أية مصلحة أخرى لخلق قانون جديد حتى على حساب بعض الخواص"[557].

أخيرا، إذا كان صحيح أن العديد من القرارات تشير إلى الفائدة التي تعود على المجتمع من تغيير التشريعات، فإن هذا التلميح يجعل من الممكن إثبات أنه، بسبب المصلحة العامة المتوخاة يجب استبعاد المسؤولية في هذا الصدد.

فعلى سبيل المثال قرار Deuchâtelier، الذي من خلاله أقر مجلس الدولة الفرنسي أن:" الدولة لا يمكن أن تكون مسؤولية عن النتائج التي ترتبها القوانين بهدف المصلحة العامة". وفي محاولة لعلاج هذه العيوب، عمل Duguit على اقتراح امتداد لنظرية M. Hauriou تعمل على استبدال مفهوم الربح الذي تعرفه الذمة المالية للشخص العام، إلى مفهوم أكثر توسعا يرتبط بالمصلحة الجماعية[558].

حيث اعتبر أنه لا يمكننا الحديث عن إثراء غير مشروع للشخص العام بل نتحدث عن مصلحة عامة، أي أنه لا يمكننا أن نقيس بالضبط الكلفة المالية لقانون معين، بل نحدد مجاله وما دمنا نتحدث عن قاعدة قانونية فنحن بصدد الحديث عن تصرف موجه للعامة، وعليه فهدفه بالأساس هو مصلحة من توجه إليهم.

ويضيف L. Duguit أنه: "يجب على الدولة تعويض الأشخاص إذا كان القانون الذي تم سنه يدخل في إطار المصلحة الجماعية، فالمؤشرات المعتمدة في إطار مصلحة الجماعة يجب أن تكون في صالح الجماعة ككل ليس فقط، ببعض الخواص ضحايا القانون الجديد الذي تم سنه"[559].

[557] **C. Chaumont**, la responsabilité extra-contractuelle de l'Etat dans l'exercice de la fonction législative, RDP, 1940, p :208.
[558] **Stéphanie JUAN**, la responsabilité de l'Etat du fait de l'action normative en droit administratif, op, p :28
[559] **Stéphanie JUAN**, la responsabilité de l'Etat du fait de l'action normative en droit administratif, op, p :28

ويرى أيضا أنه:" إذا كان النص القانوني لم يضع إمكانية تخصيص تعويض فالمحاكم يمكنها إثارة مسؤولية الدولة، في إطار السماح بمقاضاة المشرع بطلب التعويض المؤسس على خطأ يرتبط أو ناتج على تطبيق فردي للقانون"[560].

ويضيف P. Délvolvé بقوله إن: "التساؤل المطروح أمام القضاء ليس هو معرفة إذا كان القانون خرق أو لا يخرق القانون أو القانون الأسمى المتمثل في الدستور، فالسؤال هو فقط معرفة إذا كان التطبيق الشخصي للقانون ليس له هدف تحقق المصلحة الجماعية، ويرتب ضررا جسيما لفرد محدد"[561] .

فاقتراح L. Duguitالبديل على أساس نظرية M. Hauriou تموقع في مركز النقاش لا الوضعية الخاصة التي رتبت الخسارة، لكن في إطار سؤال مصلحة الدولة.

ويرى الأستاذ G. Desmoliez في أطروحته حول إمكانية مساءلة الإدارة الضريبية خارج نطاق الخطأ وفي إطار نظرية "الإثراء بدون سبب" أن هذا المبدأ يبقى ملائما في إطار المنازعات الضريبية ولا يصلح للتطبيق في إطار دعوى المسؤولية الإدارية[562]، لأن هذه الأخيرة تبقى آلية ناجعة للتوزيع العادل للتكاليف العمومية[563]، وقد اعتمد في دراسته على أبحاث M. Hauriou و G. jèze وأطروحة الأستاذ R.Levecq[564] و A.Fèvre[565]حول "استرداد حقوق التسجيل".

فدعوى الاسترداد تشبه إلى حد كبير دعوى الإثراء بدون سبب، حيث إن الخاضع للضريبة عندما ينازع في عدم مشروعية تحصيل دين ضريبي، تم سلوك مساطر الحجز أو الإشعار للغير الحائز أو الرهن، فهو يتوخى استرداد المبالغ التي استخلصتها الإدارة، حتى لا يتم إغناء الخزينة على حساب الملزم الذي تم إفقاره، وهذا هو أساس نظرية الإثراء بدون سبب.

---

[560]**Stéphanie JUAN**, la responsabilité de l'Etat du fait de l'action normative en droit administratif, op, p :28

[561]**P. Délvolvé**, la responsabilité de la puissance publique du faits des actes réguliers, faculté de droit et des sciences économiques, Beyrouth, 1967, p :611.

[562]**Georges DESMOULIEZ**, la responsabilité du fisc, op, cit ; p : 202

[563]**Georges DESMOULIEZ**, la responsabilité du fisc, op, cit ; p : 201

[564]**R.Levecq,** de la restitution des droits d'enregistrement , Thèse soutenu à l'Université de Lille, 1930, cité par : **Georges DESMOULIEZ**, la responsabilité du fisc, op, cit ; p : 201

[565]**A.Fèvre,** la restitution des droits d'enregistrement, Thèse soutenu à l'Université de Paris, 1933, cité par : **Georges DESMOULIEZ**, la responsabilité du fisc, op, cit ; p : 201

أما بخصوص المسؤولية الضريبية فهي دعوى مستقلة تتجاوز دعوى المنازعة الضريبية، تهدف –كما سبق الذكر- إلى النظر في الخسائر التي تكبدها المتعامل مع الإدارة جراء التصرفات المشروعة، وتأتي بعد الحكم أو القرار الصادر في دعوى المنازعة الضريبية، وبالتالي فلا مجال لقيامها إلا بوجود خطأ.

وبالتالي فإن كان هذا الأمر يصدق على النشاط الإداري للمرفق الضريبي، فإنه يمكن تصور نظرية الإثراء بدون سبب في حالة وجود تصرف تشريعي يمس بمصالح المقاولة أو الشخص الطبيعي، في الحالة التي يصدر فيها النص الضريبي ألغى امتيازا ضريبيا أو مصلحة للمقاولة، مع غياب لتعامل الشخص مع الإدارة الضريبية، أي دون أن تستخلص منه أموالا، حيث يمكننا في هذا الصدد الحديث، نظريا، عن دعوى إثراء بدون سبب حيث سيتم الاقتصار على التعويض في حدود ما فات المواطن من كسب في هاته الفترة فقط، دون الحديث عن ما كان سيرتبه الامتياز في حالة وجوده، ففي هذا الصدد لا يمكننا قياس حجم الضرر لانعدام مميزاته التي ترتب المسؤولية.

وعليه نقول بأن نظرية الإثراء بدون سبب يمكن اتخاذها كمدخل لعقلنة المسؤولية الضريبية في حالة وجود خطأ في التشريع غير مقترن باستخلاص ديون غير مستحقة.

وقد سلك القاضي الإداري هذا المسار في المنازعات العمومية في حالة التصرفات التي يقوم بها المتعاقد حيادا عن النص القانوني المنظم للصفقات العمومية، حيث تراوح الأمر بين الأخذ بنظرية الإثراء بدون سبب، وبين نظرية المسؤولية بناء على الخطأ المشترك، واعتمد القاضي الإداري في تقدير التعويض القيمة المحددة في الخسارة التي تكبدها المتعاقد دون احتساب تعويض عن الأضرار اللاحقة، غايتها في ذلك ألا يتم إفقار شخص مقابل اغتناء طرف آخر[566].

[566] يراجع: **محمد القصري**، القاضي الإداري ومنازعات الصفقات العمومية، المجلة العربية للفقه والقضاء، العدد 46، بحوث ودراسات، مقال منشور بالمنبر القانوني.

ويخلص الأستاذ Desmouliez إلى القول بأنه: "لما كان نشاط الإدارة الضريبية، مبنيا على تضريب بفرض عمليات قانونية تتطلب تنفيذا ماديا، فإن تطبيق نظريتي المخاطر والاثراء بدون سبب يكون ضبابيا في مبدئه وفعاليته، وبالتالي لا يصلح تطبيقه كبديل لنظرية الخطأ"[567].

فالخطأ يجب أن يبقى إذا أساس المسؤولية الضريبية، لأنه يمنحها معنى ودلالة ويبرر وجودها إلى جانب دعوى المنازعة الضريبية، فهو إذا على غرار القانون الخاص يبقى عنصرا أساسا في منازعات التعويض[568].

ثانيا: المخاطر كأساس لمسؤولية الدولة عن التشريع الضريبي.

أمام هذه الانتقادات التي يمكن صياغتها بخصوص هذه النظريات لمسؤولية الدولة التشريعية، اقترح الفقه وضع أساس لمسؤولية موضوعية، بناء على فكرة السماح بإثارة مسؤولية الدولة على أساس المخاطر، ويعتقد بعض الفقه أن هناك صعوبة لإدخال حالات الخسائر والأضرار المترتبة على اعتماد قانون جديد في إطار مفهوم نظرية المخاطر.

وقد تطرق الأستاذ P.Délvolvé لهذه النظرية بالتفصيل، وهكذا فقد ميز بين ثلاث مظاهر في إطار نظرية المخاطر:

أولا: المخاطرة – المربحة، ومؤداها أن كل من ينتفع من نشاط يقوم به شخص آخر يتعين عليه أن يتحمل المخاطر المتولدة عن ذلك النشاط، وبناء عليه تثار مسؤولية الدولة، حينما يكون التصرف الذي تم إقراره مربحا بالنسبة للدولة، لكنه يسبب أضرارا للخواص[569].

ثانيا: الخطر- المحدق، والذي يتعلق بفرضية النشاط الخطير الذي تمارسه الدولة بكامل إرادتها، هذا التصرف الضار يجد موازنة له بناء على تعويض بدون خطأ عن الأضرار المترتبة للأشخاص[570].

---

[567] **Georges DESMOULIEZ**, la responsabilité du fisc, op, cit ; p : 202
[568] **Georges DESMOULIEZ**, la responsabilité du fisc, op, cit ; p : 202
[569] **P. Délvolvé**, la responsabilité de la puissance publique du faits des actes réguliers, op, cité, p : 611

ثالثا: الخطر – المجتمعي، والذي يجب من خلاله حث المشرع على إجبار السلطة العمومية، على تعويض الأشخاص عن الأضرار التي لا يمكن أن يتحملوا عبء لا دخل لهم فيه بالمقارنة بالأشخاص الذين استفادوا منه[571].

لكن لا يتوافق أي عنصر من هذه العناصر الثلاث بحق مع فرضية الأضرار التي يتكبدها الخواص جراء تطبيق قانون جديد.

فالمفهوم الأول للمخاطر ليس له أي مجال للتطبيق إلا في حالة الأنشطة التي تستفيد من خلالها الدولة من امتياز معين، وهذا الأمر لا يمكن أن يجمل الخسائر التي ترتبها المقتضيات القانونية لأن الخواص يرون أنه يمكن لتلك القواعد القانونية أن تضعهم في خانة المستفيدين والمخاطبين في نفس الوقت[572].

ومفهوم الخطر – المحدق هو أيضا غير كاف، ذلك أنه لا يطبق إلا على الأنشطة المادية التي تشكل خطرا جسيما بالنسبة للأغيار.[573]

وختاما وفي هذا الشق فالخطر المجتمعي، يركز على الخسائر التي لا تتدخل فيها السلطة لعامة والتي يتوخى المشرع من خلالها فرض تعويض بالنسبة لبعض الجماعات، مما يجعل هاته الحالة غير واردة في مجال اهتمامنا.[574]

وبذلك يكون هذا الجدال الفقهي غير حاسم في إشكالية تبني أساس لنظام مسؤولية الدولة في حالة خطئها التشريعي، وبالتالي ونظرا للصراع الفقهي في هذا الصدد، أصبحت الضرورة ملحة للبحث عن أساس لمسؤولية الدولة، فبعد فترة من الزمن سيقبل القاضي الإداري ولأول مرة التعويض بناء على نظرية مسؤولية الدولة عن سن القوانين الضارة بمصالح الأفراد، وتبعا لتحليل العديد من الفقه، فهذه المسؤولية تم الاعتراف بها في إطار مبدأ مساواة المواطنين أمام الأعباء العامة.

[570]**Stéphanie JUAN**, la responsabilité de l'Etat du fait de l'action normative en droit administratif, op, p :28
[571]**Stéphanie JUAN**, la responsabilité de l'Etat du fait de l'action normative en droit administratif, op, p :28
[572]**P. Délvolvé**, la responsabilité de la puissance publique du faits des actes réguliers, op, cité, p : 612
[573]**P. Délvolvé**, la responsabilité de la puissance publique du faits des actes réguliers, op, cité, p : 618
[574]**P. Délvolvé**, la responsabilité de la puissance publique du faits des actes réguliers, op, cité, p : 619

الفرع الثاني: تطور منهجية القاضي الإداري في بناء أساس لمسؤولية الدولة عن أعمالها التشريعية

لقد عمل القاضي الإداري على استثمار النقاشات الفقهية، لبلورة أساس لمسؤولية الدولة عن الأضرار التي يلحقها تشريع ضريبي وطني بالأشخاص، وعليه فقد اعتمد القاضي الإداري في مرحلة أولى المبدأ العالمي المتمثل في المساواة أمام التكاليف العمومية، واضعا بذلك شروطا اعتبر في نظر العديد من الباحثين مجحفة (الفقرة الأولى) سيعمل القاضي الإداري تدريجيا على التخفيف من حدتها (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: التأسيس القضائي لنظام مسؤولية الدولة عن آثار التشريع الضريبي

إن المسؤولية عن الخطأ في التشريع الضريبي تجد أساسا لها في العديد من الدول، التي تقوم على مبادئ الديموقراطية ومن أمثلتها تنظيم الدولة الإسلامية حيث نجد أن القضاء الإداري الإسلامي رسخ لهذه الحالة ومن روائع هذه التطبيقات نجد أنه: " روي أن المهدي أسقط عن الناس جباية وجدها ظالمة، وقال: معاذ الله أن ألزم الناس ظلما تقدم العمل به أو تأخر: أسقطوه عن الناس، فقال الحسن بن مخلد: إن أسقط أمير المؤمنين هذا، ذهب من أموال السلطان في العام اثنا عشر ألف درهم، فقال المهدي: عليٌ أن أقر حقا، وأزيل ظلما، وإن أجحف ببيت المال"[575].

في الثلاثينيات من القرن العشرين، وبتطور الأساس النظري للمسؤولية الإدارية بشكل عام، بدأ التخلي التدريجي عن فكرة لا مسؤولية الدولة عن أعمالها التشريعية، والتي اتخذت من مبدأ فصل السلط والسيادة والمصلحة العامة التي يتوخاها المشرع كمبررات لإعفائها من هذه المسؤولية، وهكذا سيعمل القاضي الإداري في 1938 على التخلي عن نظام لا مسؤولية الدولة عن نشاطها التشريعي (أولا) واضعا بذلك قواعد محكمة و صارمة لهذه المسؤولية (ثانيا).

[575] **ظاهر القاسمي**، نظام الحكم في الشريعة والتاريخ الإسلامي، الكتاب الثاني، السلطة القضائية، دار النفائس، الطبعة الرابعة 1992، ص: 570

أولا: الأساس القضائي لمسؤولية الدولة عن أعمالها التشريعية

ويشكل قرار Société la Fleurette أول قرار رسخ لهذا التحول القضائي، حيث جاء بطريقة إيجابية، مباشرة وواضحة[576]، بتاريخ 14 يناير 1938، وتتلخص وقائع هذه القضية فيما يلي:

"كانت شركة منتجات الألبان la Fleurette تنتج نوعا من الزبدة تسمى La gradine مكونة من اللبن، وزيت نباتي، وصفار البيض، بنسبة 30%، فلما صدر قانون 8 يونيو 1934، حرم إنتاج الكريمة، إلا من اللبن الخالص، وتحملت جراء ذلك خسارة جسيمة، بعد أن اضطرت إلى وقف إنتاج La gradine، فلما طالب الشركة تعويضها عن الأضرار التي لحقتها من هذا القانون، حكم لها المجلس بالتعويض[577]، ومما جاء في الحكم ما يلي: "حيث إن المنع الذي أتى به القانون في سبيل مصلحة صناعة الألبان قد اضطر الشركة المدعية إلى وقف إنتاج La gradine، وهي زبدة لم يثبت أنها تمثل أي خطر على الصحة العامة وأنه ما من نص في القانون، أو في الأعمال التحضيرية أو في الظروف المحيطة بالقضية، يسمح بالتفكير في أن المشرع أراد أن يثقل كاهل الشركة صاحبة الشأن بتحميلها عبئا لا يجب أن تتحمله عادة، وأن هذا العبء قد نشأ في سبيل تحقيق مصلحة عامة، فمن الواجب أن تتحمله الجماعة"[578] .

وهكذا جاء في مستنتجات مفوض الحكومة Roujou تأويل آخر لمسألة سكوت المشرع، حيث لم يبن خلاصاته على التوجه القضائي السابق، بل تم ربط هذا الخطأ بمبدأ مساواة الأفراد أمام

---

[576]**M. Olivier Gohin**, la responsabilité de l'Etat en tant que législateur, Revue internationale de droit comparé. Vol. 50 N°2, Avril-juin 1998. Etude de droit contemporain [Contributions françaises au 15ème Congrès international de droit comparé (Bristol, 26 juillet-1er août 1988)] pp. 595-610; https://www.persee.fr/doc/ridc_0035-3337_1998_num_50_2_1179. Fichier pdf généré le 09/04/2018 ; p : 59

[577]**Stéphanie JUAN**, la responsabilité de l'Etat du fait de l'action normative en droit administratifop, ci p :21, ;**M. Olivier Gohin**, la responsabilité de l'Etat en tant que législateur, Revue internationale de droit comparé .

العربي محمد مياد، مسؤولية الدولة عن أعمالها التشريعية، سلسلة إعلام وتبصير المستهلك 24، الطبعة الأولى 2015، مطبعة المعارف الجديدة، ص:10 **حماد حميدي**، المسؤولية الإدارية، الجزء الأول، م.س، ص: 229.**عبد العزيز اليعكوبي**، قانون التعمير ومسألة التعويض: قراءة في بعض الإشكالات، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد مزدوج 54-55، يناير- أبريل 2004، ص: 84.

Ahmed Kodmani, la responsabilitéde l'Etat sans fautedu fait des engagements internationaux : devant le juge administratif français, Thèse de Doctorat, université d'Angers sous label de l'Université Nantes d'Angers Le Mans, soutenu le : 11/12/2015

[578]C.E, 14 janvier 1938, société anonyme des produits laitiers « La Fleurette » Rec, 25 G.A.J.A ; p :244

التكاليف العامة، كمفهوم دستوري متضمن في مختلف الدساتير والمواثيق الدولية، خاصة المادة 13 من إعلان حقوق الإنسان التي تنص على هذا المبدأ، حيث أنه لا يمكن أن يتعارض أي تشريع مع هذا المبدأ، وبالتالي فسكوت المشرع لا يعني بالضرورة رفضه للتعويض[579]، وقد اعتبر أن منع ذلك النشاط مادام أنه يحقق الصالح العام، فيجب على الجماعة أن تتحمل هذه الأعباء، دون أن نحمل الشركة وحدها هذا العبء[580].

وقد ترسخ هذا التوجه حيث اتخذ مجلس الدولة الفرنسي نفس الموقف في قرار له في قضية Caucheteux et Deamont حيث أوجب الحق في تعويض مقاولة لحقها ضرر خاص، نتيجة منع استعمال مادة Glucose de Brasserie في صنع شراب روحي، وهذا المنع تم اتخاذه لفائدة منتجي الحبوب[581].

اعتمد هذا القرار نفس المبادئ التي تأسس عليها قرار La fleurette، والتي جاءت كالآتي:

1 – يجب أن يكون المشرع قد سكت صراحة عن فكرة التعويض، فلم ينفها صراحة أو يؤيدها، وعليه فمجلس الدولة الفرنسي عمل على تأويل سكوت المشرع ليفسر نيته وفقا للظروف[582].

2 – يجب أن تكون المصالح التي لحقها الضرر عقب تطبيق القانون الجديد مشروعة وقد ذكر القاضي الإداري في القرارين صراحة أن النشاط الذي حرمه القانون والذي يستوجب التعويض عنه، لم يكن ضارا أو ذا طبيعة غير مألوفة، أو يشوبه غش أو مساس بالأخلاق والنظام العام[583].

---

[579] **عبد العزيز اليعكوبي**، قانون التعمير ومسألة التعويض: قراءة في بعض الإشكالات، م.س، ص: 84

[580] **سليمان محمد الطماوي**، القضاء الإداري الكتاب الثاني: قضاء التعويض وطرق الطعن في الأحكام دراسة مقارنة، دار الفكر العربي القاهرة 1987 ص: 45.

[581] C.E, 21 janvier 1944, Affaire Caucheteux et Deamont, Sieri, 13-3-1945 , RDP 1945 p :363.
تتلخص وقائع النازلة فيما كون أن قانون صادر في 9 يوليوز 1934 ومن خلال المادة 17 خفض من النسبة المئوية للمنتجات التي تخل في صناعة البيرة "وحشيشة الدينار"، فأدى هذا التشريع إلى تضييق كبير لأسواق صانعي glycose فاضطر صاحب مصنع glycose البيرة إلى أن يوقف إنتاج هذا الصنف بسبب تخصص آلاته في هذا الإنتاج من جهة، وقصر نشاطه على صناعة هذه المادة من جهة أخرى، فلحق به ضرر جسيم، فطلب في دعواه المرفوعة على الدولة تعويضا لإصلاح الضرر الذي سببه له هذا التشريع، بتوقيف إنتاج مادة glycose والذي ثبت أن النسب السابقة لاستخدامه في صناعة البيرة لم تكن خطرا على الصحة العمومية".

[582] **سليمان محمد الطماوي**، القضاء الإداري الكتاب الثاني: قضاء التعويض وطرق الطعن في الأحكام دراسة مقارنة، م.س، ص:46

والملاحظ أن القاضي الإداري في تأسيسه لمسؤولية الدولة عن الآثار المترتبة عن نشاطها التشريعي، لم يكن يستثني قوانين، أو أن يقصد قوانين بعينها، ونقصد بذلك النصوص الضريبية، حيث أسس لمبدأ عام ينطلق من فرضية أن القانون الصادر يأتي بدافع المصلحة العامة المشروعة.

وقد انتهى به الأمر إلى رفض التعويض في الحالات التي يقصي فيها القانون الصادر نشاطا غير مشروع، أو نشاطا ماسا بالأخلاق العامة، أو يشوبه غش، وقد سحب ذات الحماية إلى التشريعات التي تستهدف غايات اقتصادية واجتماعية[584]، لكنه على الرغم من إقراره بهاته الحالة الأخيرة، فقد كان مجلس الدولة يبحث في الشروط التي أسس عليها هذه المسؤولية من حيث الأضرار الخصوصية والجسيمة للقول بأحقية المدعي في التعويض من عدمه.

ويرى Pierre Laroque في تعليقه على قرار La Fleurette أن مبدأ المساواة أمام الأعباء العامة هو أساس مسؤولية السلطة العامة عموما بما في ذلك المسؤولية على عدم المشروعية الناتجة عن خطأ، والتي لا ترى فيها إلا إصلاحا للامساواة الوضعية الناشئة بين ضحايا القاعدة الغير المشروعة والآخرين.

وتبعا لذلك، فهذا التحول القضائي، على الرغم من اعتباره تقدما كبيرا في مجال مسؤولية الدولة، إلا أنه لم يكن على إطلاقيته بل جاء مقيدا بالعديد من الشروط، والتي أجملها الفقه في النقط التالية:

النقطة الأولى: أقر الفقيه George Vedel، بأن مجلس الدولة لا يقضي بالتعويض عن الأضرار التي تترتب على القوانين، إذا كان المشرع يتوخى من خلال النص التشريعي استبعاد التعويض[585]، أو

[583] **سليمان محمد الطماوي**، القضاء الإداري الكتاب الثاني: قضاء التعويض وطرق الطعن في الأحكام دراسة مقارنة، م.س، ص:46

[584] **سليمان محمد الطماوي**، القضاء الإداري الكتاب الثاني: قضاء التعويض وطرق الطعن في الأحكام دراسة مقارنة، م.س، ص:47

[585] C.E, 7 juin 1940, Syndicat du commerce des Blés, S. 1941 , 3.38.
C.E, 13 octobre 1978, Perthuis, D, 1979. 81, note Bon.

عبر صراحة عن إرادته برفض التعويض فلا محل للحكم به[586]، لكن إلى أي حد يمكن اعتبار هذا التوجه القضائي صحيحا؟

استناداً إلى تحليل هذا المقتضى يمكننا القول إن المشرع يمكنه أثناء صياغة أي نص تشريعي يحتمل أن يرتب ضررا، أن يضمنه عدم إمكانية الحصول على تعويض، طالما أن السلطة التشريعية تستقل بصياغتها لتلك القواعد القانونية، وهذا أمر مردود ولا يمكن القبول به.

ويضيف الفقيه Vedel أن مجلس الدولة الفرنسي يستبعد أيضا الحق في التعويض عن الأضرار، التي تترتب عن القوانين، والتي تتخذ لتحقيق مصلحة عامة، وذلك بمنع نشاط ضار أو غير مشروع، ولقد تأكد هذا الاتجاه في رفض طلبات التعويض، التي قدمت إليه بخصوص القوانين الصادرة في هذا المجال.

فقد اتخذ مجلس الدولة الفرنسي في قرار له، أنه إذا كان القانون يهدف إلى إيقاف أنشطة خطيرة ومضرة، وتهدد الصحة العامة، فمسؤولية الدولة عن أعمالها التشريعية تنعدم في هاته الحالة، وقد صدر هذا القرار على إثر صدور قانون، يرمي إلى التحكم في صناعة الأسلحة النارية بهدف حماية مستخدمي هذه الصناعة، فلما طالبت الشركة المذكورة بتعويضها عن الأضرار التي لحقتها من جراء هذا القانون، رفض مجلس الدولة طلبها بحجة أن نشاطها كان خطرا وضارا بالمصلحة العامة[587].

أضف لذلك أنه إذا تعلق الأمر بالتضحية التي يفرضها المشرع، لفائدة المصلحة الوطنية، والتي قد تتمثل إما في تحقيق مصلحة اقتصادية أو اجتماعية، فإنه يرفض الحكم بالتعويض، إذا كان القانون الذي تسبب في الضرر[588]، وعلى سبيل المثال لا الحصر إذا كان القانون يهدف إلى تحديد الأثمان لمحاربة المضاربة ورفع الأسعار، والقوانين التي تحارب السوق السوداء، أو تلك التي تهدف إلى توزيع المواد الغذائية في ظروف معينة، كالحرب أو الكوارث الطبيعية.

---

[586] C.E, 16 mai 1941, Caumont, Rec, 89, 2 juillet 1952, Martin, Rec, 349, 5 mars 1954, société Fiduciaire

[587] C.E, 6 janvier 1956, Manufacture Française d'armes et cycles, cité par :

حماد حميدي، المسؤولية الإدارية، الجزء الأول، م.س، ص: 232، كذلك تم رفض طلب التعويض التي تقدمت بها شركة Compagnie générale de pêche كانت تعمل في مجال تهريب الكحول للولايات المتحدة الأمريكية.

[588] **حماد حميدي**، المسؤولية الإدارية، الجزء الأول، م.س، ص: 232.

النقطة الثانية: فالقاضي الإداري لا يقبل بالتعويض عن كل الأضرار كيفما كانت بساطتها، بل لا بد أن يكون الضرر خصوصيا وغير عادي[589]، ويقصد بالضرر الخاص، أن يصيب القانون شخصا واحدا أو عددا محدودا من الأشخاص، وهذا يستشف من قرار La Fleurette حيث كانت الشركة الوحيدة المتضررة من صدور هذا القانون، كما أن مجلس الدولة الفرنسي في ذات السياق رفض التعويض عن الضرر الذي ترتب عن تطبيق القانون الذي يؤجل اتخاذ إجراءات طرد السكان في فصل الشتاء ليس من قبيل الضرر الخاص، وإنما هو ضرر يصيب كل ملاكي العمارات[590].

النقطة الثالثة: ويرتبط بجسامة الضرر، حيث يشترط مجلس الدولة أن يكون الضرر جسيما préjudice lourde ، بحيث تكون التضحيات التي يتحملها المتضرر تتجاوز تلك التي يفرضها التشريع الجديد، وقد جاء في قرار لمجلس الدولة في قضية La Société des établissement caussade[591] ، تتلخص وقائعه في إصدار مرسوم صدر بتاريخ 30 يوليوز 1935، نص في مادته 41 على احتكار الدولة لصناعة الخمور الاصطناعية، ولقد ترتب عن هذا الإجراء أضرار لحقت بعض الشركات، مما دفع بالشركة المذكورة إلى طلب التعويض عن الأضرار التي لحقتها، إلا أن مجلس الدولة رفض الحكم لها بالتعويض بناء على أن النشاط الذي مسه القانون المذكور، لا يعتبر النشاط الأساسي لهذه الشركة، كما أنه لم يؤثر في نقصان أرباحها[592].

ويرى الأستاذ حماد حميدي في أطروحته أنه يقصد بمفهوم الضرر الجسيم الذي يترتب عن القوانين، والذي بموجبه تنعقد مسؤولية الدولة عن أعمالها التشريعية، هو ذلك التصرف الذي ينتج

---

[589] **Stéphanie JUAN**, la responsabilité de l'Etat du fait de l'action normative en droit administratif, op, cit, p :21, ;**M. Olivier Gohin**, la responsabilité de l'Etat en tant que législateur, Revue internationale de droit comparé .

Ahmed Kodmani, la responsabilitéde l'Etat sans fautedu fait des engagements internationaux : devant le juge administratif français,op, cit, p : 319 et s.

العربي محمد مياد، مسؤولية الدولة عن أعمالها التشريعية، م.س ص:10 **حماد حميدي**، المسؤولية الإدارية، الجزء الأول، م.س، ص: 229.**عبد العزيز اليعكوبي**، قانون التعمير ومسألة التعويض: قراءة في بعض الإشكالات،ص: 84-85.

زكرياء خليل، مسؤولية الدولة عن أعمال التشريع بين المقتضيات القانونية والاجتهاد القضائي دراسة في فرنسا والمغرب، أبحاث المؤتمر السنوي الرابع، "القانون أداة للإصلاح والتطوير"، 9 و 10 ماي 2017م، ملحق خاص، العدد: 2، الجزء الثاني، صفر/ ربيع الأول 1439هـ-نونبر 2017، ص:369 ومايليها.

[590] C.E, 10 février 1961, Ministre de l'interieur, C, consorts clauche, cité par : 233

[591] C.E, 22 octobre 1943, Société des établissement Lacaussade, S, 1945.3.13,

[592] C.E, 22 octobre 1943, Société des établissement Lacaussade, S, 1945.3.13,

عنه توقف المتضرر عن نشاطه بكيفية نهائية، حيث أنه إذا كان بإمكانه استبدال النشاط الذي حرمه القانون بنشاط آخر، أو أن النشاط الذي تضرر منه كان نشاطا ثانويا، إلى جانب نشاطه الأصلي، ففي هذه الحالة، لا يعوض عن هذا الضرر، لأنه لا يمكن اعتباره أساسيا بالنسبة لوضعية الفرد[593].

ويمكن القول أن هذا الرأي يعطي هامشا كبيرا للمشرع ويزيد من تعقيد وتقييد قيام هذا النوع من المسؤوليات، فإذا كنا نتوخى الحذر في انعقاد المسؤولية التشريعية لتعلقها بالأمن التشريعي وبتطور أداء المشرع، وبتنظيم عمل المؤسسات والأشخاص، وفقا للقانون فإننا بالمقابل نود أن نسعى لتخليق عمل المؤسسة التشريعية من خلال تحسيسها بالدور الرقابي الممارس عليها، وإيجاد آلية كفيلة وذات نجاعة في هذا الصدد، تعمل على النهوض بمهام المشرع، وسعيا لاكتساب حرفية عالية على مستوى صناعة النص التشريعي الذي يجب أن يهدف إلى حماية حقوق وحريات الأفراد من جهة وضمان استمرارية مفهوم الدولة من جهة أخرى، وهذا هو التنزيل العملي للمفهوم الدستوري الذي يتجسد في ربط المسؤولية بالمحاسبة.

ونخلص إذا أن القضاء الإداري الفرنسي قد أخضع الحق في التعويض عن الأضرار التي تترتب عن القوانين، لشروط معينة، يرجع بعضها إلى إرادة المشرع، بينما يرجع البعض الآخر إلى طبيعة الضرر، ولقد كان يهدف من خلال تحديد شروط انعقاد هذه المسؤولية، إلى حماية حقوق الأفراد من جهة، وعدم عرقلة عمل المشرع من جهة أخرى، في تنظيم المجتمع والاستجابة لحاجاته.

وقد دافع العديد من الفقهاء عن هذا التوجه القضائي الذي اعتمد المبدأ الدستوري المستنبط من المواثيق الدولية ومختلف الشرائع الأخرى الذي يقوم على المساواة أمام الأعباء العمومية.

فالأستاذ P.Tirard في أطروحته المعنونة ب: "مسؤولية السلطة العمومية، محاولة في التأسيس لنظرية عامة". في 1906، يبين أنه: " إذا سبب قانون معين ضررا لبعض الأشخاص، فعلى الجماعة أن تصلح تلك الأضرار بهدف إقامة توازن ومساواة بين مصالح الأشخاص ومجموع المواطنين"[594].

[593] **حماد حميدي**، المسؤولية الإدارية، الجزء الأول، م.س، ص: 234.

ويبرر مقترحه من خلال التأكيد على ضمان سير خدمات المصالح العمومية تفرض رسوم على أملاك الأفراد، بنسب تحددها القوانين، فإذا كانت أحد هذه الأملاك أو المصالح تتأثر بالضرر الناجم عن الخدمة العمومية وبذلك سيتعين توزيع العبء الجديد على الجميع بحيث يتم احترام النسب القانونية (....) فعندما تشرع فهي تفي بوظيفة المصلحة العامة، وتتخذ التدابير التي يتطلبها تشغيل جميع المصالح العامة، يجب أن تدخل الأضرار المترتبة في تكلفة خدماتها وأن يتحمله الجميع[595].

ويرى الأستاذ G.Scelle، أنه: " ليس من الصحيح أنه يكون فقط خرق حق شخصي معين هو الذي يتولد عنه الحق في التعويض، بل يجب أن يكون الحرمان من حق موضوعي في إطار المصلحة المجتمعية سببا للتعويض كما هو سبب للضرر، لأن الحق الموضوعي ليس إلا طريقة لإدراك منافع ذاتية، وبالتالي يكون مخالفا للمساواة بأن يكون البعض محروما من مصالح يتمتع بها الجميع"[596].

ومن جهته يرى J.F.Brunet في أطروحته حول "مسؤولية الدولة المشرعة" في 1936، أنه:" حينما تجتمع بعض الشروط فالضرر المتسبب من طرف القانون، لبعض الأشخاص يجعل طلب التعويض مشروعا"[597].

ويضيف أنه: " حينما يكون ضرر خاص ومن جهة أخرى سكوت للنص، آنذاك يجب أن نفترض أن الإرادة المحتملة للمشرع هي تعويض المتضررين من تطبيق القانون، لهذا السبب البسيط فالمشرع لا يرغب في إصدار قانون يتعارض مع المبادئ الكبرى للقانون وخاصة المبدأ الأساسي القاضي بمساواة المواطنين أمام التكاليف والامتيازات والمزايا الاجتماعية"[598].

ويلاحظ أن توجه الأستاذ J.F.Brunet في مسألة أن التعويض ينبني على ضرورة وجود ضرر خاص ثم سكوت النص عن إقرار تعويض، فعلى الرغم من كون هذه لمعايير هي السائدة، لحد الآن،

---

[594]**P.Tirard,** De la responsabilité de la puissance publique, Essai d'une théorie générale, Thèse, Paris, 1903, p :139 cité par : **Stéphanie JUAN**, la responsabilité de l'Etat du fait de l'action normative en droit administratif, op, p :29

[595]**P.Tirard,** De la responsabilité de la puissance publique, Essai d'une théorie générale, Thèse, Paris, 1903, p :139 cité par : **Stéphanie JUAN**, la responsabilité de l'Etat du fait de l'action normative en droit administratif, op, p :29

[596]**Stéphanie JUAN**, la responsabilité de l'Etat du fait de l'action normative en droit administratif, op, p :29

[597]**Stéphanie JUAN**, la responsabilité de l'Etat du fait de l'action normative en droit administratif, op, p :29

[598]**Stéphanie JUAN**, la responsabilité de l'Etat du fait de l'action normative en droit administratif, op, p :29

سواء بالنسبة للفقه أو في تطبيقات القضاء الإداري، إلا أننا نرى أنه في حالة إثارة هاته المسؤولية بشكل كبير، يمكن للمشرع أن يتنصل من إثارة مسؤوليته بتضمينه للنص القانوني الجديد عبارة تحضر أي تعويض في حالة وجود ضرر يتكبده الخواص. فهل يستوي هذا الأمر؟

بطبيعة الحال سيكون الجواب بالنفي، بعلة أن هذا سيعتبر تحايلا من طرف المشرع وضرب لحقوق وحريات الأشخاص، بل وضرب لآمال بناء دولة الحق والقانون. لذلك يصح التساؤل عن الآلية التي تمكننا من تجاوز هذا الإشكال.

تؤكد محكمة العدل للمجموعة الأوربية في معرض حديثها عن العلاقة بين الأمن القانوني ومبدأ الثقة المشروعة حيث استقر اجتهادها على أنه: "إذا كان تعديل التشريع سيفضي إلى حذف معطى من المعطيات التي عمل بها الأشخاص عندما تعاقدوا ووضعوا أنفسهم في أوضاع قانونية معينة، فإن المشرع ملزم بأن ينص على تدابير وقائية أو أحكام انتقالية تحمي هؤلاء من الآثار الخطيرة للتغيير الفجائي لوضعيتهم القانونية، وقد فسرت هذه المحكمة معنى "الثقة المشروعة" من خلال قرارها المؤرخ في 12 يوليوز 1989، وقد اعتبرت أن مبدأ الثقة المشروعة يفيد تعليق آمال على مقتضيات قانونية قائمة، كأن يتم القيام بتصرف قانوني معين في ظل تحفيزات منصوص عليها فعليا في النصوص القانونية"[599].

ثانيا: القواعد الضابطة لعمل القاضي الإداري في ترتيب المسؤولية التشريعية

لقد أقر الاجتهاد القضائي الفرنسي من خلال الاجتهادات القضائية في هاته الفترة الأولى، مجموعة من الضوابط والقواعد الواجب إثباتها للحديث عن تعويض عن الضرر الذي يسببه تشريع ضريبي جديد، ويمكن أن نجملها في: شرطَي الخصوصية والجسامة الغير العادية أو الاستثنائية والذي تم الحديث عنه بشكل مستفيض في القسم الأول وفي تحليل قضية La fleurette والاجتهادات التي جاءت بعده.

[599] **عبد الرحمان اللمتوني**، الاجتهاد القضائي والأمن القانوني، مقال منشور بمجلة الملحق القضائي، العدد: 43 ماي 2002، ص: 13

لكن شرط خصوصية الضرر يثير بعض الإشكاليات وجب الوقوف عندها، حيث يعرفP.Délvolvé الخصوصية أنها: "التمييز بين المتضرر والأشخاص المتواجدون في نفس الوضعية والذين لا يعانون هذا الضرر"، ويقصد به أن يكون الضرر قد مس فردا معينا أو مجموعة من الأفراد بذواتهم. وقد تطرق مفوض الحكومة Heunmann لصفة الخصوصية حيث اعتبرها:" إن الضرر الذي يعوض عنه، هو ذلك الذي لا يمس إلا فردا أو مجموعة من الأفراد"[600].

وقد استعمل مجلس الدولة الفرنسي عبارة الخصوصية، في العديد من القرارات وبمفهوم عام حيث جاء في بعض القرارات أن:" صفة الخصوصية، تعتبر شرطا ضروريا لكي يعترف للمعنيين بالأمر، بحق تعويض الأضرار الناتجة عن تدخل المشرع"[601].

وبالتالي فإذا كانت صفة الخصوصية في الضرر شرطا لازما لانعقاد المسؤولية التشريعية، فإن تحققها ينصب على حالتين اثنتين، فإما أن يلحق الضرر شخصا واحدا (ألف)، وهذا لن يثير إشكالا عميقا، وإما أن ينصرف الضرر إلى مجموعة من الأشخاص ذاتية كانت أو معنوية (باء)، وهذا الأمر سيثير إشكالا يتمثل في حدود اعتبار الضرر فاقدا لصفة الخصوصية.

ألف: الضرر ذو مصدر فردي

تبرز هاته الحالة بجلاء مسألة خصوصية الضرر، إذ أنه حينما يصاب شخص واحد بضرر عن خطأ تشريعي، فلا يثير هذا الأمر تعقيدا على مستوى ترتيب الآثار القانونية والقضائية المتمثلة في الحكم بالتعويض، وبالرجوع للقرارات القضائية في موضوع المسؤولية التشريعية، حيث نجد أن أبرز الأمثلة التي تطرق ها مجلس الدولة الفرنسي تندرج ضمن هاته الحالة، ويتجلى ذلك بالأخص في القرارين المتعلقين بالمسؤولية عن القوانين في قضيتي، La Fleurette و Caucheteux et Desmont.

[600] C.E, 26 octobre 1962, consorts Olivier, R.D.F 1963, p:79
أورده **حماد حميدي** في أطروحته ص:337

[601] C.E, 7 juillet 1950, Ménoreau, leb, p :448
أورده **حماد حميدي** في أطروحته ص:338

فالمشرع بسنه لقوانين، تمنع أو تأمر بتصرف معين، لا يتخذ ذلك عبثا بل هناك غايات وأهداف من ذلك، قد تكون ذات طابع اقتصادي أو سياسي أو اجتماعي، فإذا كنا نثني على القاعدة القانونية بكونها عامة ومجردة، فإننا لن نتخذ نفس الموقف حيال المشرع، فهو قد يعمل إرادته في الجانب الإيجابي كما قد يتخذها في أمور سلبية.

فالمشرع بوضعه للمقتضيات التي تنص على المنع، كما هو مشار إليه في الحالات السابقة، كان يسعى في الحقيقة إلى الوصول إلى مؤسسة بعينها، لا تتوفر فيها الشروط المنصوص عليها في القانون[602].

أضف لذلك أنه يمكننا أن نستحضر حسن نية المشرع - على عكس ما ذهب إليه Delvolvé- حيث يمكننا القول أنه، إذا كان للمشرع الحق في وضع نصوص قانونية يتوخى من خلالها أهداف ومرامي ذات طابع عام، فأثناء صناعة هذا النص التشريعي عليه أن يكون حرفيا في دراسة المخاطر التي قد تترتب على ذلك بالنسبة للأشخاص، وهكذا فكل انزلاق يجب أن تكون له كلفة مالية، يمكننا أن نطلق عليها: "الكلفة المالية لخطأ المشرع" أو "الكلفة المالية للنص الضريبي"، والتي تكون نتيجة عدم التوصل الحقيقي لطابع عمومية النص التشريعي، ونخلص إذا إلى القول، بأن المسؤولية التشريعية تدخل في مجال المسؤولية الخطئية، فالمشرع الضريبي يجب أن يستحضر المخاطر التي يمكن أن تثار بعد إصدار النص مستقبلا تجنبا لكل إثراء للإدارة على حساب الملزم.

باء: الضرر الجماعي

يثير هذا النوع من الأضرار إشكالات عديدة نظرا للطابع التعقيدي حينما ينصب الضرر على مجموعة من الأشخاص، حيث يضيق في هذا الإطار مفهوم ومؤشر الخصوصية، مما يجعل بعض الفقه يجزم بالطابع العام للقاعدة القانونية إذا مست بمصالح العديد من الأفراد.

وقد اعتبر الاجتهاد القضائي الفرنسي في ذات السياق أن الضرر اللاحق بعدد كبير من الأشخاص، لا يمكنهم من الحصول على تعويض، وقد اعتبر القاضي الإداري في ذات السياق على أن

[602] **P. Délvolvé**, la responsabilité de la puissance publique du faits des actes réguliers, op, cité, p : 264

القاعدة القانونية في هاته الحالة أنها عامة، وبالتالي فصفة العمومية تعفي الدولة من مسؤوليتها في المجال التشريعي.

وهكذا جاء في حكم لمجلس الدولة الفرنسي في قضية Société des taxis motoblocsمايلي:" إن مقتضيات هذا القانون لها طابع عام، ونتيجة لذلك، فإن صدور هذا الرسم لا يمكن أن يبرر الحق في التعويض" [603].

ويورد الأستاذ Délvolvé العديد من القرارات التي اعتبر من خلالها مجلس الدولة الفرنسي أن تلك النصوص التي تمس فئة معينة جميعها، لا يكن أن تكون موضوع مساءلة عن الضرر اللاحق، وهكذا فالقرار الذي يمس جميع التجار والصناع في حالة إحداث رسم جديد على قطاع معين، أو مادة معينة، ففي هذه الحالة لا يمكن لأي مؤسسة أن تطالب بتعويض عن الأضرار التي تلحقها من جراء هذا التصرف[604].

وقد ورد في هذا الصدد العديد من القرارات من بينها القرار الصادر عن مجلس الدولة الفرنسي والذي يتعلق ب: " الأمر الصادر عن المحافظ الإقليمي إلى جميع المشغلين للجماعة الترابية لمدينة Lyon بدفع تعويض إضافي إلى العمال وذلك بإخضاع المشغلين في هذا الإقليم إلى نفس الالتزامات التي تخضع لها المقاولات الأخرى في نفس الإقليم، إن هذا الإجراء الذي يعتبر عبئا على المشغلين لا يعطي الحق في التعويض"[605].

وبناء على ما سبق، يصح التساؤل عن مدى إمكانية اعتبار ضرر جماعي، يلحق مجموعة من الأشخاص، اعتبارية كانت أو طبيعي، بأنه ضرر خاص؟

يرى الأستاذ حماد حميدي أنه:" من المعلوم أن الاجتهاد القضائي، يستلزم شرطين لكي يتم التعويض عن الضرر، وهما: الخصوصية والخطورة، غير أن خطورة الضرر، ليس من شأنها أن تضفي

---

[603] C.E, 13 mars 1937, Sté des taxis motoblocs, leb , p :322 cité par : P.Délvolvé, « le principe d'égalité devant les charges publiques », L.G.D.J, 1969, n° 396, p : 261 .

[604] **P. Délvolvé**, la responsabilité de la puissance publique du faits des actes réguliers, op, cité, p : 264

[605] C.E, 3 décembre 1948 , société aéromaritime de l'Atlantique, Leb, 460 P.Délvolvé, op, cité, p :264.

صفة الخصوصية على الضرر، فهذه الصفة الأخيرة تستنتج من خلال مقارنة وضعية المتضررين من الإجراء الضار بالنسبة للمجموعة الواسعة التي ينتمون إليها"[606].

ويضيف بقوله: " كما أن الضرر الذي يصيب مجموعة الأشخاص من بين الطائفة التي تمارس نفس النشاط، يمكن اعتباره خاصا، فخصوصية الضرر تتجلى إذا، عندما تكون المجموعة المحدودة التي لحقها الضرر، معزولة عن المجموعة الواسعة"[607].

وبناء على ما تم ذكره، يمكن القول أن شرط الخصوصية، بغض النظر عن أنه فردي أو جماعي لتحققه، فهو يرتبط بعنصري العمومية والتجريد الذي يفترض تحققه في القاعدة القانونية، فمتى انتفى العنصرين تحقق شرط الخصوصية المتعلق بالضرر، وبالتالي في نظرنا لا يعدو التمييز بين الضرر الفردي أو الجماعي إلا في إطار قياس درجة تلك الخصوصية لا إثباتها.

وفي ذات السياق، نضيف أن القاعدة القانونية لا تتم صناعتها عبثا بل لها أهداف تتعلق بالصالح العام، وبالتالي فإذا كانت هاته الأهداف مشتركة ويساهم فيها الجميع على قدر المساواة، فإن النص القانوني تبعا لذلك يبقى مشروعا، لكن متى أصبحت الغاية من النص القانوني الجديد تحقيق مصالح لطرف على حساب طرف آخر، اعتبر هذا التشريع غير مشروع، وفي هاته الحالة أيضا يتحقق شرط خصوصية الضرر.

وإجمالا لكل ما سبق، فإن الاجتهادات القضائية بعد قضية La Fleurette قد اعتبرت أن القانون الذي يأتي في إطار المصلحة عامة يتم النظر إليه كاستبعاد ضمني من قبل المشرع لأية إمكانية للتعويض، خلافا لما جاء في قرار La Fleurette.

هناك العديد من القرارات التي تمكن مجلس الدولة من خلالها أن يعارض المصلحة العامة التي يجسدها القانون بالنظر للتكاليف التي يحتج بها المدعي. في الواقع، القاضي يتوخى أنه عندما يتم تمرير القانون في إطار المصلحة العامة كأن يتعلق الأمر بالصحة العامة أو الأمن العام أو أهداف

[606] **حماد حميدي**، المسؤولية الإدارية، مرجع سابق، ص: 342 .

[607] **حماد حميدي**، المسؤولية الإدارية، مرجع سابق، ص: 342 .

المصلحة العامة، فلا يمكن أن تكون الدولة مسؤولة عن الضرر الذي ترتبه للأشخاص[608]. كما رفض القاضي الإداري مسؤولية الدولة التشريعية عندما يكون الهدف من سن القانون هو توقيف نشاط غير مشروع[609]، أو أن يهدف إلى وضع حد لنشاط خطير[610]، أو ضار[611].

وقد رفض مجلس الدولة في قضية Ville d'Elbeuf ترتيب مسؤولية المشرع على أساس أن قانون 21 أكتوبر 1940 اعتماده في إطار مصلحة اقتصادية معتبرا أن "هذا القانون ومرسوم 30 يونيو 1945، الذي أحدث مبدأ استقرار الأسعار في 1 شتنبر 1939 قد كان فقط بهدف المصلحة العامة، من أجل ضمان حماية كافة السكان من الزيادات المتتالية وبالتالي تحميلهم العواقب المفرطة لحالة الحرب؛ وبالتالي لا وجود لمبررات انعقاد المسؤولية التشريعية للدولة "[612].

نخلص إذا بالقول أن القاضي الإداري أسس لمسؤولية الدولة عن الآثار التي ترتبها القوانين، ومن بينها القانون الضريبي وقد جاءت هذه النظرية مبنية على أساس المساواة أمام الأعباء العامة، فالقانون كتصرف صادر عن إرادة المشرع، يستوجب أن يراعي مجموعة من الشروط والخصائص التي تتسم بها القاعدة القانونية عموما، وفي مقدمتها اتسامها بالعمومية والتجريد.

وبالتالي فرؤية القاضي الإداري انطلقت من هذه الفكرة واعتبرت بأن القانون يسري على جميع الأشخاص، وبالتالي فمتى تم استثناء فرد أو مجموعة من الأفراد فالأمر يعتبره القاضي خرقا لخصائص القاعدة القانونية أولا، وللمبدأ الدستوري المتمثل في "المساواة أمام القانون وأمام الأعباء العامة" ثانيا.

وهكذا عمل القاضي على تبني منهجية واضحة، إلى حد ما، في ترتيب مسؤولية السلطة العامة عن التصرفات في المجال التشريعي، أجملها في:

---

[608] **Kodmani Ahmed ,** La responsabilité de l'Etat sans faute du fait des engagements internationaux : Devant le juge administratif français, Thèse présentée en vue de l'obtention du grade de Docteur de l'Université d'Angers sous le label de L'Université Nantes Angers Le Mans ; Soutenue le 11/12/2015 ; p :

[609] CE, Ass, 14.01.1938, Compagnie générale de grande pêche, Lebon, p.23. - CE 1er mars 1940, Société Chardon et Compagnie, Lebon p : 82.

[610] CE 6 janvier 1956, Manufacture française d'armes et de cycles, Lebon p: 3.

[611] CE, Ass., 8.01.1965, Société des Etablissements Aupinel, Lebon, p :15.

[612] CE, 15.07. 1949, Ville d'Elbeuf, Lebon p: 359.

- خرق مبدأ المساواة أمام الأعباء العامة.

- ضرر خطير، جسيم واستثنائي.

- ضرر خصوصي (فردي أو جماعي).

ونجد أن الترسانة القانونية المنظمة للمجال الضريبي، تخضع لنفس الشروط في هاته الحالة ويمكنها أن تثير المسؤولية بشكل كبير، خاصة أن المدونة العامة للضرائب في العديد من بنودها تتضمن بنودها تتضمن مقتضيات تشريعية يغيب فيها الطابع العام والمجرد للقاعدة القانونية، حيث نجد إعفاءات دائمة أو مؤقتة، وخصومات وتخفيضات بنسب معينة، لأشخاص محددين بأسمائهم وبذواتهم الشيء الذي يمكن أن يثير مسؤولية الدولة بهذا الصدد.

أضف لذلك موضوعا آخر، والذي يؤرق بال العديد من المتتبعين للمشهد الضريبي (اقتصاديين، سياسيين، قانونيين)، والذي يتعلق بمسألة النفقات الجبائية، وما ترتبه من عجز كبير على مستوى المالية العمومية من جهة، وعلى الوضعية المالية للمقاولات[613].

وهكذا نستشف أن دعوى مسؤولية المشرع عن الضرر الذي يرتبه النص الضريبي من شأنه خلق آلية لتقييد عمل المشرع وحثه على تنقية المقتضيات الضريبية من الشوائب، وإحساسه بمدى المسؤولية الملقاة على عاتقه.

لكن السؤال المطروح هو : هذا الأساس يضمن الكرامة الإنسانية للملزم؟ أم أنه مازال يعطي هامشا للمشرع في إصدار قوانين بهامش كبير من الحرية؟

[613] Dépenses fiscales, enjeux financiers et économiques, Centre Marocain de conjoncture, lettre n° :244 ; ECONOMIQUE, p :1 et 2.

قانون مالية سنة 2018 تقرير حول النفقات الجبائية ، المملكة المغربية، وزرة الاقتصاد والمالية.
قانون مالية سنة 2019 تقرير حول النفقات الجبائية.
قانون مالية سنة 2020 تقرير حول النفقات الجبائية.

الفقرة الثانية: التخفيف من الطابع الصارم لشروط انعقاد المسؤولية الضريبية

إن التطور الذي عرفته الاجتهادات القضائية المتعلقة بنظام المسؤولية بدون خطأ بسبب القوانين، قد تحقق من خلال تخفيف الشروط المتعلقة بالقانون، يرافقها في نفس الحين تعزيز الشروط المتعلقة بالأضرار، ففيما يرتبط بالتطور المتعلق بشروط القانون، يمكننا أن نقول أنه بحسب قرار Fleurette، فسكوت المشرع بشأن التعويض المحتمل عن الأضرار لا يفهم كتصرف عن رفض المطالبة بالتعويض. ولكن على مر السنين، أصبح القاضي الإداري يؤول، في العديد من قراراته، مفهوم المصلحة العامة التي يجسدها قانون معين على أنها استثناء ضمنيًا لمبدأ التعويض[614].

وهكذا، تم تغيير هذا التأويل القضائي بموجب قرار لمجلس الدولة الفرنسي الصادر في 2 نوفمبر 2005، التعاونية الزراعية Ax'ion[615]، حيث كان من الممكن أن يحكم القاضي الإداري وذلك فيما يتعلق بموضوع المصلحة العامة المشار إليه في أحكام قانون 19 يوليو 1976 على المنشآت المصنفة، باستبعاد انعقاد مسؤولية الدولة عن العواقب والأضرار التي تكبدها مستغلي الشركة نظرا للتدابير المتخذة على أساسها[616].

ومع ذلك، أقر مجلس الدولة أن: "صمت قانون على العواقب التي قد تنتج عن تطبيق قانون لا يمكن تأويلها على أنه يستبعد، من حيث المبدأ، أي حق في التعويض عن الضرر الذي من المحتمل أن يسببه تطبيقه"[617]، نستنتج من خلال هذا القرار أن صمت المشرع لم يعد بالإمكان تأويله كإقصاء من الحق في التعويض وأن مسألة المصلحة العامة لم تعد تشكل معيقا لإثارة مسؤولية الدولة.

---

[614] لمزيد من التوسع انظر:

Kodmani Ahmed , La responsabilité de l'Etat sans faute du fait des engagements internationaux : Devant le juge administratif français, op, cité .

[615] **C. Landais et F. Lenica,** les conditions d'engagement de la responsabilité sans faute de l'État du fait d'une loi, note sous, 2.11.2005, Coopérative agricole Ax'ion. AJDA 2006, p. 142.

[616] CE, 2 Novembre 2005, Coopérative agricole Ax'ion, req n°266564, RFDA 2006. 349, concl. M. Guyomar et 355, note C. Guettier; AJDA 2006. 142, chron. C. Landais et F. Lenica; D. 2005. 2900.

[617] CE, 2.11.2005, Coopérative agricole Ax'ion, req n°266564, RFDA 2006. 349, concl. M. Guyomar et 355, note C. Guettier; AJDA 2006. 142, chron. C. Landais et F. Lenica; D. 2005. 2900.

وقد أعاد مجلس الدولة تأكيد هذا التحول القضائي باستخدام نفس الصيغة في قرار Bizouerne[618]، حيث أشار C. Broyelle في مستنتجاته إلى أن قرار Bizouerne كان في أعقاب قرار société coopérative agricole Ax'ion[619]. لذلك لم يعد بإمكاننا أن نستنتج من موضوع حماية البيئة لقانون 10 يوليو 1976 أنه يستثني التعويض عنالضرر الذي يسببه.

حيث إنه تم التخلي عن المعيار المستمد من إرادة المشرع المستنتجة من موضوع القانون ولم يعد هدف القانون وسيلة لتحديد إرادة المشرع، حول هذه النقطة، قدر C.Broyelle في مستنتجاته في قضية Bizouerne أنه: "لم يعد هناك إشكال من الآن، لمواصلة دعم إرادة المشرع، لأن إرادته الصريحة هي التي من المرجح أن تشكل عائقا أمام أي تعويض "[620].

نستنتج أن سكوت المشرع أو المصلحة العامة التي يجسدها القانون لم تعد عائقا أمام إثارة مسؤولية الدولة عن أخطائها التشريعية، ومن ناحية أخرى، من خلال هذا التخفيف بشأن حدة القانون، فإن مجلس الدولة اتبع سياسة تقييدية للحد من نطاق تطبيق المسؤولية التشريعية وذلك من خلال تعزيز الشروط المتعلقة بالضرر[621].

في الواقع، من قرار تربية الأحياء المائية لعام 2003[622]، يستخدم مجلس الدولة صيغة جديدة في حكم Ax'ion في 2005 وفي حكم Bizouerne في 2012. وفقًا لهذه الصيغة، فإنه يجب التعويض عن

[618] ينص قرار مجلس الدولة على ما يلي: "مع مراعاة أنه ينشأ عن المبادئ التي تحكمه، الالتزام بمسؤولية الدولة التي لا ذنب لها إن صمت قانون على العواقب التي يمكن لا يشمل تفسيره على أنه يستبعد ، من حيث المبدأ ، أي حق في التعويض الضرر الذي من المحتمل أن يسببه تطبيقه ؛ ذلك ، في غياب الأحكام من قانون 10 يوليو 1976 الذي ينص صراحة على الأضرار الناجمة عن تكاثر الحيوانات البرية التي تنتمي إلى الأنواع التي تم حظر تدميرها وفقًا لهذه الأحكام ، المدونة الآن في المادة L. 411-1 من قانون البيئة ، يجب تعويضها عن طريق الدولة ".

CE, 1.02. 2012, n° 347205 et 347446, Bizouerne : JurisData n° 2012-001315.

[619] **C. Broyelle,** les conditions de mise en jeu de la responsabilité du fait des lois, note sous CE, 1.02. 2012, Bizouerne. DA, n° 5, mai 2012, comm, p :53.

[620] **C. Broyelle,** les conditions de mise en jeu de la responsabilité du fait des lois, op, cité ; p :53

[621] **Kodmani Ahmed ,** La responsabilité de l'Etat sans faute du fait des engagements internationaux : Devant le juge administratif français, op, cité, p : 297

[622] اعتبر مجلس الدولة في قراره الصادر في 30 يوليو 2003 Association pour le développement de l'aquaculture أن: "الضرر الناجم عن تكاثر الحيوانات المتوحشة التي تنتمي إلى الأنواع التي تم حظر قتلها بموجب قانون 10 يوليو 1976 بشأن حمايتها، يجب أن تكون بطبيعتها موضوع تعويض من قبل الدولة عندما تتجاوز المخاطر الكامنة في الأنشطة الاقتصادية، ولا سيما الفلاحية، إضافة إلى أن هذا الضرر خصوصي وجسيم ولا يمكن بالتالي اعتباره كعبء عادي يقع فقط على عاتق المعنيين".

CE, 30 juillet 2003, Association pour ledéveloppement de l'aquaculture en région Centre et autre, RFDA 2004, concl, F.Lamy et p :151, note, P. Bon, p :144.

الضرر "عندما يتجاوز هذا الأخير المخاطر الكامنة في النشاط المعني، وأن يكون الضرر جسيما وذو طبيعة خصوصية، ولا يمكن اعتبارها كعبء مادي يقع عادة على الأشخاص المعنيين بالقانون ".

وعطفا على ما سبق، فإن انعقاد مسؤولية المشرع، كما جاء بها مجلس الدولة الفرنسي، يفرض على المتضرر تحديد جسامة وخصوصية الضرر الذي يجب أن يتجاوز الخطر نشاطا أصيلا واعتياديا في نشاطها. فقرار مجلس الدولة Bizouerne، جاء في حيثياته بالقول إن "الضرر الناتج عن تكاثر الحيوانات البرية تنتمي إلى الأنواع التي تم حظر ومنع تدميرها بموجب المقتضيات المتضمنة في نص المادة L. 411-1 من قانون البيئة، يجب أن تخضع للتعويض من قبل الدولة، عندما تتجاوز المخاطر الكامنة في النشاط في السبب، وهذه الأضرار هي ذات طبيعة خصوصية وجسيمة، وبالتالي لا يمكن اعتبارها عبءا عاديا يقع على عاتق الأطراف المعنية"[623].

هذا الشرط الجديد المتعلق بالضرر سمح للقاضي الإداري بالحد حالات إثارة مسؤولية المشرع خاصة بعد التحول القضائي المتعلقة بتخفيف شرط إرادة المشرع، وهكذا يرى مجلس الدولة أن التعويض عن الضرر ينبغي أن يتعلق فقط بالضرر الذي يتجاوز التقلبات الطبيعية للنشاط.

وبالتالي توالت العديد من الأحكام والقرارات التي رفض من خلالها القاضي الإداري مطالبة بالتعويض على أساس أن الضرر لم يتجاوز الخطر العادي، في قضية Ax'ion في عام 2005، رفض مجلس الدولة أخيرا طلب التعويض مقدم من شركة التعاونية الفلاحية للحصول على تعويض عن الأضرار سببها، لأنه "لا يمكن اعتبارها خطرة تتجاوز تلك التي تنطوي عليها هذا الاستغلال بالضرورة"[624].

وفي قضية Bizouerne، اتبع مجلس الدولة رقابة صارمة في تقييمه للأضرار في إطار نظام المسؤولية التشريعية، وقد دفعه ذلك إلى إلغاء قرار محكمة الاستئناف ب Lyon، والذي ألزم الدولة بدفع مبلغ 50.000 أورو لشركة EARL L'Étang de Galetas[625] .

[623] CE, 1.02. 2012, n° 347205 et 347446, Bizouerne : JurisData n° 2012-001315.
[624] CE, 1.02. 2012, n° 347205 et 347446, Bizouerne : JurisData n° 2012-001315.
[625] CE, 1.02. 2012, n° 347205 et 347446, Bizouerne : JurisData n° 2012-001315.

وخلص مجلس الدولة في قراره ل Bizouerne إلى أن "تقييم الضرر المزعوم الذي نوقش أمامها (محكمة الاستئناف) والذي يترك لها تحديد مدى الضرر الذي لحق به والذي يفترض فيه أن يتجاوز المخاطر الكامنة في العملية من أجل عدم تقديم تعويض، إذا لزم الأمر أنه من جانب هذا الضرر تجاوز الخسائر الناتجة عادة عن هذا الخطر، والملاحظ أن هذه المحكمة لم تبرر قانوناً قرارها"[626].

وخلص إلى أن هذا التخفيف بشأن إرادة المشرع لم يكن له تأثير مفيد على نظام المسؤولية التشريعية. ففي الواقع، استمر القاضي في الرفض حالات إثارة مسؤولية المشرع التي تتطلب تحقق خصائص جديدة صارمة بشأن الضرر حول هذه النقطة[627].

يرى H. Belrhali-Bernard أنه: "عندما تتراجع عدم المسؤولية، فإنه من المألوف أن تكون شروط المسؤولية تتبع مسارًا معاكسًا "[628]، كما اعتبر C. Paillard أن: "الضرر الغير العادي والخصوصي يسمح للقاضي على وجه الخصوص ب قياس تخفيف نظام المسؤولية بدون خطأ للمشرع"[629].

إن تتبع المنهجية التي وضعها القاضي الإداري، لبناء أساس لمسؤولية الدولة عن الآثار التي ترتبها القوانين والشروط التي كانت توسع من نطاق هذه المسؤولية، وتضيق منها تارة أخرى لم تحقق آمال شريحة مهمة من الأشخاص، حيث يمكننا القول أن هذه المسؤولية بقيت إلى حدود الساعة استثناء فقط، أو كما يصطلح عليها الفقيه R.Chapus"ترف فكري"، un produit de luxe[630]، وذلك بالنظر إلى الشروط السابقة الذكر والتي نعتبرها في نظرنا مجحفة.

---

[626]**H. Belrhali-Bernard,** responsabilité du fait des lois : n'indemniser qu'au-delà de l'aléa, note sous CE, 1 février 2012, Bizouerne, AJDA 2012, p.1075.

[627]**H. Belrhali-Bernard,** responsabilité du fait des lois : n'indemniser qu'au-delà de l'aléa, op, cité ; p :1075.

[628]**Kodmani Ahmed ,** La responsabilité de l'Etat sans faute du fait des engagements internationaux : Devant le juge administratif français, op, cité, p : 299.

[629]**Kodmani Ahmed ,** La responsabilité de l'Etat sans faute du fait des engagements internationaux : Devant le juge administratif français, op, cité, p : 299.

[630]**Y.Aguila, Gu.Forger,** Responsabilité de l'Etat : Responsabilité du fait des lois inconstitutionnelles, Note sous CE, Ass., 24 décembre 2019, Société Paris Clichy e.a. n° 425981, 425983, 428162, le club des juristes, LEXISNEXIS SA, la semaine juridique, édition générale ; n° :7-8, 17 février 2020, p: 368 ; www.leclubdesjuristes.com le 1 Mars 2020 à 02 : 00h .

ولا شك أن هذا الأساس سيعرف تطورا مع الزمن، حيث سيتأكد القاضي الإداري أن تقييده لهذه المسؤولية يجعله مدافعا عن السلطة التشريعية وحاميا لها بدل أن يحمي التوازن داخل المجتمع.

وهكذا نجد أن هذا الأساس يبقى ضعيفا في نظرنا ويحتاج إلى اجتهاد أكثر، فالتصرفات الصادرة عن المشرع، يمكنها أن تؤثر على الوضع الاقتصادي والاجتماعي، حيث تنعكس بجلاء على التجارة والاستثمار والتشغيل، فكلما كان القاضي الإداري يعمل على حفظ الأمن القانوني والقضائي للعلاقة الجبائية، كلما أصبحنا ننحو في اتجاه بناء دولة الرفاه.

أضف لذلك أنه إذا كان المشرع يسعى إلى تحقيق المصلحة العامة وبناء أسس الدولة الحديثة، فالقاضي هو من يحول هاته المفاهيم بشكل آمن، من بعدها النظري المجرد إلى الواقع المجتمعي الملموس، لذلك فإننا نأمل، في آخر المطاف، أن يتوصل القاضي الإداري إلى بناء أساس لمسؤولية الدولة عن أثر التشريع الضريبي، على وجود ضرر مباشر ومحقق، بغض النظر عن خطورته أو جسامته إضافة إلى ضرورة التقليل من مسألة الخصوصية، لأن القانون في أصله يأتي لحماية العموم، وعليه العبء الذي يحدثه القانون إما أن يتحمله العموم أو لا يتحمله أحد مهما كانت بساطة الضرر.

المطلب الثاني: مسؤولية الدولة عن خرق التشريع الضريبي الدولي: الاتفاقيات الضريبية

إذا كان القضاء الإداري أسس لمسؤولية الدولة التشريعية عن الأضرار التي ترتبها القوانين الضريبية الوطنية، من خلال اعتماد الأساس القائم على ضرورة احترام المبدأ القائم على ضرورة احترام المساواة أمام ا أعباء العامة، وقياس درجة خرقه، فإن المسؤولية الضريبية قد تمتد إلى مجال القاعدة القانونية ذات مصدر دولي، ويقصد بذلك الاتفاقيات والمعاهدات ومختلف الالتزامات الدولية المبرمة في المجال الضريبي، والتي أصبحت – كما سبقت الإشارة لذلك في الفصل 1 من القسم 1- تعرف تزايدا ملحوظا، حيث تأتي في إطار قواعد تؤثر بشكل كبير في وضعية الخاضع للضريبة.

وبناء عليه يثور إشكال حول أساس هذه المسؤولية، في الحالة التي يخالف فيها تصرف قانوني صادر عن المشرع أو عن السلطة التنظيمية التزاما دوليا، فهل يقول القاضي بخطأ المشرع (الفرع الأول)، أو أن هذه المسؤولية بدون خطأ.

وعليه فقد عرف القضاء الإداري تضاربا في توجهاته، أثناء تعامله مع تقديره للأضرار الناشئة، عن خرق قانون للالتزام دولي، وقد انعكس ذلك أيضا على عمل الفقه الإداري (الفرع الأول)، إلى حدود قرار Gardedieu الذي اعتمد آلية أصيلة للتعويض عن الأضرار، حيث شكل اجتهاده هذا تحولا ثمينا في مسار مسؤولية الدولة عن خرق مقتضى أو التزام دولي (الفرع الثاني).

الفرع الأول: إمكانية قبول مسؤولية الدولة بناء على خطأ: إلى من ينسب الخطأ؟

لقد رسخ الفقه الإداري لفترة طويلة مسؤولية الإدارة بناء على خطأ بسبب تطبيق قانون مخالف لاتفاقية دولية، وذلك لتجنب إثارة المسؤولية التشريعية، وقد تبنى القضاء الإداري هذا الطرح في العديد من القرارات، لكن الإشكال الذي تعرض له القاضي الإداري ينطوي على الإشكال المتمثل في: إلى من ينسب الخطأ الناتج عن خرق اتفاقية دولية ضريبية؟

وهكذا فقد عمل مجلس الدولة الفرنسي والقضاء الإداري المغربي إلى إعمال نوع من الإزاحة في ترتيب المسؤولية بتحمل الإدارة لهذا الخطأ (فقرة أولى)، لكن الأمر عرف انتقادا من طرف العديد من الفقهاء، والذي عرف تحولا قضائيا، الشيء الذي التصرف الصادر بمناسبة خرق التزام دولي معين تصرفا خاطئا (فقرة ثانية).

الفقرة الأولى: مسؤولية الدولة عن خرق اتفاقية ضريبية: إزاحة خطأ المشرع وترتيب المسؤولية بناء على عدم مشروعية قرار الإدارة.

يسمح تحليل الاجتهادات القضائية قبل عام 2007 بالقول إن مجلس الدولة من خلال إسناده لمسؤولية السلطات العمومية، قد تجنب إثارة مسألة خطأ المشرع، وقد جاء تعليل تلك القرارات بناء على "إزاحة" المسؤولية من خلال جعل الإدارة تتحمل هذا العبء، فقد اعتبر مجلس الدولة أن الواقعة المنشئة للضرر لا توجد في القانون المخالف لاتفاقية نفسها، ولكن في الخطأ الذي ارتكبته الإدارة في إطار تطبيقها لهذا القانون.

وهكذا نجد في قضية Tabacco المؤرخ في 1992[631]، أن القاضي الإداري اعتبر أن السلطة التنظيمية لم يكن تود أن تطبق القانون الذي كان في الواقع انتهاكا للقانون المشترك وتهرب من مسألة مسؤولية الدولة التشريعية[632]، أشار مجلس الدولة في هذا القرار إلى أن "المادة 10 المذكورة أعلاه من المرسوم الصادر في 31 دجنبر 1976، اتخذت على أساس المادة (6) من قانون 24 ماي 1976 الذي يستثنى تطبيقه، ونفسه يفتقر لأساس مشروع؛ والذي ترتب على ما سبق [...] أن القرارات الوزارية [...] غير مشروعة ؛ عدم الشرعية هذه من المرجح أن تؤدي إلى انعقاد مسؤولية الدولة "[633].

في هذا القرار، لم يتم ذكر كلمة خطأ والحقيقة أن القاضي الإداري انتقل الواقعة المنشئة للضرر بناء على التصرف التشريعي إلى التصرف التنظيمي، وفضل مجلس الدولة استخدام مصطلح عدم المشروعية واعتبر أن هذا التصرف غير مشروع وبالتالي فهو بطبيعته يرتب مسؤولية الدولة.

ومع ذلك، في عام 1973، اعتبر القاضي الإداري الفرنسي أن: "كل عدم مشروعية تشكل خطأ يرتب مسؤولية السلطة العامة"[634].

---

631 CE, ass., 20.02.1992, Société Arizona TabaccoProducts, Lebon, p :79 ; AJDA 1992 ; 210 ; RFDA 1992 ; 425, note Dubouis; RDP. 1992 ;1480 ; AJDA 1992. 329, chron. Maugüé et Schwartz .

632 CE, ass., 20.02.1992, Société Arizona TabaccoProducts, Lebon, p :79

633 CE, ass., 20.02.1992, Société Arizona TabaccoProducts, Lebon, p :79

634 CE, 20.01.1973, Ville de Paris c / Driancourt, Lebon, p.78.

لذا، نستنتج أن مجلس الدولة رتب مسؤولية الدولة بناء على خطأ الإدارة. لكن الخطأ لم ينشأ مباشرة عن خرق مقتضيات القانون، ولكن عن تطبيق قرار إداري بناء على قانون أصبح غير قابل للتطبيق بسبب مخالفته لاتفاقية دولية.

وقد اقترحت السيدة M.Laroque في مستنتجاتها أنه:" على الرغم من أن النظام القانوني لتحديد الأسعار الخصوصية لمنتجات التبغ غير متوافق مع الدورية الصادرة بناء على اتفاقية دولية، فالسلطة الحكومية أو الإدارية المعنية في هذه الحالة، غير ملزمة بتطبيق ما هو محدد من قبل المشرع ما دام أنه لا يتوافق مع قاعدة متضمنة في اتفاقية دولية، فالأصل أن القاعدة المحددة في الاتفاقية الدولية تسمو على القانون الداخلي، وعليه فعدم مشروعية القرار الإداري الذي سبب الضرر لم ينشأ مباشرة من المشرع عن طريق القانون ولكن عن سلوك السلطة الإدارية"[635].

وتضيف أنه: "يجب على السلطات الإدارية، في ممارستها للسلطة التنظيمية، تطبيق التسلسل الهرمي للقواعد القانونية، وإذا لم يتم تطبيقها في التصرف الناشئ إذا يعتبر عملا غير قانوني وغير مشروع، ويشكل بذلك خطأ يرتب مسؤولية الدولة "[636].

بعد ذلك، واصلت المحكمة الإدارية بباريس في قرارها في 7 ماي 2004 في قضية France nature environnement[637]، نقل توزيع المسؤولية عن طريق إصدار أمر للدولة بدفع مبلغ 1000 أورو فيما يتعلق بالضرر المعنوي الذي لحق بالشركة وذلك بناء على خطأ الإدارة[638]. وبذلك فالقاضي الإداري أخذ الحل القضائي الصادر في 1992.

كما اعتمدت محكمة الاستئناف الإدارية بباريس في قرارها المؤرخ في: 23 يناير 2006 [639] نفس الحل الذي اتخذته المحكمة الإدارية بباريس،حيث تبين مستنتجات مفوض الحكومة Laurence Helmlinger في قضية Société Groupe Salmon Arc-en-ciel أن: "هذا صحيح"، في هذه الحالة، فإن

[635] **M. Laroque,** conclusions sur CE, ass., 28.02.1992, Société Arizona TabaccoProducts, Lebon 93.
[636] **M. Laroque,** conclusion sur CE, ass., 28.02.1992, Société Arizona TabaccoProducts, Lebon 93.
[637] TA Paris, 7 mai 2004, France nature environnement; RFDA. 2004, concl : P. Meslay, p : 1193
[638] TA Paris, 7 mai 2004, France nature environnement; RFDA. 2004, concl : P. Meslay, p : 1194
[639] CAA Paris, 23 Janvier 2006, Société Groupe Salmon Arc-en-ciel, AJDA, 2006, p :766.

القانون هو الذي تجاوز القانون المشترك الأول، لكن هذا الجدل حول مسؤولية الدولة التشريعية هو بالنسبة للجزء الأكبر، نقاش كاذب منذ ذلك الحين، كما فعل مجلس الدولة في قضية التبغ، وعليه فمسؤولية الدولة يجب أن تستند إلى عدم مشروعية تصرفات ناتجة عن تنفيذ قانون يتجاهل مقتضيات مشتركة اتفاقية"[640].

ومع ذلك، فإن هذا الاجتهاد القضائي (نقل عبء المسؤولية) قد تم انتقاده من طرف العديد من الفقهاء، حيث يقدر G. Alberton في مقالته لعام 2006 أن: "هذا الحل القضائي يبدو أكثر إثارة للدهشة ومنفتح على العديد من الانتقادات فمجلس الدولة كان قادراً على التأكيد، في سياق معياري متطابق يشكك من خلاله في مرسوم تنفيذ قانون، وذلك (بأخذ هذا التصرف، الصادر عن السلطة الإدارية والذي يبقى محصورا في السلطات التي تستمدها من القانون وبالتالي فالضرر يجد نشأته في القانون نفسه وليس في المرسوم كقرار صادر عن السلطة التنظيمية) "[641].

كما تم انتقاد المبرر الذي قدمته المحكمة الإدارية بباريس من طرف الفقه، والواقع أن المحكمة الإدارية في باريس اعتبرت في حكمها الصادر في 7 ماي 2004أن:"القاضي الإداري ليس مختصاً بترتيب مسؤولية المشرع عن خرق القانون المشترك بالإشارة إلى، أنه لا يدخل في صميم اختصاص القاضي الإداري تحميل مسؤولية الدولة على أساس خطأ السلطة التشريعية من خلال سن قوانين لا تتوافق ولا تتطابق مع أهداف دورية تم إصدارها بناء على اتفاقية دولية المجتمع "[642].

ومن جهته اعتبرP. Cassia أن موقف المحكمة الإدارية بباريس في قضية France nature environnement يشكل خطأ في القانون للأسباب التالية: "إنه قبل كل شيء مخالف للاجتهاد القضائي لمجلس الدولة، لأنه في قرار Dangeville المذكور أعلاه، هذا وقد رفضت الأخيرة طلب إدانة

[640] **L. Helmlinger,** conclusions sur CAA Paris, 23. 01.2006, Société Groupe Salmon Arc-en-ciel, AJDA, 2006, p :766.
[641] **G. Alberton,** le législateur français transgressant le droit international pourra-t-il demeurer encore longtemps irresponsable ? AJDA, 2006, p:2155Spéc, p:2158.
[642] T.A Paris, 7 mai 2004, France nature environnement; RFDA. 2004, concl : P. Meslay, p : 1193

الدولة عن الخطأ التشريعي على أساس استثناء الدعوى الموازية، وبالتالي في مجال القبول، فهذا يعني ضمنا بالضرورة أنه اعترف باختصاص القاضي الإداري للبت في مثل هذا الطلب"[643].

ومن ثم يتعارض ذلك بشكل مباشر مع الاجتهاد القضائي لمحكمة الاتحاد الأوروبي التي اعترفت للأفراد بالحق في الحصول على تعويض عن الأضرار التي يسببها المشرع الوطني حينما يتعلق الأمر بانتهاك القانون المشترك المصادق عليه[644].

وهكذا، فقاعدة عدم الاختصاص التي تطرقت لها المحكمة الإدارية له تأثير في أنه من الصعب للغاية تطبيق الحصول على تعويض، خلافا لمبدأ الفعالية[645].

وأخيرا، نستشف أنه ابتداء من سنة 1992، اعتبر مجلس الدولة أن مسؤولية المشرع تم استثناؤها من مجال المسؤولية الخطئية المنسوبة للإدارة بناء على قرار إداري أو تنظيمي يتخذ على أساس قانون يخرق اتفاقية دولية.

ولكن في غياب تصرفات إدارية التي من المحتمل أن تحمي الواقعة المنشئة للضرر، ما هو نظام المسؤولية الذي سيتم تطبيقه؟

وقد ذهب القضاء الإداري في نفس الاتجاه من خلال اعتبار خرق اتفاقية دولية خطأ مرفقيا للإدارة الضريبية وقد جاء في حيثيات القرار أنه: " حيث يهدف الطلب إلى الحكم على المدعى عليها بأدائها لفائدة المدعية مبلغ 37.121.647,00 درهم مشمولة بالنفاذ المعجل وتحميلها الصائر، وقد أسست المدعية طلبها على أحقيتها في الحصول على تعويض مقابل الأضرار اللاحق بها نتيجة توقف نشاطها بسبب الخطأ المرفقي المرتكب من طرف لمدعى عليها والمتمثل في فرض رسوم ومكوس جمركية رغم استفادتها من الإعفاء منها بمقتضى اتفاقية موقعة بين المملكة المغربية ودولة الإمارات العربية المتحدة. وحيث إنه لما كان الثابت من وثائق الملف، أن المدعى عليها فرضت على المدعية رسوما جمركية

[643] **G.Goulard,** la responsabilité de l'Etat du fait de la violation d'une directive communautaire : contentieux indemnitaire ou contentieux fiscal ? conclusions sur conseild'Etat, Assemblée, 30 octobre 1996 Ministre du Budget c /SA Jacque Dangeville ; RFDA n° :13 (5) septembre-octobre 1997, p :1056 et s.
[644] CJEC ،5 Mai 1995 ، Brasserie de pêcheur et Factortame.
[645] CJCE ،5 Mars 1996 ،Brasserie de pêcheur et Factortame.

مقابل استيرادها مادة "مسحوق الحليب المجفف" رغم استفادتها من الإعفاء من أدائها طبقا للاتفاقية المبرمة بين المملكة المغربية ودولة الإمارات العربية المتحدة، مما حدى بها إلى أداء ضمانة تمثل قيمة الرسوم المفروضة لتحرير بضاعتها المحجوزة بميناء الدار البيضاء بمبلغ 3.864.035 درهم وتقديم دعوى أمام هذه المحكمة للمنازعة في أساس فرضها انتهت بصدور الحكم عدد 175 بتاريخ: 01/28/ 2009 في الملف عدد 06/53 غ القاضي بإلغاء الرسوم الجمركية المفروضة عليها من استيراد مادة "الحليب المجفف" من دولة الإمارات الربية المتحدة بتاريخ: 2005/10/12 وتم تأييده بمقتضى القرار الصادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط تحت عدد 16 بتاريخ 2012/01/04 في الملف عدد 5/09/157، وأصبح حائزا لقوة الشيء المقضي به بمقتضى القرار عدد 1/1870 الصادر عن محكمة النقض بتاريخ: 2015/09/10 في الملف عدد 2012 القاضي بعدم قبول الطعن فيه بالنقض، يكون قد ثبت معه للمحكمة ارتكاب المدعى عليها لخطأ مرفقي يتمثل في إخضاع المدعية لرسوم جمركية رغم إعفائها منها بمقتضى اتفاقية مبرمة ما بين المملكة المغربية ودولة الإمارات العربية المتحدة، وهو الخطأ الثابت بمقتضى حكم قضائي حائز لقوة الشيء المقضي به السالف الذكر المعلن عن عدم مشروعية فرض تلك الرسوم الجمركية، وقد قضت بذلك المحكمة الإدارية بالرباط بأداء الدولة- إدارة الضرائب غير المباشرة مبلغ 2.000.000,00 درهم"[646].

وقد تم تأييد الحكم بموجب قرار استئنافي[647] مع تعديل في قيمة التعويض، وقد اعتمد القرار نفس الأساس الذي اعتمدته محكمة أول درجة، والملاحظ أن هذه القضية -والتي سبق التطرق لها في الفصل الأول من القسم الأول- جاءت في الشق المتعلق بتفسير الاتفاقيات الدولية وتأويلها وملاءمتها مع القانون الوطني، الشيء الذي خلف أضرارا تمت نسبها للإدارة لا للمشرع الذي لم لم يعمل على ملاءمة النص التشريعي بشكل واضح مع الاتفاقية، وفي هذا الصدد لا بد من العمل على تقوية مجال

[646] حكم المحكمة الإدارية بالرباط رقم: 811 صادر بتاريخ: 2017/03/10 في الملف رقم: 2016/7112/619 شركة أوكسينارك ش.م.م ضد إدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة.

[647] قرار صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط رقم: 923 بتاريخ: 2017/12/06 في الملف عدد: 2017/7206/923 تم تقليص قيمة التعويض إلى: 1.742.531,36 درهم.

فقه الإدارة الجمركية بما يتواءم والاجتهاد القضائي تلافيا لهذا النوع من الأخطاء التي تكلف خسائر مالية باهظة تستنزف خزينة الدولة.

الفقرة الثانية: مسؤولية الدولة عن خرق اتفاقية ضريبية: مسؤولية خطئية للمشرع

إذا كان جانب مهم من الفقه عمل على تبني فكرة أن القرار الإداري الصادر هو المتسم بعدم المشروعية، وبالتالي فالخطأ إذا ينسب للمرفق، حيث يعزى ذلك إلى أنه لم يتم احترام مبدأ تدرج القاعدة القانونية وهكذا يمكن القول أنه لم يتم اختيار القاعدة الصحيحة للتطبيق.

لكن الجانب الآخر من الفقه تبنى رأيا مخالفا لذلك، من خلال الإقرار بأن الخطأ في هذه الحالة هو خطأ للمشرع، وقد ركز القاضي الإداري في قرارNicolo في 1989، على احتمال وقوع خطأ من قبل المشرع عندما تبنى الأخير قانونا، خلافا للاتفاقيات الدولية أو القانون المشترك قد تم تصورها من قبل جزء كبير من الفقه الذي يتبنى هذا الرأي وذلك بنا على ما يقتضيه المنطق القانوني[648].

مع التطور القضائي التي أنشأه مجلس الدولة في حكم Nicolo فقد اعتبر القاضي الإداري أن المادة 55 من الدستور تخوله الحق في تقييم توافق القوانين التي اعتمدها المشرع الوطني مع الشروط الواردة في المعاهدات الدولية[649].

وأكد Edmond Honorat و Rric Baptiste في مقال لهما أن: "قرار Nicolo سيؤدي إلى إعادة الاعتبار، أو بالأحرى، إلى توضيح نظام مسؤولية السلطة العامة بسبب القرارات الناتجة عن خرق القانون الدولي "[650].

ومع ذلك، فتقييم مدى توافق القانون مع قاعدة أعلى هو ما يسمح لنا بالقول أن مخالفة التزام دولي هو تجسيد لعدم مشروعية التصرف التشريعي[651].

---

[648] CE, 20.10.1989, Nicolo, 1989, Lebon, p.190.
[649] **E. Honorat et R. Baptiste**, CE, 20 octobre 1989 Nicolo, chronique, AJDA, 1989, p :756.
[650] **E. Honorat et R. Baptiste**, CE, 20 octobre 1989 Nicolo, op, cité ; p :756.

وأخذ R. Chapus بالمنطق القائل بأن: "تقدير القانون من خلال عدم توافقه مع قاعدة عليا (والذي يجب أن يحترمه) هو تحقق لعدم المشروعية. وبعبارة أخرى، هو الاعتراف (لا ينبغي للمرء أن يتردد أمام البساطة التعبيرية للمصطلح) بأن المشرع ارتكب خطأ "[652].

وبالمقابل نجد C. Broyelle يتبنى رأيا مخالفا لذلك فبحسبه " كل مخالفة لاتفاق دولي هو تصرف غير وجيه من الناحية القانونية؛ هذا هو السبب الذي يجعل أن أي قرار مخالف لاتفاقية دولية يمكن أن يكون عرضة للإلغاء، ومع ذلك، فمن المفهوم سياسيا، في بعض الأحيان، أن أي خرق لالتزام دولي هو ليس بالضرورة على خطأ "[653]. وفقا له فقرار Nicolo، لا يتضمن مراقبة صحة قاعدة، فالقانون المخالف لمقتضيات المعاهدة الدولية يكون غير قابل للتطبيق فقط وليس غير مشروع[654].

ومن جهته يرى مفوض الحكومة Frydman أن مراقبة التطابق مع اتفاقية دولية، هو مراقبة لصحة القانون الذي يأتي بناء على المعاهدة الدولية، بالنظر لمدى مشروعيته ليس فقط تطبيقه[655].

وبالفعل، توقع فقهاء القانون الإداري أنه: "يجب أن تتطور إلى جانب المسؤولية عن خرق اتفاق دولي والتي تقوم بناء على الخطأ، المسؤولية بدون خطأ للدولة المشرعة، فمنذ صدور حكم Nicoloالذي أقر المسؤولية عن الخطأ عندما يتخذ المشرع تدابير تتعارض مع المعاهدات الدولية الملزمة لفرنسا. إنه في منطق أحكام وقرارات Nicoloو GISTI تطورت، حالة مخالفة قانون لاتفاقية دولية يسبب ضررا مباشرا، يرتب مسؤولية الدولة عن الخطأ في التشريع"[656].

لذا فقد قبل الفقه بعد قرار Nicolo أن المسؤولية التشريعية للدولة بناء على الخطأ يمكن أن تعقد في حالة خرق الالتزامات الدولية، ويقولP. Senkovic ، "إن غياب نظام المسؤولية عن الخطأ من

---

[651] CAA Lyon, 28.07.2005, Meyer, Lebon, p.629 ; AJDA 2005, p.2143.
حيث أكد القاضي الإداري ما يلي: "كل فعل مخالف لقاعدة قانونية أعلى ، هو متسم بعدم الشرعية، ويشكل خطأ".

[652] **R. Chapus,** Droit administratif général, op.cit, p. 1380.

[653] **C.BROYELLE,** La responsabilité de l'État du fait des lois , préf. Y. Gaudemet, LGDJ, coll. « Bibliothèque de droit public », 2003, p :201 et s.

[654] **C.BROYELLE,**la responsabilité de l'État du fait des lois, op, cit, p :67,**P. Frydman,**concl. Sur CE, 20 octobre 1989, Nicolo, RFDA 1989, p : 816.

[655] **P. Frydman,** conclusions sur : CE, 20.oct.1989, Nicolo, RFDA 1989 ; p : 816.

[656] **Kodmani Ahmed ,** La responsabilité de l'Etat sans faute du fait des engagements internationaux : devant le juge administratif français, op, cité, p : 305.

قبل المشرع هو قبل كل شيء نتيجة للمكانة المتميزة للقانون في هرمية القواعد"[657]. لكنP. Senkovic يقبل أنه "بعد صدور حكم Nicolo، لم يكن هذا التميز مبررا أكثر من وجهة نظر القانون الوطني ولا من وجهة نظر القانون المشترك"[658]. وعليه يرى L.Dubouis أن الاعتراف بمسؤولية خطأ المشرع "لنتكون فقط إلا واحدة من نتائج الاجتهاد القضائي ل Jaques Vabre و Nicolo"[659].

هذا الاعتراف لا يمكن تصوره فقط، ولكن "بالأخذ بالاجتهاد القضائي Nicolo، الذي يعتبر عاديا بالنظر للقانون الفرنسي "[660]. لذلك يتم أن نسلم بالاقتناع تدريجيا أن "القاضي الإداري يمكنه تكريس انعقاد المسؤولية التشريعية بناء على الخطأ"[661].

وفي نفس المنحى، يرى D.Simon: "إن طبيعة القانون التي لا يمكن إصلاحها هي نتيجة طبيعية من طابعها الذي لا جدال فيه "[662]، ويتابع بالقول أنه: "لا أحد يجرؤ على الادعاء بأن هذا الأخير لم يكن موضع شك من خلال آلية الرقابة على الدستورية، وأكثر من ذلك في الآونة الأخيرة ، الرقابة على احترام الاتفاقية الدولية "[663].

في حين يشير G.Alberton في مقاله أن: "القانون المخالف للقانون الدولي هو تصرف "غير مشروع"، فعدم الشرعية هاته تشكل خطأ، ويترتب على ذلك مرتكبه، أي المشرع، على خطأ"[664].

بعد صدور حكم Nicolo، لم تتردد بعض المحاكم الإدارية في الاعتراف بذلك بأنه يمكن أن يكون القانون على خطأ، فالخطوة الأولى نحو المسؤولية عن خطأ المشرع كان هو قرار محكمة

---

[657]**Kodmani Ahmed ,** La responsabilité de l'Etat sans faute du fait des engagements internationaux : devant le juge administratif français, op, cité, p : 305.

[658]**P.Senkovic,** L'évolution de la responsabilité de l'État sous l'influence du droit communautaire, thèse, Paris I, 1998, 492 p, spéc. p, 255-256, Cité par : **Kodmani Ahmed ,** La responsabilité de l'Etat sans faute du fait des engagements internationaux.

[659]**L.Dubouis,** La responsabilité de l'État législateur pour les dommages causés aux particuliers par la violation du droit communautaire et son incidence sur la responsabilité de la Communauté, RFDA. 1996, p. 583

[660]**R.Chapus,** Droit administratif général, op.cit, p.1381.

[661]**G.Alberton,** Le régime de la responsabilité du fait des lois confrontées au droit communautaire : de la contradiction à la conciliation ? RFDA, 1997, p. 1017.

[662]**D.Simon,** Droit communautaire et responsabilité de la puissance publique, glissements progressifs ou révolution tranquille ? AJDA. 1993, p. 235

[663]**D.Simon,** Droit communautaire et responsabilité de la puissance publique, glissements progressifs ou révolution tranquille ? op, cit, p. 235

[664]**G.Alberton,** le législateur français transgressant le droit international pourra-t-il demeurer encore longtemps irresponsable ? op.cit, p.2157.

الاستئناف الإدارية بباريس عام 1992. كذلك، محكمة الاستئناف الإدارية بباريس اعترفت في قرارها الصادر في 1 يوليو 1992 Dangeville ضمنيا بخطأ كأساس للمسؤولية، على الرغم من أن المصطلح نفسه ليس كما هو مستعمل[665].

وفضلت المحكمة استحضار توصيات مفوض الحكومة، من خلال كون أننا بصدد وضعية غير قانونية، ناتجة عن عدم تعديل القانون الضريبي الفرنسي المتعلق بالضريبة على القيمة المضافة الفرنسية، بعد تدخل دورية التي تتطلب ذلك، في الواقع، اتبعت المحكمة استنتاجات مفوض الحكومة F.Bernault الذي اقترح "الاعتراف بمبدأ مسؤولية الدولة عندما يكون، كما هو الحال في هذه الحالة، أن مقتضى تشريعي من المدونة العامة للضرائب أثناء تطبيقه ، أثناء تضريب الفرد وفي ظل وجود مقتضى واضح في دورية صادرة بموجب اتفاقية دولية أو بروتوكول ". واقترح عدم استخدام عبارة الخطأ في القرار أو عدم القانونية أو المخالفة ولكن ضرورة استخدام مصطلح أكثر حيادية، عدم المشروعية أو وضع غير مشروع قابل للتعويض[666].

اعتبرت المحكمة أن: "الشركة المدعية أسست الطلب على الإبقاء على أن (...) ترتيب مسؤولية الدولة يوجد في الوضعية الناشئة وفي مطالبة الدولة بمؤاخذتها بإصلاح وجبر الضرر الناتج عن هذه الوضعية الغير المشروعة المتمثلة في الخضوع للضريبة على القيمة المضافة"[667].

وأشار D.Simon إلى أن الاعتراف بأن الضرر الناتج عن سلوك غير مشروع من جانب الدولة يرقى إلى القبول بمسؤولية الدولة بناء على خطأ في ممارسة السلطة التشريعية "[668]. ومع ذلك، لم تنجح هذه المحاولة لأن مجلس الدولة في قراره الصادر في 30 أكتوبر 1996 ألغى قرار محكمة الاستئناف لأسباب إجرائية من خلال تجنب النطق بشأن مسألة مسؤولية المشرع[669].

---

665 CAA Paris, 1.07. 1992, Société Dangeville, Lebon, 1992, p.558.

666 **F. Bernault,** conclusions sur CAA Paris, 1.07. 1992, Société Dangeville, Droit Fiscal, 1992, n° 1665.

667 CAA Paris, 1.07. 1992, Société Dangeville, Lebon, 1992, p.558.

668 **Kodmani Ahmed ,** La responsabilité de l'Etat sans faute du fait des engagements internationaux : devant le juge administratif français, op, cité, p : 306.

669 CE, 30, 10.1996, Ministre du Budget c/ SA J. Dangeville, Lebon, p: 399.**G.Goulard,** la responsabilité de l'Etat du fait de la violation d'une directive communautaire : contentieux indemnitaire ou contentieux fiscal ? conclusions sur conseild'Etat, Assemblée, 30 octobre 1996 Ministre du Budget c /SA Jacque Dangeville, op, cit, p :1056 et s.

في وقت لاحق، ذهبت المحكمة الإدارية ب Clermont-Ferrand في مسار المسؤولية التشريعية بناء على الخطأ، وحاول اتخاذ خطوة الاعتراف بخطأ مشرع. وفي القرار المؤرخ في 23 شتنبر 2004، نظر في أن يذكر صراحة ما يلي: على أساس المادة 55 من الدستور التي "عند مخالفة القانوندولي ينسب إلى المشرع الوطني، يجب أن تتحمل الدولة مسؤوليتها بناء على أساس الخطأ الذي ارتكبته السلطة التشريعية بسبب اعتماد القوانين التي لا تتوافق مع أحكام معاهدة أو اتفاقية دولية تم التصديق عليها أو الموافقة عليها كقاعدة قانونية ملزمة "[670]، ومع ذلك، فمسؤولية الدولة في نهاية المطاف تم تطبيقها بناء على تطبيق السلطة التنظيمية لقاعدة مخالفة للقانون المشترك.

وقد رأى G. Alberton أن الصياغة التي تم استخدامها من طرف المحكمة الإدارية بباريس في حكم لها بتاريخ 7 ماي 2004 [671] إنه: "ليس من حق القاضي الإداري أن يرتب مسؤولية الدولة على أساس خطأ السلطة التشريعية بسبب اعتماد القوانين التي لا تتوافق مع أهداف دورية صادرة بناء على التزام دولي مشترك"، لكنه لم يستبعد مسألة الخطأ الذي ارتكبه المشرع.

لذا اعتبر أن: "المحكمة فصلت في الواقع في مسألة وجود خطأ ناتج عن تجاهل المشرع لقاعدة دولية واختصاصاتها المحتملة في مجال المسؤولية. إذا اعترف هذا الأخير بعدم اختصاصه، ليس لأنه لا يجد أن المشرع قد ارتكب خطأ، ولكن لأنه لن يكون متروكا له استنباط النتائج مثل هاته في مجال المسؤولية "[672].

لذا تحولت الغالبية العظمى من الفقه إلى تبني المسؤولية بناء على خطأ عن الأثر الذي يرتبه القانون وذلك من خلال اعتماد المبدأ القائل بأن كل تصرف متسم بعدم مشروعية هو خطأ، وبالتالي فإن القانون الغير المطابق لالتزام دولي سيكون إذا خاطئا. بالإضافة إلى ذلك، اعتبر الفقه أن الحل الذي قدمه قرار Tabacoo (الذي كرس لمسألة الواقعة المنشئة للضرر) هو هروب من إثارة المسؤولية

[670] TA Clermont-Ferrand, 23 sept. 2004, SA Fontanille : AJDA 2005, p : 385.
[671] TA Paris, 7 mai 2004, France nature environnement ; AJDA 2004, p : 1878, note E. Saulnier-Cassia ; RFDA. 2004, concl. P. Meslay, p : 1193.
[672] **G. Alberton,** le législateur français transgressant le droit international pourra-t-il demeurer encore longtemps irresponsable ? op.cit, p.2157.

بناء على خطأ المشرع، ومع ذلك، فإن مجلس الدولة رسخ أخيرا في قرار Gardedieu لعام 2007 أول تطبيق لنظام متكامل للمسؤولية عن القوانين المخالفة الالتزامات الدولية.

الفرع الثاني: الأساس الحديث لنظام المسؤولية عن أثر القوانين المخالفة لالتزامات ضريبية دولية: قرار Gardedieu

كما رأينا، في الغالبية العظمى من الحالات، تم اتخاذ قرار إداري بناء على تطبيق قانون يخالف اتفاقية دولية. ومع ذلك، فإن الحكم Gardedieu قدم للتو الفرصة أمام مجلس الدولة، للقول بشكل واضح بنظام مسؤولية الدولة عن خرق قانون لالتزام دولي، والتخلي عن فكرة القرار الإداري الذي يسمح بنقل المسؤولية للإدارة، والواقع أن مجلس الدولة رسخ بوضوح لأول مرة في حكمهGardedieu، مبدأ مسؤولية الدولة بسبب تجاهل القوانين لالتزام دولي.

الفقرة الأولى: التأسيس القضائي الحديث لنظام المسؤولية الإدارية عن خرق اتفاقية دولية

يشير قرارGardedieuالشهير إلى أن "مسؤولية الدولة بسبب القوانين من المرجح أن تشارك، من ناحية، على أساس مساواة المواطنين أمام الأعباء العامة، لتأمين تعويض عن الأضرار الناجمة عن اعتماد قانون شريطة ألا يتضمن هذا القانون استبعاد التعويض وأن الضرر المطلوب التعويض عنه، له طابع خطير وجسيم وخصوصي، لذلك لا يمكن اعتباره عبئا يقع على الفرد بل يجب أن تتحمله الجماعة، من ناحية أخرى، بسبب التزاماتها لضمان الامتثال للاتفاقيات الدولية من قبل السلطات العامة، لإصلاح مجموع الأضرار الناتجة عن تدخل قانون تم من خلاله خرقا لالتزامات الدولية "[673].

[673]**Kodmani Ahmed ,** La responsabilité de l'Etat sans faute du fait des engagements internationaux : devant le juge administratif français, op, cité, p : 309.

الفقرة الثانية: السجالات الفقهية حول الأساس الجديد لمسؤولية الدولة عن خرق اتفاقية ضريبية

عند قراءة هذا الحكم، يمكن ملاحظة أنه، على عكس ما هو موجود في إطار الاجتهاد القضائي ل La Fleurette، يحق لمقدم الطلب الحصول على تعويض كامل عن الضرر الناجم عن القانون المخالف لاتفاقية دولية.

ومع ذلك، فإن الصياغة التي اعتمدها مجلس الدولة بغرفه مجتمعة، لا تسمح بإجراء يميز بوضوح مجال المسؤولية التي ترغب في الاحتفاظ به. في الواقع، كانت صياغة الحكم غامضة، ولم يحدد القاضي الإداري أساس نظام المسؤولية الجديد.

وفقا ل M.Canedo-Paris فالصياغة الغير الدقيقة للقرار واستنتاجات مفوض الحكومة[674] يمكن أن تؤدي إلى قراءتين مختلفتين لهذا الاعتبار، بحسب القراءة التي تم الأخذ بها من خلال ما رسخه حكم Gardedieu، إلى جانب نظام المسؤولية بدون خطأ بسبب القوانين الناتجة عن القرار التأسيسي Fleurette، إما أن يكون نظام مسؤولية عن القوانين على أساس الخطأ، أو أن يكون نظام مسؤولية بموجب القوانين على أساس جديد، غير قابل للتصنيف، وعام"[675].

تم القيام بالعديد من المحاولات الفقهية لتفسير أساس هذا النظام الجديد للمسؤولية التشريعية، وهكذا وفقا لبعض الفقه، فمجلس الدولة كرس ضمنيا في قرارGardedieu مسؤولية خطأ مشرع. وقد كتب M-C.Rouault: "إن حكم Gardedieu يضع مبدأ لمسؤولية بناء على الخطأ

---

[674]في الواقع، رفض مفوض الحكومة، L.Derepas في مستنتجاته تحت المسؤولية عن الخطأ واقترح نظام المسؤولية فريدة وعام مبينا أن: "نقترح عليك أن تختار حلا ثالثا وهو تأكيد مبدأ مسؤولية الدولة عن القوانين الغير المطابقة للاتفاقية ذات الطبيعة الموضوعية، والتي يمكن أن تنعقد عندما يتم الجمع بين ثلاثة عناصر: مخالفة مقتضى دولي عن طريق مقتضى تشريعية وجود ضرر وعلاقة سببية مباشرة بين الاثنين "، ويضيف أن: "هذا النظام لن يكون نظام مسؤولية بناء على خطأ، ولا نظام مسؤولية على أساس خرق المساواة أمام الأعباء العامة، سيكون قائماً على سبب قانوني مختلف عن هذين النظامين".

Conclusion du Commissaire du gouvernement, **L.Derepas** sur l'arrêt du Conseil d'État 8 février 2007, Gardedieu, RFDA, 2007, p. 361, spéc, p.367.

[675]**M. Canedo-Paris,** étude à propos de l'arrêt de CE, ass., 8 février 2007, Gardedieu, le juge administratif, le droit international et la responsabilité : un trio infernal ? RFDA, 2007, p. 789, spéci, p. 800.

المشرع الذي ينضاف إلى الأساس السابق. فمسؤولية الدولة التشريعية لم تعد مسؤولية خالصة ومحصورة على أساس خرق مبدأ المساواة أمام المناصب العامة. يمكن أن تثار بسبب التزامات الدولة "لضمان وتأمين احترام الاتفاقيات من قبل السلطات العامة، ولإصلاح جميع الأضرار التي تنتج عن تدخل قانون يخرق للالتزامات الدولية "[676].

وتطرق J-P. Marguénaud إلى أنه: "إلى جانب المسؤولية التشريعية للدولة المترتبة عن أثر القوانين التي تقوم على أساس مبدأ المساواة بين المواطنين أمام الأعباء العامة، التي جاءت واضحة بحكم شركة لمنتجات الألبان La Fleurette في 14 يناير 1938، يوجد هناك الآن أساس ثاني يقوم على الخطأ المتمثل في تجاهل الالتزامات الدولية خاصة تلك التي تمت المصادقة عليها نهائيا"[677].

وبحسب S. Hennette-Vauchez، فإن التطبيقات الأولى لهذا النظام الجديد للمسؤولية أن يبدو أنه يعكس الميل الطبيعي لقضاة الموضوع إلى تبني نظام مشابه للمسؤولية الخطئية، في قضية Bouamine، حيث اعتبرت المحكمة الإدارية بـBordeaux أن التدابير التي اتخذها المشرع لمعرفة المخاطر المرتبطة باستهلاك التبغ كانت على حد سواء كافية ومتسقة زمنيًا مع دخول الاتفاقية حيز التنفيذ، وأن هذا التأخير لا يمكن اعتباره خطأ وأنه نتيجة لذلك، فإن السيد M.Bouamine لم يؤسس طلبه في التعويض على إخلال الدولة الفرنسية بالالتزامات الدولية [678].

ومن نفس المنطلق، رأى السيد M.Canedo-Paris أن حجج المحكمة الإدارية بـBordeaux تشير إلى أن حكم Gardedieu كرس لمسؤولية خطأ الدولة عن القوانين المخالفة لالتزامات دولية"[679].

من ناحية أخرى، يتحدث بعض الفقه عن نظام جديد للمسؤولية متميز عن كل من نظام المسؤولية بناء على الخطأ والمسؤولية بدون خطأ، ويعتقد F.Chaltiel أن " نوعا جديدًا من المسؤولية

[676]**M-C. Rouault,** note sous CE, ass, 8 février 2007, Gardedieu, responsabilité de la puissance publique, JCP. 2007, II. 10045.
[677]**J-P. Marguénaud,** note Sous CE, ass., 8 février 2007, Gardedieu, la responsabilité de l'État du fait des lois contraires à la Convention EDH, , RTD Civ. 2007 p. 297.
[678]**Kodmani Ahmed ,** La responsabilité de l'Etat sans faute du fait des engagements internationaux : devant le juge administratif français, op, cité, p : 311.
[679]**M. Canedo-Paris,** responsabilité pour faute ou responsabilité sans faute : est-ce là vraiment la question ? AJDA 2009, p.1457.

بدون خطأ تم وضعها من خلال قرار 8 فبراير 2007، وعموما فالقاضي لا يؤسس هذه المسؤولية على شرط الخطأ، ولا بدون خطأ أي بناء على نظام المسؤولية الذي يقوم على أساس خرق مبدأ المساواة أمام الأعباء العامة "[680].

ورأى Pouyaud أن "مجلس الدولة رسخ إلى جانب المسؤولية بدون خطأ قائمة على أساس خرق مبدأ المساواة أمام أعباء العامة، نظاما فريدا لمسؤولية الدولة عن القوانين التي تخالف أو تتجاهل الالتزامات الدولية، حيث تنحصر في وجود الضرر والعلاقة السببية المباشرة بين هذا الأخير وخرق القانون للالتزام الدولي "[681].

يتساءلF. Lenica و L.Boucher في عمودهما عما إذا كان نظام المسؤولية التي وضعها حكم Gardedieu "يشكل نظاما فريدا من نوعه تماما كما سماه LucDerepas في مستنتاجاته، فالجواب المقدم ليس مؤكدا تمامًا، ولكن يبدو لنا أنه من الممكن أن نؤكد أن الأمر ليس كذلك، فالسبب الرئيسي لقرار Gardedieu، الذي يوحي بأن مجلس الدولة يرغب في إضافة فرع ثان إلى نظام المسؤولية التشريعية الذي يبدو لنا أنه يشكل سببًا قانونيًا فقط "[682].

من ناحية أخرى، اعتبرت C. Broyelle أن: "الحكم يشكل نظامًا موضوعيا للمسؤولية الناتجة بشكل مستقل عن أي خطأ يجعل الدولة تلعب دور المؤمن أو الضامن للحقوق والحريات. وتشير إلى أنه: "بالنسبة لمجلس الدولة فبسبب التزاماته تجاه ضمان احترام الاتفاقيات الدولية من قبل السلطات العامة، يجب على الدولة إصلاح جميع الأضرار الناتجة عن تدخل قانون في خرق الالتزامات"[683].

[680]**F. Chaltiel,** D'une pierre, deux coups : primauté et responsabilité renforcées, LPA 28 Février 2007, p :5.
[681]**D,Pouyaud,** note Sous CE, ass., 8.2.2007, Gardedieu, le fondement de la responsabilité du fait des lois en cas de méconnaissance des engagements internationaux, RFDA, 2007, p :526.
[682]**F. Lenica et L . Boucher,** hiérarchie des normes et contentieux de la responsabilité, chron, Sous CE, ass., 8.2.2007, Gardedieu, AJDA 2007, p:585.
[683]**C. Broyelle,** note, sous CE, ass., 8.2.2007, Gardedieu, JCP A 2007, n°2083, cité par : **Kodmani Ahmed ,** La responsabilité de l'Etat sans faute du fait des engagements internationaux : devant le juge administratif français, op, cité, p :311.

ومن نفس المنطلق، رأى F.Tesson في القرار الجديد في قضية Société d'éditions et de protection route[684]، أن القرار يؤكد ضمنيا أن النظام المطبق لا يندرج تحت مسؤولية الخطأ ولا بناء على خرق مبدأ المساواة أمام الأعباء العامة، لكن على نظام فريد جديد"[685].

وتطرقJ. Frank Oum Oum في مقاله في عام 2013 أن أساس مسؤولية الدولة عن القوانين المخالفة لاتفاقية دولية هو الفعل غير المشروع لكنه غير الخاطئ، وقد أشار إلى أن: "امتناع القاضي عن تحديد نظام المسؤولية صراحة في قرار Gardedieu السابق واعتماده كاجتهاد في القرارات القضائية اللاحقة[686]، هو مثال حي على مثل هذه الطريقة لتضمين قاعدة دون التصريح بها وشرحها، وبالتالي ترك المجال للتأويل لاستخراج -المعدن- من القاعدة الخام والمتمثلة في القرار. في هذه الحالة، يبدو أن نظام المسؤولية الناشئة يستند إلى التصرف الغير المشروع والغير الخاطئ "[687].

وعطفا على ما سبق، يمكن القول إن نطاق هذا الاجتهاد القضائي لا ينطبق إلا على الحالات المماثلة للقرار، حيث لم يصدر قرار إداري لتطبيقه بناء على قانون يخالف اتفاقية دولية. في هذه الفرضية، في الواقع، نجد أن القاضي الإداري يواصل الحكم بناء على الواقعة المنشئة للضرر والمتمثلة في عدم المشروعية الخاطئة الذي ارتكبته الإدارة عن طريق اتخاذها لهذا القرار"[688].

---

[684] ينص الحكم على ما يلي: "مع الأخذ بعين الاعتبار، أن مسؤولية الدولة عن أثر القوانين، بالإضافة إلى الفرضيةالمذكورة في النقطة 3، والتي من المرجح أيضا أن يتم انعقادها بسبب التزاماتها المتمثلة في ضمان الامتثال واحترام الاتفاقيات الدولية المصادق عليها من قبل السلطات العمومية، لإصلاح جميع الأضرار الناتجة عن تدخل قانون تم تبنيه وعمل على خرق اتفاقية الدولية، بما في ذلك احترام مبادئ الأمن القانوني والثقة المشروعة المعترف بها من قبل القانون المشترك، والمحددة من قبل قانون الاتحاد الأوروبي".

CE, 23 juillet 2014, Société d'éditions et de protection route n°354365, Juris Data n°2014-016845.

[685]**F. Tesson,** responsabilité du fait d'une loi contraire aux principes reconnus par le droit de l'Union européenne, JCP A, n°35, 1 septembre 2014.

[686] CE 17 décembre 2008, Société La Clinique des Charmilles, n° 307469, Lebon T. p. 744; CE, ass., 22.10. 2010, M meBleitrach, n° 301572, Lebon p. 399, concl. C. Roger-Lacan ; AJDA 2010. 2020 ; ibid. 2207, chron. D. Botteghi et A. Lallet ; D. 2011. 1299, chron. A. Boujeka ; RFDA 2011. 141, concl. C. Roger-Lacan; RDSS 2011. 151, note H. Riha ; RTD eur. 2011. 483, obs. D. Ritleng ; JCP A. 2011. 2189, note M-E. Baudouin ; RDP. 2011. 568, note H. Pauliat ; CE 14.11.2011, Société International Distribution, n° 306007, cité par :**J. Frank Oum Oum,** le fait illicite non fautif, fondement de la responsabilité de l'État du fait des lois inconventionelles, RFDA, 2013, p. 627.

[687]**J. Frank Oum Oum,** le fait illicite non fautif, fondement de la responsabilité de l'État du fait des lois inconventionelles, RFDA, 2013, p. 627.

[688] CE, 11 Aout 2011, société Dinland, BDCE 11/2011, concl Escaut, RJF 11/2011, n°1216 et 2/2012. 63, chron. Raquin. Certaines

نستنتج أنه في غياب تأكيد صريح من مجلس الدولة لترسيخ أساس هذا النظام الجديد للمسؤولية عن القوانين المخالفة للالتزامات الدولية، ينقسم الفقه حول فكرة وجود نظام المسؤولية الخطئية[689]، أو فكرة نظام مسؤولية مستقل وله خصوصيته بعيدا عن شرط الخطأ أو بدونه. يستشف من خلال هذا أنه ما زال الوقت مبكرا، لتحديد الأساس الدقيق لنظام المسؤولية الجديد هذا والمنصوص عليه في حكم Gardedieu، لذلك علينا أن ننتظر تطبيقات أخرى لهذا النظام من طرف مجلس الدولة حتى نتمكن من تحديد الطبيعة القانونية لهذا النظام.

ومن جهتنا نرى أن القاضي الإداري كان يبحث بالأساس على الضرر الذي يتكبده الشخص، وبالتالي نلاحظ أن هذا الأمر يؤكد ما توصلنا إليه في القسم الأول، والذي يجعل من الضرر الأساس الحقيقي للمسؤولية، بالإضافة للعلاقة السببية التي تبين حقيقة هذا الأخير، وتساهم في تقييمه بشكل عادل.

وخلاصة القول، فقد حان الوقت لكي يرفع القاضي الإداري يده على البحث عن الخطأ كشرط أساسي لانعقاد مسؤولية الدولة، ليركز نظره على ما يتكبده الفرد من أضرار تمس حقوقه وحرياته، شريطة أن يكون مصدر هذا الضرر هو الدولة أو مؤسساتها ومصالحها.

وعموما، وكما سبق الذكر، فالتحولات القضائية ما زالت لم تحسم بعد في معيار قضائي محدد ومضبوط، وعلينا أن نميز في هذا الصدد بين الاتفاقيات الدولية المبرمة في ظل وجود قانون معين، أو بعد صدور نص قانوني والاتفاقيات الدولية المبرمة الصادرة قبل دخول قانون معين حيز التنفيذ.

ففي الحالة الأولى: يقتضي المنطق أن المشرع لم يرتكب خطأ، وليس هناك ما يجبره على سرعة تعديل النص أو إلغائه لاعتبارات متعددة، وبالتالي فالإدارة تتحمل مسؤولية خطئها في إصدار قرار

[689]**Kodmani Ahmed ,** La responsabilité de l'Etat sans faute du fait des engagements internationaux : devant le juge administratif français, op, cité, p : 312, Certaines auteures ont estimé que, dernière ce silence sur la faute du législateur, se cachait en réalité une responsabilité pour faute. F. Melleray, les arrêts GIE Axa Courtage et Gardedieu remettent-ils en cause les cadres traditionnels de la responsabilité des personnes publique ? in Terres du droit. Mélangs e en l'honneur d'Yves Jégouzo, Dalloz, 2009, p.497 ; P. Delvolvé, Le droit administratif, Dalloz, coll. « Connaissance du droit», 5 éd, 2010, p.74 ; P-L. Frier, J. Petit, Précis de droit administratif, Monchrestien, 7 éd., 2012, p :525.

مخالف لاتفاقية دولية، باعتبار هذه الأخيرة التزاما دوليا له مكانته التي تسمو على القانون الداخلي بمجرد المصادقة عليها.

أما في الحالة الثانية: فالمفترض أنه بمجرد المصادقة على اتفاقية دولية فالأمر يستوجب أن يعمل المشرع أثناء وضعه لقانون جديد أن ينتبه للعمل على مطابقة المقتضيات القانونية لمضامين الاتفاقية الدولية، وهكذا فكل مخالفة للمعاهدة الدولية هي خرق لمبدأ المشروعية وهي انزلاق للمشرع يكفي للقول بخطئه.

ونلاحظ أنه على الرغم من ا إيجابيات التي أقرها القاضي الإداري في قراراته الأخيرة، إلا أن مسؤولية المشرع في هذه الحالة يجب أن تعرف تخفيفا من حدة الشروط المتعلقة بالضرر، وأن تقوم المسؤولية على أساس أن كل خطأ للمشرع يرتب ضررا مباشرا ومحققا لشخص أو مجموعة من الأشخاص، يجب أن يرتب مسؤولية الدولة بغض النظر عن جسامة الخسائر.

المبحث الثاني: مسؤولية الدولة عن آثار الدفع بعدم دستورية نص قانوني ضريبي

لا شك أن صدور قرار يقضي بعدم دستورية مقتضى تشريعي، يرتب آثارا قد تعصف بحقوق وحريات الأفراد، ويضرب مبدأ الحقوق المكتسبة، ومبدأ الأمن القانوني بشكل عام والأمن الضريبي بشكل أخص، فهل يعتبر إذا القرار الصادر بعدم دستورية قانون تم الطعن فيه لهذه الغاية، إقرارا بخطأ المشرع، وتبعا لذلك مرتبا لمسؤليته؟

إن إدراج هذا الجزء ضمن الأطروحة بهدف الدراسة والتحليل والتأويل، جاء نتيجة التفكير في إمكانية الطعن بعدم دستورية نص أو مقتضى ضريبي وما يمكن أن ينتج عنه من أضرار تمس الشخص الطبيعي أو المعنوي، خاصة وأن هاته الآلية الدستورية جاءت متضمنة في الدستور المغربي، والتي تحيل إلى قانون تنظيمي في هذا الإطار.

وجدير بالذكر أن هذا الأمر ليس بالسهل، بل يجب دراسته بحذر في إطار سيرورة قانونية-قضائية، ممنهجة تهدف إلى إقرار نوع من الحماية للشخص المتضرر وفي حفاظ على استمرارية مفهوم الدولة.

يعد موضوع مسؤولية الدولة عن الدفع بعدم دستورية نص قانوني بشكل عام، ونص ضريبي بشكل خاص، موضوعا فتيا وحديث النشأة -على المستوى القضائي- في إطار نظام مسؤولية الدولة، حيث يعرف هذا الموضوع شحا كبيرا على مستوى التجارب المقارنة وتضاربا كبيرا على مستوى التوجهات القضائية الفقهية.

فالنموذج الفرنسي لم يعرف وضع أساس لهذا النوع من المسؤوليات إلا في نهاية سنة 2019 بموجب ثلاث قرارات صادرة عن مجلس الدولة بناء على قرارات للمجلس الدستوري الفرنسي، أما بالنسبة للنموذج الإسباني وعلى غرار النموذج البلجيكي والإيطالي، فهو لم يستقر بعد على أساس متكامل وواضح لمسؤولية الدولة عن الآثار المترتبة عن خرق قاعدة دستورية.

ويبقى النموذج الألماني رائدا في هذا المجال خاصة في ظل التطور الذي يعرفه عمل القاضي الدستوري، وهكذا فالبحث في هذا الموضوع الدقيق والحديث جعلنا أمام نطرح تساؤلات عديدة في مقدمتها هو إشكالية القبول أولا بهذا النوع من المسؤوليات والتأسيس النظري لها (المطلب الأول)، أضف لذلك أن مسؤولية الدولة عن خرق نص قانوني لمقتضى دستوري، تجعلنا أمام تداخل القضاء الدستوري والقضاء الإداري، فكيف تساهم كل جهة من موقعها في بناء أساس لمسؤولية الدولة عن خرق مقتضى ضريبي للدستور (المطلب الثاني).

المطلب الأول: إشكالية القبول والتأسيس النظري لمسؤولية الدولة عن آثار الدفع بعدم دستورية نص قانون ضريبي

لقد شكل موضوع الدفع بعدم دستورية القوانين نقاشات حديثة في أبحاث الفقه المقارن، ورغم الطابع الفتي لهذا الموضوع إلا أنه عرف، تجاذبات فقهية حارقة بين مؤيد لنزع طابع اللامسؤولية

عن تصرفات المشرع المخالفة للوثيقة الدستورية، وقد جاء هذا الأمر في ظل التطور الحديث للقانون الدستوري والدور الجديد الذي يجب أن يتبوأه القاضي الدستوري، في تأويل وتفسير النص القانوني لفحص مدى مطابقته للمقتضيات الدستورية، وهكذا انطلق هذا الجانب من فكرة أن النشاط التشريعي لا يعدو أن يكون تصرف قانوني يجب أن ينضبط للقواعد الأسمى، وأنه يجب أن نتجاوز فكرة أن الشكل يغلف المعنى ويعطيه نوعا من السيادة، وبذلك أصبح الأمر يستدعي فرض الرقابة على أعمال المشرع دون الاكتراث إلى طبيعة الجهة التي صدر عنها (الفرع الأول)،في حين أن جانب آخر يرى في مسألة الدفع بعدم الدستورية، كآلية قانونية، يتدخل فيها القاضي الدستوري فقط كمشرع سلبي، فإما أن يلغي وإما أن يقر بمطابقة الدستور، وعلى هذا الأساس لا يجوز للقاضي الإداري أن يقر بمدى مشروعية تصرفات المشرع واعتبارها خاطئة أو صحيحة، للقول بانعقاد المسؤولية من عدمه (الفرع الثاني).

الفرع الأول: الدفع بعدم دستورية نص ضريبي: هل يصح اعتبار تصرف المشرع خاطئا؟

إن الحديث عن الدفع بعدم دستورية مقتضى قانوني ضريبي، هو حديث عن الطعن في تصرف قانوني صادر عن المشرع، لكنه مخالف للنص الدستوري باعتباره القاعدة القانونية الأسمى، والتي تفترض أن يكون كل تصرف قانوني موافقا لها احتراما للهرمية الدستورية ولمبدأ سمو القاعدة الدستورية.

إن القرار الصادر عن المحكمة الدستورية والذي يعلن عدم دستورية نص قانوني، جعل الفقه الإداري والدستوري، يتساءل عن إمكانية مساءلة المشرع عن الآثار الناشئة عن هذا النوع من الطعون، باعتبار تصرفه هذا تصرفا غير مشروع.

وهكذا فقد انقسم الفقه إلى اتجاهين: يقول الأول باستحالة مساءلة المشرع لمكانته الاعتبارية في الدولة، ولما يشكله من تقييد لحريته وبالتالي المساس بقدسية عمله (الفقرة الأولى)، لكن جانبا مهما من الفقهاء اعتبر أن إثارة مسؤولية المشرع هي واجبة من منطلق أن خرق المشرع لمقتضى دستوري هو

انتهاك لمبدأ المشروعية وبالتالي فهو مساس بحقوق وحريات الأشخاص، وهذا يشكل إذا خطأ للمشرع يستوجب التعويض متى رتب ضررا بمصالح الأشخاص (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: الإقرار بخطأ المشرع: مساس بمكانة السلطة التشريعية وبقدسية العمل التشريعى

ينطلق هذا الجانب من الفقه من مناقشة فكرة أن إثارة مسؤولية المشرع عن عدم دستورية نص قانوني، هو اعتراف ضمني بعدم مشروعية تصرفه من خلال إلغائه من طرف القاضي الدستوري، وإقرار تعويض من طرف القاضي الإداري يأتي بناء على قرار المحكمة الدستورية.

وقد عمل هذا الجانب من الفقه على مقارنة مكانة كل من المشرع والقاضي، فمساس هذا الأخير بقدسية العمل التشريعي يضع المشرع في مرتبة أدنى من مرتبة القاضي، على مستوى الاختصاص، حيث يسمح الأمر بإحلال إرادة القاضي محل إرادة المشرع، الشيء الذي يفقد المشرع تلك القوة الاجتماعية وتلك الإرادة التي يمتلكها ويستمدها مباشرة من الشعب.

وبتعبير آخر فإن القرارات التي تقضي بمؤاخذة المشرع، تحل إرادة القاضي محل إرادة المشرع المتمرد، وبطبيعة الحال فمن غير المقبول، أن يمتلك القاضي وحتى الدستوري سلطة تجعله يحل محل إرادة البرلمان، وأن يواجه المشرع بإثارة مسؤوليته، وعليه يرى هذا التوجه الفقهي أنه لا يمكن الحديث عن هذا الاحتمال إلا إذا كان الأمر يتعلق بقلب النظام السياسي[690].

وهكذا فجانب مهم من الباحثين يميل إلى تصنيف وتحليل التصرفات الغير الدستورية بطريقة مقيدة، فإذا كانت مسؤولية الدولة على الأعمال التشريعية في فترة معينة غير خاضعة للمسؤولية للمبررات التي دأب على اعتمادها الفقه، والتي أجملها في السيادة وفصل السلطات وضرورة المصلحة العامة.

[690] **Stéphanie JUAN**, la responsabilité de l'Etat du fait de l'action normative en droit administratif, op, cit, p :17.

فالأمر نفسه بالنسبة الآثار المترتبة عن قانون غير دستوري تم الطعن فيه بعدم الدستورية، حيث إن القانون المطبق على التصرفات المتصلة بالدولة كمشرع، منذ زمن بعيد، تخضع للامسؤولية السلطة العامة، لعلة دقيقة وهي استحالة اعتبار تصرف المشرع تصرفا خاطئا.

ويتطرق J.F.Brunet في أطروحته "في مسؤولية الدولة المشرعة"، إلى توجه مجلس الدولة في هذا الإطار أنه:" يبقى التوجه القضائي منطقيا لأنه جمع بين السيادة واللامسؤولية وحتى العصمة L'infaillibilité، ففي الوقت الذي كان فيه الخطأ هو أساس المسؤولية، حيث لا يمكن للقاضي إثارة المسؤولية دون تحديد خطأ، فالمشرع لا يرتكب أخطاء ولا يمكن إدانته بذلك، فالمشرع يبقى معصوما من المسؤولية، ويؤول الإرادة العليا التي يمليها عليه القانون"[691].

وقد فسر الأستاذ J.F.Brunet هذا المبدأ بقوله: "إذا اتخذ البرلمان خطوة في اتجاه المصلحة العامة، فلا يمكن للمحكمة الإدارية أن تكون كقاضي بهذا الشأن، ولا أن تعطي فرصة في هذا الصدد"[692]، فالدولة على هذا الاعتبار لا يمكن أن تسلم وجود أية قوة أخرى فوق إرادتها، ولو كانت قوة القانون، ولا تقبل أن يقف في طريق مطامعها أي حاجز[693] .

وقد تبنى الأستاذ L.Michoud في مرحلة معينة مبدأ السيادة البرلمانية La souveraineté parlementaire، بقوله :" في تنظيمنا الدستوري، لا يمكننا طرح سؤال المسؤولية بناء على الخطأ التشريعي بخصوص تصرفات السلطة التشريعية، حيث يجب الحسم بالقول أن المشرع لا يرتكب أخطاء بالمفهوم القانوني للكلمة لأن حقه على مستوى التنظيم الدستوري والشرعي غير محدود"[694].

[691] **Stéphanie JUAN**, la responsabilité de l'Etat du fait de l'action normative en droit administratif, op, cit, p :17,
[692] **Stéphanie JUAN**, la responsabilité de l'Etat du fait de l'action normative en droit administratif, op, p :17, **J.F.Brunet**, De la responsabilité de l'Etat législateur, Thèse, Paris, 1936, p :113.
[693] **سعد الركراكي**، العلاقات الدولية الميراث والرهان، الطبعة الأولى: مراكش، يناير 1997، ص:15.
[694] **Stéphanie JUAN**, la responsabilité de l'Etat du fait de l'action normative en droit administratif, op, p :17.

وفي هذا الإطار، يؤكد الأستاذ P.Duez أنه:" في ظل نظام دستوري يحتل فيه البرلمان المكانة الأولى، بينما تفتقد السلطة القضائية هذه المكانة، فالقاضي لا يجرؤ على تصحيح القانون عن طريق المبادئ العامة للقانون"[695].

وبالتالي، لابد من القضاء على هذا الخجل، لإمكان إقرار هذا النوع من المسؤولية، ويجيب الفقيه P.Duez عن السبب الذي يجعل القاضي خجولا تجاه القانون، حيث يرجع ذلك إلى فقدان القاضي للقوة الاجتماعية التي يملكها المشرع واضع القانون[696].

وهكذا فالحصانة القضائية إذا كانت في فترة معينة تفرض غياب أية رقابة على التصرفات القانونية للمشرع، لكن سرعان ما عمل القاضي الإداري على تجاوز هذا الأمر، بإقراره لمسؤولية الدولة عن الأعمال التشريعية التي تلحق ضررا بالأشخاص، بناء على مبدأ المساواة أمام الأعباء العامة.

لكن الأمر لا زال يعرف نوعا من المحدودية، على مستوى النظر في مشروعية الوظيفة التشريعية، فقد عمل جانب مهم من الفقه والقضاء المقارن على الإقرار بغياب أية رقابة في إطار منازعات المسؤولية عن خطأ المشرع، وهكذا يعتبر بعض الباحثين أن: " الحق في إصلاح الوضعية الناتجة عن قانون غير دستوري يرجع إلى نظام المسؤولية الموضوعية الذي يستثني من حيث المبدأ كل مؤاخذة للمشرع، إذ لا يمكن لهذا الأخير أن يشكل موضوعا للخطأ"[697].

ويؤكدEduardo Garcia De Enterrid بقوة أن: "القرارات التي تؤاخذ المشرع لأداء تعويض، تهدف إلى المس بسلطة المشرع، وتشكك مباشرة في سؤال فعالية القانون"[698]، وهكذا فمن حيث المبدأ لا يمكن للقاضي أن يفرض مؤاخذات في مواجهة المشرع.

[695]**Stéphanie JUAN**, la responsabilité de l'Etat du fait de l'action normative en droit administratif, op, p :18.
[696]**Stéphanie JUAN**, la responsabilité de l'Etat du fait de l'action normative en droit administratif, op, p :18.
[697]**M.Disant,** la responsabilité de l'Etat du fait de la loi inconstitutionnelle, RFDA, n° :6 Novembre- Décembre 2011, Ed, DALLOZ, p :1186
[698]**E.Garcia de Enterria**, l'incompréhensible compétence de la juridiction administrative pour condamner le législateur, in mouvement du droit public, Mélanges F.Moderne, DALLOZ , 2004.

وهكذا فمن غير الممكن إذا، أن يتابع القاضي الدستوري المشرع بإجباره على الالتزام بتأويل أو تفسير أو حتى إلغاء نص قانوني معين، أو أن يتدخل القاضي الإداري بإقرار خطأ للمشرع وإلزامه بأداء تعويض عن الضرر اللاحق بشخص معين أو مجموعة من الأشخاص، باستثناء الحالة التي يجد فيها القاضي -الدستوري أو الإداري- جدية في المساس بأسس الدولة الديموقراطية[699].

وفي ذات السياق، يكتسي مصطلح الإدانة أو مساءلة المشرع منذ الوهلة الأولى، كتعبير نوعا من الإجحاف ويؤثر معنويا إلى حد ما على سلوكه، حيث يقترب هذا المفهوم من فعل التوبيخ، ويظهر كتصرف قاسي شيئا ما ضد السلوك الخاطئ[700].

إن تصور عدم الدستورية كتصرف غير مشروع في إطار رؤية موضوعية للخطأ، يفتقر أو يخلو من كل تقييم للنتائج أخلاقيا، فكل لوم للمشرع هو تصرف يسيء له، ويشكك في سلوكياته، والأدهى من ذلك فهو يضعف الثقة في ممارساته وبالتالي حرصه على حماية حقوقه وحرياته[701].

وهكذا يخلص هذا التوجه إلى أنه من الصعب في نظامنا للقانون العام الحديث عن خطأ للمشرع، في ضوء المهمة الموكولة له دستوريا كتعبير عن سيادة الأمة وبمراعاة المبادئ المستقلة التي تحكم المسؤولية الإدارية، إذ كيف يمكن للسلطة القضائية فرض رقابة على إهمال السلطة التشريعية وفقا للمعيار التدخلي والغير المؤكد في اختصاصاته؟[702].

وفي القانون الفرنسي ليس هناك وجود لما يسميه بعض الفقه بـ"شبه الجريمة التشريعية"، وحتى إذا افترضنا جدلا قيام ذلك فإن المنهج الذي يتطلب من القاضي الإداري الذي ليس بالطبع قاضيا دستوريا، أن تكون لديه درجة عالية من المهنية لإجراء المقارنة مع الأخذ بعين الاعتبار السياق السياسي والاجتماعي بل والتاريخي أيضا، بالإضافة أيضا إلى المبدأ الدستوري المعني[703].

[699] **M.Disant,** la responsabilité de l'Etat du fait de la loi inconstitutionnelle, op, cit, p :1186
[700] **M.Disant,** la responsabilité de l'Etat du fait de la loi inconstitutionnelle, op, cit, p :1186
[701] **M.Disant,** la responsabilité de l'Etat du fait de la loi inconstitutionnelle, op, cit, p :1194
[702] **M.Disant,** la responsabilité de l'Etat du fait de la loi inconstitutionnelle, op, cit, p :1194
[703] **Th.Ducharme,** la responsabilité de l'Etat du fait des lois déclarées contraires à la constitution, avant-propos Laurent Fabius, préface de Dominique Rousseau, LGDJ Lextenso, 2019 bibliothèque constitutionnelle et de science politique Tome :152, introduction, p :1

يعتمد هذا التقدير على أية حال على تعديل جذري للغاية، وهكذا فالظروف الملموسة التي يواجهها المشرع، ليست متطابقة مع تلك التي للقاضي إضافة إلى مجال العمل السياسي أيضا هو ليس امتيازا للقاضي بل للمشرع[704].

إن هذا التوجه كان يحافظ دائما على ضرورة الفصل بين السلطات، مع إعطائه مكانة خاصة للسلطة التشريعية، وهكذا كان يرى في أن يتدخل القضاء الدستوري أو القضاء الإداري، هو من ناحية أولى تدخل في اختصاص أصيل المشرع، ومن ناحية ثانية هذا التدخل اعتبره البعض أنه تقليل بل واحتقار للمشرع الذي لا يقدم تشريعا ذو جودة، ومن ناحية ثالثة ينعكس هذا الأمر على مكانة السلطة التشريعية بحيث سيجعل هذا الأمر القضاء أعلى مرتبة من المشرع.

لكن والحالة هاته، فهل يستقيم الأمر أن يؤثر هذا النوع من الحماية والقدسية على مبدأ المشروعية؟ وكيف يمكننا أن نكيف هاته المبررات بشكل يهدف إلى ضمان الحقوق والحريات الأساسية وتحقيق العدالة الدستورية؟

الفقرة الثانية: الإقرار بخطأ المشرع: دعامة لحماية المشروعية ومدخل لتحقيق العدالة الدستورية

إن التطورات التي عرفها القضاء الدستوري، أفرزت لنا مبادئ جديدة عمل الفقه الدستوري على إدخالها في مجال البحث القانوني، وقد تمثلت في مبادئ الهوية، المواطنة، الحداثة، وحقوق الإنسان.... هاته الأخيرة جعلت بعض الفقه خاصة الفقه الألماني يصف اجتهادات القاضي الدستوري بالدستور الغير المرئي invisible .

فالدور التأويلي للقاضي الدستوري لمفهوم الهوية مثلا، ينبني على الشعور بالانتماء للدولة وحفظ الكرامة الإنسانية والتي أطلقت عليها المحكمة الدستورية الألمانية مفهوم "الهوية الدستورية الوطنية"[705].

[704] **M.Disant,** la responsabilité de l'Etat du fait de la loi inconstitutionnelle, op, cit, p :1196

إضافة إلى ذلك فالتطورات التي عرفها القانون الدستوري، أصبحت تتحدث عن الجيل الرابع من حقوق الإنسان الذي يقوم على تدويل هذه المنظومة، ومجتمع المعرفة والتكنولوجيا، وملتمسات التشريع، والمضمون الجديد للحقوق والحريات.

وعطفا على ذلك، فالدساتير الحديثة ولمتقدمة بدأت ترسخ لما يسمى بالدستورانية الاجتماعية والدستورانية التشاركية، والتي تجعل من المواطن والمجتمع المدني شريكا في صناعة وبلورة القرار السياسي للدولة.

في فترة كان يعتبر فيها المشرع منزه ولا يمكن أن يسيء للأفراد، وبالتالي فتصرفاته غير قابلة للمساءلة، وآنذاك لم نكن نتحدث عن آليات حقيقية للمسؤولية حيث يتعلق الأمر بنظام لضمانات مكفولة لإرادة المشرع والذي يتمتع بنظام تأميني متكامل.

أضحى الحديث اليوم عن مسؤولية الدولة عن خرقها لمقتضيات دستورية، كأس من أسس الديموقراطية التشاركية، وكآلية لحماية حقوق وحريات الأشخاص.

لكن هل هناك خصوصية في تمييز الخطأ المتمثل في خرق الدستور؟ يجيب بعض الباحثين بالقول أنه: "سيكون من الخطأ التفكير في أن الاعتبارات التشريعية والشكوك التي تولدها سيمكن توقع نتائجها وبالتالي إزالتها بسهولة"[706].

هذه المسؤولية تبدو موضوعية إذا احتفظنا بالمنطق القائل بأن عدم الدستورية ليس إلا تصرفا خاطئا للمشرع، فمسؤولية السلطة العامة إذا مبررة بوجود خرق للدستور، لهذا يستوجب الأمر وضع نظام أصيل وحقيقي للمسؤولية[707].

[705] **محمد أشركي**، مداخلة مرئية مقدمة بأكاديمية المملكة المغربية.

[706] **M.Disant,** La responsabilité de l'Etat du fait de la loi inconstitutionnelle, op, cit, p :1196

[707] **M.Disant,** La responsabilité de l'Etat du fait de la loi inconstitutionnelle, op, cit, p :1187 - 1188

وهكذا يأخذ هذا الأفق النظري في الاعتبار أن قرار المحكمة يمكنه النطق بالتعويض بموجب القانون دون التأثير على صحته، ما دام أن القرار القاضي بعدم الدستورية ليس إلا قرارا كاشفا لوضعية معينة، كما أخذ بذلك الفقه الدستوري الفرنسي[708].

وهكذا يرى جانب من الفقه أن المرتفق له إمكانية للطعن للتعرض على دستورية القانون، وهو بشكل استضماري موافق على القانون طالما أنه لم يعترض عليه، وتبعا لذلك، فالقاضي لا يقيم عمل المشرع بقدر ما ينظر إلى الضرر الذي رتبه هذا الأخير، حيث يقلص ويوسع من الحق في التعويض بحسب تقييمه للضرر المترتب[709].

وتجدر الإشارة إلى أن هاته الآلية قد تأتي بشكل تلقائي من طرف المشرع نفسه، حيث يفرض القانون أحيانا هذا التعويض كإجراء إلزامي، فجبر الضرر إذا يكون كاملا.

وجدير بالذكر أن القانون الفرنسي لا يعرف نظاما واسعا للمسؤولية عن فعل القوانين المرتبطة بخرق الدستور، وفي النموذج الإيطالي أيضا ليس هناك نظام مضبوط لمسؤولية الدولة في الحالة التي نكون فيها بصدد خرق قاعدة دستورية.

وفي ذات السياق فقد عمل الفقه والقضاء الألمانيين بنظرية « législative unrecht » والتي تترجم بصعوبة ك « défault législative » أو « mauvaise législaive » أو « injustice législative »، حيث يسمح في هذه الحالة باعتبار التعويض أنه: "لا يمس أبدا بالمشرع لكنه محدود في إصلاح الضرر المترتب جراء هذا القانون الخاطئ"[710].

إن المسؤولية عن الآثار التي ترتبها القوانين تظهر كنتيجة عن مخالفة قاعدة أساسية، ويقودنا هذا الإشكال إلى القبول بأن السلطات العمومية هي من حيث المبدأ مسؤولة على الآثار السلبية للقانون الغير الدستوري، وأنه لم يعد هناك سبب لإعفاء الدولة المشرعة من مسؤوليتها حينما يتعلق

[708]**S.Austry,** QPC fiscale et effets de la décision dans le temps, NCCC, n° :33, 2011 ? p :69 ; **Th.Ducharme,** la responsabilité de l'Etat du fait des lois déclarées contraires à la constitution, op, cit, p :5

[709]**G.Alberton,** Le législateur peut-il rester irresponsable ? un loi inconventionnelle ou inconstitutionnellene peut être fautive, AJDA, éd DALLOZ , 2014, p :2350.

[710]**M.Disant,** La responsabilité de l'Etat du fait de la loi inconstitutionnelle, op, cit, p :1187

الأمر بعدم الدستورية. وعموما يولد الجهل بمقتضيات الدستور إذا ضرورة الالتزام بإصلاح الضرر الناتج عن التصرف المخالف للقانون[711].

وباتباع هذا المنطق فالضرر الناتج عن قانون بسبب عدم مشروعيته بالنظر للدستور، يشكل تصرفا خاطئا، يرتب مسؤولية ناتجة عن خرق التزام.

إن تصور عدم الدستورية كخطأ إذا هو شرط وسبب يحافظ على سلامة الفعل الدستوري ويساهم في تخليق العمل التشريعي، أضف لذلك أنه يسمح بحل العديد من التجاوزات التي كانت في وقت معين يسمح للمشرع القيام بها، وفي النهاية يتناسب بشكل جدي مع نظرية المسؤولية الخطئية والتي أسسها الفقه ورسخها القضاء الإداري في العديد من قراراته.

فبحسب Planiol نجده يعتمد في مقاربته لتصرفات المشرع بالقول: "فخطأ المشرع يمكن أن ينعقد في حالة الإخلال بالتزام موجود من قبل، (.....) إن إشكالية مسؤولية الدولة تتداخل مع مفهوم "التزامات الدولة"، تتجاوز حدود هذه الدراسة، فطبيعة الالتزامات الملقاة على عاتق الدولة ترجع للنظام القانوني الذي في إطاره يتم تنزيل هذا الالتزام وتأويله، هذا الأمر الذي يضمنه الدستور الذي يفرض هذا الالتزام"[712].

وهذا يتعلق أيضا بنص القاعدة المتضمنة لمقتضيات دستورية، والتي يمكنها أن تكون إما ترخيصية أو آمرة بحسب مجال الفعل أو التصرف الذي يبقى للمشرع، والذي يعطي لمفهوم تطبيق الدستور معنى متغيرا[713]، لكنه يعطي بالتأكيد التزاما للمشرع ليتصرف طبقا للدستور، ويهدف هذا الأمر- بحسب تطورات القانون الدستوري - إلى التصرف في الحدود التي يرسمها الدستور وأن يتم وضع المقتضيات وتفعيلها وفقا للقواعد الدستورية وبهدف حماية الحقوق والحريات الدستورية المضمونة.

[711] **M.Disant,** La responsabilité de l'Etat du fait de la loi inconstitutionnelle, op, cit, p :1187
[712] **M.Disant,** La responsabilité de l'Etat du fait de la loi inconstitutionnelle, op, cit, p :1187
[713] **M.Disant,** La responsabilité de l'Etat du fait de la loi inconstitutionnelle, op, cit, p :1187

وذلك يبين أن القانون، كتصرف قانوني للمشرع، يجد أساسه دائما في الالتزام بمبدأ الدستورية، فالجهل به إذا ليس إلا شكلا من أشكال الانحراف الغير المشروع، ولا يمكن أن يكون إلا تصرفا خطئيا.

ويرى Didier Ribes أنه: " يشكل اعتماد قانون يجهل بالالتزامات المؤطر بالقانون الأساسي - الدستور- قاعدة قانونية خاطئة"[714].

ويتطرق M.Hauriou لهذا الأمر أيضا بقوله: "يجب أن يعتبر القانون الغير الدستوري كخطأ قانوني كغيره من التصرفات الخاطئة، وهو كفيل بإثارة مسؤولية الدولة المشرعة"[715]، وبذلك فالقبول بأن القانون المخالف للحقوق الدستورية الأساسية، في هذه الحالة على الرغم من أنه يشكل خطأ، لا يجب أن يخلق اليوم جدلا كبيرا[716].

ومن جهتنا نرى أنه إذا كانت الدولة تصنع لنفسها قوانين، فهي أول من يجب أن يمتثل لها وأن يحرص على احترامها قبل المواطن، لأن سمو الدولة فوق القانون سيخلق دولة مستبدة وديكتاتورية، أما أن تخضع الدولة للقانون فهذا أمر سيساهم في بناء الثقة والأمن بين المواطن والدولة وسيساهم هذا في بناء دولة القانون، وبناء عليه فالسيادة إذا لا تتنافى مع هذه المبدأ القاضي بمساءلة الدولة وبتدخل القاضي لإقرار تعويض للمتضرر.

الفرع الثاني: القاضي الإداري، القاضي الدستوري: انفصالية الاختصاص وتكامل في بناء المسؤولية

مما لا شك فيه أن وضع نظام لمسؤولية الدولة عن الآثار المترتبة عن الدفع بعدم دستورية نص ضريبي، يعرف ميزة خاصة بالمقارنة مع باقي الحالات التي تم التطرق لها سابقا، حيث نجد تدخلا

[714] **D.Ribes,** existe-t-il un droit à la norme ? Contrôle de constitutionnalité et omission législative, RBDC 1999. 237, spéc, p :242.
[715] **M. Hauriou**, précis de droit administratif et de droit public, Paris, Sirey, 12 édition, 1933, p :508
[716] **M. Olivier Gohin**, la responsabilité de l'Etat en tant que législateur, Revue internationale de droit comparé, op, cit, p :598.

مزدوجا لنوعين من الاختصاص القضائي، هما منفصلين فيما بينهما لكن انفصالهما هذا هو الذي يساهم في التكامل على مستوى بناء هذه النظرية الفتية، في إطار النظرية العامة لمسؤولية الدولة عن التصرفات الضارة بالأشخاص.

فمن جهة أولى لا يمكننا الحديث عن إثارة مسؤولية لدولة عن خرق المشرع لمقتضى دستوري إلا بعد صدور قرار عن المحكمة الدستورية والذي يعلن عدم دستورية مقتضى ضريبي، أو الإقرار بدستوريته، وهكذا نجد أن القاضي الدستوري هو قاضي للمشروعية في هاته الحالة حيث يعمل على تقدير تصرفات المشرع من حيث كونها تصرفات قانونية مشروعة أو من حيث اعتبارها تصرفات تتسم بنوع من الانحراف في استعمال السلطة.

لكن يصح التساؤل عن حدود التي بموجبها يتدخل القاضي الدستوري في تقييم عمل المشرع، لنبين مدى تأثير ذلك على إمكانية مساءلته عن الأضرار التي ألحقها بالأشخاص وذلك أمام القاضي الإداري (الفقرة الأولى).

وهكذا نلاحظ أن النتيجة التي تؤسس لها المحكمة الدستورية هي التي تمكن من تدخل القاضي الإداري باعتبار اختصاصه هذا اختصاصا أصيلا له، حيث يتدخل كقاضي للمسؤولية، يؤسس لها ولشروط انعقادها من جهة أولى، ويقدر حجم الضرر اللاحق باعتماد قواعد وضوابط من جهة ثانية، ويقر بتعويض عادل للشخص أو الأشخاص المتضررين من جهة ثالثة (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: انفصالية تدخل القاضى الدستورى فى دعوى المسؤولية عن عدم دستورية القوانين

لا شك أن للقاضي الدستوري تدخل كبير وغير مباشر في مجال مسؤولية الدولة عن أثر الطعن بعدم دستورية نص ضريبي باعتباره يؤسس للواقعة المنشئة لفعل المساءلة أو بتعبير القاضي الإداري لشرط انعقاد المسؤولية، وعليه فالقاضي الدستوري يتخذ قراره باستقلالية تامة عن الدعوى الإداري (أولا) وفي إطار احترام مجال اختصاصه (ثانيا).

أولا: استقلالية اتخاذ القرار ومحدوديته

يفرض تأكيد مبدأ المسؤولية عن أثر القوانين غير الدستورية، تدقيق الاختصاص الذي يسمح للقاضي الدستوري بتقدير شرعية نص قانوني معين وحدود هذا الاختصاص، ويمكن القاضي الإداري بعد ذلك من تأطير أثر إصدار قرار المحكمة الدستورية، الرامي للنظر في عدم دستورية مقتضى ضريبي.

وهكذا يمكن القول أنه في حالة المسؤولية عن خرق الدستور، فالمسؤولية توجد في الفرضية المشروطة بالتبرير القبلي لعدم مطابقة القانون، وأن هذه الآلية تجد حدودها الطبيعية في عدم اختصاص القاضي الإداري لتحديد الواقعة المنشئة للخسارة (الضرر)، فالقضاء الدستوري وحده يمكنه أن يمارس هذه السلطة لأنه وحده الذي يعترف به في النظام القانوني كقاضي للقانون[717].

ومما لا شك فيه أنه بمجرد أن يتعلق الأمر بوجود إخلال المشرع بالوظيفة الإيجابية المتمثلة في التنزيل السليم لممارسة الأشخاص لحقوقهم وحرياتهم التي أسس لها الدستور، يسمح المشرع الدستوري بموجب الفصل 133 من الدستور المغربي ل 2011، وما يتضمنه مشروع القانون التنظيمي المتعلق بالدفع بعدم دستورية القوانين، كما حسمت فيه المحكمة الدستورية، إضافة إلى الدساتير المقارنة منها الدستور الفرنسي، الاسباني الإيطالي ...، للقاضي الدستوري أولا بقبول النظر في مدى دستورية مقتضى قانوني معين يرمي إلى المساس بالالتزامات الدستورية[718].

إذ يعمل بذلك على التأسيس لإجراء جديد يتمثل في ترتيب التزام جديد على عاتق المشرع والذي يكفله الدستور أيضا، حيث يتجلى في مبدأ ربط المسؤولية بالمحاسبة.

وعموما تبقى المحكمة الدستورية بالمغرب والمجلس الدستوري الفرنسي، محصورا في فحص مدى دستورية القانون، ولا يملك أي اختصاص في مجال إصلاح الأضرار الناتجة عن عدم الدستورية

---

[717] **M.Disant,** La responsabilité de l'Etat du fait de la loi inconstitutionnelle, op, cit, p :1186

[718] لمزيد من التوسع انظر:

يوسف امهيمر، خصوصية الدفع بعدم دستورية نص ضريبي، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، نونبر-دجنبر 2018

هذه، وبناء عليه، فإذا كان بإمكان القاضي الدستوري النظر في مدى دستورية القانون (في إطار مجال اختصاصه)، فلا يمكنه بالمقابل، العمل على إدانة المشرع أو إجباره أو الحلول محله[719].

وبذلك يتضح عدم اختصاص القاضي الدستوري في مجال التعويض حيث لا يمكن أن يتدخل بعين الاعتبار في إقرار المسؤولية الناتجة عن إعلان عدم الدستورية، لأن نظام المسؤولية الذي نتطرق إليه ليس هو نظام مسؤولية البرلمان، بل هو نظام للمسؤولية الإدارية[720].

هذا التأطير القانوني القضائي لهذا النوع من الدعاوى يبين نوعا من التوزيع المنفصل بين الدستورية والمسؤولية، الشيء الذي جعل بعض الباحثين ينظر إلى هذه المسطرة بأنها متسمة بنوع من التعقيد، إلى حد القول باستحالة تحققها عمليا.

لكن غالبية الفقه يصرح بالقول أنه: "فيما يتعلق بفرضية الإعلان عن عدم الدستورية، لاحظ المجلس الدستوري أن المفهوم الموضوعي للخطأ لا يجب أن يكون مفصولا عن تأكيده من طرفه صاحب الاختصاص الأصيل الذي هو مجلس الدولة الذي له الحق في تصنيف عدم المشروعية هاته في إطار الخطأ أو خارج نطاق الخطأ"[721].

وبالتالي فتقنية الانفصالية المتمثلة في توزيع الاختصاص على الرغم من النظر إليها كمعيق لإثارة المسؤولية عن فعل القوانين الغير الدستورية، من حيث ارتكازها على تسلسل صارم يتمثل في فحص مشروعية التصرف القانوني للمشرع وإثارة مسؤوليته بعد ذلك، فهي تجسد نوعا من التكامل والالتقائية وتضافر الجهود في حماية حقوق وحريات الأفراد.

حيث يتجلى هذا الأمر من خلال التحليل الوظيفي لتدخل كل من القاضي الدستوري والقاضي الإداري، والذي يتمثل في كون أن أية إدانة للمشرع، تأتي في إطار عقوبة ناتجة عن عدم الالتزام

---

[719] تبقى مسألة حلول القاضي محل المشرع كمبدأ أساسي لكنها إشكالية عميقة عمل الفقه على التطرق إليها، وعرفت تضاربا على مستوى القبول بهذا المبدأ من عدمه، وسنتطرق لهذا الأمر لاحقا

[720] **G.Alberton,** Le législateur peut-il rester irresponsable ? un loi inconventionnelle ou inconstitutionnellene peut être fautive,op, cit, p : 2351

[721] **Th.Ducharme,** la responsabilité de l'Etat du fait des lois déclarées contraires à la constitution, op, cit, p :5

باحترام مسطرة قانونية التي تتأسس على الامتثال للقاعدة الأسمى والتي يمكن وصفها بالقاعدة القانونية الأصلية، إذ يشكل كل خرق لها عدم مشروعية دستورية.

وجدير بالذكر أن نميز في هذا الإطار نوعين من الرقابة:

رقابة القواعد التشريعية بالنظر لاتفاقية دولية لها أثر مباشر (المطلب الثاني من المبحث الأول من الفصل نفسه)، والتي في إطارها يمكن للقاضي الإداري الحق في أن ينظر إلى تطابقهما، وتبعا لذلك الإقرار بجبر الضرر في حالة خرق دون أن يتم الاستعانة بأي جهة قضائية أخرى.

الرقابة المطابقة بالنظر للدستور والتي ترجع إلى العمل الموكول إلى الرقابة الدستورية على القوانين، والتي ترجع للمحكمة الدستورية، وفي هذه الحالة الأخيرة، فمن المستحيل بالنسبة للقاضي الإداري بالنظر نفسه في الواقعة المنشئة للمسؤولية في حالة جهل قانون معين بالوثيقة الدستورية.

ثانيا: اختصاص القاضي الدستوري في مجال الدفع بعدم دستورية مقتضى قانوني

يجب أن نجزم أولا أن دراسة هذا الجزء ستعتمد بالأساس على الدراسات والتجارب المقارنة، لعلة واضحة والتي تتمثل في غياب قانون تنظيمي للدفع بعدم دستورية القوانين[722]، الشيء الذي سينعكس على المنتوج لقضائي للمحكمة الدستورية، حيث سبق أن اتخذت المحكمة الدستورية كعلة في اتخاذها لقرار ناشئ عن الطعن بعدم دستورية نص قانوني جنائي، عدم وجود قانون ينظم هذه الآلية على الرغم من وجود مقتضى دستوري يضمن هذا الحق.

وعليه سنعمل على ملامسة أبرز توجهات القضاء الدستوري المقارن في ميدان الدفع بعدم دستورية القوانين، أملا في ترسيخ هذه الضمانة على مستوى المحكمة الدستورية بالمغرب.

[722] لحدود كتابة هذه الأسطر نجد الفصل 133 من الدستور كأساس قانوني، بالإضافة مشروع القانون التنظيمي المتعلق بالدفع بعدم دستورية القوانين كما عدلته المحكمة الدستورية

وتقوم الدراسة على ضرورة تتبع منهجية القاضي الدستوري في بته في الطعن المثار بسبب خرق قانون معين لمقتضى دستوري، فهل يكتفي القاضي بإعلان عدم الدستورية من عدمه، أم أنه يتدخل في مسلسل تأويلي دقيق يروم من خلاله حماية مركز المشرع من جهة، وتحقيق العدالة الدستورية من جهة أخرى.

ألف: القرارات الدستورية الوسطية:

هي تلك الأحكام التي يرتئي من خلالها القاضي الدستوري اتخاذ موقف وسط، حيث لا يحكم بعدم دستورية نص قانوني وفي نفس الوقت لا يقر بدستوريته وقد ذهب جانب مهم من الفقه إلى اعتبار أن هذا الأمر يكون بعلة الحفاظ على استقرار وضعيات قانونية أكثر حساسية وضمانا لمبدأ الأمن القانوني.

ويثني هذا الجانب من الفقه على هاته الإستراتيجية باعتبارها آلية تعمل على إغناء النصوص القانونية وتعزيز حركيتها، حيث يتجاوز القضاء الدستوري دوره المحدود في الإلغاء من عدمه، حيث يعمل على خلق تدرج في إقرار عدم الدستورية بحيث يستطيع القضاء من خلال تلك الأحكام إلزام المشرع بإعادة فحص القانون وتنقيحه بما يتفق مع المقتضيات الدستورية دون الحاجة للحكم بعدم دستوريته[723].

وتتخذ هذه الأحكام صورا ثلاث:

أ- قرارات المطابقة بشرط التفسير:

حيث يحكم القاضي الدستوري بدستورية النص القانوني لكن بشرط امتثال المشرع للتفسير الذي ارتأته المحكمة وكل تفسير يخالف ذلك يجعل النص القانوني مخالفا لأحكام الدستور.

[723] **عبد الحق بلفقيه**، دعوى الدفع بعدم دستورية نص تشريعي ما بين رؤية المشرع المغربي وتدخل القاضي الدستوري دراسة مقارنة، الطبعة الثانية 2019، مطبعة سبارطيل، طنجة، ص:45.

ويلاحظ Ariane Vidal-Naquet أنه: " في الواقع عندما يعلن المجلس الدستوري أثناء ممارسته لسلطته في إلغاء النص أو تعديله، لا يستطيع المشرع حرمان الأشخاص من الضمانات المشروعة للمتطلبات الدستورية، فهو يوجد في حالة قصور لسلطته التشريعية، أي أن القاضي الدستوري في هذه الحالة يتدخل ليكمل الفراغ التشريعي"[724].

وقد اعتمد المجلس الدستوري الفرنسي على غرار النظام الإيطالي والألماني هذا المبدأ، حيث تجد هذه الآلية التأويلية سندها وأساسها، في سلطة القاضي في التفسير التي تعد وسيلة لممارسة الرقابة، من خلال توضيحه للعلاقة بين القاعدة الدنيا محل الرقابة وهي "القانون" والقاعدة العليا التي يتم الامتثال إليها في ممارسة تلك الرقابة، وهي الدستور أو المقتضيات الدستورية في مجملها، حتى تأتي التشريعات الخاضعة للرقابة متفقة معها ومتسقة مع أحكامها[725].

وهكذا يقوم المجلس الدستوري الفرنسي بتبني ازدواجية على مستوى التفسير، يرتبط الأول بتحليل النص الدستوري من ناحية، والثاني باعتبار تفسير القانون محل الرقابة توافقا مع مقتضيات الدستور.

ويخلص أنصار هذا الرأي للقول بإيجابية هذه الآلية من حيث كونها قناة للحوار بين القضاء الدستوري والسلطة والمشرع، وتتيح للقاضي أيضا تنقيح النص القانوني دون الإقرار بعدم دستوريته، وذلك من خلال تقييد المشرع بالتفسير الذي تراه المحكمة الدستورية متوافقا وأحكام الدستور.

في حين يرى جانب معارض من الفقه، أن إدانة المشرع بتقييده هي جزء من الاجتهاد القضائي للمجلس الدستوري وهو بمثابة مساس بمنزلة المشرع، لأنه بغض النظر على أن المشرع الفرنسي يوجد

[724] **A.Vidal-Naquet,** les garanties légales des exigences constitutionnelles dans la jurisprudence du Conseil constitutionnelle, thèse d'obtention de Doctorat, Panthéon-Assas, 2007, p :143
[725] **M.Disant,** La responsabilité de l'Etat du fait de la loi inconstitutionnelle, op, cit, p :1193

في موقع يوجب عليه التصحيح العاجل لنص قانوني لعدم دستوريته، فلا يمكن لأي أمر قضائي أن يجبر البرلمان أو أن يعطي أوامر رسمية من أجل تقييده لإصدار قانون[726].

ومن جهتنا نقول أن هذه الآلية لا تتوخى حفظ التوازن بين مصلحة كل من المواطن المتضرر والمشرع، فتدخل القاضي بتفسيره لمقتضى دستوري معين، يبين بشكل مضمر أن تفسير المشرع كان خاطئا، أي أنه إذا كان توجه القاضي هو الصحيح والذي يجب اعتماده من طرف المشرع، فإنه تبعا لذلك يبقى تفسير هذا الأخير خاطئا.

وعليه فإذا كان النص القانوني دستوريا، فلا يمنع منطقيا أن يعمل القاضي الدستوري على إعطاء تفسير لإعادة صياغته من طرف المشرع، لكن دون أن يغير ذلك من مضمون القاعدة، أو أن نصبح أمام نص قانوني جديد، وفي نفس الوقت، فالتفسير أو التأويل الخاطئ للمشرع من خلال تطبيقه للنص القانوني، لا يعفي المشرع من المسؤولية في هاته الحالة متى رتب هذا الأمر ضررا مباشرا ومحققا.

ب- المقاربة التجزيئية للقرار المطعون فيه بعدم الدستورية:

ينصرف هذا الرأي إلى النظر إلى منطوق الحكم القاضي بعدم الدستورية على عملية تجزيء النص القانوني، فما يتوافق مع النص الدستوري، يستمر في ترتيب أثره ولا يؤثر على مشروعية المقتضى القانوني، أما الأجزاء التي تخالف مقتضيات الدستور وتناقض أحكامه فيتم التصريح بعدم دستوريتها، وقد تطرقت المحكمة الاتحادية العليا بالولايات المتحدة الأمريكية، لهذه القاعدة في أحد أحكامها ، إذ جاء في حيثيات القرار أن: " الجزء السليم من القانون لا يعتبر ممكن الانفصال عن الأجزاء المخالفة للدستور إلا إذا تحقق فيه شرطان: أولهما: أن يتضح أنه يستطيع وحده إنتاج أثر

[726] **G.Alberton,** Le législateur peut-il rester irresponsable ? un loi inconventionnelle ou inconstitutionnellene peut être fautive,op, cit, p : 2351

قانوني، وثانيهما أن يظهر المشرع لو علم بسقوط الأجزاء المخالفة للدستور لاختار مع ذلك بقاء هذا الجزء"[727].

ومن جهته يرى الأستاذ Didier Ribes في هذا الصدد أن: " الطعن بعدم دستورية عن إخلال معين أو خرق حق معين، ليس له هدف أن يقدر مجمل النتائج التي تتعلق بتطبيق الدستور، لكن يهدف فحص وضعية ملموسة ومحددة انطلاقا من مقتضى دستوري دقيق بشكل كاف والتي تسمح بالتعرف بأمان على المعايير القانونية الضرورية والتي يجب أخذها بعين الاعتبار في التطبيق بدون أن يتعلق الأمر بإصدار المحكمة لأحكام ترتبط بالاختيارات السياسية"[728].

بيد أن النظرية التي تقوم على التجزيء ترتبط بضرورة تحقق شروط معينة تتمثل في كون أن بطلان النص القانوني يكون في حالة تعذر فصل النصوص التي أقرت المحكمة ببطلانها دون سواها أو عدم كفاية النصوص المتبقية عن الوفاء بمقاصد التشريع وأهدافه[729].

وفي ذات السياق اعتمد المجلس الدستوري الفرنسي هذه التقنية المتمثلة في عدم الدستورية الجزئية، حيث أقر أن: " بطلان بعض أحكام القانون مع بقاء أحكام أخرى، طالما أنها قابلة للانفصال عن بقية نصوص القانون دون أن تمس وحدة النص القانوني لكن إذا كان النص القانوني غير قابل للانفصال فليس أمام المجلس الدستوري إلا إلغاء القانون بأكمله"[730].

وقد اعتمد المجلس الدستوري الفرنسي هذه التقنية في العديد من قراراته حيث جاء في إحداها أنه:" مع التحفظ على عبارات التي تتضمنها الجملة الأولى من الجزء الأول من الفقرة الخامسة من المادة 21 التي تنص على أنه:" في حدود 5% من مبالغ المصالح الخارجية بمفهوم المحاسبة

---

[727] حكم المحكمة الاتحادية العليا للولايات المتحدة الأمريكية، في قضية Dorchy v. Kansas 1924، أورده: **عبد الحق بلفقيه**، دعوى الدفع بعدم دستورية نص تشريعي، م.س، ص: 48.

[728] **D.Ribes,** existe-t-il un droit à la norme ? Contrôle de constitutionnalité et omission législative, op, cit, p :365.

[729] **محمد جمال عثمان جبريل**، أثر الأحكام الصادرة من المحكمة الدستورية العليا، دار النهضة العربية القاهرة، 2000 ص: 19.

[730] قرار المجلس الدستوري الفرنسي بتاريخ: 10 أكتوبر 1984 الخاص بمنشآت الصحافة، أورده: **عبد الحق بلفقيه**، دعوى الدفع بعدم دستورية نص تشريعي، م.س، ص: 48.

الخاصة" فإن هذه المادة من المدونة العامة للضرائب ل Nouvelle Calédonie في صياغتها الناتجة عن القانون رقم 2015-5 الصادر في 18 دجنبر 2015 فهي مطابقة للدستور"[731].

وفي قرار آخر، حيث تقدم السيد A.Gilbert بدعوى دفع بعدم دستورية مقتضى ضريبي حول النسب والمعدلات الاستثنائية للمساهمة الاجتماعية للمؤمنين غير المقيمين بفرنسا وهكذا فقد اعتبر المجلس الدستوري في قراره أنه: "مع التحفظ على الجملة الأولى من الجزء الثاني من الفقرة 11 من المادة L. 131-9 التي جاءت في إطار القانون رقم: 1702- 2015 لتمويل الحماية والأمن الاجتماعي لسنة 2016، مطابقة للدستور"[732] .

نجد هنا أن القاضي الدستوري يعتمد منهجية وقائية حيث لا يأخذ بالمادة في كليتها بل يسلك مقاربة تجزيئية ويخلص بالقول أن النص مطابق للدستور بع تسجل تحفظه، لكن السؤال المطروح هو أن القرار هنا لا يقضي بعدم الدستورية، لكنه في ذات السياق يتحفظ على جزء معين، هذا الأخير يمكنه أن يثير لا محالة خرقا لحقوق و حريات الأشخاص، وربما يمكن أن يكون هو أساس دعوى الدفع بعدم الدستورية حيث إن مناطها يقتصر على هذا التحفظ فقط، هنا لا بد أن نثير انتباه القاضي الإداري حيث إن المسؤولية لا يجب أن ترتبط فقط بحالة صدور قرار بعدم الدستورية بل لا بد من فحص القرار و منطوقه ليتبين تأثير النص والتحفظ على وضعية المتعامل مع الإدارة الضريبية.

باء: القرار المبني على شروط

يعد النموذج الألماني سباقا لهذه الآلية المتمثلة في تأويل القاضي الدستوري لمقتضى قانوني باعتباره اجتهاد القاضي الدستوري كدستور ثاني أو كما سبقت الإشارة كدستور "غير مرئي"، وقد استحدثت المحكمة الدستورية الألمانية هذه التقنية لأسباب، تم إيعازها لضرورة الحفاظ التي يقوم

[731]Conseil Constitutionnel, décision, mardi 7 janvier 2020, n° :2019-819 QPC, plafonnement de la déductibilité des frais généraux des entreprises ayant leur siège sociale ou leur direction effective en dehors de la Nouvelle-Calédonie JORF N° :0006 du 8 janvier 2020, texte n° :98, conformité-réserve. www.legifrance.gouv.fr
[732]Conseil constitutionnel ,vendredi 4 octobre 2019 - Décision N° 2019-806 QPC .www.legifrance.gouv.fr

عليها لنظام الدستوري وفي مقدمتها الحفاظ على الأمن القانوني، وهذا ما جعله يتبنى موقفا يبقى من خلاله على سريان القاعدة الغير الدستورية لفترة لاحقة عن صدور الحكم لتفادي نتائج تمس النظام الدستوري وعلى المشرع في هذه الحالة مطابقته للدستور، أضف لذلك أنه على المشرع عند إجراء التعديل التشريعي، أن يضع نصب عينيه القواعد المناسبة التي تسري على الماضي احتراما لمبدأ المساواة أمام القانون.

وإذا كان التشريع الألماني يعطي الحق للمحكمة الدستورية الفيدرالية سلطة إبطال القانون غير الدستوري، إلا أن القاضي الدستوري تبنى قاعدة تنبني على مقاربة تأويلية مفادها الإقرار بعدم الدستورية لكن دون القضاء ببطلان النص القانوني المطعون فيه، وقد ترسخ هذا الاجتهاد في العديد من القرارات، عمل المشرع على تبنيه قانونيا سنة 1970 في القانون التعديلي للمحكمة الدستورية الفيدرالية الألمانية، دون تحديد الحالات التي يتم من خلاله تطبيق هذه الآلية.

الفقرة الثانية: حدود تدخل القاضى الإدارى فى دعوى المسؤولية عن أثر الطعن بعدم دستورية القوانين

لقد حسمت محكمة التنازع في مسألة احتفاظ القاضي الإداري باختصاصه في إثارة مسؤولية الدولة عن نشاطها التشريعي، حيث تجدر الإشارة إلى أن هذه المسؤولية تتعلق إما:

- بخرق مقتضى قانوني لمبدأ المساواة أمام الأعباء العامة، كمبدأ دستوري حيث يتم الحكم بتعويض المتضرر مع استمرارية اعتماد النص التشريعي واعتباره صحيحا ومرتبا لآثاره القانونية.

- بمخالفة نص تشريعي لاتفاقية أو التزام دولي معين مصادق عليه.

- بالمسؤولية عن الأضرار التي تسببها القوانين الغير الدستورية، يأتي في إطار نظام لمسؤولية الدولة يمكن للقاضي الإداري وحده النظر فيه من حيث المبدأ.

أولا: تحديد مجال تدخل القاضي الإداري

وهكذا فالمسؤولية التشريعية كما أسس لها الاجتهاد القضائي الإداري في الشروط السابقة تجد استثناء نسبيا في حالة مخالفة القوانين للدستور، حيث ترتكز على فصل جد دقيق بين المشروعية والمسؤولية، بمجرد أن يتم تطبيق الرقابة الدستورية المحددة من طرف المجلس الدستوري ينعكس ذلك على انعقاد فعل المسؤولية.

فالأمر بالنسبة لمسؤولية الدولة عن عدم دستورية نص قانوني، لم يتم حله إلا في أواخر سنة 2019، بموجب ثلاث قرارات تأسيسية[733]، والتي جاءت بناء على القرارات السابقة الذكر، وقرارات أخرى[734].

لقد عمل جانب من الفقه على تبني المعيار القائل باستحالة اعتبار تصرف المشرع خاطئا، وقد تبنى الاجتهاد القضائي الفرنسي وبعض النماذج القضائية المقارنة نفس التوجه، وهكذا فقد تم تصنيف دعوى الضرر المترتب عن أثار القوانين الغير الدستورية ضمن مجال مسؤولية الدولة التشريعية.

فمجلس الدولة الفرنسي إذا لا يعمل إلا على الأخذ بنتائج الإعلان عن عدم الدستورية، التي أقرها المجلس الدستوري حيث يعتمدها كأساس يستمد سلطته، التي تعمل على الاعتراف بالقصور التشريعي وبوجود خطأ المشرع.

---

[733]C.E, Ass, 24 décembre 2019Société hôtelière Paris Eiffel Suffren, requête numéro 425983.
C.E, Ass, 24 décembre 2019, Société Paris Clichy, requête numéro 425981.
C.E, Ass, 24 décembre 2019, M.A., requête numéro 428162.

[734]C.E,CHR.,24 juin 2019, SARL Valette, requête numéro 407059, publié au recueil.
Conseil Constitutionnel, n° 2013-336 QPC du 1er août 2013, Société Natixis Asset Management.
C.E, Assemblée, 8 février 2007, Gardedieu, requête numéro 279522, publié au recueil.
Cass. soc., 6 juin 2000, SARL Hôtel Frantour Paris-Berthier, pourvoi numéro 98-20304.
CJCE, 5 mars 1996, Brasserie du pêcheur c. BundesrepublikDeutschland et The Queen c. Secretary of State for Transport, ex parte Factortame e.a., affaires numéros C-46/93 et C-48/93, rec. p. I-1029.
CJCE, 19 novembre 1991, Francovich et Bonifaci c. Italie, affaire numéro C-6/90.
C.E, Section, 26 janvier 1973, Driancourt, requête numéro 84768, publié au recueil.
C.E, Ass, 30 mars 1966, Compagnie générale d'énergie radio-électrique, requête numéro 50515, rec. p. 275.
C.E, Ass, 14 janvier 1938, Société des produits laitiers La Fleurette, requête numéro 51704, rec p :25.
C.E, Section, 6 novembre 1936, Arrighi, recueil p. 966.

بحيث تكون المسؤولية عن فعل القوانين الغير الدستورية، تفهم كليا خارج تقدير دستورية القانون من طرف القاضي الإداري، على الرغم من أن عدم الاختصاص هذا يستمر ويشكل الإطار القانوني المحدد لتقدير وجود عدم دستورية ترتب خطأ.

وهكذا ففكرة أن هذه النظرية تمكن من توسيع مجال التعويض، والتي ترتبط أحيانا بآثار إعلان عدم الدستورية تشكل ثورة في سماء المنازعات الدستورية، من شأنها حماية الضمانات الدستورية المكفولة للأشخاص، وتحقيق العدالة الدستورية في أسمى تجلياتها.

يقودنا نفس التحليل إلى القول بأن هذه المسؤولية تعمل على تحقيق التكامل الوظيفي للرقابتين بشكل أكثر فاعلية، فإذا كان القاضي الدستوري يسعى إلى تصحيح وضعية قانونية، وإرجاع تصرفات المشرع إلى جادة الصواب ضمانا لاحترام مبدأ الشرعية الدستورية، فالقاضي الإداري يسعى لاستكمال هذا الهدف العام المتمثل في ضمان حقوق وحريات الأفراد بتعويض المتضررين، وإدانة المشرع المخطئ وهذا هو التنزيل الحقيقي لما يمكن أن نسميه العدالة أمام الدستور والعدالة بالدستور.

وهكذا يستشف الدارس لهاته النظرية الحرص الشديد للدستور والسلطة التأسيسية، على حماية دولة القانون، من جهة أولى، كما تبرز الدور التناوبي، لكل من القاضي الدستوري والقاضي الإداري في ترسيخ هذا المبدأ من خلال حفظ التوازن بين مصلحتي كل من المشرع والشخص المتضرر.

وفي هذا الاتجاه، مادام الأمر يتعلق باستنباط نتائج تتعلق بخرق الدستور، فهو يتعلق بمفهوم واسع للمصطلح لعنصر تحقيق العدالة الدستورية.

إن هذه الوضعية هي مألوفة في النموذج الألماني، -ولا زالت في بداياتها في النموذج الفرنسي- فالقضاء الألماني يعتبر أن المسؤولية من حيث المبدأ هي وظيفة لإصلاح الأضرار، وبالتالي لا يتبقى أقل

من أن يتم العمل على تأمين تحقيقها بطريقة أكثر نجاعة، الشيء الذي يمكن من إعادة التأسيس للمشروعية الموضوعية بمنع ودرء كل انتهاك للحقوق الدستورية[735].

فمسؤولية الدولة المشرعة توجد إذا في حدود وهامش إشكالية فعالية الحقوق الأساسية، وللأخذ بهذا السؤال في هذا الإطار يعتبر Didier Ribes أن مسؤولية الدولة المشرعة يمكن أن تستشف بسبب دورها المحدد في نمط ضمان الحقوق والحريات الأساسية.

بالإضافة إلى ذلك، ومن خلال القانون المنظم للمسؤولية المقيد سيتم إعمال لرقابة القضائية بناء على الخيارات الميزانياتية للمشرع، وهي مسألة يجب أن يكون للمشرع فيها هامشا واسعا من المناورة من أجل التوفيق بين المصالح المتباينة.

ثانيا: كيف يعترف القاضي الإداري بمسؤولية الدولة انطلاقا من قرار القاضي الدستوري؟

إن المسؤولية عن التصرف الذييخرق الدستور، يمثل في هذا الصدد ميزة قانونية ثانوية/ مكملة لا تلعب دورها إلا في حدود القرار، ليس فقط عدم الدستورية يوجب أولا المقرر من طرف المجلس الدستوري لكن فقط خرق المقتضيات الدستورية المثار أمام المجلس الدستوري يمكن أن يعطي الحق في جبر الضرر.

هذه هي القفزة المفاهيمية التي أشرنا إليها، ولكن إذا كان مجلس الدولة يرغب في احتفاظه الدائم بالاستقلال الذاتي فيما علاقته بقرارات القاضي "الخارجي"، فإن أقل ما يمكن قوله في هذا الإطار هو أنه يعلن هنا خضوعه الكامل لقرارات القاضي الدستوري، وإذا كان يمكن للمرء أن يرى، في العنوان، أن مجلس الدولة قد كرس مسؤولية الدولة بسبب القوانين غير الدستورية، فيجب الإشارة إلى أنه في الواقع ليس سوى مسؤولية عن الدولة بسبب قوانين أعلن المجلس الدستوري عدم دستوريتها.

[735] **M.Disant,** La responsabilité de l'Etat du fait de la loi inconstitutionnelle, op, cit, p :1187

لا يثير مجلس الدولة في أي وقت فرضية الرقابة الأصيلة لدستورية القانون، حيث لا تزال السلطة القضائية العليا مرتبطة بالمبادئ التأسيسية المنصوص عليها في قرار Arrighi[736]، والتي تم تجديدها من خلال اعتماد المادتين 61 و 61-1 من الدستور الفرنسي، وهكذا فالأمر متروك للقاضي الدستوري وهو وحده الذي ينظر في دستورية القانون.

ويظهر بذلك التأطير الصارم لهذه المسؤولية، حيث إنه كان بإمكان مجلس الدولة بالفعل فصل الإعلان عن عدم الدستورية عن أسباب وقرارات المجلس الدستوري، وأن يأخذ في الاعتبار عدم دستورية القانون كعنصر مستقل في تحديد الواقعة المنشئة. لكننا نجد أن هذا هو الخيار الذي اختاره مجلس الدولة، حيث يخضع لقرارات المجلس الدستوري من ناحيتين:

أولاً، يجب أن ينشأ إعلان عدم الدستورية من قرار QPC أو من قرار يشكك في قانون صدر سابقا خضع لرقابة القاضي الدستوري. لا يحدده مجلس الدولة، لكنه ينتج عن المخطط العام لقراراته، فالقاضي الإداري سيأخذ فقط في الاعتبار لدراسة الواقعة المنشئة للمسؤولية منطوق القرارات المعنية وكذلك الأسباب التي يبني عليها قراره القاضي بإثارة المسؤولية لأنه من اللازم الأخذ "بقرار المجلس الدستوري، الذي يحدد الشروط والقيود التي بموجبها من المرجح أن تكون الآثار التي ترتبت عن المقتضى القانوني موضوع الدفع"[737].

ثانياً: يقدم مجلس الدولة ملاحظتين اثنتين، يمكن استبعاد مبدأ التعويض بقرار من المجلس الدستوري، "إما أنه يستبعده صراحة، أو أنه يسمح بوجود آثار مالية التي يتضمنهاالقانون الجديد والتي من شأنها أن ترقى إلى دفع تعويض عن الضرر "[738].

إذا فهمنا الشرط الثاني الخاص بتحليل الواقعة المنشئة، سيبدو من البديهي أن الشرط الأول أكثر إثارة للدهشة، لأنه مرتبط بحقيقة أن مجلس الدولة يلتزم بقرارات المجلس الدستوري، إذا كان هذا الأخير يلغي جزئياً فقط قانوناً ويسمح ببقاء أحكام ذات طبيعة مالية، يبدو من الصعب تقديم

[736] Conseil d'Etat, Section, 6 novembre 1936, Arrighi, recueil p. 966

[737] **D.Rousseau, P. Yves.Gahdoun, J.Bonnet,** Droit du contentieux Constitutionnel, précis DOMAT droit public, 11 éd, LGDJ Lextenso, p :653.

[738] **D.Rousseau, P.Yves.Gahdoun, J.Bonnet,** Droit du contentieux Constitutionnel,op, cit, p :653.

مطالبة بالتعويض على أساس عدم دستورية نفس الأحكام؛ قد يبدو الشرط الأول أكثر إثارة للدهشة: إنه يشبه إلى حد ما جعل القاضي الدستوري كمساعد للمشرع، ويظهر في نظرنا كمشرع غير مرئي بدل أن يكون دستورا غير مرئي.

منذ قرار La Fleurette، كان من التقليدي أن يقوم مجلس الدولة بوضع إرادة المشرع في القمة باستبعاد جميع التعويضات عندما يستبعد القانون صراحة جميع التعويضات، لكن لا شيء من هذا القبيل بدا بالضرورة أنه يتبع من المراقبة الدستورية التي يمارسها المجلس الدستوري.

ومع ذلك، قد يكون هناك اعتباران قد أعيقا للتحقق من صحة هذا النهج؛ كلاهما مأخوذ من المادة 62 من الدستور الفرنسي.

الاعتبار الأول: هو أنه لا فائدة من تجنب ما لا يمكن حظره، تنص الجملة الثانية من الفقرة 3 من المادة 62 من الدستور على أن قرارات المجلس الدستوري "ملزمة للسلطات العامة وجميع السلطات الإدارية والسلطات القضائية"، ونفس الشيء بالنسبة لمشروع القانون التنظيمي حول آلية الدفع بعدم الدستورية بالمغرب، حيث يعتبر أن القرار الصادر عن المحكمة الدستورية يبقى ملزما لكل السلطات العمومية[739].

لكننا نتبنى نظرة تأويلية لهذا النص فإذا كان قرار المجلس الدستوري ملزم فهو في حدود دستورية أو عدم دستورية المقتضى القانوني، وحدود إلزامه للقاضي هو عدم إعمال النص المطعون فيه أو السماح به، لكن أن يقر القاضي الدستوري بعدم استحقاق تعويض فهنا لا يدخل من صميم اختصاصه، وبالتالي ا يلزم القاضي الإداري في شيء.

الاعتبار الإضافي الثاني: هو أن المجلس الدستوري "يحدد الشروط والقيود التي بموجبها من المرجحأن تكون الآثار التي أحدثها الحكم موضع تساؤل"[740]، الآثار ليست فقط وجود الأحكام

[739] مشروع القانون التنظيمي رقم 86.15 المتعلق بتحديد شروط وإجراءات الدفع بعدم دستورية قانون بعد ترتيب آثار قرار المحكمة الدستورية رقم: 18/70 بتاريخ: 06 مارس 2018.

[740] **D.Rousseau, P.Yves.Gahdoun, J.Bonnet,** Droit du contentieux Constitutionnel,op, cit, p :653.

التشريعية، وقوتها في النظام القانوني، ولكن أيضا العواقب التي يمكن أن تكون لها على النظام القانوني، حتى بعد إلغائها أو إعلان عدم دستوريتها لأولئك الذين تم إلغاؤها بالفعل.

إن التحذير الذي لاحظناه من أجل تمديد هذا التعليق لا يكمن فقط في قرارات مجلس الدولة: إنه مكرس في الدستور. وفي هذه القضية، يجد مجلس الدولة التطبيق الفوري للقيود التي وضعها المجلس الدستوري في الحالة الثالثة، السيد أ [741]، طرح المجلس عدة حواجز أمام نتائج إعلانه بعدم الدستورية[742].

وأشار في النقطة 22 من قراره إلى أنه: "لا يمكن لموظفي الشركات التي تسيطر الهيئات العامة على رأس مالها في الغالب، تطبيقا للفصل الثاني من المرسوم المؤرخ 21 أكتوبر 1986 المشار إليه أعلاه، إدخاله لاحقًا في قانون العمل تطلب، بما في ذلك في الإجراءات المعلقة، تطبيق نظام المشاركة عليهم خلال الفترة التي كانت فيها الأحكام التي أعلنت أنها غير دستورية سارية المفعول ".

بعد أن كان موظفاً في إحدى الشركات التابعة لمكتب الإيداع والشحن، CDC Gestion، فإنه يقع في نطاق الفقرة 1 من المادة 15 من الأمر.

لكنه لا يستطيع الاستفادة، كما يشير المجلس الدستوري، من تعويض عن عدم وجود ربح من المشاركة خلال فترة سريان الأحكام المعلنة المخالفة للدستور؛ علاوة على ذلك، يمكن للمرء أن يفهم سبب هذا الاستبعاد: إذا تم إعلان الأحكام المعنية مخالفة للدستور، فذلك بسبب عدم الكفاءة السلبية من المشرع وليس بأي شكل من الأشكال بسبب انتهاك الالتزام الدستوري من يستفيد موظفو القطاع العام من نظام المشاركة.

[741] Conseil d'Etat, Assemblée, M.A., requête numéro 428162 , décision QPC du 1er août 2013
[742] Conseil constitutionnel, décision QPC du 1er août 2013, n° 2013-336 QPC du 1er août 2013, Société Natixis Asset Management.

المطلب الثاني: كيف يتدخل القاضي الإداري لوضع معالم مسؤولية الدولة عن قرار عدم دستورية قانون ضريبي؟

إن بناء أساس لمسؤولية الدولة عن الأضرار المترتبة عن إعلان عدم دستورية نص قانوني معين عرفت جدالا فقهيا عميقا، بهدف البحث في وضع أساس منطقي ومتكامل لمسؤولية السلطة العامة في هذا المجال.

وقد جاء هذا الصراع الفقهي حول إشكالية الخطأ، أي هل أساس هذه المسؤولية تنعقد بناء على الخطأ المنسوب للمشرع والذي يأتي بناء على عدم دستورية مقتضى قانوني؟ أو أن الأساس يقوم خارج نطاق الخطأ؟

وقد انعكس هذا الجدال الفقهي على توجهات القضاء الإداري المقارن حيث عرف بدوره تضاربا على مستوى بناء هذه المسؤولية على الرغم من أن هذا النوع من الدعاوى -التي تهدف إلى تعويض المتضرر من نص ضريبي مس بحقوقه وحريات المكفولة بموجب الوثيقة الدستورية- لا زال فتيا وفي بداياته، خاصة في النموذجين الفرنسي والبلجيكي (الفرع الأول).

ولم يتوقف هذا التضارب في الآراء عند حدود شروط انعقاد المسؤولية وإيجاد أساس لها، بل انعكس ذلك أيضا على القواعد اللازمة لتقييم الضرر الناتج، انطلاقا من معالجة الآثار والنطاق الزمني لدعوى الدفع بعدم دستورية القوانين، وما يمكن أن يرتبه من تأثيرات على المالية العمومية (الفرع الثاني).

الفرع الأول: أي أساس يعتمده القاضي الإداري في بناء مسؤولية الدولة عن قرار الدفع بعدم دستورية نص ضريبي.

لقد اعتمد القاضي الإداري القاضي في بناء أساس هذه المسؤولية بدون خطأ حيث وضع قواعد صارمة ودقيقة بحيث وضع قواعد صارمة ودقيقة بحيث يجعلها مسؤولية استثنائية أو ترف

فكري Produit de luxe في إطار المسؤولية التشريعية القائمة على مبدأ المساواة أمام الأعباء العامة(فقرة أولى)، إلا أن هذا الرأي عرف انتقادا لاذعا من طرف الفقه الذي اعتبر هذه المسؤولية قائمة بناء على خطأ االمشرع (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: الأساس القضائي: مسؤولية الدولة ثابتة ولا يصح تصور خطأ للمشرع

لقد اعتبر القاضي الإداري أنه بعد استيفاء مرحلة الاعتراف بمشروعية تصرف المشرع من عدمه على الشخص المتضرر، فإن الأمر متروك للضحية لإثبات حقيقة الضرر الذي تكبده، ووجود علاقة سببية مباشرةبين عدم دستورية القانون والضرر.

وعلى أساس هذه المبادئ يقرر مجلس الدولة هذه المسؤولية؛ وبالفحص الدقيق، فإن شروط عدم دستورية القانون تشكل الواقعة المنشئة للمسؤولية الدولة التي تبدو مقيدة ومعقدة للغاية، حيث تجعل من القاضي الدستوري صانع القرار الحقيقي في هذا المجال، بالإضافة للشروط الأخرى المتمثلة في الضرر والعلاقة السببية.

إذا كان الاجتهاد القضائي La Fleurette الذي أسس لمسؤولية الدولة عن فعل القوانين، والذي أكده مجلس الدولة أنه نظام يقوم بناء على أساس خرق مبدأ المساواة أمام الأعباء العامة، حيث يهدف إلى جبر الأضرار المترتبة عن قانون الذي ينشئ بطريقة غير مقصودة، ودون إثارة أي خطأ للمشرع.

وقد تم وضع شروط لهذه المسؤولية ارتبطت بعنصر الضرر الذي أوجبت أن يكون ضررا خصوصيا وغير عادي، إضافة إلى أن يصيب شخصا أو عددا محددا من الأشخاص، بالإضافة إلى ضرورة أن يكون قد تجاوز المخاطر الكامنة في النشاط الممارس، وكما سبق الذكر أن هذا هو الأساس الذي ترسخ قضائيا لحد الآن.

وإذا كان الاجتهاد القضائي ل Gardedieu كما جاء واضح في مستنتجات Luc Derepas اعتمد نفس نظرية مسؤولية الدولة عن نشاطها التشريعي في إطار خرق مبدأ المساواة، مع تأكيده على ضرورة تعويض المتضررين مهما كان المعيار المعتمد.

فمن خلال مستنجاتMarie Sirinelli حول المبدأ الذي ينظم مسؤولية الدولة عن القوانين الغير الدستورية[743]، عرف الأمر تطورا غير مسبوق inévitable، حيث اعتمد مجلس الدولة بجميع غرفه من خلال القرارات الثلاث السالفة الذكر أساسا ينظم هاته المسؤولية بالشكل الذي لا يثير أي مجال للشك بخصوص الاعتراف بهذا النوع من المسؤوليات، فعلى الرغم من أنه تم رفض المطالبات بهذا الخصوص لأسباب خارجة عن هذا النطاق فمجلس الدولة كانت له جرأة كبيرة في وضع معالم وشروط انعقاد هاته المسؤولية[744].

بالإضافة إلى ذلك، فإن إثارة هذه المسؤولية تخضع للشروط والقيود التي يحددها قرار المجلس الدستوري، التي بموجبها يحتمل التشكيك في الآثار الناتجة عنه، إما لأنه يستبعدها صراحة، أو لأنها تسمح لكل أو جزء من التأثيرات المالية التي ينتجها القانون بالبقاء والتي من شأنها أن ترقى إلى إمكانية رفع دعوى التعويض[745].

عندما يتم استيفاء جميع هذه الشروط، فإن الأمر متروك للمدعي لإثبات حقيقة الضرر الذي تكبده، ووجود علاقة سببية مباشرة[746] بين عدم دستورية القانون والضرر.

وعلى أساس هذه المبادئ يقرر مجلس الدولة هذه المسؤولية. وبالفحص الدقيق، فإن شروط عدم دستورية القانون تشكل الواقعة المنشئة للمسؤولية الدولة التي تبدو مقيدة ومعقدة للغاية، وتجعل من المجلس الدستوري صانع القرار الحقيقي في هذا المجال، أما بالنسبة للعلاقة السببية ،

[743]**Marie Sirinelli,** la responsabilité du fait des lois inconstitutionnelle, RFDA, janvier-fevrier 2020 n° :1, Dalloz, p :136 et s

[744]**Marie Sirinelli,** la responsabilité du fait des lois inconstitutionnelle, op, cit, p :137

[745]**Marie Sirinelli,** la responsabilité du fait des lois inconstitutionnelle, op, cit, p :137

[746]**Hugo-Bernard Pouillaude,** Le lien de causalité dans le droit de la responsabilité administrative, Thèse de Doctorat soutenu le :13 décembre 2011, Université Panthéon-Assas Paris 2

فريدة اليوموري، علاقة السببية في مجال المسؤولية التقصيرية بين رأي الفقه و موقف القضاء، دراسة مقارنة، سلسلة الدراسات القانونية المعاصرة، عدد: 16، الطبعة الأولى: 2009،

فيبدو من الصعب تحديدها (أولا) ، إلى جانب الشروط المتعلقةبالضرر (ثانيا)، ثم قواعد تحديد التعويض التي سنتطرق لها لاحقا.

أولا: العلاقة السببية:

قد تتعدد الوقائع والأسباب المنتجة للضرر، لكن بعضها فقط هو الذي يمكن اعتباره سببا لهذا الضرر، لذلك يعمل القاضي الإداري بما له من سلطة تقديرية ومطلقة إلى حد ما في استنباط الصفة المباشرة للعلاقة السببية، حيث يتأكد من ثبوت العلاقة بين الفعل المنتج والضرر وذلك بجواز مساءلة المشرع عما لحق الشخص من ضرر.

وفي هذا الصدد يقول الأستاذ Eisman: " إن انطباع القضاة هو الذي يقرر ما إذا كان حدوث ضرر ما، هو أثر غير متوقع لفعل ما، ومتى يمكن اعتبار فاعله مسؤولا، وهنا كما يقال وسيلة ملائمة لتجنب الصعوبة"[747].

والملاحظ أن Eisman يبوئ القاضي السلطة المطلقة في فحص تلك العلاقة بين كل من الخطأ ومدى تسببه المباشر في حدوث الضرر، ولا شك أن الصعوبة تكمن بشكل كبير في حالة تعدد الأسباب المرتبة للضرر حيث ترتفع درجة حساسية انعقاد المسؤولية.

يبدو من الأكثر صعوبة توضيح العلاقة السببية بين إعلان عدم دستورية القانون والضرر اللاحق بالشخص، حيث لا يكفي إعلان عدم الدستورية أو الإلغاء للقول بمسؤولية الدولة، فإذا كنا نؤمن بأن كل عدم مشروعية تعد خطأ، فالقاضي الإداري يتشدد بتذكيره الدائم بضرورة إثبات العلاقة السببية بين عدم مشروعية مقتضى قانوني والضرر اللاحق[748].

---

[747] **فريدة اليموري**، علاقة السببية في مجال المسؤولية التقصيرية بين رأي الفقه وموقف القضاء، دراسة مقارنة، سلسلة الدراسات القانونية المعاصرة، عدد: 16، الطبعة الأولى: 2009، ص: 73

[748] **Y.Aguila, Gu.Forger,** Responsabilité de l'Etat : Responsabilité du fait des lois inconstitutionnelles, Note sous CE, Ass., 24 décembre 2019, Société Paris Clichy e.a. n° 425981, 425983, 428162, le club des juristes, LEXISNEXIS SA, la semaine juridique, édition générale ; n° :7-8, 17 février 2020, p: 368 ; www.leclubdesjuristes.com le 1 Mars 2020 à 02 : 00h .

هذا ما تطرق له مجلس الدولة الفرنسي بالقول أنه: "عندما يلتمس الشخص دفع تعويض عن الضرر الناتج عن عدم مشروعية قرار إداري متسما بعدم الاختصاص، يعود للقاضي الإداري أن يبحث، عن طريق إجبار إدانته في ضوء جميع الأدلة التي قدمها الطرفان، ما إذا كان يمكن أن يكون القرار نفسه قد اتخذ قانونيا أوكان سيتم اتخاذه، في ظروف القضية، من قبل السلطة المختصة"[749].

في الحالتين الأوليين Société Paris Clichy[750] و Société hôtelière Paris Eiffel Suffren[751]، الشركتان طالبتا بتعويض عن المبالغ التي اعتبروها دفعت لموظفيها دون مبرر بعد أن ألغى المجلس الدستوري الفقرة الأولى من المادة 15 من المرسوم المؤرخ 21 أكتوبر 1986، والتي أصبحت الفقرة الأولى من "المادة L. 442-9 من قانون الشغل. أجاب مجلس الدولة بأن الحكم قد أعلن أنه غير دستوري"، بسبب خرق المشرع لنطاق اختصاصه في تحديد مجال تطبيق الالتزام المفروض على المقاولات بإنشاء نظام لمشاركة الأجراء في نتائجهم ، مما يؤثر على ممارسة حرية المقاولة ممارسة نشاطها "(النقطة 9)752.

ولذلك، فإنه يأخذ بعين الاعتبار سبب إعلان عدم الدستورية، ويضيف مجلس الدولة أن المجلس الدستوري"، اعتبر أن النطاق الذي أعطته محكمة النقض لهذا الحكم، لا يتعارض مع الحقوق والحريات المعترف بها في الدستور في قضية ضمان المنافسة الحرة و المساواة في الحقوق بين أجراء الشركات التي تمارس نفس النشاط في ظل نفس الظروف ، من خلال حكمها الصادر في 6 يونيو 2000 وقراراتها اللاحقة، والتي تستبعد اعتبار شركة تخضع للقانون الخاص لها نشاط تجاري محض كمقاولة عمومية بمعنى هذا المقتضى "(النقطة 9)، لا يمكننا إخفاء شكل هذا الاضطراب الناشئ عن هذا الإضافة.

[749] Conseil d'Etat, CHR., 24 juin 2019, EARL Valette, requête numéro 407059.
[750] **S.Leroyer,** la reconnaissance d'une responsabilité de l'Etat du fait des lois déclarées inconstitutionnelles : un cadeau empoisonné? JP Blog ; blog.juspoliticum.com ; 21 Janvier 2020.
[751] **Y.Aguila, Gu.Forger,** Responsabilité de l'Etat : Responsabilité du fait des lois inconstitutionnelles, op, cit, p: 368.
[752] **Y.Aguila, Gu.Forger,** Responsabilité de l'Etat : Responsabilité du fait des lois inconstitutionnelles, op, cit, www.leclubdesjuristes.com .

ويبرز، على النقيض من ذلك، ميزة الانحراف إلى حد ما للحالتين المعنيتين، لكن مجلس الدولة "يتكتم" هنا عن سؤال السبب والعلاقة القائمة بين أسباب إعلان عدم الدستورية والضرر لتوضيح مسألة العلاقة السببية.

ولكن أخيرًا، فإن تقديم الشركات في القطاع الخاص، الذي تنتمي إليه شركتا Paris Clichy و Hôtelière Paris Eiffel Suffren، لا يأتي بأي شكل من الأشكال من المادة 15 من المرسوم، ولكن من المادة 7، المدونة في المادة L. 442 -1 من قانون الشغل، الذي نصت الفقرة الأولى منه قبل 30 دجنبر 2004 على أن: "أي شركة تستخدم عادة ما لا يقل عن خمسين أجيرا، بغض النظر عن طبيعة نشاطها وشكلها القانوني، تخضع لالتزامات هذا القسم بقصد ضمان حق أجرائها في المشاركة في نتائج الشركة".

وفقا لمحكمة النقض، تطبق هذه المادة على جميع الشركات في القطاع الخاص، بما في ذلك، على شركة SARL Frantour Paris-Berthier، الاسم السابق لـ Société Paris Clichy753.

وحيث إن المادة 7 من المرسوم المؤرخ 21 أكتوبر 1986 تنص على مبدأ الخضوع العام للمشاركة الإلزامية في نتائج المقاولة ؛ أن أحكام المرسوم الصادر في 26 نوفمبر 1987 لا تضع شروطًا خاصة للخضوع الإلزامي، وذلك بالنسبة للمقاولات العمومية والشركات الوطنية، وتمييز تلك التي تظهر في قائمة المادة 4 أو أكثر من نصفها رأس المال مملوك من قبل واحد منهم، والذين لا يستوفون هذه الشروط ، والأولى تخضع للحق، والأخير قد يخضع لتفويض وزاري؛ أنه يترتب على ذلك أن شخصًا من أشخاص القانون الخاص، والتي لها هدف نشاطً تجاريً صرف ليس مقاولة عمومية أو شركة وطنية بغض النظر عن أصل رأس المال، لا يقع ضمن نطاق تطبيق المرسوم ويجب أن يخضع لأحكام المادة 7 من المرسوم المؤرخ 21 أكتوبر 1986[754].

[753] Cass. soc., 6 juin 2000, SARL Hôtel Frantour Paris-Berthier, pourvoi numéro 98-20304.
[754] **Y.Aguila, Gu.Forger,** Responsabilité de l'Etat : Responsabilité du fait des lois inconstitutionnelles, op, cit, www.leclubdesjuristes.com .

بعبارة أخرى، يبدو لنا أن مجلس الدولة يطور تحليلًا للعلاقة السببية، عندما يبدو لنا بديهيًا أنه لا توجد صلة بين المقتضى التشريعي الذي يخالف الدستور من قبل المجلس الدستوري واستخلاص اشتراك الأجر، حيث كان من الممكن أن تكتفي المحكمة العليا بملاحظة عدم وجود واقعة منشئة، وقد تم الإعلان عن عدم دستورية الفقرة 1 من المادة 15، التي أصبحت الآن قانون الشغل رقم 442-9 L، لكن الشركتين المعنيتين لا تتأثران بأي شكل من الأشكال بهذه المادة[755].

ويقول كل من الأستاذ Y.Aguila و Gu.Forger:"إن العملية الفكرية لتحليل العلاقة السببية التي تربط واقعة منشئة بضرر: تمكننا عندئذ من القول أن النقطة 9 من القرارين 425981 و425983ليست غير ضرورية، بل هي مثيرةللاهتمام في الحالة الثالثة، السيد (...) : التي تتعلق كما رأينا بأجير في CDC Gestion، وهي مقاولة تابعة لـ Caisse des Dépôts et Consignations بين عامي 1992 و 2001،فدراسة إمكانية انعقاد المسؤولية، لا تنصرف بالضرورة لعنصر العلاقة السببية بل إلى الواقعة المنشئةالتي أوقفت وواجهت طلب تعويض السيد أ"[756].

ومجمل القول، فإذا كان القضاء الإداري الفرنسي أسس لهذه النظرية حديثة بشكل محكم، فقد جعل من العلاقة السببية المباشرة بين عدم دستورية القانون والضرر المترتب، عنصرا مهما في انعقاد هذا النوع من المسؤوليات، والملاحظ أن القاضي الإداري تعامل بنوع من الإجحاف الكبير في فحص هذا العنصر، قبل حديثه عن الضرر المترتب.

ثانيا: الضرر:

لقد احتفظ القاضي الإداري الفرنسي في القرار التأسيسي[757] لهذه المسؤولية بالشروط المتعلقة بالضرر، والتي جاءت في انعقاد المسؤولية التشريعية عموما، حيث أوجب ضرورة أن يكون

[755]**Marie Sirinelli,** la responsabilité du fait des lois inconstitutionnelle, op, cit, p :138
[756]**Y.Aguila, Gu.Forger,** Responsabilité de l'Etat : Responsabilité du fait des lois inconstitutionnelles, op, cit, www.leclubdesjuristes.com .
[757] CE, Ass., 24 décembre 2019, Société Paris Clichy e.a. n° 425981.

هذا الضرر خصوصيا وجسيما، بالإضافة إلى المميزات المألوفة في المسؤولية الإدارية، من حيث كونه "ضررا مباشرا ومحققا"[758].

وقد يظهر منذ الوهلة الأولى أن القاضي في تقعيده لشروط هذا النوع من المسؤوليات، حاول تضييق مجال انعقادها، وذلك من خلال تشديده في فحص العلاقة السببية والتي يصعب عمليا توضيحها بشكل كاف، ثم شرط جسامة الضرر وخصوصيته.

وهذا يجعلنا نقول أنه على الرغم من الاعتراف بهذه المسؤولية بدون خطأ، إلا أنه لا زال يضيق فرص إثارة هذا النوع من المسؤوليات، ويمكننا القول أن هذا التأسيس لهذه المسؤولية هو تنبيه أولي للمشرع، عمل به القاضي الإداري في مرحلة ماضية في إثارة مسؤولية الإدارة في إصدار قرارات مشوبة بعدم المشروعية، ولا شك أنه سيأتي زمن سيتبنى فيه القاضي الإداري بكامل حريته واستقلاليته وجرأته، معيارا يعمل على التعويض على الضرر مهما كان مؤثرا في الوضعية المادية والمعنوية للشخص أو الأشخاص المتضررين.

ونخلص بخصوص هذا الشق أنه، إذا اعترف مجلس الدولة بمبدأ مسؤولية الدولة بسبب القوانين غير الدستورية، فإننا نرى أنه لا يزال هناك طريق طويل لنقطعه؛ وعموما نلاحظ أن القاضي الإداري أقر على أن المسؤولية عل فعل القوانين الدستورية تدخل في نطاق المسؤولية بدون خطأ، والتي تنبني على وجود خرق مقتضى دستوري[759].

وفي الواقع تظل هذه المسؤولية مفترضة وشبه مستحيلة في العصر الراهن، إضافة إلى اعتبارها كمنتوج ثمين صعب المنال، طالما أنها مرتبطة بشروط وقيود أكبر من شرط الخطأ الذي يطرح الآن.

---

[758] لقد تم التطرق لمميزات وخصائص الضرر في المبحث اللأول من هذا الفصل، حيث احتفظ القاضي الإداري بنفس الشروط التي تجعل ركن الضرر قائما و يتيح إمكانية مساءلة الدولة في هذا الصدد

[759] CAA, Paris 8 octobre 2003 , 02P00651, AJDA 2004 , 277 conclusions B.Folcheid ; F.Ch. Bousquet, la responsabilité de l'Etat du fait des dispositions constitutionnelles, RD, pub 2007, 937 le juge admet ainsi qu'une disposition constitutionnelle peut être génératrice d'un dommage.

فالاجتهاد القضائي La Fleurette ل 1938 قد بدا بالفعل كآلية لتحقيق الإنصاف من خلال تخفيف النتائج، التي يمكن أن تتولد عن الحصانة الدستورية للقوانين، التي تم التذكير بها بجدية في بعض الأحيان من قبل في قرار Arrighi، من خلال تبرير رفض أو استحالة أن يراقب القاضي دستورية القانون، ومع ذلك المنازعة المتعلقة بمسؤولية الدولة على فعل القوانين يتم اقتراحها كاستثناء على مبدأ غياب تعويض على نتائج تطبيق القوانين، والتي تفهم من خلال عدم وجود رقابة على القانون.

ومع ذلك، يتعارض هذا المنطق مع تمديد تلك الرقابة على اقتراح الحق في التعويض كنتيجة لهذا الانتهاك. إذا كان لحد الآن، يتعارض مع منطق القاضي الإداري الذي لا يقبل إلا المسؤولية بدون خطأ المشرع، ليس لأنه ينوي استثناء عدم الدستورية الخاطئة، أو ينكر أن المشرع لا يمكنه أن يرتكب خطأ، لكن بكل بساطة لأنه ليس له اختصاص لمؤاخذة القانون الدستوري والسلطة التشريعية للاعتراف بوجود خطأ معين[760].

وفي إطار تطوير الاجتهاد القضائي لمحكمة النقض البلجيكية، والتي عرفت تحولا بعد وقت ليس بالقصير من تكريسها لاجتهاد قضائي سابق، ففي قرار لها بتاريخ 11 شتنبر 2010 خففت محكمة النقض نسبيا من توجهها السابق الذي كان يعتبر كمرجع وأساس اعتمده جانب كبير من الفقه فيما يبدو من خلال المحكمة الدستورية نفسها[761].

حيث تطرقت المحكمة في هذا القرار إلى الملاحظة المتعلقة بمسألة الضرر، الذي جاء مبنيا على قرار المحكمة الذي أعلن عدم دستورية نص قانوني، حيث إنه لا يفرض بالضرورة أن ارتكاب المشرع لخطأ بمفهومه في المسؤولية التقصيرية، فالقاضي يجب إذا أن ينظر بنفسه لخطأ المشرع بتقدير صرف للضرر، وأن المرجع البسيط لقرار المحكمة الدستورية هو غير كاف في هذا الصدد[762].

[760] **M.Disant,** La responsabilité de l'Etat du fait de la loi inconstitutionnelle, op, cit, p :1194

[761] **S.Leroyer,** la reconnaissance d'une responsabilité de l'Etat du fait des lois déclarées inconstitutionnelles : un cadeau empoisonné? JP Blog ; blog.juspoliticum.com ; 21 Janvier 2020.

[762] **S.Leroyer,** la reconnaissance d'une responsabilité de l'Etat du fait des lois déclarées inconstitutionnelles : un cadeau empoisonné? JP Blog ; blog.juspoliticum.com ; 21 Janvier 2020.

يفترض مثل هذا الحل القبول بأنه يتم تحديد الخطأ بشكل موضوعي، والمتمثل في الخرق الوحيد للدستور (ويعتبر إذا مستقلا عن أي عنصر مقصود)، فكل عدم دستورية لا تشكل بالضرورة خطأ يؤسس بطبيعته لانعقاد مسؤولية الدولة، وبعبارة أخرى فإنه يرسخ لمبدأ استقلالية أساس المسؤولية، هاته الاستقلالية نسبية إلى حد ما لأنها تقوم بتقدير عدم الدستورية ليس بطريقة عامة للقاعدة التشريعية، لكن على تقدير الخطأ بتحديد الضرر الذي يمكن أن يرتب مسؤولية الدولة[763].

وهذا يعني أن القاضي الإداري، وبعد صدور قرار الإعلان عدم الدستورية، هو أمام وضع لإقرار التعويض وذلك من خلال تقدير الضرر، حيث إن القاضي الدستوري يعطي الضوء الأخضر للقاضي الإداري لاستكمال مسار حماية حقوق وحريات المتضرر، بناء على الآثار المترتبة عن قرار إعلان عدم الدستورية.

إن طموح الأحكام والقرارات الأجنبية وبالضبط محكمة النقض البلجيكية في قرارها السابق الذكر، يجد حدودا عند سؤال معايير تقدير الخطأ وشروط انعقاد هذه المسؤولية التي تبقى غير متكاملة بشكل واضح ودقيق.

ويمكن القول أن تحقيق المشروعية يتم بشكل ممنهج ومتسق أكثر، في إطار دعوى مسؤولية الدولة في حالة خرق قاعدة دستورية، وذلك بعلة أن الشروط المألوفة في حالة خطأ السلطة التنظيمية تبقى خارجة نسبية عن هذا السياق.

هناك وجود لتعارضات جديدة حول التشابه بين نظرية وحدة الخطأ واللامشروعية، التي تطبق على السلطة التنفيذية من جهة، وبين خرق الدستور من طرف المشرع من جهة أخرى، حيث يجب أن يعطى للمشرع هامش تقدير أوسع على الذي يعطى للسلطة التنظيمية، فالتشريع ليس مجرد تنفيذ للدستور، حيث يشير بعض الفقه إلى أن التشريع يجسد تطبيق الدستور من حيث المبدأ أولا،

[763] **M.Disant,** La responsabilité de l'Etat du fait de la loi inconstitutionnelle, op, cit, p :1195

ثم ينفذه بالضرورة في مرحلة ثانية، ولذلك فالصلاحية المعطاة للمشرع سياسيا لا يمكن مقارنتها بممارسة السلطة التنظيمية[764].

فالقضاء الدستوري يذكر في هذا الصدد أنه لا يمتلك سلطة للتقدير المماثل للذي للبرلمان ولكن يعمل على تأمين الاستقلالية للجان التشريعية[765]، يمثل هذا الأمر خطر تجاوز الرقابة على المجال القانوني الصرف، وهي كلها تدخلات متسمة بعدم اليقين حيث تنزلق نحو الرقابة على القرار السياسي للمشرع[766].

أضف لذلك أن الأساس القاعدي الذي تدخل بموجبه المشرع، يجعل القاضي مجبرا على الأخذ بعين الاعتبار "درجة الإلزامية" للمقتضى الدستوري المعني، وهذا يعني التمييز بين ما إذا كان هناك حكم إلزامي أم لا، وهكذا سيحرم المشرع من حريته في الاختيار السياسي للتعامل وفحص القاعدة الدستورية بشكل قانوني.

الفقرة الثانية: المنطق القانوني يستوجب الاعتراف بخطأ المشرع

إن التصرف القاضي بمسؤولية الدولة عن أثر القوانين، في إطار المسؤولية التشريعية، والذي تم إعماله في حالة خرق المشرع لقاعدة في الدستور، كأساس قضائي لا يمكن أن يتم القبول به وانعقاده إلا بالنسبة للقوانين التي لا يمكن أن تخضع لتصحيح قانوني، والتي تكون مطابقة للدستور، بعلة أن المسؤولية التشريعية في أصلها تقوم على أن هؤلاء الأشخاص يوجدون في وضعية غير مرضية بالمقارنة مع الآخرين الذين طبق عليهم القانون الجديد.

لكن الأمر يختلف على مستوى وجود قرار لإعلان عدم الدستورية، فكل المعنيين بالقانون هم ضحايا لعدم الدستورية هذه، وليس شخص أو أشخاص محددين، فكل شخص إذا يمكن أن يكون

[764]**S.Leroyer,** la reconnaissance d'une responsabilité de l'Etat du fait des lois déclarées inconstitutionnelles : un cadeau empoisonné? JP Blog ; blog.juspoliticum.com ; 21 Janvier 2020.
[765]**R.Carré de Malberg**, la loi, expression de la volonté générale, Paris, Economica, 1984, p :215.
[766]**M.Disant,** La responsabilité de l'Etat du fait de la loi inconstitutionnelle, op, cit, p :1195

احتمال لوجود ضرر يؤثر فيه، وما يعضد ذلك هو أن القانون المتسم بعدم دستوريته يصبح ملى وكأن لم يكن.

لذلك فالمنطق يقتضي من القاضي الإداري التشدد في تقييم الضرر والبحث فيه، أما الخطأ فهو ثابت، فإذا كان المشرع يعتبر قاعدة قانونية صحيحة فقط بالنسبة له، فكيف يمكننا اعتبارها في حالة إلغائها؟ بالتأكيد ستكون قاعدة خاطئة.

وبتعبير آخر، إن كل تصرف صادر عن المشرع إما أن يكون خاطئا أو صحيحا، والقاضي الدستوري من خلال فرضه لرقابته على هذا التصرف، فإما أن يقر بصحته أو عدم صحته، وهكذا فإعلان عدم الدستورية يوافق أن هذا التصرف قد انعقد خاطئا، الشيء الذي يجعل تدخل القاضي الإداري واجبا لحفظ حقوق وحريات الأشخاص.

وبناء عليه، فإذا كان الاختصاص الأصيل للسلطة التشريعية صناعة النصوص القانونية، ووضع القواعد، التي تعمل على تنظيم المجتمع من جهة أولى، والتي تعمل السلطة التنفيذية على التنزيل العملي لها من جهة ثانية، فإن مهمة السلطة القضائية ليس التدخل في وضع تشريعات بل تطبيقها بهدف إحقاق العدل.

فالقاضي باعتباره ضمير المجتمع -يخرج القاعدة من السكونإلى الحركية- من الواجب عليه أن يحرص ويحمي حقوق وحريات الأشخاص من خلال أحكامه وقراراته واجتهاداته، إذ لا يقبل لا عقلا ولا منطقا أن نجد في تاريخ المحاكم -وفي أحكامها وقراراتها- يوم ما أن القاضي لم ينطق بكلمة الحق في قضية ما.

ويتحقق هذا المبتغى من خلال مؤشرين اثنين، يتمثلان في: تأمين إخراج القاعدة القانونية لحيز الوجود ثم ضمان تطبيقها على أرض الواقع من خلال ضمان التوازن والاستقرار داخل المجتمع بحماية حقوق وحريات الأفراد وضمان استمرارية مفهوم الدولة، وهذا هو التجسيد الحقيقي لمبدأي الأمن القانوني والقضائي.

وبذلك فالقاضي الإداري وجب عليه كلما أثيرت أمامه قضية أو نازلة معينة، أن يعمل على تحقيق هذين المؤشرين، أي أن يراقب كل خطأ في صناعة القانون باعتباره يراقب التأثير العملي له على الأفراد، وكل خطأ في تطبيقه، لذلك فالمؤسسة القضائية هي الجهة التي يجب أن تلاحظ وتراقب هذا التطور، بكل استقلالية وتجرد للحفاظ على التوازن وعلى استمرارية كيان الدولة.

وإذا كان الفقه الدستوري الحديث أصبح يعتبر اجتهاد القاضي الدستوري بمثابة دستور غير مرئي، فإن القرار الذي يعلن عدم الدستورية يزيح قاعدة ويحل محلها قاعدة ضمنية، الشيء الذي يقر بخطأ المشرع.

وبالتالي فإن الخيار الذي اعتمده القاضي الإداري، والذي ينبني على خرق مبدأ المساواة أمام الأعباء العامة، كأساس لمساءلة القانون سيكون غير طبيعي حيث سيشكل هذا الأمر تحولا معاق واضحا لمجال تطبيق هذا النظام، والذي يهدف إلى تبني فرضية التصرفات المشروعة لكنها في ظل وجود المصلحة العامة، تفرض نوعا من الخرق للمبدأ السابق الذكر.

وعليه، فالمنطق القانوني والقضائي نجده يتعارض في مسألة الاعتماد على نفس النظام بالنسبة للقوانين المطابقة للقانون مع تلك التي تخالفه، حيث يقودنا على مستوى التطبيق إلى تشوهات حول مقاربة أو تقدير إرادة المشرع، الذي يعتمد من حيث المبدأ في المسؤولية التشريعية على خرق مبدأ المساواة أمام الأعباء العامة، لفرض الحق في التعويض، وهذا افتراض صعب التبرير في المسؤولية القائمة على خرق قانون معين لمقتضى يتضمنه الدستور.

فحينما نقول في المسؤولية التشريعية عن الآثار التي ترتبها القوانين، أن المشرع لم يحترم مبدأ المساواة أمام الأعباء العامة فالمقصود أن النص القانوني لم يتحقق فيه مبدأ العمومية والتجريد، بمعنى أن القاعدة القانونية لم تكن موجه للعموم، وبالتالي فخرق مبدأ المساواة يتمثل في الاستثناء الذي لم يخضع لهذا المبدأ الشيء الذي يفرض تعويضا دون إلغاء القانون بل يظل ساري المفعول.

لكن على مستوى خرق قاعدة ضريبية للدستور فقرار عدم دستورية مقتضى قانوني وبمنطوق مشروع القانون التنظيمي كما صدر عن المحكمة الدستورية، يلغي هذه القاعدة ويعتبرها كأن لم

تكن، الشيء الذي يجعل جميع الأفراد متساوون أمام هذه القاعدة وبالتالي لا مجال للقول بالإخلال بمبدأ "المساواة أمام الأعباء العامة".

فتطبيق دعوى المسؤولية الإدارية عن خرق مقتضى دستوري إذا، تقوم على خطأ المشرع من خلال الحديث عن مبدأ الحقوق المكتسبة والذي تطرقنا له في الفصل الأول من القسم الأول، الشيء الذي يجعلنا أمام حالات عديدة تلحقها أضرار ليس فقط فرد أو عدد محدد من الأفراد -على غرار شروط المسؤولية التشريعية-.

في هذا السياق يستدعي الأمر من القاضي الإداري، بعد أخذه بخطأ المشرع -المتمثل في قرار المحكمة الدستورية كشرط لانعقاد مسؤولية الدولة- أن يعمل على تأطير آليات لحماية الأشخاص بشكل يحقق التوازن بين الدولة ورعاياها.

وإذا كنا نؤمن بالتطور التدريجي لمسؤولية الدولة عن الآثار المترتبة عن عدم دستورية مقتضى قانوني بشكل خاص، والمسؤولية الإدارية بشكل عام، فإننا نؤمن أن يتحقق توسع كبير لهاته النظرية والتي لن تستقيم إلا في إطار دولة الرفاه بمفهومها الشامل.

وفي هذا الإطار، وعلى مستوى النموذج الاسباني يوجد نقاش للتطبيق المباشر للفصل 93 من الدستور والذي جاء به: "يضمن الدستور مبدأ المشروعية، تدرج القواعد، نشر القواعد، عدم رجعية القوانين، الأمن القانوني، المسؤولية .."، ونسجل أنه يتم القبول باختصاص المحاكم الإدارية بالنظر في مسألة مسؤولية لدولة عن إعلان عدم الدستورية، والتي تتأسس على نظام عام يقوم على شروط القانون العامحيث لاحظ أنه على الرغم من غياب مقتضى يتعلق صراحة بالاختصاص -الذي يؤول أحيانا بطريقة مخالفة-فقد اعتبر أن الفصل 106-2 من الدستور يقر ضمنيا التعويض عن أثر التصرفات ذات الطبيعة التشريعية، حيث يشير إلى الخسائر المترتبة عن إعمال هاته المقتضيات[767].

وفي بلجيكا ومن أجل توضيح هذا الأمر اقترح الفقه نظاما خاصا لمسؤولية السلطات العمومية عن أخطاء المشرع المتعلقة بخرق الدستور المتضمن في القانون الخصوصي للمجلس الدستوري،

[767] **M.Disant,** La responsabilité de l'Etat du fait de la loi inconstitutionnelle, op, cit, p :1195

وعليه فالقبول بخطأ يتعلق بفرضية خرق الدستور ينتج عنه مباشرة التخلي عن تطبيق نظام مسؤولية الدولة عن فعل القوانين والتي ترسخت في القانون الفرنسي أنها تقوم بدون خطأ[768].

ويتبنى القضاء البلجيكي فكرة مؤداها أنه: "يشكل خطأ للمشرع فقط كل خرق لمقتضى دستوري، إما بالفعل أو الامتناع عن فعل بطريقة محددة، .... هي التي تفرض على المشرع التزاما بالنتيجة المترتبة ولا تدع له أية حرية للتقدير"[769].

يستند هذا المعيار على توحيد عمل المشرع، ولمواصلة النموذج البلجيكي، يبدو أنه من المقبول أنه عندما يتعلق الأمر بانتهاك مقتضى دستوري لا يحتوي على التزام بنتيجة، فالمشرع لا يمكن أن يكون مسؤولا إلا في حالة الإخلال بالقاعدة العامة وفي حدود المخاطر المترتبة[770].

ويتضمن خطأ المشرع سوء سلوك، يتم تقييمه وفقا لنموذج الدولة المشرعة التي تكون عادة حذرة وحامية، والتي يتم وضعها في نفس الظروف والتي لها نفس الحريات الأساسية.

وبحسب هذه الرؤية، يجب الأخذ بعين الاعتبار، عند التأسيس للمسؤولية للمهام الخصوصية التي للمشرع الذي يخدم حماية المصلحة العامة والمصالح الفردية، فتطبيق القاعدة العامة المتمثلة في "الحذر" على المشرع وهو ما يرقى إلى مستوى التساؤل حول مسؤولية المشرع عن ممارسة الوظيفة التشريعية باعتباره أبا صالحا وهو أمر مشكوك فيه[771].

فمن الصعب القبول مثلا بالقول أنه: فقط الغلط الواضح للمشرع كما تم الاعتراف به من طرف المجلس الدستوري يمكن أن يشكل خطأ، لأن هذا سيقودنا إلى عدم تصنيف ما يمكن أن نطلق عليه خطأ، إلا تلك الأغلاط الخطيرة والاستثنائية، إذا تم بالفعل الاعتراف والقبول بأن نشاط المشرع قد يشكل خطأ.

---

[768] **M.Disant,** La responsabilité de l'Etat du fait de la loi inconstitutionnelle, op, cit, p :1196

[769] **Th.Ducharme,** la responsabilité de l'Etat du fait des lois déclarées contraires à la constitution, op, cit, p :7

[770] **M.Disant,** La responsabilité de l'Etat du fait de la loi inconstitutionnelle, op, cit, p :1196

[771] **S.Leroyer,** la reconnaissance d'une responsabilité de l'Etat du fait des lois déclarées inconstitutionnelles : un cadeau empoisonné? JP Blog ; blog.juspoliticum.com ; 21 Janvier 2020.

فتحديات التقدير المستقل للخطأ المنسوب للمشرع تبين صعوبة وضع خريطة تقريرية التي لا تعيد الطابع الموضوعي للمسؤولية، وفي هذا الصدد فالصعوبة الأساسية التي ستتمثل لدى مجلس الدولة ستكون في وضع نظام يضم بهذا هامش التقدير بدون الخضوع لإغراء أو انحراف من خلال تقدير سلوك المشرع، فهل هذا ممكن؟ ألا يتعلق التقاضي بشأن المسؤولية بشكل يقاوم بحقيقة تشريعية ومن خلاله بصاحبها؟ ألا تعكس المصداقية خلسة لكن من خلال ضرورة تقدير الخطأ؟ [772].

نجد في المقابل إشكالية واجهها قرار Gardedieu والذي اعتمد في منهجيته نتائج من المرجح أن تشكل مصدرا للقاضي في تعريفه وتأسيسه لنظام المسؤولية عن الأعمال الناتجة عن اعتماد غير دستوري، فتوجه مفوض الحكومة Luc Derepas في هذا القرار كان يتغيا بدقة تأمين جبر للأضرار الناتجة دون أن يعمل على إظهار أي خرق لمبدأ الفصل بن السلطات.

إذا لم يكن هناك تصور للخطأ خارج عدم الدستورية المعلنة من طرف المجلس الدستوري، فهل عدم الدستورية المقررة من طرف المجلس الدستوري هي بالضرورة خطأ؟ وفي نفس السياق هل يعتبر القرار القاضي دستورية القانون مرتبا لمشروعية النص القانوني وبذلك يعفي من انعقاد المسؤولية؟

هنا نطرح سؤالين:

الأول يتعلق بالحدود التي يتم من خلالها تطبيق الرقابة المعمول بها من طرف المجلس الدستوري، بمجرد أن يكون حقل المسؤولية بوجود فعل أو امتناع عن فعل للمشرع مخالف للدستور.

الثاني: يرتبط بنطاق ومدى تأثير قرار المجلس الدستوري على منازعة المسؤولية القائمة أمام القاضي، تدعو إلى التساؤل حول الشروط والمعايير التي بموجبها سيسمح باستنتاج لا مشروعية وخطأ المشرع، حيث إن الخطأ الذي يشكل اللامشروعية ليس دائما وبطبيعته مرتبا لمسؤولية.

[772] **M.Disant,** La responsabilité de l'Etat du fait de la loi inconstitutionnelle, op, cit, p :1196

فمسؤولية السلطة العامة تفهم على الرغم من اقتراحها في إطار غياب الخطأ، أيضا كجواب عن سلوك قاعدة معينة كما يقول بذلك Denys de Bechillion، هل يمكننا القبول بأن التصرف الذي يرتب أضرارا للمصالح، يمكن أن يكون على أسباب عدم دستورية مقتضيات تشريعية مقررة من طرف القاضي الدستوري، ومستقلة عن الفعل المتعلق بالتصرف غير دستوري للمشرع أو امتناعه عن فعل في هذا الصدد؟

إن هذا التحليل ينطلق من الدور الذي يمكن أن يتبوؤه القاضي الدستوري، وذلك من خلال تفسيره وتأويله وتجزيئه للنص القانوني، حيث يقضي بدستوريته لكن وفق شروط أو وفق تأويل جديد، هنا يلاحظ أننا لسنا أمام عدم دستورية لكن المنطق لا يقضي القول بغياب المسؤولية، حيث إن التأويل والتفسير الجديد لم يكن معمولا به من قبل من طرف المشرع أو حتى من طرف الإدارة، الشيء الذي يؤدي إلى ارتكاب أخطاء وأضرار للأشخاص، وهكذا يمكننا القول بإمكانية انعقاد المسؤولية بسبب التفسير والتأويل الخاطئ للقاعدة القانونية من طرف المشرع.

أضف لذلك أنه في حالات أخرى نكون أمام عدم دستورية، وبالتالي إلغاء قاعدة قانونية، الشيء الذي يفرض على المشرع التدخل لسد الفراغ التشريعي، لكن نجد تهاونا أو امتناعا في أداء هذه المهمة، الشيء الذي يضعنا أمام خطأ للمشرع.

ويرى الأستاذRaffacleBifulco أن: " إعلان عدم الدستورية يكافئ فعل الاعتراف الضمني بالضرر الغير العادل"[773]، ونرى من جهتنا أنه فقط، وجود قرار ناتج عن طعن بعدم الدستورية، يشكل عنصرا بسيطا للتقييم في تقدير هذا الضرر، كيف ذلك؟

إن دعوى مسؤولية الدولة عن أثر الدفع بعدم الدستورية، يجب أن لا ننظر إليه بطريقة ميكانيكية، من خلال ضرورة وجود نص قانوني غير دستوري، يتم اتخاذه كسبب لرفع دعوى مسؤولية الدولة، بناء على لا مشروعية تصرف المشرع. بل يجب أن نميز في هذه الدعوى بين:

[773]**M.Disant,** La responsabilité de l'Etat du fait de la loi inconstitutionnelle, op, cit, p :1196

أولا: حرية اختصاص القاضي الدستوري، في نظره لهذه الدعوى بشكل يحقق العدالة الدستورية واستقرار القاعدة القانونية.

ثانيا: بترك المجال للقاضي الإداري للنظر في الضرر الذي سببته القاعدة القانونية المطعون فيها دون أن يتم بالضرورة إعلان عدم دستوريتها، فبالقدر الذي يفسر به القاضي الدستوري و يؤول بهدف احترام الدستور وتحقيق العدالة الدستورية، بالقدر الذي يجب أن يفسح المجال للقاضي الإداري لكي يتبع منهجيته التأويلية أيضا لحماية حقوق وحريات الأشخاص، وذلك بنقل آثار القرار الدستوري - التي ليست بالضرورة تعلن عدم الدستورية- من بعدها النظري إلى الواقع العملي المتمثل في الأحقية في التعويض.

الفرع الثاني: الأثر الزمني لقرار الدفع بعدم الدستورية على قرار التعويض في إثارة المسؤولية الضريبية.

لقد عرف موضوع آثار القرارات القاضية بعدم دستورية نص قانوني كيفما كانت طبيعته سجالا بين فقهاء القانون الدستوري نظرا لغياب أي مقتضى في مشروع القانون التنظيمي للدفع بعدم دستورية القوانين يتطرق لمسألة الآثار المترتبة على طرفي الدعوى، أو كل من له مصلحة في القانون المطعون فيه بعدم الدستورية وبذلك يجب دراسة آثار تلك القرارات الصادرة بعدم دستورية قانون مطعون فيه من حيث الزمان (فقرة أولى)، لكن هذا الأمر يجب ألا ينحصر في هذا المجال بل يجب أن يمتد إلى تطبيقات القضاء الإداري من خلال تكييف هذه الآثار لترتيب مسؤولية الدولة عن عدم دستورية مقتضى ضريبي، خاصة في الشق المتعلق بتقدير التعويض عن هذا الخرق (فقرة ثانية).

الفقرة الأولى: إشكالية النطاق الزمني لتنفيذ القرار الصادر بعدم دستورية نص ضريبي.

لقد عرف نظام القضاء الدستوري المقارن اختلافا كبيرا على مستوى الأثر الذي يترتب عن القرار الصادر بعدم الدستورية، حيث اعتبر بعض الفقه الدستوري أن الآثار الناتجة عن القرار تسري بأثر رجعي على الوقائع التي حدثت قبل صدورها ويؤسس هذا الاتجاه رأيه على مبدأ الحفاظ على

الحقوق كي لا يتم انتهاكها بقواعد قانونية تخالف الدستور (أولا)، وذهب بعض الفقه إلى إرجاء الآثار إلى وقت لاحق، ولفترة زمنية محددة، علتها في ذلك إعطاء فرصة للمشرع لتجنب عيب عدم دستورية النص القانوني والوقوع في فراغ تشريعي، قد يحدث اضطرابا في العلاقات القانونية (ثانيا)، ويذهب جانب آخر من الفقه أن هذه القرارات يجب أن ترتب آثارها فوريا، وبشكل مباشر بمجرد نشر القرار، وذلك ضمانا لمبدأ الأمن القانوني (ثالثا).

أولا: رجعية القرار الصادر بعدم الدستورية

يستمد هذا التوجه رأيه منمنطلقات أربع، اعتمد فيها طبيعة الدعوى، والأصل في الحكم القضائي من حيث كونه كاشفا للحقيقة أم منشئا لحق، إضافة إلى الفائدة المرجوة من المنازعة وتحقيقا لمبدأ المساواة أمام القانون، ويتبنى النموذج الإيطالي والكويتي الرأي القائل بالأثر الرجعي لقرار عدم الدستورية[774].

ألف: الأصل في الأحكام القضائية أنها كاشفة وليست منشئة:

إن صدور قرار يبقى كاشفا للحقوق والحريات الثابتة لأصحابها أو في مواجهتهم قبل صدور منطوق الحكم أو القرار، فهي تكشف عن مكامن اللامشروعية الدستورية وما شاب النص القانوني من مخالفة لأحكام الدستور، لعرضه على القضاء الدستوري بهدف تصويبه وذلك في حدود إلغائه فقط، لا إصدار نص قانوني جديد، وهكذا فآثار القرار الصادر ترجع إلى تاريخ صدور المقتضى التشريعي الغير الدستوري.

ويرى جانب من الفقه الفرنسي أنه على المستوى الإجرائي فإن قرارات الإدانة كتلك التي تقر تعويضا بموجب القوانين تتميز بوضوح تام عن القرارات الدستورية، فالأولى تعد قرارات منشئة، والثانية هي بالأساس هي قرارات كاشفة وهي بهذا المعنى يتم النطق بها فقط على المطابقة أو عدم

[774] **شعبان أحمد رمضان**، ضوابط وآثار الرقابة على دستورية القوانين، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، طبعة 2000، ص: 553.

مطابقة قانون معين للدستور، وتكون هذه القرارات محدودة في الكشف عن وجود وضعية قانونية، فهي محدودة أيضا في وظيفة اكتشاف أو إذا أحسننا القول الاعتراف بمدى الدستورية[775].

وفي نظام كالنظام الإيطالي، فهو يعتبر القرار الصادر بعدم الدستورية على أنه قرار منشئ فنظام التعويض، يعرف رغم ذلك آثاره رجعيا من خلال التمييز الذي يستند إلى التزام مطلق للتوفيق مع المشروعية الدستورية للقوانين.

باء: الطبيعة العينية للدعوى الدستورية:

يستند هذا التوجه أيضا إلى أن الطعون توجه ضد نصوص تشريعية وتبنى على المقتضيات الغير الدستورية التي طالتها، وعليه فإذا ما قضت المحكمة بعدم دستورية النص المطعون فيه، فالنتيجة توضح أن:"النص ق ولد مخالفا للدستور من صدوره وليس من لحظة صدور القرار بعدم دستوريته، وهذا يستدعي إذا تطبيق القرار بأثر رجعي"[776].

وبالتالي لا يمكن أن نتصور أن النص القانوني يكون دستوريا في فترة سابقة، وغير دستوري فقط بدء من لحظة صدوره، ويرى أنصار هذا التوجه أن هذه النتيجة الأخيرة تبقى شاذة تجعل من آلية الدفع بعدم الدستورية غير ذات فائدة[777].

ونورد في هذا الصدد أن المشرع أوجب في حالة الجدية في النزاع الدستوري، وقف البت في الدعوى المعروضة على القضاء، إلى حين صدور قرار المحكمة الدستورية البات في دستورية المقتضى التشريعي المعروض عليه.

جيم: تحقيق الفائدة من المنازعة التي أثير فيها الدفع بعدم الدستورية

---

[775] **M.Disant,** La responsabilité de l'Etat du fait de la loi inconstitutionnelle, op, cit, p :1187

[776] **محمد قصري،** آثار الأحكام الصادرة بعدم دستورية قانون مطعون فيه، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 128، ماي – يونيو 2016، ص:148

[777] **شعبان أحمد رمضان،** ضوابط وآثار الرقابة على دستورية القوانين، دراسة مقارنة، م.س، ص: 553.

يتساءل أنصار هذا التوجه أيضا عن الفائدة المرجوة من الدفع بعدم الدستورية، بقولهم: ما الذي يجعل القاضي الموضوع يوقف البت في الدعوى؟فعدم رجعية القرار إذا لا تمنعه من تطبيق ذات القانون بعد الحكم بعدم دستورية نص قانوني معين، وهذا يتنافى مع الهدف المتوخى من هذه الآلية ولا يقبلها المنطق القانوني أيضا، أضف لذلك أن هذا الأمر لن يحقق لمثير الدفع بعدم الدستورية أية فائدة، وبذلك فالهدف من الدعوى إذا سيعتبر فقط معرقلا لمسار الدعوى القضائية الأولى، ويثبت عدم جدوى الدعوى ويفرغها من محتواها كآلية تضمن حقوق وحريات الأفراد من تعسف المشرع[778].

دال: استثناء رجعية القرار بعدم الدستورية إلى مبدأ المساواة أمام القانون.

لا يجوز التمييز بين مراكز تشكلت قبل القرار وأخرى نشأت بعده ضمانا للعدالة الدستورية، ويرى بعض الفقه أن:"الإجابة عن هذا التساؤل تتطلب التوقف على أمرين: أولهما يرتبط بطبيعة الحكم الصادر بعدم الدستورية، فإذا كان كاشفا للعيب الدستوري، منذ نشأة النص المحكوم بعدم دستوريته اتسع نطاق الحكم ليشمل جميع آثاره القانونية منذ تاريخ العمل به، وإن كان منشئا أي مقررا إلغاء النص من النظام القانوني، رتب آثار هذا الإلغاء منذ العمل بالحكم الصادر بعدم الدستورية، لاعتبارات تمس إما الحقوق المكتسبة أو الأمن القانوني، وأن الأثر الكاشف لئن كان في حد ذاته يعكس قيمة دستورية معينة إلا أن إقرار هذه القيمة لا يجوز أن يكون على حساب قيم دستورية أخرى"[779].

ويناقش الأستاذ محمد القصري هذا التوجه انطلاقا من فكرة الأمن القانوني، التي يجب أخذها بعين الاعتبار في ترتيب آثار الحكم بعدم الدستورية، ويوضح هذا الأمر من خلال أربع زوايا:

[778] **محمد قصري**، آثار الأحكام الصادرة بعدم دستورية قانون مطعون فيه، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 128، ماي – يونيو 2016، ص:148

[779] **أحمد فتحي سرور**، الحماية الدستورية للحقوق والحريات، دار الشروق، القاهرة، الطبعة الثانية 2000، ص:305.

أولا: عدم رجعية القانون التي تعتبر مبدأ دستوريا لا يجوز الحياد عنه إلا استثناء، وللضرورة القصوى التي تستدعيها المصلحة العامة[780].

ثانيا: ضرورة احترام الحقوق المكتسبة للأفراد التي استمدت من القوانين القائمة والمتعلقة بالحقوق والحريات المضمونة بالدستور[781] .

ثالثا: ضرورة التزام الدولة في التشريعات التي تصدرها بعدم مفاجأة أو مباغتة الأفراد بنصوص قانونية جديدة في التطبيق، خصوصا وأن القضاء يشير في العديد من أحكامه إلى فكرة التوقع المشروع أو الثقة المشروعة للأفراد، ويلزم السلطات التشريعية والقضائية بمراعاتها[782].

رابعا: وجوب تقرير ضوابط للأثر الرجعي للأحكام الصادرة بعدم الدستورية، ذلك أن الحكم بعدم دستورية نص تشريعي، وإقرار بطلانه واعتباره كأن لم يكن بعد مرور فترة زمنية على تطبيقه، من شأنه المساس بالأمن القانوني للأشخاص الذين رتبوا أوضاعهم طوال هذه الفترة وفقا للقانون[783].

ونلاحظ أن هاته المبررات جاءت مبنية على ضرورة الحفاظ على مبدأ الأمن القانوني والذي لا يتعارض في هاته الحالة مع مبدأ رجعية القانون من حيث الزمن، لأسباب نجملها في الآتي:

إن مبدأ عدم رجعية القوانين بالفعل هو مبدأ دستوري، لكن حينما نتحدث عن أثر الدفع بعدم الدستورية فنحن نتحدث عن تصرفات غير قانونية أي اللاقانون، ونكون أمام مقتضى مشوب بعدم المشروعية، وبالتالي يجب إرجاع الحال إلى ما كان عليه، أي أن يكون لهذا القرار أثر رجعي، حيث إن مبدأ الأمن القانوني إذا هو أن يتم حماية حقوق وحريات الأشخاص التي ضاعت بخرق مبدأ الأمن القانوني.

---

[780] **محمد قصري**، آثار دعوى الدفع بعدم دستورية القوانين، م.س، ص: 150.

[781] **محمد قصري**، آثار دعوى الدفع بعدم دستورية القوانين، م.س، ص: 150

[782] **محمد قصري**، آثار دعوى الدفع بعدم دستورية القوانين، م.س، ص: 150

[783] **محمد قصري**، آثار دعوى الدفع بعدم دستورية القوانين، م.س، ص: 150

أما بخصوص احترام الحقوق المكتسبة فالأصل هو أن يتم اكتساب الحقوق بطريقة مشروعة، وعليه لا يمكن الحديث عن حقوق مكتسبة ناتجة عن تصرفات مستنبطة من قانون قائم لكنه متسم بعدم مطابقته للدستور، من خلال خرقه لمقتضيات تعتبر القواعد القانونية الأسمى للدولة.

فالراجح إذا أن هاته الحقوق تم اكتسابها حيادا على القانون وبطريقة غير مشروعة، والسبب في ذلك هو خطأ المشرع الذي نتج عنه إثراء جهة على حساب أخرى، أو بالأحرى وجود طرف مستفيد وآخر متضرر.

وبالتالي فضمان مبدأ الأمن القانوني أمر لا محيد عنه، وهو رهين في هذه الحالة بإرجاع الحال إلى ما كان عليه من قبل، وتعويض المتضرر من خطأ المشرع ضمانا لحقوقه وحرياته، وتحقيقا للعدالة الدستورية في أسمى تجلياتها وهذا هو الترسيخ الحقيقي للأمن القانوني والأمن القضائي.

ويمكن القول إذا أننا أمام أمن قانوني يتجسد في تحمل الدولة لمسؤوليتها، بحماية رعاياها المتضررين من الأخطاء في التشريع، وهذا في نظرنا أيضا مدخل جديد لتخليق عمل السلطة التشريعية.

ويرى بعض الباحثين في إطار حديثه عن الحماية الدستورية للأمن القانوني في قضاء المحكمة الدستورية بقوله: " إن الأثر الرجعي يجب أن تكون له ضوابط، بحيث لا يطغى هدف إرساء دعائم المشروعية الدستورية على ضرورة ضمان الاستمرار للمراكز القانونية واحترام الحقوق المكتسبة للأفراد، التي تعتبر هي الأخرى من دعائم الدولة القانونية"[784].

ويضيف الأستاذ يسري محمد العصار بالقول:" يتعين أن تتوخى سياسة التشريع التي تطبقها السلطة التشريعية في القوانين أن تهدف إلى تحقيق التوازن والموازنة بين اعتبارين:

---

[784] **يسري محمد العصار**، الحماية الدستورية للأمن القانوني في قضاء المحكمة الدستورية، المجلة الدستورية، القاهرة، العدد 3، 2003، صفحة غير مرقمة

عامر زغير محيسن، الموازنة بين فكرة الأمن القانوني ومبدأ رجعية الحكم بعدم الدستورية، مركز دراسات الكوفة، العدد الثامن عشر، 2010، ص:7

_ قابلية الحياة القانونية للتطور والتغيير في جميع المجالات السياسية والاقتصادية والاجتماعية.

_ حق الأفراد في الاعتماد على قدر كاف من وضوح القواعد القانونية وثباتها واستقرار المراكز القانونية واحترام حقوقهم المكتسبة وتوقعاتهم المشروعة المبنية على أسس موضوعية مستمدة من الأنظمة القانونية القائمة"[785].

وقد أخذ التشريع المصري بالأثر الرجعي واضعا لذلك ضوابط محددة ترتكز على ضرورة عدم المساس بالمراكز القانونية التي استقرت بالتقادم، أو تلك التي استندت على حكم أو قرار قضائي حائز لقوة الشيء المقضي به.

أضف لذلك أن القضاء المصري اعتمد نظرية الأوضاع الظاهرة، كأس من أسس الأمن القانوني وقد ترسخ ذلك في العديد من القرارات الصادرة عن المحكمة الدستورية العليا، وجاء في حيثيات بعض منها:" إذ أنه بعد أن قضت بعدم دستورية المادة 5 مكرر المتعلق بمجلس الشعب لخرق مبدأ المساواة ورتبت على ذلك بطلان تشكيل هذا المجلس بأثر رجعي قضت في الوقت ذاته، بأن القوانين والأعمال الصادرة عن هذا المجلس الباطل تظل صحيحة ومنتجة لآثارها القانونية، استنادا إلى نظرية الأوضاع الظاهرة، وتكون بذلك قد وازنت بين المشروعية الدستورية للاعتبارات العملية"[786].

ثانيا: الأثر الفوري للقرار الصادر بعدم الدستورية.

ينطلق هذا الاتجاه من اعتبار أن القرار الصادر بعدم الدستورية يعتبر قرارامنشئا لحق بإقراره حالة عدم دستورية نص معين، وعليه يستلزم الأمر تطبيقه فوريا بمجرد نشره بالجريدة الرسمية، حيث لا يمكن من وجهة نظر هذا الجانب من الفقه الدستوري أن تسري القرارات الصادرة عن

[785] **يسري محمد العصار**، الحماية الدستورية للأمن القانوني في قضاء المحكمة الدستورية، م.س، صفحة غير مرقمة.

[786] قرار المحكمة الدستورية عدد 12 صادر بتاريخ: 8 يوليوز 2008.

المحكمة الدستورية بأثر رجعي، باستثناء إذا تعلق الأمر بمقتضى في المادة الجنائية، وقد أخذ النموذج النمساوي بالأثر الفوري [787].

ويرى الأستاذ محمد قصري أنه:" يجب أن يكون للحكم دور إنشائي بتجاوز حدود التطبيق الحرفي لمقتضيات القانون، خاصة وأن الأمر يتعلق بتطبيق نصوص قانونية لها طبيعة خاصة، وهي نصوص الدستور التي يقع بعضها على الحدود الفاصلة بين عالم السياسة وعالم القانون"[788].

ومن جهته يدافع الأستاذ أحمد فتحي سرور عن تبني المسلك القائل بالأثر الفوري للقرار الصادر بعدم الدستورية كضمان لاستقرار المراكز القانونية بقوله:" إن التشريع إذا ما اعتاد الناس على تطبيقه، فإن الحكم بعدم الدستورية بعد فترة طويلة من تطبيقه، يخلق نوعا من الإخلال بالأمن القانوني ولا يجوز أن تتحول الرقابة على دستورية القوانين إلى وسيلة للهدم وزعزعة الاستقرار"[789].

وتقوم مبررات هذا الرأي على ما يلي:

أولا: إنه لا يستقيم الأمر على اعتبار القرار الصادر بعدم الدستورية قرارا كاشفا بعلة أن أبرز مقاصد المشرع الدستوري هي الرقابة على مضمون القوانين وبالتالي يجب أن يطبق القرار بأثر مباشر من اليوم الموالي لنشر القرار.

ثانيا: إن التسليم برجعية القرارات الصادرة بعدم الدستورية، تكون مخلة بالحقوق والمراكز القانونية المستقرة خاصة في المجال الجبائي، ويورد الأستاذ محمد قصري الحالة التي يتم القضاء فيها بعدم دستورية نص ضريبي تم تطبيقه مدة طويلة، ونتج عنه استخلاص ضرائب، فمبدأ الرجعية هنا ستكون له نتائج خطيرة على الوضع الاجتماعي والاقتصادي، مما ينعكس سلبا على التوازن المالي للدولة.

---

[787] **عادل عمر شريف**، قضاء الدستورية القضاء الدستوري في مصر، رسالة دكتوراه كلية الحقوق جامعة عين شمس، ص:97

[788] **محمد قصري**، آثار دعوى الدفع بعدم دستورية القوانين، ص: 151.

[789] **أحمد فتحي سرور**، مطلوب تغيير قانون المحكمة الدستورية العليا، جريدة المحور، عدد صادر في 15 مارس 1995.

وبالتالي فالتطبيق الفوري للقرار يحول دون وقوع فوضوية على مستوى مالية الدولة، وإخلال بالموازاناتالمحاسباتية لها.

وقد عمل المشرع المصري على التنصيص على أنه:" يترتب الحكم بعدم دستورية نص في قانون عدم جواز تطبيقه في اليوم التالي لنشر الحكم، ما لم يحدد الحكم لذلك تاريخا آخر، على أن الحكم بعدم دستورية نص ضريبي لا يكون له في جميع الأحوال إلا أثر مباشر"[790].

ويخلص الأستاذ محمد قصري بالقول أن:" الأثر المنشئ للحكم بعدم الدستورية مؤداه أن القاعدة التي تضمنها المقتضى القانوني المحكوم بعدم دستوريته تظل حاكمة للوقائع التي حدثت في الماضي، أي قبل نشر الحكم القاضي بعدم الدستورية على اعتبار أن تطبيق الحكم الصادر بعدم الدستورية بأثر رجعي من شأنه أن يهدم الاستقرار القانوني ويعصف بالمراكز القانونية المستقرة لمدة طويلة ويخل بنظرية الأمن القانوني ونظرية الثقة المشروعة، ويجافي نظرية الأوضاع الظاهرة وتلك مبادئ مقررة في الكثير من أحكام القضاء"[791].

والملاحظ إذا أن هذا الاتجاه لا يعمل على الإقرار ببطلان النص المطعون فيه، يقضي بإلغائه فقط على عكس الاتجاه القائل برجعية الآثار، والذي يتبنى موقف "البطلان"، وهذا الأمر في نظرنا يضرب مبدأ المساواة حيث سيسمح الأثر الفوري في تطبيق القرار القاضي بعدم الدستورية بتطبيق القانون "الغير الدستوري" على البعض دون البعض الآخر.

ويصح لنا التساؤل إذا عن الآثار المترتبة والحقوق التي سيتم استرجاعها قبل تاريخ صدور القرار، خاصة أن دعوى الدفع بعدم الدستورية تمت إثارتها في تاريخ سابق، والراجح أنهاتهدف إلى تحقيق نتيجة معينة تتمثل في إرجاع الحال إلى ما كانت عليه، أو توقيفا لضرر معين وبالتالي وجب التعويض عما لحق الشخص من أضرار.

---

[790] القرار الجمهوري رقم 138 لسنة 1998 القاضي بتعديل الفصل 49 من الدستور.

[791] **محمد قصري**، آثار دعوى الدفع بعدم دستورية القوانين، ص: 153.

ثالثا: تأجيل إنتاج آثار القرار بعدم الدستورية إلى أجل محدد

يقوم هذا الرأي على أن الأثر القانوني للقرار الصادر بعدم الدستورية لا يكون بطريقة رجعية أو بأثر فوري، بل لا تترتب إلا مستقبلا وبعد مرور أجل محدد، تحدده المحكمة الدستورية في القرار تفاديا لكل فراغ تشريعي في حلة ما قضي بإلغاء النص القانوني.

فقد اعتبر هذا التوجه أن القاعدة القانونية المطعون فيها تستمر كجزء من النظام القانوني وأن تفادي عيب عدم الدستورية رهين بمدة زمنية قد تصل إلى سنة حتى يتمكن المشرع من خلالها من تنقية القانون من العيب الدستوري الذي طاله[792].

وقد نصت بعض الدساتير المقارنة ومن بينها الدستور الفرنسي أن: "الحكم بعدم الدستورية يتم العمل به من اليوم الموالي لنشره ويجوز للمحكمة عند الاقتضاء أن تحدد تاريخا آخر لانقضاء القوة الإلزامية للتشريع، ولا يجوز أن تزيد هذه المدة على ثمانية عشر شهرا"[793].

ويورد الأستاذ فتحي سرور في معرض تناوله لموضوع الحماية الدستورية للحقوق والحريات أنه:" يجب على القاضي الدستوري أن يعمل على حماية المبادئ الدستورية في جميع فروع القانون، وفي ذات الوقت أن يتجنب كل ما من شأنه أن يسبب ثقوبا سوداء في النظام القانوني، أو ما يعرف ب"الفراغ التشريعي"، ولذلك فالمحكمة يجب أن يتجاوز دورها حماية الشرعية الدستورية إلى حماية الأمن القانوني، وبناء عليه عملت المحاكم الدستورية على إدخال نوع من الفن القضائي في سياستها القضائية تسمح لها بتحقيق فعالية على مستوى الرقابة الدستورية دون الإخلال بالأمن القانوني"[794].

وهكذا فقد أخذ المجلس الدستوري الفرنسي بهذا المبدأ في أحد قراراته بتأجيل آثار الحكم بعدم الدستورية، ودعوة المشرع داخل أجل معين لإنشاء قاعدة قانونية تتفق وأحكام الدستور.

---

[792] **محمد قصري**، آثار دعوى الدفع بعدم دستورية القوانين، ص: 153.

[793] الفصل 62 من الدستور الفرنسي.

[794] **فتحي سرور**، الحماية الدستورية للحقوق والحريات، م.س، ص:322

لكن هذا الأمر اعتبره الفقه الدستوري تجاوز للمجلس الدستوري لصلاحياته الدستورية وتطاول على الاختصاص الأصيل للبرلمان في مجال التشريع [795]، لذلك يرى هذا الجانب من الفقه ضرورة الحد من هذا التوسع في صلاحيات المجلس الدستوري وأن يتوقف اختصاصه في هذا المجال عند حدود إلغاء المقتضى التشريعي، ويترك للبرلمان فرصة الإعلان عن الصيغة الجديدة للمقتضى التشريعي المقضي بعدم دستوريته التي يراها مناسبة[796].

وفي هذا الصدد يؤكد Jean Louis Dobris أنه: "يجب أن يبقى كل واحد في مكانه ... نحن لا نضع القانون محل المشرع حين نلغي مقتضى لا نقول ما يجب أن يوضع بدلا عنه حينما راقبنا الحراسة النظرية، لم نقل ما هي المسطرة التي يجب أن تعوضها بل تركنا أحد عشر شهرا للمشرع لإعادة كتابة القانون بشكل يطابق المبادئ المعلنة، في جميع الأحوال لسنا نوابا عنه"[797].

الفقرة الثانية: الآليات القضائية فى تقدير التعويض عن الآثار المترتبة عن الدفع بعدم دستورية مقتضى ضريبى.

إذا كانت التوجهات الفقهية واجتهادات القضاء الدستوري تختلف على مستوى تحديد الأثر الزمني لقرار دعوى الدفع بعدم دستورية نص ضريبي، وإذا كان مشروع القانون التنظيمي للدفع بعد الدستورية قد نص في بابه الرابع الذي يحيل إلى آثار القرار الصادر عن المحكمة الدستورية القاضي بعدم دستورية مقتضى تشريعي، في المادة 24:"يترتب عن القرار الصادر عن المحكمة الدستورية بعدم دستورية مقتضى تشريعي، نسخه ابتداء من تاريخ تحدده المحكمة الدستورية في قرارها طبقا لأحكام

[795] **محمد أتركين**،دعوىالدفع بعدم دستورية القوانين في التجربة الفرنسية الإطار القانوني والممارسة القضائية، سلسلة الدراسات الدستورية 2 الطبعة الأولى: 2013، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، ص:111

[796] **محمد أتركين**،دعوىالدفع بعدم دستورية القوانين في التجربة الفرنسية الإطار القانوني والممارسة القضائية، ص:112

[797] **محمد أتركين**، دعوى الدفع بعدم دستورية القوانين في التجربة الفرنسية الإطار القانوني والممارسة القضائية، ص: 112

الفصل 134"[798]،فكيف سيؤثر هذا الأمر على تحديد التعويض من حيث نطاقه الزمني في تقييم الضرر؟

لا شك أن هذا الأمر يثير صعوبة تتمثل بالنسبة للمتضرر في تحديد الفترة التي رتب فيها القانون الغير دستوري ضررا مباشرا ومحققا، وتوضح القضايا الثلاث المعروضة على مجلس الدولة الفرنسي تحديدا أفضل من أي تصور نظري. حيث ارتكز القاضي الإداري على اعتماد قواعد ومبادئ عامة للقانونذات بعد وطابع أمني، لتلافي ظهور نتائج كارثية على المالية العامة من إعلان عدم الدستورية الذي أعلنها القاضي الدستوري.

وهكذا حدده مجلس الدولة التطبيق التلقائي للتقادم في حدود أربع سنوات، حيث جاء في الاعتبار رقم: 7 من القرارات الثلاثة، إلى أن "فترة التقادم التي تبلغ أربع سنوات تبدأ في العمل بمجرد معرفة الضرر الناتج عن تطبيق القانون على وضعه في حقيقته ونطاقه من قبل المتضرر، دون أن يكون من الممكن اعتبارها مشروعة على أنها تتجاهل وجود مطالبتها حتى تدخل إعلان عدم الدستورية"[799].

علاوة على ذلك، تبدأ فترة التقادم الرباعي (أربع سنوات)، باحتساب الضرر وبمجرد أن يعرفه الشخص المتضرر في حقيقته ومداه انطلاقا من تطبيق القانون على وضعيته، دون أن يكون من الممكن اعتباره شرعيًا كجاهل بوجود ديون على وضعيته المادية، حتى يتدخل بدفع بعدم الدستورية[800].

[798]المادة 24 من مشروع القانون التنظيمي رقم 86.15 المتعلق بتحديد شروط وإجراءات الدفع بعدم دستورية قانون بعد ترتيب آثار قرار المحكمة الدستورية رقم: 18/70 بتاريخ: 06 مارس 2018.

[799]**S.Leroyer,** la reconnaissance d'une responsabilité de l'Etat du fait des lois déclarées inconstitutionnelles : un cadeau empoisonné? JP Blog ; blog.juspoliticum.com ; 21 Janvier 2020.
Marie Sirinelli, la responsabilité du fait des lois inconstitutionnelle, op, cit, p :140

[800]**S.Leroyer,** la reconnaissance d'une responsabilité de l'Etat du fait des lois déclarées inconstitutionnelles : un cadeau empoisonné? JP Blog ; blog.juspoliticum.com ; 21 Janvier 2020.

وتجدر الإشارة إلى أنه تم اعتماد أن انقضاء أربع سنوات ، يسمى ب "التقادم الرباعي" تم وضعه بموجب قانون[801]في التشريع الفرنسي، والذي يلغي ويحل محل النصوص السابقة، حيث إنه وفقا للمادة 1 من هذا القانون:"تحدد، لصالح الدولة والدوائر والبلديات، دون ضرر بالمصالح الخاصة المحددة التي يقررها القانون، ومع مراعاة أحكام هذا القانون، جميع المطالبات التي لم يتم إثارتها في غضون أربعة سنوات من اليوم الأول من السنة التالية للسنة، التي تم فيهاوجود حقوق مكتسبة، في الدعاوى ضد المؤسسات العمومية مع محاسب عمومي موصوفة في نفس المهلة وتخضع لنفس التحفظ"[802].

وتضيف المادة 3 من نفس القانون فيما يتعلق بنقطة التقادم: "لا يتعارض التقادم مع الدائن الذي لا يستطيع التصرف، سواء بمفرده أو من خلال ممثله القانوني، أو لأسباب قاهرة، أو ضد الشخص الذي يمكن اعتباره شرعيا أنه يجهل وجود مطالبته أو مطالبة الشخص الذي يمثله قانونًا"[803].

[801]La Loi n° :68-1250 du 31 décembre 1968 relative à la prescription des créances sur l'Etat, les départements, les communes et les établissements public, version consolidé au 7 juin 2020

[802]La Loi n° :68-1250 du 31 décembre 1968 relative à la prescription des créances sur l'Etat, les départements, les communes et les établissements public, version consolidé au 7 juin 2020

[803]La Loi n° :68-1250 du 31 décembre 1968 relative à la prescription des créances sur l'Etat, les départements, les communes et les établissements public, version consolidé au 7 juin 2020

الفصل الثاني

الكلفة المالية، الحقيقة المرة

في دعوى المسؤولية الضريبية:

الحقائق، العوائق، العقلنة وسبل النجاعة

ولا شك أن مؤشر التعويض والكلفة المالية للقرار القضائي، يبقى في نظرنا هو المتحكم الأساسي في تطور نظام المسؤولية الضريبية - بعد تفنيد المؤشرات الأخرى- حيث إنه الحقيقة المرة التي تتهرب منها الإدارة وحتى القضاء، لكن على الرغم من ذلك فالكتلة النقدية لتعويض المتضرر يبقى عنوانا عريضا لقياس مدى سيادة القانون في دولة معينة، وهو تقديم اعتذار للمواطن يجعله يحس بالدور الحمائي للدولة (الدولة الحامية)، ويبين قيمة ودور الفرد داخل المجتمع، الشيء الذي يجعله يلمس قيم المواطنة الحقيقية، ومقبلا بدوره وبشغف على تحمل المسؤولية.

والجدير بالذكر أن تنفيذ القرار القضائي الصادر يسلك مسارا طويلا محفوفا بالعديد من الإشكاليات، يعمل القاضي الإداري على تأمين حلها لإحقاق العدالة في أسمى تجلياتها (المبحث الأول)، حيث يتطلب الأمر منه .....

المبحث الأول: آليات إقرار القاضي الإداري للتعويض: تعبير عن اعتذار الدولة للخاضع، ومدخل لحفظ الكرامة الإنسانية

إن سؤال إصلاح الأضرار كان ومنذ زمن بعيد الحلقة الأضعف في تأملات فقه المسؤولية الإدارية، بعلة اعتباره موضوعا تقنيا يرجع البت فيه بالأساس لقاضي الموضوع، وهذا ما جعل الفقهاء يتناولونه بشكل قليل، ومع ذلك فهو يبقى موضوعا أساسيا بالنسبة للمتقاضي الذي يهدف، أو بعبارة أكثر دقة، يتمنى موازنة كاملة للضرر.

وباعتماد توجهات القضاء الإداري فقد تم وضع هذا السؤال موضع البحث والتدقيق، حيث يعرض نفسه كموضوع واسع بكل المقاييس، لارتباطه بإشكالية جوهرية تتمحور حول تأثير الكتلة النقدية للأحكام والقرارات القضائية على المالية العمومية والترابية أيضا، تفرض وضع ضوابط وقواعد لتقدير التعويض شكل عادل (المطلب الأول).

ولئن كان الحكم القضائي القاضي بالتعويض عنوان حقيقة دعوى مسؤولية المصالح الضريبية، والتنزيل العملي للقانون والتجسيد الملموس لدولة الحق القانون، فإن تنفيذه هو نقل لتلك

الحقيقة من السكون إلى الحركة، إذ أن الغاية من إقامة الدعاوى وصدور أحكام بشأنها تتوقف في النهاية على الآثار القانونية التي تنتج عن الحكم، وما يترتب على ذلك من نتيجة عملية، فالحكم القضائي لا يصدر لمجرد بيان أحقية المدعي في دعواه أو لاستكمال الواجهة القانونية التي ترضي أحيانا رجال القانون[804]،بل بإعطاء قيمة ومكانة لمبدأ تقديس واحترام الأحكام القضائية وكفالة تنفيذها، حيث إنه لا قيمة للقانون بغير تنفيذ مقتضاه (المطلب الثاني).

المطلب الأول: منهجية القاضي الإداري في تقدير التعويض

لقد أسس القاضي الإداري لمجموعة من المبادئ العامة للقانون، التي تضبط تقييم الضرر وتقدير التعويض في مجال المسؤولية الإدارية، وقد عرف هذا الأمر تحولات قضائية شهدتها فترات ومجالات مختلفة، عمل من خلالها القاضي الإداري على تطوير نظرية مسؤولية السلطات العمومية، سواء في إطار تحقيق عدالة في إقرار التعويض أو في أنسنة المسؤولية الإدارية بشكل عام (الفرع الأول)، ولا شك أن هذه الضوابط تفرض دراستها في ترتيب المسؤولية الضريبية لاستبيان مدى تلاؤمها مع هذا النوع من المسؤوليات أم أنها تحتاج لضوابط وقواعد أخرى (الفرع الثاني).

الفرع الأول: القواعد العامة الضابطة لعمل القاضي الإداري في تقييم الضرر وتحديد قيمة التعويض

إن موضوع إصلاح الأضرار المترتبة عن التصرفات اللامشروعة للإدارة، وإقرار تعويض كامل عن الخسائر التي تكبدها المتضرر، تخضع لآليات دقيقة على مستوى تقييم الضرر وتثير إشكاليات تتمثل في: كون أن عملية التقييم هاته، هي موضوع تقدير سيادي لمحاكم الموضوع، يتمحور حول المبادئ الذي استقر عليها الاجتهاد القضائي، وتأطير السلطة التقديرية للقاضي الإداري، والذي يعتبر الإصلاح الكامل كآلية أكثر فعالية بحيث يبقى مجالا حكرا على الممارسين، حيث أن الفقه يبدي اهتمامه أكثر

[804] **محمد سعيد الليثي**، امتناع الإدارة عن تنفيذ الأحكام الإدارية الصادرة ضدها، الأساليب، الأسباب، كيفية المواجهة، دراسة مقارنة، دار الصميعي للنشر والتوزيع ط: 1 سنة 2009، ص:1

لدراسة أسس وشروط انعقاد مسؤولية الدولة (الفقرة الأولى)، إضافة إلى الطبيعة التقنية في تقدير التعويض، تعيق بالخصوص فقهاء القانون العام (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: حرية وذاتية القاضى الإدارى فى تقدير تعويض كامل عن الضرر.

إن تفحص العديد من القرارات والأحكام القضائية، تبرز أن المبدأ الأساسي في تقدير التعويض يتمثل في السلطة التقديرية للقاضي، حيث نجد تكرار عبارة "والقاضي الإداري بما له من سلطة تقديرية" على مستوى تعليل القرار قبل النطق بالحكم النهائي (أولا) غايته في ذلك مبدأ التعويض الكامل لموازنة مختلف الأضرار التي تكبدها المدعي (ثانيا).

أولا: السلطة التقديرية للقاضي الإداري في تقدير التعويض

يتمتع القاضي الإداري بهامش من الحرية في تقديره للتعويض الناتج عن الضرر، وهذا يندرج في إطار سلطته التقديرية التي تقوم على تأطير التوازن بين مصالح الخزينة وحماية حقوق وحريات الأشخاص، هذه الذاتية التامة والكاملة، تؤطرها شروط من بينها:

أولا: يتمثل نطاق حرية القاضي الإداري في تحديد التعويض في سلوكه لإجراءات التحقيق والمعاينة، ويستعين في ذلك بمجموعة من الأشخاص الذين يزاولون ما يصطلح عليه بالمهن الحرة المساعدة للقضاء، ومن أبرزها الخبرة كآلية من الآليات التي تتطلب تدخلا تقنيا، والتي لا تلزم القاضي من الناحية القانونية بل يهدف من خلالها إلى الحصول على جميع العناصر اللازمة لتقدير صحيح للضرر، حيث يتم التقييم بالنظر للمؤشرات التي تم استنباطها من التحقيق.

وقد سار القضاء الإداري المغربي والمقارن في اتجاه سلوك هذه الآليات، توخيا للتنزيل السليم لأحد مداخل النجاعة القضائية الذي يتعلق بتدبير الجلسات وطرق البت في القضايا وإصدار الأحكام وتنفيذها، من أجل المساهمة في تيسير الخدمة القضائية وتقريبها من المواطن[805].

ثانيا: إنه من حق القاضي الإداري تقديم تعديل لمبلغ التعويض إذا كان الضرر يعرف تغييرا وتفاقما لاحقا أو حتى التخفيف من حدته[806]، ويمكن للقاضي الإداري أن يؤجل النظر في قيمة التعويض إلى حدود أجل معين للأخذ بالقواعد والآليات التي تسمح له بتحديد تعويض كامل نهائي ومنصف[807].

رابعا: إن تقدير التعويض يحدد بشكل سيادي من طرف قضاة الموضوع، سواء على مستوى المحاكم الإدارية أو في استئناف الحكم أمام محكمة الاستئناف الإدارية، حيث يمكن الرفع والتخفيض من قيمة التعويض، وهذا يدخل في إطار الدور المنهجي للقاضي الإداري الذي يروم بالأساس تقييم عادل للضرر.

ومما لا شك فيه أن هذا الهامش الكبير من الحرية والسيادية في اتخاذ الحكم أو القرار القضائي، يعرف بعض الاستثناءات التي تقيد إلى حد ما السلطة التقديرية للقاضي، ويتمثل ذلك في الحالة التي توجد مقتضيات تشريعية تتضمن آليات في نصوص محددة لتقدير التعويض، وتحدد قيمة معينة لذلك، أضف لذلك الحالة التي تعبر فيها الأطراف المتنازعة بموجب تصرف قانوني عن قواعد تنظم قيمة التعويض في حالة النزاع.

خامسا: أن القاضي لا ينظر إلا في حدود الطلب، وهكذا فإذا طالب المدعي بالتعويض عن الضرر المادي فقط، فلا يحق للقاضي أن يتدخل في عناصر تقدير التعويض عن الضرر المعنوي أو الأدبي الذي أصاب الشخص المتضرر، وفي هذا الصدد تتضح حرفية المحامي، الذي يجب أن يعمل

[805] يراجع في هذا الصدد: ميثاق النجاعة القضائية، وزارة العدل والحريات، 2017.

[806] **Bernard STIRN,** L'évaluation du préjudice, synthèse annuelle, cahier de l'actualité, Encyclopédie juridique, DALLOZ , 10 février 2000 , p :7

[807] **Bernard STIRN,** L'évaluation du préjudice, synthèse annuelle, cahier de l'actualité, Encyclopédie juridique, DALLOZ , 10 février 2000 , p :7

على التطرق على مستوى مقالاته ومذكراته، لتقييم كامل وشامل للأضرار سواء المادية أو المعنوية منها، وإثباتها بحجج قوية للدفاع عن حقوق المتضرر.

وهكذا نجد أن المجلس الأعلى سابقا -محكمة النقض حاليا- اعتبر أن:" قضاة الموضوع يقدرون في حدود الطلب وبحرية مبلغ التعويضات الواجب منحها لإصلاح الأضرار والخسائر التي تسبب فيها حادثة سير، دون أن يكونوا ملزمين بتبرير حكمهم فيما يخص هذه النقطة بمقتضى حيثيات خاصة أو تبيان أسس التقدير"[808]، وقد ترسخ هذا الاجتهاد كمبدأ عام للقانون.

وفي ذات السياق ذهبت المحاكم الإدارية في اتجاه اعتبار السلطة التقديرية، الآلية الأساسية المعتمدة في تقدير تعويض عادل للأشخاص المتضررين، وقد جاء في العديد من الأحكام والقرارات أن: " تقدير التعويض متروك للسلطة التقديرية للمحكمة بناء على العناصر المتوفرة لديها"[809].

وقد جاء في تعليل المحكمة الإدارية بالدار البيضاء في تقديرها للتعويض ما يلي: " حيث أن لكل ضرر تعويض لازم لجبره، وحيث التمست المدعية الحكم لفائدتها بأداء المركز الاستشفائي الجامعي ابن رشد تعويضا إجماليا عن الأضرار المادية والمعنوية اللاحقة بها قدره 600.000,00 مع إحلال الشركة الملكية الوطنية للتأمين محلها في الأداء.

وحيث إن تقدير التعويض المناسب لجبر الأضرار اللاحقة بالمدعية في مثل هذه الحالات يكون تقديرا جزافيا ولا يخضع لمعايير محددة ويبقى متروكا للسلطة التقديرية للمحكمة لتحديده على ضوء العناصر المتوفرة لديها من خلال أوراق الملف ومستنداته وظروف ملابسات الحادث.

وحيث إن المحكمة بما لها من سلطة تقديرية وبالنظر لجسامة الأضرار اللاحقة بالمدعي اقتضى نظرها أن مبلغ التعويض المطالب به موضوعي وغير مبالغ فيه، الأمر الذي يناسب المصادقة عليه.

---

[808] قرار المجلس الأعلى، عدد 169، بتاريخ: 1969/4/12، قضاء المجلس الأعلى، عدد 10، أكتوبر 1969، ص: 29 أورده: **حسن صحيب**، القضاء الإداري المغربي، م.س، ص: 107.

[809] حكم المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، ملف عدد: 1807/2009 بتاريخ: 2009/07/01، منشور بمجلة الودادية الحسنية للقضاة، العدد الثالث، مارس 2012، ص: 325

وحيث إنه خلافا لما دفعت به الشركة الملكية الوطنية للتأمين المدخلة في الدعوى فإن الثابت من وثائق الملف ومستنداته قيام علاقة التأمين بين هذه الأخيرة والمركز الاستشفائي الجامعي ابن رشد، الشيء الذي يتعين معه إحلالها محله في الأداء طبقا لعقد التأمين الرابط بينهما"[810].

ثانيا: فعالية التعويض الكامل:

مما لا جدال معه، أن سلوك مسار دعوى المسؤولية هو استعادة -بقدر الإمكان-للتوازن الذي أخله الضرر المترتب عن التصرف الغير الشروع، وذلك بوضع الضحية مرة أخرى في الوضع الذي كان يمكن أن يوجد فيه، قبل حدوث التصرف المسبب للضرر المحقق[811]، وهو ما يطلق عليه بإرجاع الحال إلى ما كان عليه.

يكشف هذا المبدأ شكلين من التعويضات الممكنة: إصلاح الضرر عينيا وإصلاح مالي من خلال المعادلة أو الموازنة La compensation.

ونتيجة لذلك فمسؤولية الدولة، لا تؤدي إلى إزالة الضرر والعودة إلى الحالة أو الوضعية التي كانت من قبل، ولكن فقط لإعادة التوازن الذي عرف اختلالا بسبب الخطأ الذي ارتكبته الإدارة، وذلك بفرض مبلغ مالي على الدولة أو المرفق العمومي بشكل خاص، كآلية لجبر الأضرار.

ويهدف التعويض إلى موازنة الآثار الناتجة عن الضرر الذي سببته الإدارة أو المشرع، وهو أمر حيوي بالنسبة للخاضع-المتضرر، إذ يتعلق الأمر بالعدالة الاجتماعية، ومقومات العيش الكريم، باعتبار هذه الأخيرة مبادئ تأسيسية رسخها المشرع على مستوى النصوص الدستورية، وصادق عليها في إطار المواثيق الدولية.

---

[810] حكم المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، ملف عدد: 1807/2009 بتاريخ: 2009/07/01، منشور بمجلة الودادية الحسنية للقضاة، العدد الثالث، مارس 2012، ص: 333

[811] **M.CHASTAGNARET**, de la responsabilité fiscale, responsabilité de l'administration fiscale et responsabilité solidaire des tiers ; op ; p :404

والملاحظ أن القانون الإداري يستند على عكس القانون المدني، على مبدأ التعويض المالي النقدي عن طريق الموازنة بين الضرر وما فات من الكسب[812]،فمن حيث المبدأ، لا يمكن الحصول على تعويضات عينية تتطلب من القاضي الالتزام بها.

حيث إن التعويض عن الضرر في المسؤولية الإدارية يقدر نقدا، وهذا يؤكد الصلة التي توجد بين الخطأ الموجب للتعويض والمالية العمومية، وبذلك فإن العنصر المالي يعتبر عاملا حاسما على مستوى المنهاج والتصور اللذين تأسست عليهما مبادئ المسؤولية الإدارية، وكذلك على مستوى ترجمة منطوق الأحكام القضائية القاضية بالتعويض، إلى التزام مالي قابل للتنفيذ وفق قواعد المحاسبة العمومية[813].

ويبين R.Chapus مدى أهمية هذا التمييز بقوله :"من الناحية القانونية، فإن القيمة التعويضية لأي من هذين الشكلين من التعويضات متساوية تماما، سواء تم تلقيها مبلغا من المال أو الحصول على إمكانية رجوع الحال إلى ما كان عليه في السابق، ليس لدى الضحية ما يدعي، ففي كلتا الحالتين كان من المفترض أن الأضرار التي تعرضت لها قد اختفت، فمن الصحيح قانونًا أن يتم إصلاحها، ولكن فيالواقع، الأمر أبعد ما يمكن تصوره فالتعويض المالي يوفر للضحية تعويضًا فقط، وهو بديل يهدف إلى ضمان التكافؤ مع قيمة الضرر الذي تم تحققه بشكل مباشر"[814].

وباعتماد هذا التحليل الوجيه للأستاذ R.Chapus يلاحظ الأستاذ Manuel CHASTAGNARET أن التعويض الذي يقرره القاضي الإداري لضحايا التصرفات الغير المشروعة للإدارة، مهما كانت قيمته فهو لا يعدو أن يكون سوى موازنة، تبقى واجبة لكنها لا تصل لحد المثالية في جبر الضرر[815]،

[812]**M.CHASTAGNARET**, de la responsabilité fiscale, responsabilité de l'administration fiscale et responsabilité solidaire des tiers ; op ; p :404

[813]**حسن صحيب**، القضاء الإداري المغربي، سلسلة دراسات وأبحاث في الإدارة والقانون 3، الطبعة الثانية، ماي 2019، المطبعة والوراقة الوطنية، مراكش، ص: 106.

[814]**M.CHASTAGNARET,** de la responsabilité fiscale, responsabilité de l'administration fiscale et responsabilité solidaire des tiers ; op ; p :404

[815]**M.CHASTAGNARET,** de la responsabilité fiscale, responsabilité de l'administration fiscale et responsabilité solidaire des tiers ; op ; p :404

وهكذا فالقاضي له هدف أساسي يتمثل في تأمين الإصلاح التام ما أمكن وذلك دون أن يعمل جبر الضرر هذا على إثراء جهة مقابل إفقار جهة أخرى[816].

حيث ينبني تقييم الضرر على مجموعة من الأعمال، التي يضعها القاضي الإداري نصب عينيه، حيث يتطلب أولا، من القضاة الأخذ بعين الاعتبار بمجموع الخسائر التي لحقت الشخص المتضرر والتي يطالب بالتعويض عنها، وذلك بإجراء تقييم شامل لمجموع تلك الأضرار، حيث إنه وبمجرد أن يكون الضرر مباشرا ومحققا فعليا، فلا يمكن إذا إقامة الفرق والتمييز بين الأضرار المادية والأضرار المعنوية[817].

ثانيا: يجب أن يكون التعويض كاملا، حيث أنه من الضروري إصلاح جميع الأضرار، ولا يمكن أن يتجاوز التعويض القيمة الحقيقية لتلك الخسائر المترتبة عن تصرف الإدارة، ويتيح الإجراء في مجال المسؤولية إلى موازنة الضرر أو الأضرار الناشئة ولكن لا يمكن أن يؤدي ذلك إلى إثراء غير مشروع لا أساس له بالنسبة للمطالب بهذا الحق، فالشخص المسؤول إذا ملزم بإصلاح جميع الأضرار ولا شيء غير الضرر، وعلى الرغم من هذا وذاك فمن الوهم الاعتقاد كما يقول بعض الفقه أن الاستخدام الموضوعي لكل هاته الآليات سيؤدي إلى نتيجة عادلة[818].

وتجدر الإشارة إلى أنه لا يتم تحليل مفهوم التعويض الكامل، كأنه شامل من الناحية الموضوعية لكل الأضرار لأنه لا يستند دائما إلى معايير كمية صرفة[819]، ولا يغطي حقيقة الضرر كله. لكن القاضي الإداري يحاول قدر الإمكان وبإعمال سلطته التقديرية إقرار تعويض شمولي يغطي الأضرار اللاحقة وعلة ذلك أن فلسفة المسؤولية الإدارية تقوم على الموازنة والمعادلة بين الأضرار وقيمة التعويض، لا إلى إرجاع الحال إلى ما كانت عليه قبل وقوع الخطأ، وهذا كما سبق الذكر أحد خصوصيات مسؤولية السلطة العامة.

---

816 **Michel Paillet,** la responsabilité administrative, édition DALLOZ 1996 Paris cedex 14, p :245

817**Michel Paillet,** la responsabilité administrative, op, cit, p :245

818**Michel Paillet,** la responsabilité administrative, op, cit, p :245

819**Bernard STIRN**, évaluation du préjudice, synthèse annuelle, cahier de l'actualité, Encyclopédie juridique, DALLOZ , 10 février 2000 , p :8

لكنه يبقىمن السهل نسبيا تطبيق قاعدة، التعويض الكامل، فيما يتعلق بالنفقات والخسائر النقدية المستهلكة وطبيعتها الموضوعية لحسن الحظ تزيل مسألة عدم اليقين التي تنتج عن تطبيق معيار قائم على العدالة[820].

وصفوة القول، يعد التعويض الكامل اعتذارا من طرف الدولة لرعاياها المتضررين، وجبر للأضرار التي يتكبدونها، يتم التعبير عليه ماليا بهدف إحداث تغيير إيجابي للعلاقة إدارة-ملزم، وذلك بإعادة التوازن والاستقرار النسبي لوضعية المتضرر، وهو بذلك يهدف إلى إعادة الثقة للمواطن في الدولة ومؤسساتها التي تحميه حتى من نفسها، من تسلطها الغير المشروع، ومن تجبرها ومن انحرافها في استعمال السلطة.

الفقرة الثانية: الطابع التقنى فى تقييم الضرر وتقدير التعويض:

إذا كان المبدأ في تحديد التعويض -من حيث الأصل- يقوم على السلطة التقديرية للقاضي، فهذا المبدأ نجده مؤطرا بقواعد قضائية ذات طابع تقني خاصة على مستوى تأطير التعويض زمنيا، تؤمن تقييم الضرر، بالإضافة إلى الاستعانة بالخبرة (أولا)، قبل اعتماده لمنهجية تقنية تمكنه من المصادقة على التعويض (ثانيا).

أولا: القواعد القضائية الضابطة لتحديد النطاق الزمني للضرر وتقييمه:

لقد عرف الاجتهاد القضائي تحولات قضائية مهمة تنحو إلى ضبط الآليات الكفيلة بتقييم الضرر وذلك من خلال تاريخ الضرر ثم أنواع هاته الأضرار وطرق تصنيفها، وهكذا نميز مرحلتين أساسيتين:

[820] **Bernard STIRN**, évaluation du préjudice, synthèse annuelle, cahier de l'actualité, Encyclopédie juridique, op, cit, p :8

المرحلة الأولى: حيث كان القاضي الإداري الفرنسي يتخذ مبدأ بموجبه يربط تاريخ تقييم الخسارة كيفما كان نوع هذه الخسائر أو الأضرار التاريخ الذي تحقق فيه هذا الضرر، أو التاريخ الذي يمكن ضبط وقت حدوثه، حيث ميز بين تاريخ تحقق الخسارة بشكل نهائي[821]، وتاريخ حدوث الضرر.

وهكذا نجده يعتمد، من حيث الأصل، تاريخ تحقق الضرر كتاريخ لتقييم الخسائر التي تكبدها المتضرر جراء تصرفات الإدارة الغير المشروعة[822]، واستثناء يعتمد التاريخ الذي يمكنه من تحديد تعويض الخسائر[823] وهذا يرتبط بالصعوبات التي تحول دون التعرف على التاريخ بشكل محدد.

لكن الفقه في انتقاده لهذا التوجه كان له رأي آخر بالقول أنه: إذا كانت هذه الطريقة مناسبة في المراحل التي تعرف نوعا من الاستقرار النقدي، فهي لا تسمح بتاتا بتأمين تعويض عادل في الأوقات التي تعرف تضخما Inflation، والذي تعرف من خلاله قيمة العملة النقدية، تراجعا وتقلصا، حيث إن انقضاء مدة زمنية تدوم سنوات، بين الخسارة والتعويض المحدد يقودنا، في ضوء تطور الأسعار والأجور، إلى تقديم تعويض أقل من الضرر المحقق خاصة بالنسبة للأضرار الجسدية والتي ستعطي تعويضا أقل من الضرر المحقق[824]، وهذه القاعدة جعلت القاضي الإداري يقر بعدم ضمانها للتوازن بين مصلحة الخزينة وحقوق الأشخاص.

وبناء عليه فقد عرف هذا الإشكال نقاشات حول النطاق الزمني الذي يحتسب فيه القاضي القيمة المالية للتعويض الواجب منحه للمتضرر، من حيث تحديد التاريخ، ومن حيث مدى اعتبار الحكم أو القرار كاشفا للحق أو منشئا له.

[821]C.E sect, 2 juin 1944, Cie générale des eaux c/vauwelle, Rec, p :162, cité par : Bernard STIRN, évaluation du préjudice, synthèse annuelle, cahier de l'actualité, Encyclopédie juridique, DALLOZ , 10 février 2000 , p :8

[822]C.E, 12 avril 1940, Association syndicale de Meilhan: Rec p: 142, cité par :Bernard STIRN, évaluation du préjudice, synthèse annuelle, cahier de l'actualité, Encyclopédie juridique, DALLOZ , 10 février 2000 , p:8

[823]C.E, 6 juillet 1932, Lethairon, Rec, p: 681 cité par : Bernard STIRN, évaluation du préjudice, synthèse annuelle, cahier de l'actualité, Encyclopédie juridique, DALLOZ , 10 février 2000 , p :8

[824]**Bernard STIRN**, évaluation du préjudice, synthèse annuelle, cahier de l'actualité, Encyclopédie juridique, op, cit , p :8

وهكذا فقد استقر العمل القضائي في فترة معينة على أنه من حيث المبدأ، في اعتماد السعر، هو ضرورة أن يتم اعتماد مبدأ التعويض الكامل، ويتمثل ذلك في تقييم الضرر على أساس مستوى السعر وقت منح المتضرر التعويض، وليس في وقت حدوث الضرر[825] .

وفي ذات السياق يتساءل الأستاذ حماد حميدي عن معرفة التاريخ الذي يتعين على القاضي أن يأخذه بعين الاعتبار عند تحديد قيمة الضرر، هل هو تاريخ وقوع الضرر، أم تاريخ النطق بالحكم، أو تاريخ آخر[826] ؟

وهكذا يرى أن حالة الشخص المتضرر من نشاط الإدارة يمكن أن تتغير إيجابا أو سلبا، إما بتفاقم الضرر الذي أصابه أو ببداية التخفيف من حدته إما بنقصانه أو بزواله، وهكذا نجد أن هذا التغيير يثير صعوبة تحديد قيمة الضرر، خاصة إذا امتد الضرر لمدة طويلة، والملاحظ أن المحاكم تأخذ بجميع التغيرات التي يعرفها الضرر، يوم صدور الحكم، ما دام أن هذا النقصان أو الزيادة في مدى الضرر، هي ناتجة عن التصرف الذي يضر بحقوق الأشخاص[827].

لكن المعيار القضائي عرف تحولا في اتجاه البحث عن قواعد جديدة أكثر عدالة، وهكذا فقد تبنى مجلس الدولة الفرنسي هذا التوجه بموجب قرارين تأسيسيين[828]، شكلا أساس التحول الجديد حيث يعتمدهما القاضي الإداري في تقييمه للأضرار وفي تحديد قيمة التعويض، وهذه المبادئ العامة للقانون تقوم على التمييز بين الأضرار التي تصيب الأشخاص، وتلك الخسائر التي تمس الأملاك والعقارات وتلك التي تلحق الأشخاص[829].

---

[825] حكم محكمة استئناف الرباط بتاريخ 16 ماي 1966، مجلة المحاكم المغربية، سنة 1969، ص: 10 أورده:
حماد حميدي، التعويض عن الضرر في ميدان المسؤولية الإدارية، المجلة المغربية للإدارة المحلي والتنمية، سلسلة مواضيع الساعة، عدد 14، 1998، ص: 96.

[826] **حماد حميدي**، التعويض عن الضرر في ميدان المسؤولية الإدارية، م.س، ص: 96.

[827] **حماد حميدي**، التعويض عن الضرر في ميدان المسؤولية الإدارية، م.س، ص: 96.

[828] C.E, ass, Compagnie générale des eaux, Rec, C.E p :122 GAJA, N° :69
C.E, ass, 21 mars 1947, Dame Veuve Aubry, Rec, C.E p : 123

[829] **M.CHASTAGNARET,** De la responsabilité fiscale, responsabilité de l'administration fiscale et responsabilité solidaire des tiers ; op ; p : 406.

لكن وإذا كان غالبية الباحثين يناقشون التوجه القضائي من خلال التمييز بين: الأضرار التي تصيب الأملاك وتلك التي تلحق الأشخاص، فإن الأستاذ Michel Paillet يرى أن هذا التقسيم غير منهجي ويقترح تقسيما على أساس الأضرار اللاحقة بالأملاك وأضرار أخرى والتي يصنف ضمنها الأضرار الشخصية الجسمانية منها والمعنوية ....[830]، لكن هذا التقسيم هو أيضا عرف تطورا جديدا حيث يرى الأستاذ Hugo-Bernard Pouillaude أن القاضي الإداري أصبح ينظر إلى توزيع الأضرار في مجال المسؤولية الإدارية كالتالي[831]:

	الخسائر المادية التي تمس الأملاك	الخسائر الجسمانية
الأضرار المتعلقة بالأملاك	-الشخص المعنوي، ضرر اقتصادي (فقدان الشغل، مس بالسمعة وبالعلامة التجارية). -فقدان فرصة بيع أصل تجاري، نفقات إجبارية. -الشخص الطبيعي: ضرر مادي، قيمة الملك، فقدان دخول. -ضرر لصاحب ملك، أو لمسير شركة، ذوي الحقوق (ضرر معنوي، ارتباك في شروط العيش).	-النفقات الصحية. -الكلفة المتعلقة بالإعاقة. -فقدان الدخول. -التأثيرات المهنية والمدرسية (فوات فرصة. -نفقات أخرى مرتبطة بالخسائر الجسمانية.
الأضرار الشخصية		-الألم والمعاناة Pretium Doloris (الضرر المعنوي والنفسي). -الضرر الجمالي+ الجنسي. -الضرر الدائم/العجز الوظيفي الدائم. -الارتباك في شروط التواجد " يدخل فيها أحيانا الضرر القلق ، في إطار الضرر المعنوي أو العجز الوظيفي الوقتي".

[830] **Michel Paillet,** la responsabilité administrative, op, cit, p :221

[831] **Hugo-Bernard Pouillaude,** les "chefs de préjudice » en droit de la responsabilité administrativ", le levier et le fardeau, AJDA n° :32/2014 , 29 septembre 2014, RESPONSABILITE, p :1814

-الضرر الذي يمكن أن يصيب ذوي الحقوق.

ألف: الأضرار التي تمس الأملاك:

لا مرية أن هذا النوع من الأضرار يرتبط بالمساس بملك معين، وهو يبقى ضررا لا يثير صعوبات خاصة على مستوى التعرف عليه، فهو من حيث المبدأ يرتبط فقط بتقييم تلك الأضرار حيث يدع مجلس الدولة سلطة التقدير لقاضي الموضوع في تقييم الضرر الاقتصادي[832].

ومع ذلك يعترف بعض الباحثين بصعوبات على مستوى تقدير الضرر، نظرا للمصالح الاقتصادية المتعددة للشركات، والغير المؤكدة أحيانا[833].

وعليه فالقاضي الإداري يقيم مجموع الممتلكات المادية والغير المادية للشركات بتقدير: الزيادة الوقتية في النفقات، أو فقدان مداخيل الاستغلال والتي تكون مباشرة ومحققة[834]، إضافة إلى المساس بسمعة الشركة، أو مكانتها وعلامتها التجارية، وأيضا فقدان وفوات فرصة الحد من التدهور الاقتصادي للشركة[835].

أضف لذلك أن مجلس الدولة قبل بالأخذ بعين الاعتبار بالضرر المعنوي الناتج عن الارتباك في شروط العيش الذي يرتبط بخسارة مادية محضة، وكمثال على ذلك: الضرر الشخصي الذي يسببه مسير بحكم الواقع للتصفية القضائية الغير المبررة لشركة معينة[836]

إن تعداد هذه الأضرار، يقودنا إلى التساؤل عن التاريخ الذي يعتمده القاضي الإداري في تقييم هذا النوع من الأضرار؟

---

[832]C.E, 30 juin 2013, n° :339918, AJDA , 2013 , 792 chronXDomino et A.Bretonneau

[833] لمزيد من التوسع في تحليل الطابع المعقد لتقييم الأضرار الاقتصادية يراجع:

M.Nussenbaun, l'évaluation des préjudices économiques R.D banc, fin mai-juin 2013, p :32.

[834]C.E, 18 mai 2002, n° : 302090, Société BDA, Lebon AJDA, 2009, p :1069.

[835]C.E, 12 mars 2014, n° :359964, EARL, les pépinières Géorges A .

[836]C.E, 12 mars 2014, n° : 359643, Ministre délégué chargé du budget, Lebon T .

المبدأ أن كل ضرر يتم تقييمه ابتداء من التاريخ الذي يمكن معرفة نطاقه فعليا[837]، وعندما يمس ملكية الشخص فإصلاح الضرر يتم تقييمه فعليا، في التاريخ الذي يمكن للمالك أن يتخذ فيه سلطته في القرار بإيقاف هذا الضرر، لأنه بالنسبة للقاضي لا يمكن أن يكون هناك سؤال عن تعويض عواقب قائمة عن إهمال المالك[838].

ويمكن أن يقدر الضرر إما من تاريخ نشأة الخسارة إذا كان الضرر لحظيا[839]، أو أن يتم تأجيله إلى تاريخ آخر، إذا تطلب الأمر فترة محددة في حالة وجود ضرر غير نهائي، وفي كلتا الحالتين فالتاريخ يكون هو التاريخ الذي أصبح فيه الضرر نهائيا وقابلا للتقويم، بحيث يصبح نطاقه معروف حيث يمكن أن تحدد الأشغال والأضرار المراد القيام بإصلاحها[840]، ويمكن أن يرتبط التاريخ أيضا بوجود تقرير للخبرة، هذا بطبيعة الحال يعرف تأخيرا إلى تاريخ وضع التقرير.

وقد سبق لمجلس الدولة الفرنسي أن قبل بأن تاريخ تقييم الضرر يمكن أن يؤجل إلى الفترة التي كان بإمكان المالك المضي قدما وبشكل ملموس لأعماله الضرورية، سواء تعلق الأمر بظروف خارجة عن إرادته فيكون التاريخ هو الذي اختفت فيه هذه المعيقات، ومن أمثلة ذلك حالة تشريع يشكل عائقا أمام استعمال مواد ضرورية في الصناعة ولا تشكل أضرارا [841].

وقد قبل مجلس الدولة الفرنسي أيضا أن يأخذ بعين الاعتبار حالة وجود إعاقة تامة يستحيل من خلالها التحكم في التدبير المالي، أي أن القاضي الإداري أخذ بعين الاعتبار قدرة المالك على تمويل الأضرار الضرورية، لكن قد أقرن ذلك بشروط معينة:

فمن جهة أولى يجب على من يدعي هذه الاستحالة أن يقدم إثباتا ودليلا يبرهن من خلاله على وجود هذه العراقيل، التي تظهر عدم إمكانية الاقتراض أو الاستعارة، أضف لذلك أن القاضي الإداري

---

[837] C.E, ass, Compagnie générale des eaux, Rec, C.E p :122 GAJA, N° :69
[838] **Michel Paillet,** la responsabilité administrative, op, cit, p :222.
[839] C.E, 16 novembre 1992, S.A entreprise Razel frères, Rec, C.E p :407.
[840] C.E, ass, Compagnie générale des eaux, Rec, C.E p :122 GAJA, N° :69
[841] C.E, 27 novembre 1946 Consort Goubert, Rec
C.E, 8 mai 1968, Association syndicale de reconstruction de Dunkerque, Rec, p : 286
C.E, 22 janvier 1966 office d'HLM d'Ivry-sur-Seine, RDP 1960, p :729
Cité par : **Michel Paillet,** la responsabilité administrative, op, cit, p :222

يشدد على أن تكون هناك استحالة في التمويل والاقتراض ليس فقط وجود صعوبات لا يمكن التغلب عليها أو تجاوزها Insurmontables[842].

باء: الأضرار الشخصية:

لقد عمل مجلس الدولة بشكل ثابت على تخطي مبدأ تقدير الضرر الشخصي بشكل شمولي، نظرا لكون هذا التمييز لا يعكس الارتباط الضروري بين الضرر والخسارة، حيث عمل على التمييز بين عدة أنواع من الأضرار التي تتعلق كلها بما يسمى بالضرر الشخصي بشكل عام[843]، حيث يأخذ في الاعتبار ما يكفي من تنوع الأضرار والاجتهاد القضائي المناسب لكل واحد منها.

أولا: فلأنه وكما سبقت الإشارة أن الأضرار التي تمس بملك معين لا تخضع لنفس النظام.

ثانيا: من بين الأضرار الأخرى يمكن هناك توزيع بين مختلف أنواع الأضرار القابلة للتعويض، وقد حددها بعض الفقه في:

إن المبدأ الذي جاء به قرار Dame Veuve Aubry يتعلق بالأضرار الناتجة عن أضرار جسمانية (كسر، وفاة ...)، وأن الحق في التعويض يبدأ من تاريخ الحادثة لكن يمكن للسلطة التي تحدد التعويض وبالضبط القاضي الإداري، بعد أن تخلص إلى النتائج المالية لتقييم الخسارة بجميع طرقها، بحيث يكون الهدف الأسمى هو أن تؤمن للضحية في التاريخ الذي يصدر فيه القرار تعويضا كاملا عن الضرر بالموازنة بين ما ضاع فعليا من مداخيل مع ما ترتب عن واقعة الحادثة[844].

والهدف من اتخاذ القاضي الإداري لهذا الموقع هو السماح للأخذ بعين الاعتبار تقييم الأجور، إلى حدود التاريخ الذي يصدر فيه القاضي الحكم، والذي يتطلب بالنسبة للنتائج عدم القدرة الدائمة

[842]C.E,sect, 28 novembre 1975, ville de Douai, Rec, p :604
[843]**Hugo-Bernard Pouillaude,** les "chefs de préjudice » en droit de la responsabilité administrativ",op, cit, p :1813
[844]C.E, ass, 21 mars 1947, Dame Veuve Aubry, Rec, C.E p : 123

أو الجزئية وبالنسبة للارتباك في شروط العيش وحتى الضرر المعنوي، لكن بالمقابل، فالأحداث اللاحقة بعد الحادثة والتي رتبت نتائج مست بمصالح المتضرر يتم أخذها بعين الاعتبار[845].

ومع ذلك، إذا عمل الضرر على فقدان مبلغ مالي ذو مقدار محدد يتعلق بفترة ماضية، مثال: عدم القدرة الوقتية الكاملة، أو التكاليف الطبية، ... فتقييمها لا يمكن أن يتم ابتداء من التغييرات اللاحقة للنسبة المطبقة[846].

أضف لذلك، إذا قامت الإدارة بتقييم التعويض المقدم للضحية، وقام هذا الأخير برفضه، لا يمكن أن ينازع إلا في إعادة تقييم هذا المبلغ الذي يقرره القاضي[847]، على مستوى المرحلة الاستئنافية وهذا سيلعب دورا على الأقل في حالة تفاقم الضرر مع مرور الزمن[848].

وقد أقر مجلس الدولة الفرنسي في قضية Dame Veuve Pascal ثمن من خلالها موقعه في تحديد التعويض عن الأضرار اللاحقة بالأشخاص، وجاء في حيثيات القرار: "1-يرجع للقاضي الحق في تقييم الخسائر بشكل يؤمن للضحية الحصول على تعويض كامل، باعتماد التاريخ الذي اتخذ فيه القرار وذلك بالموازنة بين ما ضاع فعليا من دخول حقيقية وبين ما نتج عن الحادثة، حيث يجب الأخذ بعين الاعتبار في هذا التقييم المسؤولية التي تقع على المعني في التأخر في إصلاح الخسائر وفي هذه الحالة، فالضرر يجب أن يقيم بالنظر للظروف الموجودة في المرحلة التي اتخذ فيها القرار بشكل عادي.

2-يجبالأخذ بعين الاعتبار أيضا، في حساب التعويض ملاحظة القرة الجسمانية للمتضرر الدائمة أو الجزئية والتعديلات التي تعرفها معدل الأجور بين تاريخ الحاثة وتاريخ صدور القرار القضائي"[849].

---

[845]C.E, sect, 4 novembre 1966 Département de la vendée c/Hoffman, Rec, C.E, p :587

[846]**Michel Paillet,** la responsabilité administrative, op, cit, p :224

[847]C.E, 3 décembre 1948, Bucciero, Rec. CE, p :457.

[848]C.E, 11 mars 1955, Guillemot, Rec. C.E p : 151.

[849]C.E,Ass, 21 mars 1947, Dame Veuve Pascal, site de : www.legifrance.gouv.fr

« 1- Il appartient au juge de faire du dommage une évaluation telle qu'elle assure à la victime, à la date où intervient la décision, l'entière réparation du préjudice en compensant la perte effective de revenus éprouvée par elle du fait de l'accident ; toutefois, il doit être tenu compte, dans cette évaluation, de la responsabilité qui peut incomber à l'intéressé dans le retard apporté à la réparation du dommage et, dans ce cas, le préjudice doit être évalué en faisant état des circonstances existant à l'époque où la décision aurait dû normalement intervenir.

فالأصل إذا أن التعويض يتم من تاريخ تحقق الضرر، لكن يمكن إعادة تقييم في حجم الضرر في حالة وجود خسائر مستمرة في الزمان، بل تتفاقم جسامتها مع مرور الزمن، وأن الاجتهاد القضائي Dame Veuve Pascalإذا يحتفظ بإمكانية تأجيل التقييم إلى تاريخ لاحق للضرر، إذا كان المتضرر في حالة استحالة لتعويضها فورا، ليس فقط لأسباب قانونية أو تقنية لكن قد يتعلق الأمر أيضا بأسباب مالية، ويعود القاضي الإداري إلى التطبيق الملزم المتمثل في تاريخ تحقق الضرر، لكن بطريقة أكثر شمولية فيما يخص الأضرار الجسمانية[850].

نخلص إذا إلى أن القضاء الإداري، يقر بتقييم الضرر الجسماني، انطلاقا من يوم اتخاذ القرار الصادر عن الإدارة، والذي للقاضي تقييمه انطلاقا من مجموعة من العناصر القائمة في هذا التاريخ، حيث تحتل السلطة التقديرية للقاضي الإداري مكانة مهمة في تحديد تعويض عادل بناء على المحددات التي يتوصل إليها.

وقد اعتبرت محكمة النقض الفرنسية أيضا أنه:" إذا كان حق المتضرر في الحصول على تعويض عن الضرر يوجد منذ وقوع الضرر إلا أن تقدير هذا الأخير يجب أن يحصل وفقا لما تكون عليه حالة المتضرر وقت صدور الحكم وأنه إلى أن يصدر الحكم يكون محل الحق غير محدد، ومن تم فإن القاضي في تحديده لمقدار التعويض، يجب أن يعتد بجميع الحوادث التي تكون قد حدثت إلى اليوم الذي يصدر فيه الحكم"[851].

وفي فترة معينة سار العمل القضائي المغربي على هدي نظيره الفرنسي، حيث صرحت محكمة الاستئناف بالرباط في قرار لها أن:" موت المتضرر الطارئ أثناء النظر في الدعوى لسبب خارج عن الحادث الذي أدى إلى إصابته يجب الاعتداد به عند تحديد التعويض الذي يتقرر لورثة المتضرر بعد وفاته بسبب العجز الجزئي الدائم الذي لحق بالمضرور، ذلك لأن تحديد التعويض في مثل هذه الحالة

2- Il y a lieu par suite de tenir compte, dans le calcul de l'indemnité à allouer à la victime d'un accident atteint d'une incapacité permanente ou partielle, des modifications survenues dans le taux des salaires entre la date de l'accident et celle de la décision juridictionnelle. »

[850]**M.CHASTAGNARET**, de la responsabilité fiscale, responsabilité de l'administration fiscale et responsabilité solidaire des tiers ; op ; p :407

[851]**حسن صحيب**، القضاء الإداري المغربي، سلسلة دراسات وأبحاث في الإدارة والقانون 3، الطبعة الثانية، ماي 2019، المطبعة والوراقة الوطنية، مراكش، ص: 106 - 107.

يجري دوما على أساس احتمال بقاء المصاب حيا، وموت المصاب أثناء التقاضي قد أدى إلى زوال هذا الاحتمال"[852].

ثانيا: النطاق الزمني لنشأة الحق في التعويض.

إن تقييم الأضرار الناتجة عن تصرفات الإدارة أو لمشرع التي مست بحقوق وحريات الأشخاص ويستتبعها تقدير للتعويض، وغالبا ما تثور تساؤلات جوهرية في هذا الصدد، متى ينشأ الحق في التعويض؟

لقد ميز الفقه والقضاء بين وقت وقوع الضرر، وتاريخ المطالبة القضائية، وصدور الحكم أو القرار المتضمن للتعويض.

وفي نفس السياق يتساءل الأستاذ حماد حميدي عن آليات احتساب التعويض، فهل سيقدر التعويض على أساس القيمة أم على أساس تكاليف الإصلاح؟

ويورد في هذا السياق الموقف الذي سلكته المحاكم القضائية الفرنسية، وكذا مجلس الدولة الفرنسي، حيث يطبق في هذا الصدد، القاعدة التي تقضي بمراعاة القيمة النقدية للمال الذي تضرر، وهذه القيمة تقدر على أساس الحالة التي يوجد عليها وقت الحادث[853].

وقد عبر الأستاذ مأمون الكزبري بين رأيه بالقول إن حق المضرور ينشأ من تاريخ وقوع الضرر، وبرر ذلك بالقول أن التصرف الغير المشروع هو مصدر الحق في الحصول على التعويض حيث إن تحقق الضرر يستوجب الحق في التعويض من هذا التاريخ[854].

---

[852] قرار محكمة الاستئناف بالرباط، رقم 5555، بتاريخ 1963/11/12، مجموعة قرارات المحاكم الاستئنافية بالمغرب ص: 169 – 170، أورده: **حسن صحيب**، القضاء الإداري المغربي، م.س، ص: 107.

[853] C.E, 30 juin 1943, affaire Moninier, Rec, p :407, cité par : **حماد حميدي**، التعويض عن الضرر في ميدان المسؤولية الإدارية، م.س، ص: 95.

[854] **مأمون الكزبري**، نظرية الالتزامات في ضوء قانون الالتامات والعقود المغربي، الجزء الأول، نظرية الالتزامات في ضوء قانون الالتزامات والعقود المغربي، الجزء الأول، مصادر الالتزام، منشورات الحلبي الحقوقية، 2020.ص: 429

ويتابع بالقول أنه: «إذا ترتب ضرر عن تصرف معين بعد مضي مدة معينة على القيام بعمل فإن الحق لا يوجد إلا من الوقت الذي يصبح فيه الضرر محققا، بعلة أن هذا الوقت هو الذي تستجمع فيه أركان المسؤولية"[855].

الفرع الثاني: تطبيق المبادئ العامة لتقدير التعويض في ميدان المسؤولية الإدارية في الميدان الضريبي.

إن تطبيقات المسؤولية الإدارية في المادة الضريبية، وإن كان يرتبط بالبحث في أساس هذه المسؤولية وتطوره ومكامن الخصوصية، الذي أفضى إلى الحساسية الخاصة في الاعتراف بالخطأ أو العلاقة السببية بين الخطأ والضرر، فإن تحليل نطاق التعويض يجب أن يكون أكثر دقة.

وعليه يطرح تساؤل عميق حول انعكاس وامتداد هذا التشدد في تصنيف الخطأ، إلى تقييم الأضرار من طرف القاضي وتقدير التعويض، فهل يقتصر القاضي الإداري على الأبعد المحاسباتية والمالية التي سبق الوقوف عليها؟ أم ينصرف الأمر إلى خصوصية معينة في تقدير قيمة الضرر؟ وعموما لا يخلو الأمر من نوعين من الضرر، فإما أن يتعلق الأمر بخسائر مادية (الفقرة الأولى)، أو أضرار معنوية (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: الأضرار المادية

يشكل هذا النوع من الأضرار المجال القابل للتقييم بشكل أقل صعوبة مقارنة بالأضرار الأخرى، نظرا للطبع الملموس حيث يعتمد القاضي الإداري على عناصر مادية تؤمن تقييم تعويض كامل وعادل نسبيا، ونميز في الأضرار المادية في مرحلة أولى بين تلك التي لها طابع مالي صرف (أولا)، قبل الخوض في دراسة الحالات المرتبطة بزوال الشخصية الاعتبارية (ثانيا).

[855] **مأمون الكزبري**، نظرية الالتزامات في ضوء قانون الالتامات والعقود المغربي، م.س، ص: 429

أولا: الأضرار ذات الطابع المالي الصرف:

تتراوح صعوبة تقييم الضرر المالي وتقدير التعويض المستحق، في تطبيقات المسؤولية الضريبية، بين ما أقرته النصوص الضريبية- والقواعد القضائية التي رسخها القاضي، وهكذا نجد أن منهجية تقدير التعويض تتم كما يلي:

ألف- فقد دأب القاضي الإداري على التأسيس لهذا التقييم باستحضار نصوص المدونة العامة للضرائب، وبعض المقتضيات القانونية الأخرى باعتماده نسبا تيسر له تقدير التعويض، ونثير في هذا الصدد المسؤولية الناتجة عن دعوى الاسترداد، أو الدفع غير المستحق، أو ثراء الإدارة الضريبية بدون سبب.

وهكذا نجد أنه بالنظر للمادة 1668-2 من المدونة العامة للضرائب الفرنسية، تقر تعويضا ماليا عن كل إخلال أو خطأ يمس المركز المالي للخاضع للضريبة، يتم إرجاع المبالغ الزائدة داخل أجل 30 يوما تحسب من تاريخ إيداع الوصل بالإشعار الذي يبين مبلغ الدفع الزائد، فالتأخر الغير المبرر لعدة شهور عن الوفاء بهذا الالتزام يشكل خطأ بسيطا يكفي للاعتراف بمسؤولية الإدارة الضريبية، ولا ينطوي هذا التصرف على صعوبات خاصة في هاته الحالة[856].

وهذا الأمر يدخل في إطار تقييد السلطة التقديرية للقاضي الإداري حيث إن وجود النص القانوني يبين قيمة التعويض داخل أجل محدد، لكن عدم التزام الإدارة الضريبية بمقتضى النص القانوني يجعل تصرف الإدارة الضريبية هذا غير مشروع ويقر مسؤولية الدولة عن عمل المصالح الضريبية، وهذا الأمر لا يثني القاضي الإداري على إقرار تعويض إضافي على ما أقره النص القانوني،

[856]C.A.A de Parismardi 12 mai 1998N° 95PA01334 95PA01453 95PA03582 , Mentionné dans les tables du Recueil Lebon , 1. Comp. CE 1990-07-06, The Prudential Assurance Company Ltd, n° 77720. 2. CAA de Nancy, 1997-03-13, Ministre de l'économie et des finances c/ Société Institut de Recherches Hydrologiques, n° 95NC01272 ; CAA de Lyon, 1997-05-28, Verger-Pratoucy, n° 95LY00508. 3. Rappr. CE, 1997-12-29, Commune d'Arcueil, n° 151472.

حيث قد يرتبط الأمر بآثار مالية أخرى، وهنا يظهر الدور التأويلي للقاضي الضريبي في تحقيق نوع من الأمن الضريبي بشكل يرسخ للعدالة الضريبية.

وقد عمل القاضي الإداري في قضية شركة OCE VANDER GRINTEN NV على تقدير التعويض بالنظر للسعر القانوني المطبق في تاريخ إصدار القرار، وهكذا يتم تقييم الضرر انطلاقا من تحديد تواريخ التسديد المتعاقبة التي توصلت بها الإدارة، وفي نازلة الحال نجد أن: " الشركة OCE VANDER GRINTEN NV تكبدت خسارة مالية، تمثلت فيعدم استرداد مبلغ 19.488.117 فرنك ابتداء من تاريخ 15 أبريل 1992 وحتى تاريخ استرداده المحدد، وأن هذا الضرر يجب بالتالي تقديره بالمبلغ المتضمن للفائدة بالسعر القانوني الحالي عن المبالغ الآتية:

مبلغ 19.488.117 فرنكا من 15 أبريل 1992 إلى 2 يوليوز 1992.

مبلغ 12.865.973 فرنكا من 2 إلى 10 يوليوز 1992.

مبلغ 9.684.393 فرنكا عن الفترة الممتدة من 10 يوليوز إلى 3 شتنبر 1992 .

ومع ذلك لا يمكن اعتبار رضى الضحية كاملا في هاته الحالة، بل يتدخل القاضي بهدف تحقيق نوع من الموازنة ومعادلة الأضرار بشكل نسبي، مطبقا في ذلك مبدأ التعويض الكامل، وهكذا يتدخل بموجب المادة 1153 من القانون المدني لإضافة تعويض تكميلي يتناسب مع التأخر بين نشأة الحق في التعويض وأداء التعويض الوارد"[857].

يوضح هذا القرار مسألة التعويض التكميلي الذي يأتي بناء على خطأ الإدارة الضريبية المتمثل في البطء في أداء المهمة، حيث يبقى لقاضي المسؤولية سلطة تقدير في ضمان نوع من التوازن في ضمان الحقوق، لكن هذا الأمر يعرف نوعا من المحدودية في تطبيقات هذا النوع من التعويض على الرغم من أن المحاكم الإدارية بمختلف درجاتها تعترف بالحق في الحصول على تعويض عن الضرر الوقتي المتمثل في سعر الفائدة في التعويض إلا أنه من الواجب أن يتضمن ذلك صراحة في مقال

[857]C.E, 12 mai 1998, Sté OCE Van der Grinten NV, CAA Paris, 12mai 1998, n° : 95-1334, n° : 95-1453, DF :99, n° :10, Comm, 212 ; Concl, C.Martin.

الدعوى، وهذا-كما سبق الذكر- يرجع إلى القيود الواردة على السلطة التقديرية للقاضي والمتمثلة في البت في حدود الطلب حيث نجد أن مفوض الحكومةC.Martin يستبعد ويرفض تقديم التعويض بعد أن صرح أنه: " لا توجد مطالبات بالفائدة في ما يتعلق بدفع التعويض: وهذا الطلب ضروري"[858]، وفي هذا الصدد فإن قبول الطلب يستلزم أيضا "كفاءة متكاملة" عند طلب الاستشارة.

باء- يتحقق تقييم الضرر المالي أيضا بالنظر إلى الضرائب التي تم استخلاصها بطريقة غير قانونية أو تم فرضها بطريقة غير مشروعة، خاصة في حالة العلاقات التي تربط الدولة بالجماعات الترابية، حينما ترتكب السلطة المركزية خطأ يخص جماعة ترابية مثلا على مستوى مواردها، في هذه الحالة.

يتم تقييم الضرر المادي باعتماد إعادة بناء الأسس الضريبية الغير المضربة، في القرار الصادر عن مجلس الدولة الفرنسي في قضية Commune d'Arcueil[859]، تجدر الإشارة إلى أنه في هذه الحالة فالمدعي لم يكن قادرا على تقدير الضرر وقياس حجمه بمبررات واضحة، لأن الإدارة رفضت تزويده بالمعلومات اللازمة لهذا الغرض، ومجلس الدولة، بخلاف توصية مفوض الحكومة G.Goulard، اختار تسوية القضية على الأسس الموضوعية بالنظر إلى أن لديه أدلة كافية.

كما بين ذلك أحد الباحثين في تعليقه على القرار السابق الذكر بقوله: " ليس من الحكمة سلوك مسطرة النقض، أو الدفاع عنها دون تحديد الإجابات التي سيتم تقديمها في الموضوع بعد كل نقض محتمل"[860]، وبذلك تكون الإدارة قد توفقت في حسم الجدال الذي كان قائما بخصوص هذه النقطة، بدلا من ممارسة الاحتفاظ بالمعلومات التي تمت مناقشتها بشكل كاف[861] .

---

[858]C.E, 12 mai 1998, Sté OCE Van der Grinten NV, CAA Paris, 12mai 1998, n° : 95-1334, n° : 95-1453, DF :99, n° :10, Comm, 212 ; Concl, C.Martin.

[859] C.E, 29 décembre 1997 n° 151472, Commune d'Arcueil, **Guillaume GOULARD**, la responsabilité des services fiscaux : faute lourde ou faute simple? Conclusions sur conseil d'Etat, section, 29 décembre 1997, Commune d'Arcueil, RFDA, 14 (1) Janv,Févr 1998 .

[860]**M.CHASTAGNARET**, de la responsabilité fiscale, responsabilité de l'administration fiscale et responsabilité solidaire des tiers ; op ; p :409

[861]**M.CHASTAGNARET**, de la responsabilité fiscale, responsabilité de l'administration fiscale et responsabilité solidaire des tiers ; op ; p : 409

فتقييم الضرر المالي الذي سببته الجماعة الترابية يهدف إلى إرجاع القيمة التي تعادل مجموع الحقوق الغير المستحقة، والتي ليست محل أي جدال أو انتقاد، وهذا ما تم تبيانه بمناسبة نزاع في قضية مماثلةCommune de Tallard وجاء فيه: "بداية فطريقة التقييم هاته تفرض نسبة ضغط ضريبي ثابت، في حين أن الأساس الضريبي محتسب بطريقة صحيحة، بالنظر لإخفاءات الشركة، فالجماعة عملت على تخفيف هذا الضغط، وبعد ذلك فطريقة الاحتساب هذه أدت إلى استفادة الجماعة من هذه الضرائب والتي يتعين إعادتها أصلا للدولة، هذه الملاحظة تبين لنا كيف يمكن مناقشة تقييم الضرر، المعترف في حالة المصالح المالية[862].

تشكل الضرائب المستخلصة بطريقة غير قانونية معيارا أساسيا في مسلسل التقييم. حيث إن الشخص الذي يدفع برفع نسبة التضريب التي تم تخفيضها لاحقا، حيث تم القيام ببيع مستندات في ظروف غير ملائمة للخاضع، يبرر ويؤسس لطلب التعويض عن الضرر اللاحق[863].

وقد توصل القاضي الإداري إلى تقييم الضرر بالرجوع للضريبة على زائد القيمة المستخلص. فمبلغ التعويض المتمثل في 15000 فرنك فهو ليس بالضبط المبلغ المساوي للتضريب، 15762 فرنك، فهذا الأخير يشكل فقط الأساس الذي يسمح بتقييم الضرر، لكن من الواضح أن القضاة لا يتحدثون عن استرداد أو بالأحرى استرجاع الضريبة على القيمة الزائدة[864].

دال- يرى Manuel CHASTAGNARETفي أطروحته أن هناك طرح آخر يتمثل في كون أنه مباشرة بعد تخطي حاجز الاعتراف بخطأ الإدارة في وجود خسائر، فالتقييم المالي للضرر يظهر كأنه موجود ولا محيد عنه[865].

ويمتد الأمر إلى خلاصة أخرى، هي أنه حينما يكون الضرر بسبب دين يصبح غير مستحق للتحصيل بصفة نهائية بسبب خطأ الإدارة، ويقابل مبلغ الضرر كشف الحساب البنكي، الذي لم

[862]C.E, 7 février 1986, n° 23.602, Sect, Commune de Tallard : RJF 3/86, n° 32.
[863] C.E, 31 oct 1990 n°71073, Champagne, DF, 1993, n°15, comm 816, concl, D.Hagelsteen ; RJF 12/90, n°1537.
[864]**M.CHASTAGNARET**, de la responsabilité fiscale, responsabilité de l'administration fiscale et responsabilité solidaire des tiers ; op ; p : 409et 410
[865]**M.CHASTAGNARET**, de la responsabilité fiscale, responsabilité de l'administration fiscale et responsabilité solidaire des tiers ; op ; p : 410.

يسترده البنك، والذي يجب تأمينه وضمانه بقرض الضريبة المراد استيفاؤها، والذي تم دفعها بالخطأ لزبون آخر[866].

وبالرجوع للقواعد المنظمة للقانون المدني الفرنسي في المادة 1154 نجد أنه يسمح بتوفير تعويض إضافي يتوافق مع رسملة الفائدة، ولا يمكن المطالبة بفوائد عن ذلك، إلا إذا كان ذلك يستحق على الأقل سنة واحدة من الفوائد[867].

ويتضح جليا أن إصلاح الأضرار ذات الصبغة المالية يتم بطريقة أكثر مرونة لسببين:

بالنظر أولا: لطبيعة هذا الضرر والذي يسمح بسهولة نسبية في التقييم المالي، في هذا الصدد، يتبنى مجلس الدولة مكانة أكثر تقربا لمصالح المدعي التي تكون فيها المنازعات ضد الدولة أكثر من الجماعات الترابية[868].

وثانيا، فالأخذ بالمقتضيات القانونية في ميدان التعويض التكميلي، يعطي لهذا المقتضى ضمانة عادلة للإصلاح.

وقد اعتمدا لقاضي الإداري المغربي أيضا على قواعد لتقييم الضرر المادي، والملاحظ أنها ليست بذلك التشدد في الشروط التي يعرفها أساس المسؤولية الضريبية.

وهكذا ففي حكم صادر عن المحكمة الإدارية بفاس[869]، اعتمد القاضي الإداري في تقييمه للضرر الذي لحق الخاضع للضريبة، على المدة الفاصلة بين تاريخ بيع الآليات والمعدات بالمزاد العلني وتاريخ استرجاعه لمبالغ الذعائر والغرامات المستخلصة من منتوج هذا البيع، وقد جاء في حيثيات هذا الحكم ما يلي: " فبخصوص التعويض: حيث إن هذه المحكمة وأمام عدم توفرها عن كافة العناصر والمعطيات التي من شأنها أن تساعد على البت في الطلب وتحديد حجم الأضرار التي لحقت بالمدعي

[866]CAA Paris, 2éme ch, 11 juin 1998 n° :95-3921, SA crédit Lyonnais DF 1999, n° 13, comm, 283 ; D :2000 n° :14, p :315 note, D.J.PierreHarang.

[867]Anatocisme = capitalisation des intérêts

[868]**M.CHASTAGNARET**, de la responsabilité fiscale, responsabilité de l'administration fiscale et responsabilité solidaire des tiers ; op ; p : 410.

[869] حكم المحكمة الإدارية بفاس، عدد: 2018/430 الصادر بتاريخ: 2018/05/23 الملف الإداري رقم: 2017/7112/223.

جراء توقفه عن استغلال المقلع وقيمة التعويض المستحق عن المدة الفاصلة بين تاريخ بيع الآليات والمعدات وبين تاريخ استرجاعه لمبالغ الذعائر والغرامات المستخلصة من منتوج هذا البيع موضوع القرار الجبائي عدد 330"[870].

كما يعمل القاضي الإداري على قبول التعويض عن الضرر الناتج عن الخطأ الجسيم للإدارة، والمتمثل في التوقف النهائي عن العمل وذلك باعتماده على تقييم الضرر وتقدير التعويض بدء من تاريخ حدوث الضرر إلى غاية تقديم الطلب أمام المحكمة الإدارية وقد جاء في حكم المحكمة الإدارية بالرباط أنه: "إضافة إلى تعويض مادي من جراء التوقف النهائي عن العمل بسبب الخطأ الجسيم للإدارة المدعى عليها وعدم الاستفادة من المبالغ المستحقة منذ سنة 1999 لغاية تاريخ تقديم الطلب"[871].

التعويض بين مستنتجات الخبير والسلطة التقديرية للقاضي الإداري

إن القاضي الإداري، وإن توصل إلى اعتماد هذا المبدأ في تقييم الضرر، فإنه يعمل ذلك باستعانته بآليات أخرى ومن ضمنها الخبرة، حيث إنه إذا تعلق الأمر بمعطيات واقعية وذات طابع تقني محاسباتي، ففي هاته الحالة وضمانا لتحقيق مبدأ العدالة، يتم طلب الاستعانة بخبير للاستئناس حيث لا يجبر تقرير الخبرة القاضي على اعتماده الأسس التي تم التوصل إليها.

ويرتبط اعتماد الخبرة في القضايا الضريبية بأكثر من مبرر، فمن جهة أولى، تعقد المادة الضريبية وتشعبها نظرا لطابعها التقني والفني الذي لا يجبر القاضي أن يكون ملما بها، ومن جهة ثانية، كثرة الملفات الرائجة أمام القاضي، تحول دون البحث بنفسه في المسائل ذات الخصوصية الضريبية،

[870] حكم المحكمة الإدارية بفاس، عدد: 2018/430 الصادر بتاريخ: 2018/05/23 الملف الإداري رقم: 2017/7112/223

[871] حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط رقم:441 بتاريخ: 2012/2/7 ملف رقم: 09/7/310.

ومن جهة ثالثة، إشكالية الاستعانة بفهم بعض وسائل الإثبات من قبيل الوثائق المحاسبية، لما يكتنفه ذلك من أمور تقنية ودقيقة تتطلب دراية كبيرة بالتقنيات المحاسباتية[872].

وهكذا في حكم صادر عن المحكمة الإدارية بفاس اعتمد القاضي الخبرة لتقييم حجم الخسارة التي تكبدها المدعي من خطأ الإدارة الضريبية وجاء في حيثياته: ".... وبحكم اتصال هذه النقطة بمعطى تقني صرف فقد سبق لها وبمقتضى الحكم التمهيدي عدد 427 الصادر بتاريخ: 2017/11/27، أن قضت بانتداب الخبير السيد عبد العزيز ودغيري للقيام بالمأمورية المحددة له بمنطوقه، والذي أودع بتاريخ 17 أبريل 2018 تقريرا خلص فيه، بعد أن أوضح حجم ونوعية الأضرار التي لحقت بالمدعي جراء عدم استغلاله للمقلع الكائن برباط الخير بالمكان المسمى "كدية سيدي خليل"، وأخذا بعين الاعتبار نوع الآليات والقيمة التي تم اقتناؤها وموقع المقلع وقدرة الاستخراج المحددة في 100 متر مكعب في اليوم والمدخول اليومي للمدعي بمعدل 625 درهما وكذا عدد أيام العمل في السنة بمعدل 141 يوما بمعدل 3 أيام في الأسبوع محددا قدر التعويض السنوي المناسب في مبلغ 88.125,00 درهما (141 ×625) والتعويض الإجمالي لسنتين وثلاثة أشهر في مبلغ قدره 198.281,25 أي ما يقارب 200.000,00 درهما"[873].

وعموما يمكن لكلا الطرفين المتنازعين، وللقاضي الإداري، أن لا يقبل بمستنتجات الخبرة أو أن يطلب خبرة أخرى. لكن هذا الأمر يستدعي مجموعة من وسائل الإثبات على من يدعي خلاف ما توصل إليه تقرير الخبير، لكن غالبية الباحثين يلاحظ أنه: "تتم المصادقة كليا على جميع أنواع الخبرات سواء كانت محاسبية أو عقارية، على الرغم من الملاحظات التي تبدى بخصوص هذه الخبرات ومنها على وجه الخصوص"[874].

---

[872] **عبد الرحمان أبليلا**، خصوصيات الخبرة في المادة الضريبية، الندوة الوطنية حول الإشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي، دفاتر المجلس الأعلى، عدد 16، سنة 2011، مطبعة المعارف الجديدة، الرباط، ص:110.

[873] حكم المحكمة الإدارية بفاس، عدد: 2018/430 الصادر بتاريخ: 2018/05/23 الملف الإداري رقم: 2017/7112/223

[874] **عبد الرحمان أبليلا**، خصوصيات الخبرة في المادة الضريبية،م.س، ص:118.

ويتابع الأستاذ أبليلا بالقول: " في بعض الأحيان نشك هل نحن أمام تقرير للخبرة أم أمام مقال للدفاع عن طرف، حيث يتضح ذلك من خلال الصياغة المستعملة في المستنتجات، وفي بعض الأحيان يثير الخبير معطيات جديدة لم يسبق للخاضع أن أثارها، في مقال الدعوى، كإثارة عيوب مسطرية أو تقادم"[875].

ويضيف الأستاذ أن: "بعض الخبرات لا يتبين من خلالها أن الخبير المعين بدل فيها مجهودا، إذ غالبا ما يكتفي بالوصف السطحي ودون اعتماد أية منهجية مقبولة، وهو ما تفطن إليه بعض القرارات"[876]، حيث جاء في قرار صادر عن المجلس الأعلى بأن الخبير: " لم يبين العناصر التقنية والموضوعية والحسابية لما انتهى إليه بل اكتفى فقط بسرد عبارات عامة وفضفاضة لا يستنتج منها قيام الخبير بمجهود فني وميداني في النازلة"[877].

أضف لذلك أن المحكمة ير ملزمة بتعليل سواء اعتماد تقرير الخبرة[878]، أو حتى ترجيح خبرة دون أخرى على الرغم من التباين الواضح بين الخبرتين أحيانا[879].

وبالرجوع لحكم المحكمة الإدارية بفاس نجد أنه تطرق لمسألة مناقشة الخبرة والطعن في مستنتجاتها وجاء في حيثيات الحكم أنه: " وحيث نازع المدعي في نتائج الخبرة واعتبرها مجحفة في حقه ملتمسا إعادتها واحتياطيا المصادقة عليها، في حين سجلت إدارة الضرائب على الخبير عدم اعتماده في تحديد التعويض على معطيات محاسباتية دقيقة وإنما مجرد تقديرات بناء على تصريحات شفهية لمقاولين والتي تبين لها بعد اطلاعها على الوثائق المحاسبية لأصحاب المقالع المتواجدين في منطقة رباط الخير أنها تتضمن معطيات مغايرة لتلك التي توصل إليها الخبير، فضلا عن كونها معطيات تتعلق

---

[875] **عبد الرحمان أبليلا**، خصوصيات الخبرة في المادة الضريبية، م.س، ص:119.

[876] **عبد الرحمان أبليلا**، خصوصيات الخبرة في المادة الضريبية، م.س، ص:119.

[877] قرار رقم:856 صادر بتاريخ: 2001/06/28 في الملف عدد: 2000/1/4/1253.

[878] جاء في قرار للمجلس الأعلى أن: "المحكمة عندما أخذت بتقرير الخبير مصطفى أمحزون جملة وتفصيلا لم تكن ملزمة بتعليل ذلك إذ يندمج هذا التعليل بمضمون التقرير المذكور"، قرار أورده: **عبد الرحمان أبليلا**، خصوصيات الخبرة في المادة الضريبية، ص:120

[879] يكتفي القاضي في تعليله للحكم أو القرار بالقول إن: " تقرير الخبير جاء أكثر وضوحا وتفصيلا على مستوى الأسس فيكون الأجدر بالاعتماد عليه من حيث النتائج".

بالمقالع التي تستغل لفترة طويلة حيث اكتسب أصحابها زبناء بخلاف المقلع موضوع الخبرة والذي لم يستغله المدعي حسب تصريحه إلا 7 أشهر فقط، والذي رغم استرجاعه للمبالغ المستخلصة، فإنه لم يشرع في استغلال المقلع حيث أبانت الخبرة المنجزة في شهر يناير أن الأشغال متوقفة مما يدل على أن المقلع لا يعرف أي رواج.

وحيث إنه بعد دراسة المحكمة لتقرير الخبرة في ضوء الملاحظات المسجلة بشأنه من الطرفين معا تبين لها أنه جاء مستوفيا لسائر الشروط الشكلية المتطلبة قانونا، وأجاب على جميع النقط المحددة له في الحكم التمهيدي، وأن ما نعاه الطرفين على تقرير الخبرة يبقى مردودا طالما أن الخبير قد حدد بدقة الأسس والأسباب المعتمدة، وكذا المعطيات الواقعية والتقنية والحسابية لما توصل إليه من نتائج، وأن ملاحظات الطرفين لا يمكن أن تقدح في سلامة خلاصة الخبير بشأن عدم صحة المعطيات التي وفرها البحث الميداني مع مقاولين في استغلال المقالع.

وعلى الرغم من هذا وذاك، فالقاضي يعترف في آخر المطاف، وبعد مناقشته لكل ملابسات القضية المعروضة أمامه، بأن السلطة التقديرية تبقى حاسمة في تحديد التعويض، لكن ما يلاحظ هو أن هاته السلطة لا يأخذها بتلك الحرية الكاملة وفي استبعاد صارخ للمعطيات الواقعية والقانونية التي تم التوصل إليها بطرق وآليات منطقية، مساعدة له في كشف الحقيقة.

وهكذا جاء في حكم للمحكمة الإدارية أنه: "وتبعا لذلك فالأسس المعتمدة من طرف الخبير في تحديد التعويض، والتي اعتبرتها إدارة الضرائب غير مرتكزة على أسس سليمة، طالما أن هذه الأخيرة لم تدل بما يدحض هذه المعطيات، كما أن تمسكها باستمرار توقف استغلال المقلع، بعد استرجاع المدعي مبالغ الذعائر والغرامات للقول بمحدودية مردودية هذا الاستغلال يبقى مجرد استنتاج مخالف للواقع، والذي عاينه الخبير وعززه بصور تعكس حجم النشاط الذي عرفه المقلع قبل توقفه نهائيا، لكل ذلك يبقى تقرير الخبرة جديرا بالمصادقة عليه واعتماده كأساس للبت في النازلة، خصوصا أمام استبعاد جميع الملاحظات التي سجلها الطرفين بصدده.

وحيث إن المحكمة وبما لها من سلطة تقديرية في تقييم نتيجة الخبرة وتحديد التعويض المستحق للمدعي، واستئناسا بما توصل إليه الخبير، فإنها تحدد التعويض المستحق للمدعي عن الضرر الذي لحقه من تصرف الإدارة عن المدة الفاصلة بين تاريخ البيع بالمزاد العلني للآليات والمعدات وبين تاريخ استرجاعه لمبالغ الذعائر والغرامات المستخلصة من منتوج هذا البيع موضوع القرار الجبائي 330 في مبلغ قدره 198.282,00 درهم، تؤديه لفائدته المديرية العامة للضرائب في شخص مديرها العام"[880].

ولم يتوقف القاضي الإداري عند هذا الحد بل عمل على إقرار التعويض عن فوات فرصة، أو الحرمان من فرصة، يمكن أن تؤدي إلى تجاوز الوضعية الاقتصادية للمقاولة، بعد توقفها عن مباشرة نشاطها الاستثماري، حيث جاء في حيثيات حكم المحكمة الإدارية بالرباط جاء في حيثياته: " فيما يتعلق بالتعويض: وحيث إنه لتحديد الأضرار اللاحقة بالمدعي قضت المحكمة تمهيديا بإجراء خبرة أسندت مهمة القيام بها للخبير المحلف السيد ادريس فلكي الذي خلص في تقريره إلى تحديد التعويض المستحق للمدعي في مبلغ 435.911.677,83 درهما يتضمن ما فاته من ربح جراء حرمانه من الاستثمار في مشروع سلا الجديدة والمحدد في مبلغ 433.668.846,58 درهما وكذا مبلغ 599.797,90 درهما الذي يتعلق بالضريبة على القيمة المضافة على القيمة المضافة ومبلغ 19.643.033,35 درهما الذي يتعلق بالضريبة على الدخل.

وحيث أن الثابت من أوراق الملف أن المدعي توقف عن مباشرة نشاطه في مجال الاستثمار العقاري منذ سنة 1999 الموالية لتاريخ فرض الضريبة أعلاه، والمقترن بتحريك إجراءات التحصيل الجبري لهذه الضريبة مما يجعله محقا في الحصول على التعويض عن الضرر اللاحق به من جراء هذا الفرض الضريبي، والمتمثل في تفويت فرصة الاستفادة من العجز القابل للترحيل برسم الضريبة على الدخل وقدره 19.643.033,35 درهم طيلة السنوات المحاسبية إلى غاية السنة الرابعة التي تلت السنة المحاسبية التي حصل فيها العجز عملا بمقتضيات المادة 112 من المدونة العامة للضرائب، المحال

[880] حكم المحكمة الإدارية بفاس، عدد: 2018/430 الصادر بتاريخ: 2018/05/23 الملف الإداري رقم: 2017/7112/223

عليها بمقتضى المادة 144 من نفس المدونة. فضلا عن حرمانه من استرداد مبلغ 599.797,90 درهم المسجل كعجز لفائدته بخصوص الضريبة على القيمة المضافة كما أكده المفتش المحقق في تقريره المؤرخ في 2003/03/20"[881].

ويجزم بعض الممارسين بالحقل الضريبي بالقول: "إن القضاء يسمح يمنح دورا كبيرا للخبير في العملية الضريبية أكبر من دور الإدارة واللجان الضريبيتين، بل حتى من دور القضاء نفسه، (.....) بحيث إنه من النادر جدا أن يغير من هذه الاستنتاجات، وحتى إذا كان هناك تغيير فإنه في الغالب ما يكون طفيفا"[882].

ويتابع الأستاذ أبليلا بالقول:" في كل الأحوال يبقى من غير المنطقي ومن ير المقبول أن تذهب أغلبية الخبرات المنجزة إلى إلغاء ما يزيد عن 50 % من التصحيحات المنجزة لأنه في هذه الحالة هناك شيء ما غير طبيعي، فإما المشكل في التصحيحات التي تقوم بها الإدارة، وإما في اللجان الضريبية التي تعتمد هذه التصحيحات وإما أن المشكل في الخبراء أنفسهم"[883].

وصفوة القول، نستشف أن هذا التحليل ينتقد بشكل لاذع دور الخبرة، إضافة إلى أنه يبرز الميل بشكل أكبر لإبراز صدقية الإدارة في تعاملها مع الوضعيات الجبائية المعروض عليها فحصها و تصحيحها، لكن نرى من جهتنا أن الخبرة آلية لا بد من الاستعانة بها، وهي تبقى رأيا استشاريا بالنسبة للقاضي، وما يجعلها في غالب الأحيان مخالفة لما ذهبت إليه الإدارة هو :

-المدة التي تعطى للخبير لتقييم وضعية جبائية معينة، فإذا كان المشرع يلزم الإدارة بأجل 3 أشهر أو 6 أشهر للفحص الضريبي، فإن الخبير يمكنه أن يحدد سنة أو أكثر لتقديم تقرير الخبرة، وهذا سيساهم لا محالة في تدقيق المعطيات وفي تفصيل المعلومات والمعطيات المتعلقة بالوضعية الجبائية لمقاولة معينة.

---

[881] حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط رقم:441 بتاريخ: 2012/2/7 ملف رقم: 09/7/310.

[882] **عبد الرحمان أبليلا**، خصوصيات الخبرة في المادة الضريبية، م.س، ص:120.

[883] **عبد الرحمان أبليلا**، خصوصيات الخبرة في المادة الضريبية، م.س، ص:120.

- يتم انتداب الخبير من طرف القاضي حيث يكون الهدف بالبحث عن الحقيقة العادلة، حيث يتمكن الخبير هنا من خلق آليات للتواصل الفعال مع الخاضعين للضريبة بتقنيات حرفية، على الرغم من بساطتها إلا أنها ذات فعالية كبيرة في الوصول إلى معطيات واقعية، وهنا نثير إشكالية تواصل الإدارة مع ملزميها و السلطة التي تتم ممارستها، حيث لا بد من البحث في قنوات للتواصل و للصلح باستحضار روح القانون لا التطبيق الحرفي للنص القانوني، فالمراقب أو مفتش الضرائب يجب أن يكون ذو تكوين سوسيولوجي سيكولوجي حتى يقنع الخاضع بواجبه الضريبي.

-إن تدخل الخبير فيما زاد عما طلب منه لا يأخذ به القاضي البتة، إضافة إلى أنه يتم التركيز على الجانب الفني والتقني لتقييم الضرر ومدى مشروعية الفرض الضريبي.

- إن تكوين القاضي الإداري لا يقبل منطقيا أن يتدخل في أمور فنية وتقنية ليست له بها دراية كبيرة بحكم تخصصه، الشي الذي يفتح المجال أمام مهن مساعدة للقضاء يجب النظر إليها كقناة توصل القاضي إلى الحقيقة، وهذا من الواجبات اللازم توفرها في القاضي المجتهد.

وعلى الرغم من هذا وذاك فإذا كنا نعتبر الخبرة كأس من أسس تقدير التعويض، فلا زال يعتريها بعض النقائص على مستوى التعامل معها، من خلال اختيار الخبير أحيانا، ومواكبته أثناء القيام بإعداد تقرير الخبرة، وبنائه أحيانا، وإذ كنا نعتبر هاته الاختلالات بسيطة نوعا ما، فإننا نلقي اللوم أكثر على الإدارة الضريبية التي نتغيا فيها البحث عن تقنيات بديلة للمنازعات، والعمل على تعزيز دور أعوان الإدارة الضريبية في التواصل وفي تبني مبدأ حسن النية تجاه الملزم، حتى لا يتم تقديم اتهامات باطلة قد تعصف بالأمن الضريبي المنشود.

ثانيا: زوال الشخصية المعنوية:

قد يؤدي خطأ المصالح الضريبية أو التصرف غير المشروع للمشرع إلى أضرار تمتد إلى زوال الشخصية الاعتبارية، بالنسبة للأشخاص الذين يعانون من آثار تفاقم الخسائر المادية -بغض النظر عن الضرر المعنوي الذي سنعمل على التوقف عنده لاحقا-، ويتضح أن تقييم الأضرار الناتجة عن

تصفية شخصية معنوية يبقى أكثر تعقيدا بسبب النتائج العديدة التي يخلفها على المقاولة خاصة وعلى الاستثمار عموما.

وللوقوف عند القواعد الضابطة لتقييم هاته الخسائر وتقدير التعويض، يجب علينا إذا تحديد الآليات المعتمدة من طرف القاضي، لفحص مدى دقته في تقديم تعويض عادل، حيث يتطلب الأمر أولا، التذكير بالأشخاص المعنيين بهذا التعويض، لكون أن مبدأ التعويض الكامل يقوم على أن كل الأضرار يجب أن تصلح دون أن يؤدي الأمر إلى إفقار Appauvrissement شخص وإغناء L'enrichissement شخص آخر، من خلال أجرأة هذه القاعدة.

لكن هذا المبدأ لا نجد له تطبيقا شموليا، لوجود نظرية السببية غير المباشرة التي تعرقل التطبيق الحرفي لهذا المبدأ، حيث إنه ليس من الممكن التساؤل والتشكيك في قيمة الضرر الناجم، وعلى سبيل المثال، تلك المكافآت والأجور، التي يحصل عليها مسير الشركة، لأن القضاة اعتبروا أن الضرر قد يكون ناتجا فقط عن علاقاته القانونية مع الشركة، ليس مع الإدارة[884].

وقد عرف الاجتهاد القضائي تحولا مهما شكل ثورة ملحوظة في هذا الإطار سنة 1999، على الرغم من أننا نعتبرها لم تصل إلى المستوى المطلوب، حيث إنه لا يمكن للأجراء في شركة معينة المطالبة بالتعويض عن زوال الشخصية المعنوية لها نتيجة لأخطاء الإدارة الضريبية[885].

ونعود للحالة القانونية الماثلة، والتي تبدو صادمة، فالملاحظة الأولية تسمح بقياس قيمة العواقب والنتائج الوخيمة التي يكون مصدرها زوال الشخص المعنوي، ليس فقط فيما يتعلق بالأشخاص المعنيين ولكن أيضا فيما يتعلق بالأضرار الناتجة، لكن التوجه الراجح اعتبر أن الأضرار المادية التي يتم أخذها بعين الاعتبار لا يمكن أن تكون موضوع تعويض إلا بالنسبة للمسيرين[886].

---

[884] C.E, SISO, 11juil 1984, n°45 920-46 285, préc ; CAA Paris, 2ᵉch, 21 nov 1995, n° 94-987 et 94-988, préc, cité par : **M/CHAST**

[885] C.E, 8e et 9e S-S, 16 juin 1999 n° 177075 Tripot ; DE 1999 n° : 46-47, comm 855, conclusions J.Courtial, BDCF 8-9/99, n° 86, RJF : 8-9 /99, n° :1049.

[886] C.E, 8e et 9e S-S, 16 juin 1999 n° 177075 Tripot ; DE 1999 n° : 46-47, comm 855, conclusions J.Courtial, BDCF 8-9/99, n° 86, RJF : 8-9 /99, n° :1049.

يستدعي أمر تقييم الضرر المتعلق بفقدان الأجر أو التعويضات عن العمل، أو قيمة الأصل التجاري اعتماد مقاربتين للتطبيق، فإما أن ينصرف الأمر للسلطة التقديرية للقاضي الإداري المبني على الذاتية، أو أن تبنى على المطالبة بخبرة في الموضوع.

المقاربة الأولى: يمكن للقاضي تقدير مبلغ التعويض إذا تم الأخذ بعين الاعتبار عناصر كافية لذلك، حيث إنه في قضية Tripot بين مفوض الحكومة Courtial :" فيما يتعلق بفقدان الأجر، أنه ليس من السهل، بالنظر لحالة الملف هاته، تحديد نطاق الضرر المحقق"[887]، واقترح مبلغا بدون أن يبرهن بشكل واضح على العلاقة بين العناصر المتوفرة ومبلغ التعويض المقترح، وعدم الدقة المفترض بحسب مفوض الحكومة لا يمنع القضاء الأعلى درجة من مضاعفة مجموع التعويض المقترح[888].

هذه الخطوة ليست معزولة ومستقلة، حيث أن مجلس الدولة باعترافه بانعقاد المسؤولية الإدارية في تصفية مقاولة لكن دون أن يكون السبب الوحيد في انحلالها، يقترح تحليل العلاقة السببية بإعطائه جانبا أكبر لذاتية القاضي، وهكذا ففي نازلة عرضت أمام القضاء الإداري الفرنسي اعتبر أن المقاولة عرفت مجموعة من الصعوبات المالية القبلية والتي جاءت مستقلة عن الأخطاء المرتكبة من طرف المصالح المكلفة بالتحصيل[889].

حيث جاء في حيثيات قرار لمجلس الدولة الفرنسي أنه: " فجعل المقاولة موضع التصفية، في ضوء الصعوبات التي واجهها السيد Queyroi بوضع الضرائب موضع التحصيل والتي تم استردادها لاحقا، لا يمكن اعتباره منسوبا لسلوك الإدارة الضريبية إلا في حدود نصف الخسائر"[890]؛ وتبعا لذلك، يبدو أن تقدير التعويض الممنوح يمليه الكثير من الاهتمام بإحقاق العدالة، بوضع قيمة تعويضية مؤكدة ولا جدال فيها، على أساس تقييم متوازن للمسؤوليات.

---

[887]C.E, 8e et 9e S-S, 16 juin 1999 n° 177075 Tripot ; DE 1999 n° : 46-47, comm 855, conclusions J.Courtial, BDCF 8-9/99, n° 86, RJF : 8-9 /99, n° :1049.

[888]C.E, 8e et 9e S-S, 16 juin 1999 n° 177075 Tripot ; DE 1999 n° : 46-47, comm 855, conclusions J.Courtial, BDCF 8-9/99, n° 86, RJF : 8-9 /99, n° :1049.

[889]**Hugo-Bernard Pouillaude,** Le lien de causalité dans le droit de la responsabilité administrative, Thèse de Doctorat soutenu le :13 décembre 2011, Université Panthéon-Assas Paris 2 , p :123-124

[890] C.E, 8e et 9e , 13 oct 1999, n° 181 539, Queyroi : DF, 2000, Comm. 247 ; BDCF, 12-99 concl.J.Arrighi de Casanova ; RJF 12-99, n°1590, cité par : **M.CHASTAGNARET**, de la responsabilité fiscale, responsabilité de l'administration fiscale et responsabilité solidaire des tiers ; op ; p: 412

يكون هذا الاستنتاج قابلا للتحويل عندما يحتفظ القضاة بالتقييم الدقيق الذي أجرته الأطراف، على الرغم من أن مفوض الحكومة يدعو إلى استخدام خبرة إضافية، أو تكميلية[891].

انحصر القرار في تدقيق أن تقييم الأطراف لم يتم الأخذ به سواء على مستوى المرحلة الابتدائية أو الاستئنافية من طرف الإدارة، لكن بعض المعلقين على القرار اعتبر أن هذه الحالة لا تظهر كمحدد وكقاعدة ملزمة[892]، فالمبدأ الذي أقره الاجتهاد القضائي في قضية Mergui[893]، والذي من خلاله تم إقرار أنه: "لا يمكن الحكم على جماعة عمومية باستخلاص مبلغ مالي غير واجب عليها. لكن القرارات في مجال المسؤولية إلى حد كبير، قرارات بحسب الحالة والواقعة الماثلة أمام القضاء، حيث إنه لا يمكن لنتيجة قرار سابق، أن ترتب أية نتيجة أو تأثير على توجهات الاجتهاد القضائي، بخصوص الحل المقدم فيما يتعلق بتقييم الضرر بموجب قرار SISO"[894].

الفقرة الثانية: الأضرار المعنوية

يثير التعويض عن الضرر المعنوي صعوبات وتعقيدات على مستوى التقدير، من حيث كونه ضرر غير اقتصادي وغير مالي يمس الأشخاص في وجودهم وسمعتهم وحياتهم الخاصة[895]، وفي الغالب الأعم يميز القاضي الإداري في تقييمه للضرر المعنوي بين الأضرار المرتبطة بالآلام الجسدية والنفسية من جهة، والأضرار الماسة بالشرف والسمعة من جهة أخرى[896].

وتندرج مقاربة الأضرار المعنوية ضمن مجال التعويض الكامل، إذ إن تعويض الأضرار المعنوية يروم فقط موازنة التقلبات التي عرفها الأشخاص؛ وقد يكون من المضلل استخدام مصطلح جبر أو الإصلاح في هذا الصدد: لأنه من غير المتصور أن التعويض يمكنه أن يجعل شعور كاملا للشخص بالرضى.

---

[891] C.E, 7ch et 8ch, 11 juillet 1984, n° :45920 et 46285, SISO, legifrance.gou.fr

[892] **J.Gaeremnck,** responsabilité de la puissance publique en matière fiscale, RJF :12/84, p :707

[893] C.E, sect, 19 mars 1971, Mergui, cité par : **J.Gaeremnck,** responsabilité de la puissance publique en matière fiscale, RJF :12/84, p :707

[894] **J.Gaeremnck,** responsabilité de la puissance publique en matière fiscale, RJF :12/84, p :708

[895] **El houssaineSerhane,** le contentieux adminisratif de pleine juridiction en droit public Marocain,Thèse de Doctorat d'Etat en droit, Université Bordeaux 1989, p :311 et s.

[896] **El houssaineSerhane,** le contentieux adminisratif de pleine juridiction en droit public Marocain, op, cit, p :312.

وعموما تؤدي الأخطاء التي ترتكبها الإدارة الضريبية إلى أضرار مثل الضرر الذي يلحق بسمعة الأشخاص وما وصفه القاضي بأنه يعرقل الظروف المعيشية، ويتعلق الأمر بتلك المشاعر المرتبطة بمختلف المضايقات التي تنجم عن الحدث الضار، ونذكر على سبيل المثال، تلك الالتزامات التي تؤدي إلى تغيير عادات الفرد ونمط حياته، أو التخلي عن مشاريع معينة من خلال تفويت فرصة، أو تلك التصرفات التي تؤدي إلى تعليق وتوقيف نشاط أو مقاطعته، أو بعض التصرفات الأخرى التي تؤثر في ممارسة حتى بعض الأنشطة الرياضية أو الترفيهية، حيث يتم تقدير تلك الاضطرابات والأضرار بغض النظر عن العواقب المالية للخطأ المرتكب.

ويوضح التعريف المتميز للأستاذ R.Chapus مدى صعوبة تحديد هذا العنصر بشكل خاص، والضرر المعنوي بشكل عام، فهي بطبيعتها تعرف صعوبة على مستوى تقديرها وقياسها. لأجل ذلك، يتدخل قاضي التعويض بتكييفه الأمر من خلال تبنيه لمنهجية نفعية[897].

وعموما يتم التعويض عن الأضرار المعنوية من خلال منح تعويض إجمالي: وفي هذه الحالة لا يوجد تمييز بين الأضرار المادية والمعنوية؛ أضف لذلك أنه لا يمكن أن يكون التقييم الذي يحدده القضاة موضوع أية عملية تقنية ممنهجة، حينما نكون بصدد أضرار معنوية تظهر بوضوح على أنها مستقلة عن بعضها البعض، ومع ذلك يجب إبداء ملاحظتين:

أولا: يمارس القاضي رقابة حقيقية على وجود الضرر الناتج وتحديد نطاقه، ففي الواقع، يكون التعويض عن الأضرار الغير المادية مغريا للمدعين وذلك من خلال مطالبتهم بتعويضات بمبالغ كبيرة، وكمثال على ذلك جاء في حكم للمحكمة الإدارية لستراسبورغ[898] حيث طالب الخاضع للضريبة بمبلغ 500.000 فرنك مقابل الضرر الناجم عن غياب معلومة من الإدارة بخصوص المتابعات التي تنوي القيام بها في إطار إجراءات الفحص، حيث يتضح أن هذا المبلغ لا ينطوي على أي عنصر ملموس، مما يؤدي إلى تقليصه إلى أبعاد أكثر منطقية بحكمه بالفرنك الرمزي.

[897] **R.Chapus,** Droit administratif générale, op, cit, p :1238.
[898] **J.Miet,** conclusions, T.A Strasbourg, 14 mai 1996, n° :89-1849, 4ème ch, Buchlin : RJF : 10/96, n° :1029 ; BDCF 5/96. DF, 1996, n° :51, comm. 1543, concl., p :51

وقد سلك الاجتهاد القضائي المغربي نفس التوجه بحكمه بالدرهم الرمزي في غياب أضرار ملموسة قابلة للتقييم، حيث جاء في حكم للمحكمة الإدارية بالرباط أنه: " طلب الحكم بأن تكون جميع المطبوعات المتعلقة بالضريبة مكتوبة باللغة العربية أو أن يتم استعمالها وملؤها، من قبل المعنيين، باللغة العربية، طلب يخرج من صلاحيات القاضي الإداري بناء على مبدأ فصل السلط، يبقى مبررا مرفوضا، وإن الحكم بالتعويض عن الضرر الحاصل للمرتفقين من تحرير المطبوعات الخاصة بالضرائب باللغة الفرنسية بدلا من اللغة العربية يجعل الطلب مقبولا إذا توفرت باقي شروط المسؤولية، ويعد عملا غير مشروع ما تقوم به إدارة الضرائب، من تحرير مطبوعاتها الموجهة إلى المرتفقين باللغة الفرنسية بدل اللغة العربية التي هي اللغة الرسمية للبلاد، ويكون ذلك تجاهلا وتحقيرا لأسمى قانون في البلاد واستمرار إدارة الضرائب في العمل بالوثائق المحررة باللغة الفرنسية يتضمن انتهاكا لمقتضيات الدستور وخرقا للقانون وعملا مناقضا لمبادئ دولة الحق والقانون مما يشكل عملا غير مشروع"[899].

ولا يستحق المدين تعويضا عن الضرر اللاحق من تعداد الإشعارات للغير الحائز وتضمينها لمبالغ أكثر مما هو مستحق، وجاء في حكم للمحكمة الإدارية للرباط: "وحيث أجاب المدعى عليهم بأن شروط المسؤولية غير قائمة بحكم أن قابض القباضة المتخصصة قام بإشعار للغير الحائز يحمل عدد: 116 لدى كل من البنك الشعبي والشركة العامة المغربية للأبناك بمبلغ قدره: 3006581,60، وأنه قام بتعديل الإشعار للغير الحائز الأول، وعوضه بالإشعار للغير الحائز الثاني تحت عدد: 116 مكرر بعد تحيينه يتضمن فقط لضرائب غير المشمولة بإيقاف إجراءات المتابعة.

وحيث أسس المدعي طلب التعويض المعنوي - المتمثل في المس بسمعته في البنكين - على قيام القابض بإجراء ثلاث إشعارات الغير الحائز لدى كل من البنك الشعبي والشركة العامة المغربية للأبناك حيث بلغ مجموع المبالغ المتضمنة بها 6987681,20 درهما، وأن جميع الإشعارات المذكورة تتعلق بالرقم: 116 – 2008.

[899] حكم المحكمة الإدارية بالرباط 2211 الصادر بتاريخ: 2017/6/2 ملف رقم: 2017/7112/439.

وحيث إن قيام المسؤولية الإدارية المبنية على الخطأ يتطلب توافر أركانها المتمثلة في الخطأ والضرر والعلاقة السببية.

لكن، حيث لئن كان البين من معطيات النازلة الماثلة، أن القابض وفي إطار مباشرته لإجراءات تحصيل الضرائب المترتبة بذمة المدعي، قد قام بإجراء إشعارين للغير الحائز لدى الشركة العامة للأبناك، وإشعار لدى البنك الشعبي، وكانت مجموع المبالغ المضمنة بالإشعارات المذكورة تفوق المبلغ المستحق للقباضة، فإن الإجراء المذكور، وإن كان يتسبب للمدعي في ضرر مادي، فإنه لا يمكن أن يتسبب له ضرر معنوي من خلال المس بسمعته لدى البنكين المذكورين، طالما أنه لم يدل بما يثبت عدم خضوعه للضرائب موضوع تلك الإشعارات، كما أن القيام بإجراء إشعار للغير الحائز يتم بعد استنفاد مساطر أولية لاستخلاص الدين المذكور، وأنه كان بإمكان الطرف المدعي تجنب الإشعار المذكور، وبالتالي تجنب الضرر المزعوم من قبله إما بالوفاء بالدين الضريبي المستحق أو سلوك المساطر الموقفة لإجراءات تحصيله، فضلا على أنه لا مجال للحديث عن الضرر المعنوي المترتب عن مباشرة إجراء إشعار للغير الحائز إلا إذا كان المعني به معفي من أداء الدين الضريبي بصفة كلية، وهو الأمر غير الثابت في النازلة الماثلة، علاوة على الخزينة العامة عمدت بتاريخ: 06/09/2009 إلى إلغاء إشعار للغير الحائز رقم: 116 – 2008 المنجز بتاريخ: 2008 – 12 – 05 بإشعار آخر يحمل رقم: 116 مكرر بتاريخ: 09 – 06 – 2008 "[900].

ومن جهته يعتمد القاضي الإداري في استعانته بالخبرة على السلطة التقديرية كأساس لإقرار تعويض عن الضرر المعنوي، حيث جاء في حكم للمحكمة الإدارية بالرباط أنه: " علاوة على الضرر المعنوي المجمع فقه القضاء الإداري على استحقاق الطرف المتضرر له والمتمثل في النازلة في المساس بسمعة المدعي في السوق العقارية كما أكد عليه القضاء المقارن لقرار محكمة الاستئناف بنانسي المؤرخ في 1994/09/03 ملف عدد 91 ن.س 425 وبالتالي فإن المحكمة بمراعاة منها لهذه العناصر ومراكز الأطراف تحدد التعويض في إطار سلطتها التقديرية المخولة في هذا المجال في مبلغ إجمالي قدره 50.242.831,25 درهما جبرا لجميع الأضرار اللاحقة بالمدعي، وذلك بعد مصادقتها جزئيا على تقرير

[900] الحكم رقم 4602، الصادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، بتاريخ: 13 دجنبر 2012 في الملف عدد: 342-12-2012.

الخبير المنتدب السيد ادريس فلكي لاحترامه لجميع المعطيات الشكلية وإبرازه لمعطيات ضريبية موضوعية دون باقي المعطيات المتعلقة بمشروع سلا الجديدة مادام أن الخبير المذكور قد اعتمد بمناسبتها على وثيقة هي عبارة عن رسالة جوابية لا ترقى إلى درجة الوعد بالبيع حتى يجوز ترتيب آثارها القانونية في مجال تقدير التعويض"[901].

وبنفس المنهجية سلك القاضي الإداري ألية الخبرة والسلطة التقديرية في تقدير الضرر المعنوي في مختلف المرافق الأخرى، حيث جاء في حكم للمحكمة الإدارية بالرباط مايلي: " إن المحكمة لتحديد الأضرار الحاصلة بالضحية فقد أمرت بمقتضى حكم تمهيدي بإجراء خبرة أسندت مهمة القيام بها للخبير.... الذي خلص في تقريره إلى أن الضحية أصيب بحروق على مستوى اليد اليمنى أدت إلى بتر الأصابع وكذا فقدان حركة اليد وحدد نسبة العجز الدائم في 50% كما أن الثابت من الصور المستدل بها من طرف المدعي والتي لم تكن محل أي تعقيب تبرز مدى الأضرار المادية الحاصلة ببتر أصابع اليد اليمنى وإصابتها بالشلل"[902].

وفي حكم للمحكمة الإدارية بالدار البيضاء[903]، قضى بتعويض ورثة ضحية خطأ طبي بناء على الضرر الجسدي الذي أدى إلى وفاتها وقد جاء في حيثيات الحكم ما يلي: " إن الطاقم الطبي المشرف على العملية قد ارتكب خطأ يتمثل في عدم اتخاذ كافة الاحتياطات اللازمة أثناء استعمال الأنبوب لإفراغ السائل المتواجد بغشاء الرئة لتفادي إحداث ثقب في القطعة المعوية، مما أدى إلى الصدمة التعفنية التي تستوجب تدخلا جراحيا عاجلا حسب الأصول الفنية الصحيحة والعملية الحديثة المعمول بها والمكتسبة في المجال الطبي، الأمر الذي لم يتقيد به الطاقم الطبي الذي تأخر عن الموعد المقرر لإجراء العملية في مثل هذه الأحوال مما أدى إلى الوفاة"[904].

---

[901] حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط رقم:441 بتاريخ: 2012/2/7 ملف رقم: 09/7/310.

[902] **خالد علامي**، مسؤولية المرفق العام الطبي بالمغرب دراسة في النصوص القانونية والاجتهادات القضائية والفقهية، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام جامعة القاضي عياض كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بمراكش، ص:184

[903] **خالد علامي**، مسؤولية المرفق العام الطبي بالمغرب دراسة في النصوص القانونية والاجتهادات القضائية والفقهية، م.س، ص:184

[904] **خالد علامي**، مسؤولية المرفق العام الطبي بالمغرب دراسة في النصوص القانونية والاجتهادات القضائية والفقهية، م.س، ص: 185

المطلب الثاني: تنفيذ التعويض وإشكالية تدبير الكلفة المالية لدعوى المسؤولية الضريبية: سؤال العقلنة والنجاعة

إن تكلفة الأحكام التي تقضي بالتعويض في ميزانيات الجماعات العمومية، تشهد على الروابط الوثيقة بين القانون الإداري والمالية العامة، فبتطور وتوسع نطاق مسؤولية السلطة العامة، تزداد كذلك التكلفة المالية لجبر الضرر، حيث إنه يختلف هذا العبء المالي وفقا لعدة عوامل، وشروط أكثر أو أقل صرامة، ستزيد من صعوبة أو سهولة الحصول على إدانة الشخص العام.

وكذلك فالتقييم القضائي للضرر يشترط تحديد مجموع المبالغ التي تتصل بالمتضررين، ومن وجهة النظر هاته فالأحكام والقرارات الإدارية تاريخيا كانت تظهر قاسية، إلى حد ما، وتفضل حماية الأشخاص العامة، لكن الأمر عرف توجها مخالفا خاصة على مستوى القضاء الإداري المقارن، فيما يتعلق بإيديولوجية التعويض، حيث أصبحت السياسة القضائية تستلزم بالضرورة تمديد فئات الأضرار القابلة للإصلاح وزيادة في المبالغ المخصصة للأشخاص المتضررين، فالنفقات المتعلقة بالتزام مسؤولية الإدارة إلى مبالغ كبيرة للدولة، ومن باب أولى بالنسبة للجماعات الترابية، الصغيرة أو المؤسسات العمومية.

وتعمل الدولة والجماعات الترابية عموما، والإدارة الضريبية على وجه الخصوص بوضع استراتيجيات - على مستوى تدبير نشاطها - تهدف لعقلنة تنفيذ التعويض الصادر بموجب حكم أو قرار قضائي (الفرع الأول)، وقد تتماطل الإدارة أو تمتنع عن تنفيذ ما ترتب بذمتها جبرا للضرر اللاحق الأشخاص، لذلك يتدخل القاضي الإداري بمنهجية رصينة تهدف لحماية حقوق وحريات الأشخاص، دون عرقلة السير العادي لعمل المرفق الضريبي (الفرع الثاني).

الفرع الأول: التنفيذ الرضائي: المساطر الإدارية المتبعة في تنفيذ الأحكام الصادرة ضد الإدارة الضريبية

إن المساطر الإدارية المتبعة في تنفيذ الحكم أو القرار القضائي، باعتباره سندا تنفيذيا[905] يمثل نفقة عمومية[906]، تثير العديد من السجالات والإشكاليات داخل الإدارة، وتخلق تضاربا على مستوى عمل المديريات التابعة للإدارة الضريبية.

ويتمثل هذا الأمر في تعدد التفاسير والتأويلات للنصوص القانونية، التي تعرف بدورها كثرة على مستوى الظهائر، القوانين التنظيمية، المراسيم بأنواعها، ....الشيء الذي خلق ترسانة قانونية تعرف نوعا من التعدد في قراءات مقتضياتها.

---

[905] أما بالنسبة للأحكام التي تقضي بأداء مبلغ مالي، فيتعين أن يتم التنفيذ بحسب الأحوال إما من التحملات المشتركة، أو من الميزانية الفرعية للإدارة أو شخص منأشخاص القانون العام، كما يتعين أن تحترم بشأنها قواعد المحاسبة العمومية وأن يمر التنفيذ عبر عدة محطات أرستها النصوص القانونية ابتداء من الآمر بالصرف مرورا بمراقبة الالتزام بأداء النفقة وانتهاء بمرحلة المحاسب العمومي، وعلى العموم يتم طلب التنفيذ طبقا للمبادئ العامة إما من طرف الدائن الحقيقي، أو خلفه العام في حالة وفاته، أو من طرف ممثله المكلف بذلك، وقد يكون هذا الممثل إما قانونيا مثل الأب والأم ومدير الشركة أو قضائيا مثل السنديك أو الحارس القضائي أو اتفاقيا مثل المحامي، وبالتالي على طالب التنفيذ أن تكون له صفة المطالبة بهذا الدين.

وتتمثل الوثائق التي تتطلبها عملية التنفيذ في:

- نسخة عادية من الحكم التمهيدي في حالة وجوده.
- نسخة تنفيذية من الحكم الابتدائي في الحالة التي يكون فيها هذا الحكم قد قضى بالتعويضات.
- نسخة تنفيذية من القرار الاستئنافي إذا كان قد قضى بتعديل المبالغ المحكوم بها وإلا نسخة عادية منه إذا كان قد قضى بالتأييد.
- نسخة من القرار الصادر عن محكمة النقض.
- وصولات المصاريف القضائية إذا قضت المحكمة بتحميل الدولة الصائر بالكامل أو بنسبة معينة.
- رقم الحساب البريدي أو البنكي لطالب التنفيذ أو ممثله والذي سيحول إليه المبلغ المحكوم به: التعويضات مع الفوائد القانونية في حالة الحكم بها والتي تحتسب إما من تاريخ الحكم أو من تاريخ قابلية الحكم للتنفيذ، – مع مراعاة مقتضيات المادة 57 من قانون المحاماة التي تفرض تحويل التنفيذ إلى الحساب المفتوح تحت اسم (حساب ودائع وأداءات المحامين المهنية لهيئة المحامين.
- رقم الحساب البريدي أو البنكي لطالب التنفيذ، إذا رغب المدعي في أن يتم التنفيذ له مباشرة دون وساطة المحامي النائب عنه، فيجب عليه الإدلاء بتنازل هذا المحامي لفائدته عن إجراء التنفيذ.

قرار وزير الاقتصاد والمالية رقم: 14-3155 الصادر في 5 ذي الحجة 1435 الموافق ل 30 شتنبر 2014 بتحديد قائمة الوثائق والمستندات المثبتة لمقترحات الالتزامات و أداء نفقات الدولة، جريدة رسمية رقم: 6329 بتاريخ النشر: 2015/02/05، تاريخ تعديل: 2018/06/21.

[906] المادة 14 من القانون التنظيمي للمالية رقم: 130.13 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1/15/62 الصادر في 2 يونيو 2015 المنشور بالجريدة الرسمية عدد 6370 بتاريخ: 8 يونيو 2015

وقد انعكس هذا على عمل الإدارة، حيث يخلق ارتباك على مستوى تأمين وضمان أداء الدولة ما بذمتها من ديون لأصحابها (الفقرة الأولى)، أضف لذلك أن الأمر لا يتوقف عند حدود النصوص بل يبقى الإشكال تدبيري للموارد المالية للدولة، في تنفيذ الأحكام القضائية وتحقيق نوع من العدالة الإدارية المتمثلة في حفظ الكرامة المتعامل مع الإدارة بشكل خاص والمواطن المغربي بشكل عام.

إن إثارة هذا الإشكال لم يكن بمحض الصدفة أو انتقادا للجهد الذي تبذله مصالح الخزينة، بل يرتبط بسؤال جوهري هو: هل بالفعل أن إشكالية التعويض في المسؤولية الإدارية، هي إشكالية كلفة مالية؟ هل القيمة المالية التي يقر بها القاضي هي العائق الأساسي في تنفيذ الحكم أو القرار القضائي؟ (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: إشكالية عقلنة التدبير الإدارى والمالى لتنفيذ القرار القضائى

تعمل الإدارة الضريبية على تنفيذ الأحكام الصادرة ضدها، وذلك احتراما لقدسية الأحكام القضائية الحائزة لقوة الشيء المقضي به، لكنها تصطدم بعراقيل وإشكاليات قانونية وعملية، ترتبط ب تصنيف وتوفير وتدبير هذا النوع من النفقات العمومية

أولا: طبيعة النفقة العمومية

يثور جدال حول مدى اعتبار تنفيذ الأحكام القضائية الصادرة بالتعويض، باعتبارها نفقة عمومية، تتم طبقا للقواعد العامة، أو تدخل في إطار الاستثناءات التي يعرفها تنفيذ النفقة العمومية، وقد تبنى الجانب الأول من الباحثين[907]، الرأي القائل بأنها تندرج في إطار النفقات التي يمكن أداؤها دون أمر سابق بالدفع، ويؤسس هذا الاتجاه رأيه على قرار صادر عن وزير الماليةالذي يخوله إياه

[907] **توفيق ادساسي**، المراقبة الإدارية على تنفيذ نفقات الدولة بالمغرب، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الرباط، أكدال، السنة الجامعية: 2013 – 2014.

مرسوم المحاسبة العمومية هذا الحق بموجب الفصل 35 من المرسوم الملكي الخاص بالمحاسبة العمومية[908].

حيث يتضمن هذا القرار شقا يتعلق بأنه: " يسمح للمحاسب العمومي، من دون سابق أمر بصرفها ومن بينها: رد المبالغ التي تم دفعها إلى صندوق قابض إدارة الضرائب دون وجه حق والنفقات التي تتحملها الدولة، بمناسبة تدخلها لدى المحاكم بخصوص القضايا المتنازع فيها المعهود بها إلى الوكيل القضائي للمملكة"[909]، يفسر بعض الممارسين في الحقل المالي هذا المقتضى على أنه يتعلق بتنفيذ منطوق الحكم أو القرار القضائي انطلاقا من عبارة "بمناسبة تدخلها لدى المحاكم".

وقد جاء هذا القرار الوزيري الذي عرف آخر تعديل له في 2018[910]، في جزئه الثالث المتعلق بالنفقات بدون إذن مسبق بالأداء في الباب الثاني المتضمن للوثائق والمستندات المثبتة المتعلقة بأداء المصاريف القضائية والتعويضات وتضم هذه المادة من بين النفقات العمومية التي لا تحتاج إلى إذن مسبق: "التعويض الناتج عن حكم المحكمة الإدارية: "حكم نهائي، قرار عدة الإدماج مؤشر عليه".

لكن الاتجاه الآخر من الفقه -وخاصة الفقه الإداري- اعتبر أن هاته المبررات متجاوزة لاعتبارات عدة، ترتبط أساسا بتطور النصوص المنظمة لتدبير المالية العمومية والتي تلغي ضمنيا هذا المقتضى، ومن بينها التنظيم الجديد للمحاسبة العمومية، وجعلها للدولة، والقانون التنظيمي للمالية 130.13، وقوانين مالية السنة، ...

ونلاحظ أن هذا الأمر يبقى مقبولا باعتبار أن القانون التنظيمي، والقانون العادي تبقى لها قوة أكثر من تلك التي يتمتع بها القرار على مستوى تدرج القاعدة القانونية والهرمية التشريعية التي أسس لها Hans Kelsen.

---

[908] الفصل 35 من المرسوم الملكي 330.66 الصادر في 10 محرم 1387 الموافق ل 21 أبريل 1967 المتعلق بسن نظام المحاسبة العمومية.

[909] المرسوم الملكي 330.66 الصادر في 10 محرم 1387 الموافق ل 21 أبريل 1967 المتعلق بسن نظام المحاسبة العمومية.

[910] قرار وزير الاقتصاد والمالية رقم: 14-3155 الصادر في 5 ذي الحجة 1435 الموافق ل 30 شتنبر 2014 بتحديد قائمة الوثائق والمستندات المثبتة لمقترحات الالتزامات و أداء نفقات الدولة، جريدة رسمية رقم: 6329 بتاريخ النشر: 2015/02/05، تاريخ تعديل: 2018/06/21.

ويضيف هذا التوجه أيضا مبررا آخر، يرتبط بمضمون المادة التاسعة من قانون المالية لسنة 2020، التي تحيل إلى أن تنفيذ النفقة العمومية يستوجب مراقبة الالتزام بأداء النفقة للآمر بالصرف، أي أن مختلف النفقات يجب أن تمر عبر الآمر بالصرف وتحت مسؤوليته.

وعليه فإذا كان التوجه الثاني يعضد رأيه بمبررات تظهر أكثر قوة، فإننا نسجل ملاحظات بهذا الشأن:

أولا: إن قرار وزير المالية جاء كاستثناء عن القاعدة أو المبدأ العادي، الذي حاولت القوانين ترسيخه لكن دون أن تأتي بتوحيد المساطر في تنفيذ الالتزام بالنفقة، أو بعبارة صحيحة أن ترفع الاستثناء المخول لوزير المالية بصريح العبارة، وبالتالي لا مجال لإعمال مبدأ أن القانون أسمى من القرار ما دام أن هذا الأخير يستند لمقتضى أقره القانون، فالقانون يصب في اتجاه والقرار يصب في إطار الاستثناء والذي لم يعمل القانون على رفضه بحسب منطوق النصوص.

ثانيا: إن تدخل الآمر بالصرف في مسألة تنفيذ الحكم أو القرار القضائي، ندرسه من خلال كون هذه المؤسسة المتنازع معها يمكن أن نثير وبشكل كبير مسألة امتناعها عن التنفيذ وعرقلة مسار هذا الأخير، لأنه وبمجرد تدخل القاضي فالجهة المتنازع معها تفقد نوعا من الثقة حتى من الناحية السوسيولوجية، وبالتالي نرى أن يمتد النظر في قضية التعويض إلى ما بعد الحكم إلى تأمين تنفيذه.

ثالثا: إن القاضي باعتباره حاميا للأموال العمومية، وحافظا لحقوق الخزينة يجعله القرار الحائز لقوة الشيء المقضي به، في موقع الآمر بالصرف الذي يعطي مشروعية لصرف هاته النفقة، وهو أحق بأن يتولى هذه المهمة في حالة النزاع، ومهمته في التوفيق والتوازن الذي يجب أن يمتد حتى إلى تنفيذ الحكم أو القرار، حتى تكون مهمة كاملة، وحتى يتم تنزيل إحقاق الحق على أرض الواقع.

وبالتالي، هذا الأمر يجعلنا نقول بالرأي الذي يجعل النفقة المتعلقة تنفيذ الحكم القاضي بالتعويض عن الضرر الذي سببته الإدارة الضريبية تدخل في إطار الاستثناء، أضف لذلك أنه يدخل في إطار اعتبار القيمة المالية للنفقة هي أيضا قيمة استثنائية لم يتم دراستها بشكل استباقي فهي غير مألوفة بالمقارنة مع باقي النفقات الأخرى الشيء الذي يعطيها هذا الطابع الاستثنائي.

ثانيا: معيقات تنفيذ النفقة العمومية

إن الحكم أو القرار القاضي بأداء مبلغ مالي كتعويض عن إخلال الإدارة الضريبية بالتزاماتها تجاه المتعاملين معها، يتعين تنفيذه باحترام مجموعة من المراحل التي أسست لها قواعد المحاسبة العمومية من خلال المقتضيات القانونية[911].

ويثار في هذا الصدد إشكالية ترتبط بالجهة التي يجب أن تلتزم بتنفيذ الحكم أو القرار الذي يتم الحكم فيه على الدولة المغربية، على الرغم من أن المسؤولية ملقاة على قطاع وزاري محدد، أو في الحالة التي لم يوضح فيها الحكم أو القرار القضائي الجهة الإدارية الملزمة بالتنفيذ بشكل دقيق[912].

أضف لذلك أن مسألة تنفيذ الأحكام والقرارات القضائية تجد تعددا على مستوى فصول الميزانيات حيث نجد: " التحملات المشتركة، الميزانيات الفرعية لكل وزارة، الميزانيات الملحقة، الحسابات الخصوصية ..."[913].

والجدير بالذكر أنه رغم هاته المبررات التي تقدمها الإدارة والصعوبات المرتبطة بالتنفيذ، سواء القانونية منها أو التنظيمية، إلا أن القضاء الإداري عمل على تخطي هذه المبررات بتبني العديد من المواقف من أبزها ما استجد في اعتبار الحكم وثيقة محاسبية في حد ذاتها[914] .

وقد جاء هذا واضحا في قرار لمحكمة النقض تضمنت حيثياته ما يلي: " لكن حيث إنه بالنظر لصفة الإلزام التي تفرض بحكم القانون للأحكام القضائية القابلة للتنفيذ، فإن المحكمة مصدرة

---

[911] **محمد قصري**، الغرامة التهديدية والحجز في مواجهة الإدارة الممتنعة عن تنفيذ أحكام وقرارات القضاء الإداري والإشكاليات المطروحة، أشغال ندوة علمية منظمة بشراكة بين وزارة العدل والحريات وجمعية هيئات المحامين بالمغرب، تحت عنوان: القاضي الإداري بين حماية الحقوق والحريات وتحقيق المصلحة العامة، مجلة المحاكم الإدارية، العدد الخامس – إصدار خاص – يناير 2017، ص: 188.

[912] **محمد قصري**، الغرامة التهديدية والحجز في مواجهة الإدارة الممتنعة عن تنفيذ أحكام وقرارات القضاء الإداري والإشكاليات المطروحة، مرجع سابق، ص: 191.

[913] يراجع القانون التنظيمي للمالية رقم 130.13 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1/15/62 الصادر في 2 يونيو 2015 المنشور بالجريدة الرسمية عدد 6370 بتاريخ: 8 يونيو 2015

[914] **محمد قصري**، الغرامة التهديدية والحجز في مواجهة الإدارة الممتنعة عن تنفيذ أحكام وقرارات القضاء الإداري والإشكاليات المطروحة، مرجع سابق، ص: 191.

القرار المطعون فيه بما أوردته في قضائها من كون الأمر يتعلق في النازلة بتنفيذ حكم نهائي صادر لفائدة طالبة تصحيح الحجز (المطلوبة في النقض) وأن الحكم المذكور يعتبر في حد ذاته وثيقة محاسبية لا يمكن تجاهلها من طرف القابض، بل يتوجب عليه تنفيذ مقتضياتها دون حاجة لصدور أمر بالأداء من لدن الآمر بالصرف وبما جاءت به أيضا من كون مقتضيات المادة 77 من المرسوم المشار إليه أعلاه والمحتج بها إنما تطبق في حالة التنفيذ الطوعي، ولا يمكن أن تلزم طالب التنفيذ الجبري كما هو الأمر في النازلة وبكون القابض لئن كان، باعتباره محاسبا عموميا، مكلفا فقط بتدبير وتسيير أموال الجماعة في إطار قواعد المحاسبة العمومية، فإنه لا تربطه بهذه الأخيرة علاقة تبعية، بل يتوفر على شخصية قانونية مستقلة، وأن حيازته لأموالها تعتبر حيازة قانونية، وهو ما يعتبر معه غيرا بالنسبة إليها بالمفهوم الوارد ضمن مقتضيات الفصل 488 من قانون المسطرة المدنية، فإنها تكون قد تحققت من توافر شروط الحجز لدى الغير وبنت قرارها على أساس قانوني سليم، وما بالوسيلة غير جدير بالاعتبار"[915].

وقد يسوغ أن تصطدم الإدارة بصعوبات عدة، تعوق تنفيذ حكم أو قرار قضائي حائز لقوة الأمر المقضي به، لا لمجرد رفضها أو امتناعها بل لوجود إكراهات تتعلق بمالية المرفق(ألف) وبالمساطر التقنية المتبعة(باء):

ألف: الإكراهات المرتبطة بمالية المرفق

يمكن أن نجيز هاته المعيقات في أحد أهم المبادئ التي يقوم عليها قانون المالية والمتمثلة مبدأ سنوية الميزانية (أ)، بالإضافة إلى أن قيمة التعويض التضمن في القرار القضائي يصطدم بغياب أو بضعف الموارد المالية للجماعات العمومية (ب).

[915] قرار صادر عن محكمة النقض تحت عدد: 1/440 بتاريخ: 2015/03/12 في الملف الإداري رقم: 2014/1/4/1317 .

أ-الانضباط لمبدأ سنوية الميزانية: يعد مبدأ السنوية أحد المبادئ التي تقوم عليها الميزانية، حيث لا يمكن الالتزام بالنفقات والأمر بصرفها أو بأدائها إلا في حدود الاعتمادات المفتوحة[916].

وبناء عليه، فالأحكام القاضية بأداء مبالغ مالية والصادرة خلال السنة المالية الجارية يتعذر تنفيذها من اعتمادات هذه الميزانية، ما دام لا يجوز للآمر بالصرف أن يأمر بصرف نفقة لم ترصد لها اعتمادات في الميزانية، وما دام مراقب الالتزام بأداء نفس النفقة يتأكد من إدراجها في الميزانية، وما دام المحاسب العمومي لا يصرف إلا النفقة المدرجة في ميزانية السنة التي أشر فيها على الأداء[917].

أما بخصوص ميزانية الجماعات الترابية فالنفقات المتعلقة بتنفيذ القرارات والأحكام القضائية الصادرة ضد الجماعة فتدخل في صنف النفقات الإجبارية[918]، حيث يتم تبويبها في إطار نفقات التسيير dépenses de fonctionnement في القسم رقم 50 ونجد هاته المبالغ مقسمة إلى عدة محاور منها ما يتعلق ب مصاريف تنفيذ الأحكام القضائية واتفاقات الصلح Exécution des jugements et des conventions de transaction وتعويضات عن الضرر لصالح الخواص Dommages et interet au profit des tiers وصوائر المسطرة وإقامة الدعوى Frais de procédure et d'instances .

وما استجد في هذا الإطار أن عدم إدراج هذا النوع من النفقات المتعلق بتنفيذ الأحكام القضائية الصادرة ضد الجماعة الترابية في الميزانية السنوية يترتب عنه عدم التأشير عليها من طرف سلطة المواكبة ممثلة في العامل.

---

[916] القانون التنظيمي للمالية رقم 130.13 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1/15/62 الصادر في 2 يونيو 2015 المنشور بالجريدة الرسمية عدد 6370 بتاريخ: 8 يونيو 2015 ص: 5810.

[917] **محمد قصري**، الغرامة التهديدية والحجز في مواجهة الإدارة الممتنعة عن تنفيذ أحكام وقرارات القضاء الإداري والإشكاليات المطروحة، مرجع سابق، ص: 189.

[918] تنص المادة 181 من القانون التنظيمي 113.14 المتعلق بالجماعات على ما يلي: "تعتبر النفقات التالية إجبارية بالنسبة للجماعة: .....النفقات المتعلقة بتنفيذ القرارات والأحكام القضائية الصادرة ضد الجماعة ....."

ب: قلة أو غياب الموارد المالية الكافية:

لا ريب أن تنفيذ الأحكام والقرارات القضائية يعرف عوائق عديدة لعل أبرزها، هو ضعف الموارد المالية لبعض الإدارات العمومية والجماعات الترابية، والتي تكون مخصصة لهذا الغرض، الشيء الذي يبرز الاختلالات التي تعرفها الجماعات العمومية في رسم سياسة تدبيرية لماليتها من جهة، والبحث عن موارد مالية إضافية من جهة أخرى، حيث يفرض أن ننظر إلى هذا العائق من زاويتين مختلفين:

خرق أعوان الإدارة للالتزامات الملقاة على عاتقهم، وهو سبب وجود هذا الحكم القاضي بالتعويض عن الخطأ أولا، ثم غياب آليات للبحث عن موارد مالية كافية ثانيا، إن هذين العنصرين كافيين للقول بغياب استراتيجية تدبيرية للإدارة لماليتها، ولن نجازف بالقول أن سبب ذلك هو تهاون أعوان الإدارة في أداء مهامهم أو سوء أدائهم لخدمتهم.

باء: الضغوط المرتبطة بنظام المحاسبة العمومية:

يعرف نظام المحاسبة العمومية[919] الجاري به العمل لأداء نفقة عمومية، لمجموعة من الإجراءات المسطرية، ويندرج تنفيذ حكم قضائي بدوره لهذه الضوابط، حيث تمر تصفية نفقة معينة عبر محطات متعددة، بدء من إعداد قرار صرف النفقة إلى حين أدائها، مرورا بالأمر بالصرف وتأشيرة المراقب المالي بالنسبة للمؤسسات العمومية ومراقب الالتزام بنفقات الدولة بالنسبة للإدارات العمومية، وانتهاء بصرفها من طرف الخزينة[920].

[919] وتعد المحاسبة العمومية بحسب الفصل الأول من المرسوم السالف الذكر: هي مجموعة قواعد تجري على العمليات المالية والمحاسبية للدولة والجماعات المحلية ومؤسساتها وهيئاتها والتي تحدد الالتزامات والمسؤوليات المنوطة بالأعوان المكلفين بها.

[920] **محمد قصري**، الغرامة التهديدية والحجز في مواجهة الإدارة الممتنعة عن تنفيذ أحكام وقرارات القضاء الإداري والإشكاليات المطروحة، مرجع سابق، ص: 189.

أ: الأمر بصرف النفقة:

ينص المرسوم الملكي في فصله الثالث بأن: "العمليات المالية العمومية تناط بالآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين، ويعتبر آمرا بصرف نفقة معينة بأنه: " كل شخص مؤهل باسم شخص القانون العام لرصد أو إثبات أو تصفية أو أمر بأداء دين"[921].

كما نص الفصل 32 من نفس المرسوم على أن: "الآمر بالصرف هو الذي يلتزم ويصفي ويأمر بتسديد النفقة ما لم تكن هناك مقتضيات مخالفة"[922].

أما الفصل 64 فقد نص على كون: "الأصل أن كل وزير آمر بصرف نفقة يكون المرفق الذي يوجد على رأسه مدينا بها، مع التأكيد على أن النفقة التي تؤدى من التحملات المشتركة يأمر بصرفها وزير المالية"[923].

ب: مراقبة الالتزام بأداء النفقة:

تثير هاته المرحلة اختلافا حيث يقر بعض الباحثين[924]بضرورة وجوب التأشير على مراقبة الالتزام بأداء النفقة، حيث يعتمد في ذلك المرسوم الملكي ل 30 دجنبر 1975 في شأن "مراقبة الالتزام بنفقات الدولة" من خلال الفصول 4 و 11 و 41.

وإذ نخالف هذا التوجه فإننا ننطلق من مرسوم 2008 المتعلق "بمراقبة نفقات الدولة"، والذي عمل على نسخ المرسوم الملكي رقم: 839- 57-2 الصادر في 27 ذي الحجة 1395 الموافق ل 30 دجنبر 1975 في شأن مراقبة الالتزام بنفقات الدولة، كما ألغى الفصول 11 و 91 مكرر و 92 و 93 من

[921]المرسوم الملكي 330.66 الصادر في 10 محرم 1387 الموافق ل 21 أبريل 1967 المتعلق بسن نظام المحاسبة العمومية.

[922]المرسوم الملكي 330.66 الصادر في 10 محرم 1387 الموافق ل 21 أبريل 1967 المتعلق بسن نظام المحاسبة العمومية.

[923]المرسوم الملكي 330.66 الصادر في 10 محرم 1387 الموافق ل 21 أبريل 1967 المتعلق بسن نظام المحاسبة العمومية.

[924]**محمد قصري**، الغرامة التهديدية والحجز في مواجهة الإدارة الممتنعة عن تنفيذ أحكام وقرارات القضاء الإداري والإشكاليات المطروحة، مرجع سابق، ص: 189.

المرسوم الملكي 330.60 الصادر في 10 محرم 1387 الموافق ل 21 أبريل 1975 بسن "نظام المحاسبة العمومية".

حيث تنص المادة 5 من مرسوم 2008 على أن مراقبة الالتزام بالنفقات يتم:

-إما بوضع التأشيرة على مقترح الالتزام بالنفقات.

- ما بإيقاف التأشيرة على اقتراحات الالتزام بالنفقات وإعادة ملفات الالتزام غير المؤشر عليها إلى المصلحة الآمرة بالصرف المعنية.

لكن الملاحظ أن المادة 9 تنص على الاستثناءات المتعلقة بالنفقات التي لا تعرض للتأشير عند المراقبة بالالتزام بالنفقات، حيث تدخل فيها النفقات المؤداة بدون سابق أمر بالصرف، تطبيقا للمادة 35 من المرسوم الملكي المموإ إليه أعلاه حيث تنص على أنه: " يضع وزير المالية بموجب قرار قائمة النفقات التي يمكن أن تؤدى دون أمر سابق بالصرف".

وبالرجوع لقرار وزير المالية هذا[925]، نجد من بين النفقات التي تتم بدون إذن سابق، تلك المتعلقة بأداء التعويض المتضمن في حكم أو قرار للمحكمة حائز لقوة الشيء المقضي به، وهكذا نجد أن مراقبة الالتزام بالنفقة لا تحتاج لتأشيرة، وتستثنى من هذه المرحلة، خلافا لما ذهب إليه الوكيل القضائي للمملكة.

ج: مرحلة المحاسب العمومي:

تنص المادة 11 على أنه: "يجب على المحاسب العمومي أن يراقب صحة الدين عند صرف النفقة، وتشمل هذه المراقبة:

- صفة الآمر بالصرف أو مفوضه.

[925]قرار وزير الاقتصاد والمالية رقم: 14-3155 الصادر في 5 ذي الحجة 1435 الموافق ل 30 شتنبر 2014 بتحديد قائمة الوثائق والمستندات المثبتة لمقترحات الالتزامات وأداء نفقات الدولة، جريدة رسمية رقم: 6329 بتاريخ النشر: 2015/02/05، تاريخ تعديل: 2018/06/21.

- الاعتمادات المتوفرة.
- صحة إدراج النفقات المتعلقة بها.
- إثبات العمل المنجز.
- صحة حساب التصفية.
- إعمال المراقبة القانونية السابقة والإدلاء بالأوراق المثبتة.
- احترام قواعد التقادم وسقوط الحق.
- صفة إبراء التسديد"[926].

د: الضوابط المرتبطة بتخصيص النفقات.

يقصد بمبدأ تخصيص النفقات أن: "يرصد لكل وجه من أوجه الإنفاق العام مبلغ مالي محدد يصطلح عليه باسم "اعتماد"، وأن يتم الإنفاق في حدود المبالغ المالية المخصصة لكل نفقة في الميزانية وعدم تجاوزها أو استخدامها لغرض آخر"[927].

وتنص المادة 41 من القانون التنظيمي للمالية رقم 130.13على ذلك بصريح العبارة أنه: " لا يجوز الالتزام بالنفقات والأمر بصرفها وأدائها إلا في حدود الاعتمادات المفتوحة".

ويفرض تطبيق هذا المبدأ على الإدارة التزامها بصرف وأداء النفقات في الحدود المخصصة لها، والاعتمادات المفتوحة، ويشكل هذا قيدا لا يمكن تجاوزه أو الحياد عنه.

[926]المادة 11 من المرسوم الملكي رقم 330.66 بتاريخ 10 محرم 1387 الموافق ل 21 أبريل 1967، بسن نظام عام للمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية عدد 2843 الصادرة في: 15 محرم 1387 الموافق ل 26 أبريل 1967، ص: 811.

[927]**محمد قصري**، الغرامة التهديدية والحجز في مواجهة الإدارة الممتنعة عن تنفيذ أحكام وقرارات القضاء الإداري والإشكاليات المطروحة، مرجع سابق، ص: 190

هـ: إكراه المسؤولية الشخصية للآمرين بالصرف والمراقبين والمحاسبين العموميين

إن العون العمومي المكلف بأداء النفقة العمومية، سواء كان أساسها نفقة أو حكما قضائيا، ملزم بأن يتبع المراحل التي يفرضها نظام المحاسبة العمومية وأن يتقيد المبادئ التي تحكم الإنفاق العام، وعلى رأسها مبدأ تخصيص النفقات تحت طائلة مساءلته شخصيا في حالة إخلاله فيما ذكر، وهو ما يمكن قراءته بوضوح في المقتضيات المنصوص عليها بالظهير الشريف رقم 1.02.25 بتاريخ: 3 أبريل 2002 بتنفيذ القانون رقم 61.99 المتعلق بتحديد مسؤولية الآمرين بالصرف والمراقبين والمحاسبين العموميين بشكل يتأكد منه بأن هؤلاء يقع عليه عبء احترام الضوابط التي حددها المشرع بشأن صرف نفقة معينة، ويوجدون تحت إكراه إثارة مسؤوليتهم الشخصية عن أي تقصير وإغفال من جانبهم للضوابط والقواعد الآنفة الذكر[928].

إن هذه الصعوبات التي تم التوقف عندها، ترتبط بمسائل ذات طابع تقني وأخرى ذات طابع تقني، وأخرى ذات طابع قانوني، كلها تصب في إطار تدبير الكلفة المالية، والملاحظ أن تلك الإكراهات التي يعرفها الجانب التقني في تنفيذ الحكم القضائي يأتي بناء على تضارب النصوص القانونية وكثرتها، بل وتعقدها، حيث يلاحظ أن هاته النصوص لا تعير اهتماما كبيرا لتدبير هذا النوع من النفقات، الشيء الذي يخلق لنا معيقات على مستوى تنفيذها طبقا لقواعد المحاسبة العمومية، وهنا يطرح لنا التساؤل، هل بالفعل أن تنفيذ هذه الأحكام والقرارات هي إشكالية ترتبط بالبعد المالي لدعوى المسؤولية الضريبية.

[928] **محمد قصري**، الغرامة التهديدية والحجز في مواجهة الإدارة الممتنعة عن تنفيذ أحكام وقرارات القضاء الإداري والإشكاليات المطروحة، مرجع سابق، ص: 191

الفقرة الثانية: آليات النجاعة فى تدبير الكتلة النقدية للتعويض عن المسؤولية الإدارية فى الميدان الضريبى

إن التدبير الأمثل للنفقات العمومية يفرض على الجماعات العمومية Les collectivitées publiques، أن تقوم بتقييم المخاطر المالية لقضاء التعويض، والعمل على تأمين استخلاص المبالغ المالية المحكوم بها، بهدف التقليص من هذه النفقات.

إن هذا الهدف ليس باليسير تحقيقه سواء على المستوى المركزي أو الترابي، حيث يثير هذا الأمر صعوبات على مستوى الترقب والتوقع (أولا)، إذ يجب البحث عن إمكانيات لتطوير هاته الآلية وتحسينها (ثانيا).

أولا: عدم اليقين وصعوبات التوقع

لقد جاء في تقرير المجلس الأعلى للحسابات أنه: "من خلال الوقوف على عمل المصالح المكلفة بالمنازعات في المجال الضريبي، أن هذه الأخيرة لا تقوم بتتبع تنفيذ الأحكام القضائية المتعلقة بالمنازعات التي تكون الإدارة الضريبية طرفا فيها، حيث إن المديرية العامة للضرائب لم تمد المجلس بما يفيد تنفيذ الأحكام القضائية في هذا المجال"[929].

وفي رد المديرية العامة للضرائب: " في أفق خلق مصلحة خاصة بالتنفيذات (على غرار الإدارة العامة للجمارك)، أكدت المديرية العامة للضرائب أنه يجري التعامل مع مسطرة تنفيذ الحكم القضائي وفق ما يجري به العمل في المنازعات العادية، هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن عدم تنصيص الأحكام موضوع التنفيذ على المبالغ الضريبية حتم إحالة الحكم على مصالح الوعاء من أجل العمل على تصفية الضريبة وتحديد المبلغ المستحق والمبلغ الملغى مع ما يترتب على ذلك من إعداد قرار الإلغاء وإحالته على الجهة المختصة للتوقيع قبل إخبار المحاسب المكلف به"[930].

[929] تقرير المجلس الأعلى للحسابات سنة 2015 في موضوع: تقييم تدبير المنازعات القضائية للدولة، ص: 52

[930] تقرير المجلس الأعلى للحسابات في موضوع: تقييم تدبير المنازعات القضائية للدولة، 2015، ص: 52

وتضيف الإدارة العامة للضرائب بتأكيدها أن: "السبب يعود أيضا، وبالدرجة الأولى إلى وجود فراغ قانوني يسمح للإدارة بوقف تنفيذ القرارات الاستئنافية الصادرة ضدها والتي تباشر بشأنها مسطرة الطعن بالنقض، وبحسبها يبدو أن تسوية هذا ا إشكال يتوقف بالدرجة الأولى على تعديل المقتضيات القانونية المتعلقة بالتقادم الواردة في مدونة تحصيل الديون العمومية"[931].

إن هذا التقرير جاء متضمنا لإشارات واضحة تبرز غياب استراتيجية و رؤية واضحة للإدارة العامة للضرائب في تنفيذها للأحكام القضائية الصادرة ضدها، حيث اعتمدت مبررات ضعيفة بضعف سياستها التدبيرية للتعامل مع تنفيذ الأحكام القضائية، بالإضافة إلى غياب آلية لتدبير المخاطر والوقاية من المنازعات، الشيء الذي يجعلها تقر بأن آليات التنفيذ لا تختلف عن باقي المرافق الأخرى، ووفق نفس المنهجية التي وضعها المشرع.

وما يبرز بجلاء عدم أخذ أمر التنفيذ بجدية، هو المبرر المقدم بخصوص غياب إحصائيات للمبالغ المالية الناتجة عن القرارات القضائية، أضف لذلك تذرعها بسقوطها في التقادم، الشيء الذي يجعلنا أمام ضعف منظومة تنفيذ الأحكام القضائية.

ولكن لا يخفى علينا في هذا الإطار دور الوكالة القضائية للمملكة في قياسها لمؤشرات النجاعة، حيث جاء في تقاريرها لسنوات من 2015 إلى 2019 أن: " مؤشرات النجاعة تمكن من قياس نسب تحقيق الأهداف المبرمجة مسبقا وذلك كالآتي:

-احترام الآجال القانونية.

- نسبة الفرق بين المبالغ المطالب بها قضائيا في مواجهة الدولة والمبالغ المحكوم بها عليها"[932].

لقد سجل المجلس الأعلى للحسابات في تقريره لسنة 2015 بخصوص تقييم تدبير المنازعات القضائية للدولة أنه في إطار الدور التحسيسي للوقاية من المخاطر القانونية أن: "الوكالة القضائية

[931] تقرير المجلس الأعلى للحسابات في موضوع: تقييم تدبير المنازعات القضائية للدولة، 2015، ص: 53

[932] تقرير الوكالة القضائية للمملكة لسنة 2015

للمملكة تعمل على إصدار مجموعة من المذكرات والتحليلات والدراسات التي تعنى بالمجال المدني والتجاري والجنائي والإداري وغيرها من الإشكاليات القانونية المتعلقة بالمنازعات التي تهم الإدارات العمومية"[933].

فأما بخصوص احترام الآجال القانونية فيرى تقرير الوكالة القضائية للمملكة أن:" هذا المؤشر يعمل على قياس مدى احترام الآجال القانونية في التدخل في الدعوى أو الجواب، فخلال سنة 2014 تمكنت الوكالة القضائية للمملكة من تحقيق الهدف المبرمج بخصوص الطعون العادية والغير العادية بنسبة 99,8% ".

وأما بخصوص الفرق بين المبالغ المطالب بها قضائيا في مواجهة الدولة والمبالغ المحكوم بها عليها يرى التقرير أنه:" انطلاقا من المهمة الأساسية لوكالة القضائية للمملكة وهي الحفاظ على الأموال العمومية، تعمل المؤسسة على التقليص من المبالغ المحكوم بها ضد الدولة، هذا إن لم تتمكن من ربح القضية في مجملها و هو مؤشر يمكن من قياس القيمة المضافة للوكالة"[934].

وتضيف الوكالة أنه: "فيما يخص مهمة الدفاع وذلك باحتساب الفرق بين المبلغ المطالب به من طرف المدعي أمام القضاء والمحكوم به من طرف القاضي وهذا الإطار تمكنت الوكالة القضائية للمملكة خلال سنة 2014 من رفع نسبة الفرق بين المبلغ المطالب به من طرف المدعي أمام القضاء والمحكوم من طرف القاضي إلى 36%"[935].

وفي دراستها للأثر المالي للأحكام تقدم تقارير الوكالة القضائية للمملكة إحصائيات تبرز حجم الخسائر المالية الباهظة وقد تحددت كالآتي[936]:

---

933 خلاصة تقرير المجلس الأعلى للحسابات حول تقييم تدبير المنازعات القضائية للدولة، 2015، ص: 2

934 تقرير الوكالة القضائية للمملكة لسنة 2015

935 تقرير الوكالة القضائية للمملكة لسنة 2015

936 تقرير الوكالة القضائية للمملكة لسنة 2016

المحاكم الإدارية	عدد الأحكام	المبالغ المطالب بها	المحكوم بها	نسبة التخفيض
	5490	3780684510,00	2203742133,00	41,71%

وقد شكلت دعاوى المسؤولية الإدارية سنة 2015 نسبة :34%

وفي سنة 2016 نسبة: 36%[937]

أما بخصوص تطور عدد الدعاوى القضائية فقد جاء تقرير الإدارة العامة للضرائب يوضح ذلك كالآتي[938] :

الطعون المقدمة إلى المحاكم الابتدائية		النقض	
2017	2018	2017	2018
2520	2447	319	171

الجدول 1:[939]

الطعون المقدمة إلى محاكم الاستئناف		وضع تنفيذ الأحكام	
2017	2018	2017	2018
1215	1195	184	213

الجدول 2:[940]

[937] تقرير الوكالة القضائية للمملكة لسنة 2016

[938] تقرير 2018 للإدارة العامة للضرائب

[939] تقرير 2018 للإدارة العامة للضرائب

[940] تقرير 2018 للإدارة العامة للضرائب

إن دراسة هاته المعطيات توضح المنهجية التي تتبعها هاته المؤسسات الرسمية في التعامل مع إشكالية تنفيذ الأحكام القضائية، حيث يتم لعب دور "رجل الإطفاء" من خلال التعامل مع المنازعة في حينها ومحاولة تجنب خسائر كبيرة، دون البحث في مصدر المنازعة وأصلها.

إن معالجة إشكالية تنفيذ الحكم القضائي وعقلنته، تحتاج إلى وقف نزيف توالي هذا العدد من المنازعات بالبحث في أصل الداء وبتره، باعتماد مقاربة منهجية بديلة تتجاوز المنهجية الآنية التي تتسم بالطابع الفجائي، وسنتطرق لهذا الأمر في الجزء الموالي.

إذا كانت المؤسسات الرسمية بالمغرب تعتمد على هاته المقاربات التقليدية والإحصائية دون العمل على تخليق التعامل مع هذه الإشكاليات فكيف تتعامل ا أنظمة المقارنة مع هذا الإشكال؟

إن دراسة مجموعة من الوثائق الميزانية من قبيل المشاريع للنجاعة، (PAP) والتقارير السنوية للنجاعة (RAP)، تبين الاختلاف والتباعد الموجود بين المبالغ المقترحة والنفقات المحققة في نظام التدبير.

إن الخطر المالي لدعوى منازعات التعويض يبقى صعب التقويم لعدة أسباب تتمثل في:

أصبحت التطورات التشريعية والاجتهاد القضائي -عموما-تتجه نحو إرضاء مصالح الأشخاص المتضررين، الشيء الذي يؤثر على التعويضات المستحقة والمبالغ المرصودة لها، والتي تتغير من سنة لأخرى بسبب النطاق المتغير للأضرار المترتبة، وهذا سواء على مستوى الوطني أو على مستوى الجماعات الترابية[941].

فالتعديلات التي تعرفها المقتضيات التشريعية يمكن أن تسبب زيادة في منازعات التعويض، وهذا الأمر ينتج عنه المسؤولية التشريعية للدولة، حيث إن كل قاعدة قانونية لها قيمة مالية سواء أكانت إيجابية أو سلبية.

[941]**Charles Froger,** le coût budgétaire, obstacle à la réparation des préjudices ? AJDA Hebdomadaire n° :32/2014 ; 29 septembre 2014, p :1825.

ويقدم النموذج الفرنسي مجموعة من الإحصائيات التي تقدمها المؤسسات المختصة، حيث عرف عدد الدعاوى التي تقضي بالتعويض انخفاضا مهما بين 2005 و 2008، ليعرف بعد ذلك ارتفاعا في قيمة دعاوى المسؤولية، ويرجع ذلك إلى تدخل السلطة العامة عبر إصدار العديد من المناشير والدوريات الوزارية، ففي سنة 2013 تم رصد مبالغ تقدر ب 46 مليون أورو بالنسبة للتصرفات الناتجة عن مسؤولية الدولة، في حين أن النفقات وصلت لحدود 69 مليون أورو[942].

إن صعوبة تقييم نفقات المنازعات التي تثير مالية الدولة، ترجع في نهاية الأمر إلى الوتيرة العشوائية التي يعرفها تدبير المساطر والدعاوى القضائية، إضافة إلى الإيقاع المعقد والطويل لها.

هذا الأمر الذي يثير جدلا كبيرا، بحيث إن النطق بقرار قضائي يمكن أن يأتي من أجل تمرين ميزانياتي، يمكن في نهاية الأمر أن يتدخل بمناسبة تمرين لاحق، وفي هذه الحالة، تكون التوقعات الميزانياتية أكبر من مبلغ النفقة المخصصة للتعويض[943].

تجعل مجموع هذه المتغيرات التقييم الدقيق للكلفة المالية الناتجة عن إثارة مسؤولية الجماعات العمومية أكثر حساسية، حيث تخلق إعاقة على مستوى التقييم الدقيق والحقيقي للكلفة المالية الناتجة عن مسؤولية الأشخاص العمومية[944]، لذلك يجب العمل على البحث عن آليات لتجويد هذه التقديرات الميزانياتية.

ثانيا: إمكانية تحسين تقدير الكلفة المالية

إن النموذج المغربي في تدبير الكلفة المالية، كما سبقت الإشارة، لا يعتمد مقاربة استباقية تعمل للتصدي إلى المعيقات التقنية والقانونية لتنفيذ الأحكام القضائية، بل يقتصر على التعامل مع المنازعة في حينها أولا، ثم تنفيذ النفقة العمومية دون وضع خطة قبلية لها.

[942] **Charles Froger,** le coût budgétaire, obstacle à la réparation des préjudices ? op ; cit, p :
[943] **Charles Froger,** le coût budgétaire, obstacle à la réparation des préjudices ?op ; cit, p :1825.
[944] **Charles Froger,** le coût budgétaire, obstacle à la réparation des préjudices ? op ; cit, p :1825.

وفي هذا الإطار ولعقلنة تدبير النفقات المخصصة لتنفيذ حكم أو قرار قضائي، بعيدا عن الطابع الفجائي الذي تصطدم به الإدارة من خلال تنفيذ الحكم والصعوبات الواردة، يمكننا أن نقترح خطة ترمي لتجاوز كل ما من شأنه أن يعرقل التدبير الجيد لصرف نفقة معينة من جهة، وضمان استمرارية المرفق العمومي في أداء خدماته بنجاعة.

حيث أصبحت الحاجة ملحة أكثر من أي وقت مضى إلى تدبير المخاطر التي ترتبها الديون المترتبة على الدولة، بوضع آليات استباقية بناء على إحصائيات الملفات الرائجة في المحاكم من خلال وضع توقعات مالية لكلفة هاته الأحكام والقرارات، وذلك بإنشاء فروع للوكالة القضائية للمملكة، ولتخصيص مصالح تختص برصد المبالغ التي يمكن أن تكون موضع نفقة عمومية ناتجة عن حكم قضائي.

بالإضافة إلى ضرورة التقيد بوضع تقديرات لهاته النفقات على مستوى القانون المالي السنوي، بإضافة إلى إمكانية وضع صندوق أو حساب خاص ومستقل بتنفيذ الأحكام الصادرة ضد الدولة، ومن بينها تلك المتعلقة بدعوى المسؤولية الإدارية، وإدراج ذلك في قانون المالية.

وينبني اتخاذ هذه الإجراءات الاحترازية الهادفة للحد من استنزاف الأموال العمومية، بفتح قنوات التواصل مع مؤسسات بنكية أو مؤسسات للتأمين لخلق شراكات تهدف إلى تنفيذ الأحكام. الشيء الذي سيدفع كل مرفق إلى العمل على محاولة رصد مكامن الخلل ووقف نزيف الكتلة النقدية للأحكام القضائية، ولن يتأتى ذلك إلا بوجود إرادة قوية تسعى إلى تخليق المرفق العمومي.

وقد عملت الإدارة الضريبية الفرنسية على إصدار دورية وزارية، تعمل من خلالها على تذكير المصالح اللاممركزة بأن: " التدبير الأكثر تفصيلا لهذه الديون على المستوى المركزي والمحلي، يسمح بتأمين فعال للعمليات الإصلاح الميزانياتي والمحاسباتي في التحضير، وذلك بمعرفة تطور النزاع والتقييم الحقيقي لكلفة التعويض الملقاة على ذمة الإدارة"[945].

[945]Cir, n° :2003-64-02 ; 30 oct 2003 relative au règle d'utilisation des crédits du chapitre, 37-72 « frais de justice et réparation civiles », art 10 « Mise en jeu de la responsabilité de l'Etat ».

ومن أجل تحسين تقدير المبالغ التعويضية، فقد تم استثمار مجموعة من التوجهات:

عملت وزارة الداخلية في 2013على تكليف المفتشية العامة للإدارة للتفكير في الحلول، التي تسمح بتأطير النفقات عن المنازعات[946]، حيث يدعو هذا التقرير إلى تقوية ثقافة التدبير لنشاط المسؤولين عن الميزانيات العملياتية للبرنامج، وهذا الهدف يتحقق بالعمل على التنسيق والمشاركة الفاعلة بين المستويات المركزية والمصالح اللاممركزة.

وعموما يجب على المصالح القانونية المنازعاتية بدورها، أن تتطرق لحالة الملفات التي تشكل خطرا ميزانياتيا بسبب المبلغ الباهظ الذي يتضمنه، وفي هذا الصدد تجدر الإشارة إلى أن تطور الصلح ومختلف الوسائل البديلة عن المساطر والمنازعات القضائية، تسهم في تقليل مهم من الكلفة المالية للدعاوى، ومن أبرز هذه التكاليف نجد أتعاب المحامي، والرسوم القضائية، الخبرة، والتكاليف الغير القابلة للاسترداد.

ومجمل القول يبقى التقدير الجيد للتعويضات المحكوم بها يبقى مهما لعدة أسباب: فمن جهة أولى، يختزل هذا التصرف بشكل كبير الفرق بين المبالغ المرصودة للدعاوى والنفقات المحققة فعليا، الشيء الذي يسهم في الوصول إلى تحقيق مفهوم صدقية الميزانية.

ومن جهة ثانية، يسمح هذا الأمر بتحديد للمؤشرات التي تزيد من هذه النفقات، من أجل العمل على اختزالها.

ومن جهة ثالثة، سيفتح هذا الأمر مجالا آخر لتأمين التنفيذ الجيد للقرارات القضائية، وذلك بتفادي les sous-bugétisations التي ترتب صعوبات على هذا المستوى.

[946] **F.Langlois et C.Mirau,** inspection générale de l'administration, rapport sur l'évolution et la maîtrise des dépenses de contentieux à la charge du ministre de l'intérieur , septembre 2013, p :104.

الفرع الثاني: امتناع الإدارة الضريبية عن تنفيذ قرار التعويض في دعوى مسؤولية المصالح الضريبية، بين الأساس القضائي والقيد التشريعي

إن امتناع الإدارة عن تنفيذ الأحكام الصادرة ضدها يؤدي إلى فقدان الثقة وتسرب اليأس إلى نفوس المتقاضين، وبالتالي انعدام الاستقرار والأمن[947]، وهذا نقيض ما يرنو إليه القضاء والهدف من وجوده، وفيما يصدر عنه من قرارات وأحكام، وقد جاء في إحدى قرارات المجلس الأعلى سابقا، محكمة النقض حاليا: " فإن تجاهل السلطات الإدارية للأحكام النافذة المفعول والمذيلة بالصيغة التنفيذية يشكل ما عدا في الظروف الاستثنائية شططا في استعمال السلطة لخرق مقتضيات القواعد الأساسية للتنظيم والإجراءات القضائية التي باحترامها يحترم النظام العام"[948]، وقد دأبت الخطب الملكية على الحث على تنفيذ الأحكام القضائية حيث اعتبر المغفور الملك الحسن الثاني في خطاب لهأن الامتناع عنه يجر المرء إلى تفكير آخر هو انحلال الدولة[949].

فمما لا يختلف عليه اثنان أن الأحكام تصدر وفقا وطبقا للقانون، وبالتالي فتنفيذها يسهم في بلورة الأمن القانوني من جهة أولى، أضف لذلك أن تنفيذ تلك الأحكام يساهم في طمأنة المتقاضين وإعادة ثقتهم بسلطة القضاء، ويشجع على ثقافة مقاضاة الدولة بهدف تخليق مرافقها ويحدد بجلاء جدوى اللجوء للمحاكم الإدارية بمختلف درجاتها، وبذلك فآلية تنفيذ الأحكام الصادرة في المادة الإدارية تلعب دورا أساسا في أجرأة مفهوم الأمن القضائي من جهة ثانية.

---

[947] **رشيد الناصري**، إشكالية الحجز على أموال العمومية في إطار تنفيذ الأحكام الإدارية، خمسون سنة من العمل القضائي، الندوة الجهوية الثالثة تحت عنوان: قضايا العقود الإدارية ونزع الملكية للمنفعة العامة وتنفيذ الأحكام من خلال اجتهادات المجلس الأعلى، احتفاء بالذكرى الخمسينية لتأسيسي المجلس الأعلى سنة 2007 مطبعة الأمنية، الرباط، ص: 364

[948] **رشيد الناصري**، إشكالية الحجز على أموال العمومية في إطار تنفيذ الأحكام الإدارية، م.س، ص: 364

[949] وقد جاء في خطاب المغفور له صاحب الجلالة الحسن الثاني المؤرخ في 21 مارس 1982 بمناسبة استقباله بالقصر الملكي العامر لأعضاء الحكومة وكبار رجال القضاء والمحامين والعدول. أن :" ... ومسؤولية التنفيذ هي أعتقد شخصيا أكبر المسؤوليات ... فعدم التنفيذ أو التماطل في التنفيذ يجر المرء إلى تفكير آخر هو انحلال الدولة ".

مما لا يخفى صوابه أن، تنفيذ الأحكام الصادرة عن القاضي الإداري بمناسبة بته في دعوى مسؤولية الدولة عن أعمال الإدارة الضريبية، كنموذج، له من الأهمية ما يجعله ذو ضرورة حيوية، تؤكد مدى فعالية ونجاعة الجهاز القضائي وذلك من خلال ترسيخ دوره الحمائي للحقوق والضمانات المكفولة للخاضعين للضريبة والمتعاملين مع الإدارة الضريبية.

لقد أصبح التنفيذ القضائي للحكم أو القرار الحائز لقوة الشيء المقضي به، يخضع لمقاييس سوق الخدمات وعلم الماركوتينك من حيث ضرورة مساهمة هذه الآلية في الزيادة في قيمة الحق موضوع التنفيذ لإغراء وتشجيع وإعادة الثقة للمستثمر الوطني والأجنبي[950]، للمغامرة برأسماله في بلد يرسخ تحقيق أسس الأمن القضائي[951] .

فمما لا يختلف عليه اثنان أن الأحكام تصدر باسم جلالة الملك وطبقا للقانون وعليه فالامتناع عن تنفيذها هو مس بالمكانة السامية للمؤسسة الملكية، وتحقير للقانون ثم للمؤسسة القضائي، وبالتالي فالتنفيذ القضائي للحكم أو القرار يسهم في بلورة الأمن القضائي من جهة أولى، أضف لذلك أنه يدب في نفوس المتقاضين الإحساس بالطمأنينة والثقة في السلطة القضائية، كما يشجع على ثقافة مقاضاة الدولة بهدف تخليق مرافقها، ويحدد بجلاء جدوى اللجوء للمحاكم الإدارية بمختلف درجاتها، وبذلك فآلية تنفيذ الأحكام الصادرة في مادة المسؤولية الإدارية تلعب دورا أساسا في أجرأة مفهوم الأمن القضائي من جهة ثانية.

مما لا يخفى صوابه أن، تنفيذ الأحكام الصادرة عن القاضي الإداري بمناسبة بته في دعوى مسؤولية الدولة عن أعمال الإدارة الضريبية، كنموذج، له من الأهمية ما يجعله ذو ضرورة حيوية، تؤكد مدى فعالية ونجاعة الجهاز القضائي وذلك من خلال ترسيخ دوره الحمائي للحقوق والضمانات المكفولة للخاضعين للضريبة والمتعاملين مع الإدارة الضريبية.

[950] **عبد الله الكرني**، النقد القانوني لتنفيذ الأحكام الصادرة ضد الدولة، خمسون سنة من العمل القضائي، الندوة الجهوية الثالثة تحت عنوان: قضايا العقود الإدارية ونزع الملكية للمنفعة العامة وتنفيذ الأحكام من خلال اجتهادات المجلس الأعلى، احتفاء بالذكرى الخمسينية لتأسيسي المجلس الأعلى سنة 2007 مطبعة الأمنية، الرباط، ص: 292.

[951] جاء في حكم للمحكمة الإدارية بأكادير:" الحكم القضائي البات والنهائي عنوان الحقيقة وفي تنفيذه حفاظ على النظام العام وضمانة الأمن والسلامة العامتين وتجسيد لدولة القانون"، حكم رقم: 15/97 صادر بتاريخ: 2004/01/30، منشور بمجلة المرافعة عدد: 10 ص:319.

ومن بين الإشكاليات التي أثيرت في هذا المجال هو تحديد وتكييف امتناع الإدارة، ومتى تعتبر ممتنعة عن التنفيذ، ذلك أنه لا يكفي في هذا المجال تحرير محضر الامتناع عن التنفيذ من طرف مأمور التنفيذ بل لابد من معرفة ما إن كانت التصريحات الواردة على لسان الإدارة المنسوبة إليها تشير إلى امتناعها الصريح وغير المبرر في التنفيذ أم تتضمن إشارة إلى اتخاذها لإجراء من الإجراءات التي تبرر إرجاء التنفيذ. لأن الجهة المخولة بتكييف تصريحات الإدارة وإعطائها المدلول القانوني السليم هو القاضي وليس مأمور التنفيذ. وهذا ما درج عليه بعض العمل القضائي الذي كان لا يقر هذا الامتناع إلا إذا ثبت من خلال المحضر تعنت باد عن الامتثال للحكم دون مبرر قانوني[952].

الفقرة الأولى: الأساس القضائي لتنفيذ الأحكام والقرارات الصادرة في مجال المسؤولية الضريبية

يعتمد القاضي الإداري في إجبار الإدارة الضريبية على تنفيذ الأحكام والقرارات القضائية على وسيلة للإجبار على التنفيذ (أولا)، وأخرى للتنفيذ ممثلة في الحجز (ثانيا).

أولا: الغرامة التهديدية كوسيلة لإجبار الإدارة على تنفيذ الأحكام القضائية

فمن خلال هذا القرار يتبين أنه جاء بالأساس لتمييز الغرامة التهديدية عن التعويض، فقد وضحت محكمة النقض في قرار لها[953] ، شروط تصفية الغرامة التهديدية وميزها عن دعوى التعويض

---

[952]قرار عدد 3876 الصادر عن محكمة النقض بتاريخ 2006/12/20 ملف عدد 1379.

[953]قرار محكمة النقض تحت عدد: 175 الصادر بتاريخ 31 مارس 2016 في الملف الإداري عدد: 2014/2/4/3597، وقد جاء في حيثيات القرار ما يلي: " حيث ينعى الطاعن عن القرار المطعون فيه فساد تعليل الحكم المستأنف القاضي بتصفية الغرامة التهديدية لكون هذه الأخيرة لا تخرج عن كونها مطالبة بالتعويض عن ضرر ضمن أحكام المسؤولية التقصيرية للمرفق العام، وقد أجابت محكمة الدرجة الثانية عن ذلك:" بأن تصفية الغرامة التهديدية لا يتوقف عن إثبات إثبات خطأ المنفذ عليه لأن الأمر لا يتعلق بدعوى المسؤولية الإدارية في نطاق الفصل 79 من قانون الالتزامات والعقود، وأن الأمر يتعلق بمسؤولية موضوعية تقوم لمجرد ثبوت الامتناع عن التنفيذ الذي سبق معاينته بموجب القرارات الصادرة بشأنه (بشأن تحديد الغرامة التهديدية) عن محكمة الاستئناف الإدارية وعن محكمة النقض، وأن وثائق الملف .... دالة على ثبوت واقعة الامتناع عن التنفيذ .... كما أن الغرامة التهديدية ليست هي دعوى التعويض عن عدم تنفيذ حكم قضائي بل تستمد طبيعتها باعتبارها سببا لإجبار المنفذ ... إذ أنها جزاء للمماطلة في التنفيذ بينما دعوى التعويض عن عدم التنفيذ تكون في شكل طلب الحصول على تعويض نقدي عن عدم التنفيذ العيني متى أصبح هذا الأخير مستحيلا ..."، في حين أن طلب الغرامة التهديدية هو مطالبة بالتعويض عن ضرر في إطار الأحكام المنظمة للمسؤولية التقصيرية للمرفق العام إذ أن قيام هذه المسؤولية يستوجب وجود خطأ وضرر وعلاقة سببية بينهما، كما أن الحديث عن الامتناع عن التنفيذ يستلزم البحث في واقعة الامتناع والحسم

حيث تبنت مبدأ يقضي بأن: " دعوى تصفية الغرامة التهديدية ليست هي دعوى تصفية الغرامة التهديدية ليست هي دعوى المسؤولية الإدارية أو دعوى التعويض عن عدم تنفيذ حكم قضائي، وبالتالي فهي تتعلق بمسؤولية موضوعية لا تحتاج إلى إثبات الضرر، بالمفهوم المتعارف عليه في دعوى المسؤولية الإدارية ما دام أن الضرر مفترض ومصاحب للامتناع الذي يكون في شكل مماطلة ينتج عنها

فيها واستنادا إلى ما ذكر فإن ما ارتكزت عليه محكمة الدرجة الثانية للقول بالأحقية في تصفية الغرامة التهديدية لا يستند على أساس مما يناسب معه نقض القرار المطعون فيه.لكن، حيث إن الفقرة الأخيرة من الفصل 448 من قانون المسطرة المدنية قد ميزت بين الغرامة التهديدية والتعويض. وأن القضاء قد درج على اعتبار الغرامة التهديدية أداة لإجبار المدين المحكوم عليه تنفيذ التزامه وأنها في الأخير وسيلة غير مباشرة للتنفيذ الجبري. وتمديد مالي تحكمي لا يقاس بالضرر، وأن قدرها يمكن أن يزيد كلما طالت مدة التأخير في التنفيذ. وفي نازلة الحال فما دام أن مقدار هذه الغرامة التهديدية ومدتها قد تم تحديدها بواسطة حكم نهائي كما هو ثابت من وثائق الملف، وأن امتناع الإدارة عن التنفيذ هو الآخر ثابت من خلال محضر الامتناع عن التنفيذ المؤرخ في 2011/01/04، فإن القرار المطعون فيه فإن القرار لما علل ما قضى به من: " تصفية الغرامة التهديدية لا يتوقف على إثبات خطأ المنفذ عليه لأن الأمر لا يتعلق بدعوى المسؤولية الإدارية في نطاق الفصل 79 من قانون الالتزامات والعقود، سيما و أن الأمر هنا يتعلق بمسؤولية موضوعية تقوم بمجرد ثبوت الامتناع عن التنفيذ الذي سبق معاينته بموجب الأمر القاضي بتحديد غرامة تهديدية وبموجب القرارات الصادرة بشأنه عن محكمة الاستئناف الإدارية وعن محكمة النقض. ومن تم فإن وثائق الملف والإجراءات التي تم سلوكها مسبقا دالة بشكل ظاهر لم يعد محل جدال على ثبوت واقعة الامتناع عن التنفيذ، كما أن دعوى تصفية الغرامة التهديدية ليست هي دعوى التعويض عن عدم تنفيذ حكم قضائي ... مما حاصله أن طلب تصفية الغرامة التهديدية ليس دعوى المسؤولية الإدارية ولا يحتاج إلى إثبات الضرر بالمفهوم المتعارف عليه في دعوى المسؤولية الإدارية ما دام أن الضرر مفترض ومصاحب للامتناع الذي يكون في شكل مماطلة ينتج عنها حرمان المحكوم له من الاستفادة من الحق الذي كشف عنه الحكم القضائي ... وأن تقدير تصفية الغرامة التهديدية يخضع للسلطة التقديرية للمحكمة أخذا بعين الاعتبار مدة المماطلة وطبيعة الحق موضوع لتنفيذ ..."، فإنها تكون قد سايرت مجمل ما ذكر وعللت قرارها بخصوصها مبدأ الحق في التعويض عن الضرر الناتج عن المماطلة في التنفيذ تعليلا سليما وما بالوسيلة على غير أساس".

واعتمد القرار نفسه على وسيلة أخرى لتمييز التعويض عن الغرامة التهديدية حيث جاء فيه: " .... حيث يعيب الطاعن القرار المطعون فيه بنقصان التعليل، ذلك أن المحكمة مصدرته قضت بالرفع من قيمة التعويض المصرح به لفائدة المطعون ضدها بالنقض والتي حددته في مبلغ 200.000 درهم باعتباره قيمة تصفية الغرامة التهديدية وأن ما ذهبت إليه المحكمة لا يستند على أساس لكون المطلوبة لم تثبت أركان المسؤولية من أجل استحقاق قيمة التعويض المقابلة لها وأن موقفها هذا يتناقض مع ما صرحت به والقاضي بالحفاظ على المال العام من منظور الغرامة التهديدية. وأن الطاعن سبق له أن أشار إلى انتفاء مبررات التصريح بالتصفية بل الرفع من المبلغ المقابل لتصفية الغرامة التهديدية وذلك بغياب الامتناع من قبل الإدارة. وأن المحكمة مصدرة القرار المطعون لم تعلل الأسباب التي قادتها إلى تحديد التعويض في مبلغ 200.000 درهم وأن السلطة التقديرية لا تعفيها من تعليل حكمها مما يعرض قرارها للنقض. لكن، حيث إنه بالنظر لما تم القضاء به بصورة مبررة بتحديد الغرامة التهديدية في مواجهة منوب الطاعن بسبب الامتناع عن التنفيذ، وفي غياب ما يثبت قيام المنفذ عليه بأداء المبلغ المحكوم به للمطلوبة في النقض فإن مبرر تصفية الغرامة التهديدية يبقى لذلك قائما خلافا لما تمسك به الطاعن. والمحكمة مصدرة القرار المطعون فيه لما ارتكزت في قضائها بتصفية الغرامة التهديدية إلى الحكم القاضي بتحديدها نتيجة امتناع المحجوز بين يديه عن إيداع المبالغ الحجوزة بصندوق المحكمة وهو الحكم المؤيد استئنافيا والذي صدر بشأنه قرار عن محكمة النقض قضى برفض طلب النقض المقدم ضده، فإنها تكون قد أبرزت مبررات تصفية الغرامة التهديدية. وأما بخصوص مبلغ هذه التصفية فإن المحكمة المطعون في قرارها لما عللت رفعها لمبلغ التعويض المحكوم به إلى مبلغ 200.000 درهم بما جاءت به: "... من أن المحكمة في إعمالها للسلطة التقديرية في تصفية الغرامة التهديدية تراعي قيمة المبلغ المحكوم به بموجب الحكم الجاري تنفيذه ومدة المماطلة في التنفيذ، وأنه لما كان الحكم الجاري تنفيذه يتعلق بمبلغ 2432.800 درهم وكان امتناع القابض عن التنفيذ ثابت منذ 2011/01/04 تلك المدة وأخذا بعين الاعتبار ما ينتج عن إيداع ذلك المبلغ من ناتج بنكي ..."، فإنها تكون قد استعملت سلطتها التقديرية في تقييم حجة الضرر اللاحق بالمطلوبة في النقض من جراء حرمانها من المبلغ المحكوم به لفائدتها بتعليل سليم وسائغ والوسيلة لذلك على غير أساس ".

حرمان المحكوم له من الاستفادة من الحق الذي كشف عنه الحكم القضائي، وعليه فإن تقدير تصفية الغرامة التهديدية يخضع للسلطة التقديرية للمحكمة أخذا بعين الاعتبار مدة المماطلة وطبيعة الحق موضوع التنفيذ"[954].

فالتعويض يكون بناء على خطأ يتمثل في امتناع الإدارة عن القيام بعمل معين، وهذا يدخل في إطار تعريف الخطأ بمنطوق المادة .... من قانون الالتزامات والعقود، والضرر هو ما لحق الشخص المتضرر من واقعة الامتناع حيث جاء التعويض مبنيا على العلاقة السببية القائمة بين الخطأ والضرر، وبالنظر للسلطة التقديرية للقاضي الإداري وإعمالا للتفكير المنطقي السليم يجوز استئناف الحكم القاضي بالتعويض ويمكن بالتالي إما الرفع من قيمته أو إنقاصه.

في نفس السياق يمكن القول أن الغرامة التهديدية آلية قانونية قضائية مادية للإجبار على التنفيذ ذات طابع مالي، يتدخل بموجبها القاضي لحمل الشخص على أداء ما بذمته من التزام قانوني لصاحب الحق[955].

---

[954] قرار محكمة النقض تحت عدد: 175 الصادر بتاريخ 31 مارس 2016 في الملف الإداري عدد: 2014/2/4/3597.

[955] في نفس الاتجاه صدر أمر استعجالي عن المحكمة الإدارية بمراكش تحت عدد: 146 بتاريخ: 25 ماي 2016 في ملف عدد: 2016/7101/94 جاء فيه ما يلي: " وحيث إنه حقا فإن جواز إقران أحكام الإلغاء، كما هو الشأن في نازلة الحال، يبقى غير ذي أساس طالما أن تنفيذ الحكم الصادر لفائدة المدعية والذي قضى بإلغاء القرار الإداري المطعون فيه ليس من شأنه أن يتطلب تدخلا مباشرا من طرف المحكوم عليه، وهو بذلك ليس من قبيل العمل أو الامتناع المتعلق بإرادتها والذي لا يتأتى إلا بتدخلها شخصيا باعتبار أن هذا الصنف وحده هو المحمي بإجراء الغرامة التهديدية كوسيلة مادية للإجبار على تنفيذ العمل أو الامتناع عنه، وأنه في حالة استمرار الإدارة في عدم تنفيذ الأحكام الصادرة في إطار دعوى الإلغاء فإنه يحق للمعني بالأمر أن يتقدم في إطار القضاء الشامل بطلب تعويضه عن الضرر الذي لحقه جراء ذلك الامتناع، وهو ما أكده قرار الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى سابقا محكمة النقض حاليا عدد 236 وتاريخ 1999/03/11، وحيث تبعا لذلك يكون الطلب غير مؤسس قانونا، دونما حاجة إلى مناقشة باقي الدفوع المثارة، ويتعين الحكم برفضه وإبقاء الصائر على رافعه".

وهو المنحى الذي دأبت عليه محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش في من قراراتها نذكر منها:

القرارين الأول عدد 39 بتاريخ 2015/05/06 ملف إداري رقم 2015/7202/7.

القرار الثاني عدد 602 بتاريخ 2015/04/23 ملف إداري عدد 2015/7205/251.

فما دام الشخص لم يستوفي الالتزام، ويتماطل عن أدائه فالقاضي يتصدى إذا لاستعادة هيبة الأحكام والقررات القضائية الحائزة لقوة الشيء المقضي به، لكن يمكننا النظر لطبيعة هذا التصرف من زاويتين:

فمن زاوية أولى: فهي لا تعدو أن تكون سوى أداة عقابية لكل من يمتنع عن تنفيذ حكم أو قرار قضائي، وهي بذلك تختلف عن التعويض، وفي هذا السياق نساير توجه محكمة النقض من خلال الاختلاف الذي أقامته.

ومن زاوية ثانية: نرى أنها تعويض آني عن استمرارية الضرر، حيث يتبين للقاضي بشكل مباشر وجود خلل على مستوى تنفيذ التزام ناشئ عن حكم أو قرار حائز لقوة الأمر المقضي به، وعليه يقدر التعويض بناء على الضرر الحال المحقق بشكل يومي، وبالتالي فالغرامة التهديدية كآلية قضائية لتصفية الالتزام، يمكن وصفها بتعويض مجزأ، فبدل أن يتم متابعة الطرف الممتنع في إطار تعويض إجمالي، يبدأ القاضي بحساب هذا التعويض الذي يثبت بشكل يومي، والذي لا تصح مناقشته أو النقص من قيمته، على العكس من ذلك، يمكن الزيادة في قيمة الغرامة التهديدية، متى تبين للقاضي على مستوى المرحلة الاستئنافية وجود أضرار ووقائع جديدة، تتبين من خلالها حجم الضرر اليومي اللاحق.

وبذلك يمكننا أن نتصور أن دعوى التعويض الناشئة عن المسؤولية الإدارية، تدخل في إطار الدعوى الأصلية، في حين أن الغرامة التهديدية تدخل في إطار مسؤولية إدارية مكملة أو ثانوية مرتبطة بالأولى، فهذه المسؤولية قائمة أيضا على أساس خطأ يتمثل في تهاون الإدارة وبطئها في أداء التزامها تجاه المتعاملين معها، فأما الضرر هو ما يرتبه هذا التماطل والتأخر والذي يقدره القاضي في آنه والعلاقة السببية تبقى ثابتة في هذا السياق، وبذلك نجد أن التعويض يتوقف بتوقف الضرر وتبعا لذلك باستيفاء الالتزام، وبتقويم السلوك الخاطئ.

وقد ثار نقاش حول التمييز بين الغرامة التهديدية في إطار قضاء الإلغاء والقضاء الشامل[956]، وقد قد اعتبر الأستاذ محمد قصري في مقاله، أنه ليس هناك مبرر معقول، للتمييز بين الأحكام الصادرة في دعاوى الإلغاء وتلك الصادرة في القضاء الشامل بخصوص لغرامة التهديدية، ويعزى ذلك للنتيجة المترتبة وهي امتناع الإدارة عن تنفيذ الأحكام الصادرة ضدها، ويعتبر هذا التوجه أن مبدأ الفصل بين السلطات وما يستتبعه من استقلال الإدارة وعدم توجيه أوامر لها لم يتخذ إلا ليضمن للموظفين حرية الحركة وليس عدم الالتزام بقوة الشيء المقضي به[957].

ويخلص بعض الباحثين في تقييمه لهذه المسطرة بالقول إن: "تحديد الغرامة التهديدية في مواجهة الإدارة الممتنعة عن تنفيذ الأحكام والقرارات الحائزة لقوة الشيء المقضي به، لا يعتبر وسيلة ملائمة وناجعة لإلزام الإدارة بتنفيذ الأحكام الإدارية الصادرة ضدها، ذلك لأن الغرامة التهديدية تنقلب في نهاية الأمر إلى تعويض، وتنفيذ هذا التعويض في مواجهة الإدارة تعترضه عدة معوقات قانونية وواقعية، تتمثل في الإجراءات المعقدة والمساطر الطويلة التي تحددها قواعد المحاسبة العمومية، التي تستلزم تدخل عدة سلطات: الآمر بالصرف، المحاسب، الخزينة العامة، إضافة إلى ذلك فهاته المبالغ المالية تعتبر نفقات طارئة، لا تدخل في الحسبان عند تحديد الميزانية والاعتمادات اللازم رصدها"[958].

ثانيا: الحجز كوسيلة لتنفيذ الحكم أو القرار الحائز لقوة الشيء المقضي به

لقد نظم المشرع المغربي مسطرة الحجز لدى الغير في قانون المسطرة المدنية في الفصول من 488 إلى 496 حيث اعتبرها أحد وسائل التنفيذ الجبري حيث وضع لذلك أحكاما وضوابط لحمل

---

[956] **محمد قصري**، الغرامة التهديدية والحجز في مواجهة الإدارة الممتنعة عن تنفيذ أحكام وقرارات القضاء الإداري والإشكاليات المطروحة، مقال منشور بمجلة المحاكم الإدارية، القاضي الإداري بين حماية الحقوق والحريات وتحقيق المصلحة العامة، أشغل ندوة علمية منظمة بشراكة بين وزارة العدل والحريات وجمعية هيئات المحامين بالمغرب، يومي 6 و 7 يناير 2017 بالرباط، العدد الخامس – إصدار خاص– يناير 2017، ص: 194-198.

[957] **محمد قصري**، الغرامة التهديدية والحجز في مواجهة الإدارة الممتنعة عن تنفيذ الأحكام الإدارية الصادرة ضدها، مقال منشور بالمجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة دراسات، عدد: 37 ص: 11.

[958] **محمد قصري**، الغرامة التهديدية والحجز في مواجهة الإدارة الممتنعة عن تنفيذ أحكام وقرارات القضاء الإداري والإشكاليات المطروحة، م.س، ص:206.

المحكوم عليه على تنفيذ الالتزام الذي في ذمته؛ متى ثبت امتناعه عن تنفيذ الحكم أو القرار الحائز لقوة الشيء المقضي به الصادر ضده[959]، ما لم يرتبط ذلك بوجود مانع قانوني أو واقعي يبرر هذا الخطأ المتمثل في الامتناع.

وتتسم مسطرة الحجز لدى الغير بكونها تنتقل إلى أموال المحكوم عليه الموجودة بين يدي الغير، حيث يعتبر هذا الأخير مدينا قانونيا بتلك الأموال، حيث ينتقل الالتزام إلى هذا الأخير حيث تترتب عليه جميع الالتزامات، وذلك بعلة أن القانون يجعل من أموال المدين جميعها ضمانا لديونه، وهكذا يجيز المشرع إمكانية تتبع الدائن لهذه الأموال ولو كانت بحوزة الأغيار بحيث يتم إجبارهم على تمكينه منها ورفع الحق في التصرف فيها من طرف المحكوم عليه[960].

وإذا كان هذا المبدأ تأسس في إطار القانون الخاص حيث ينطبق الأمر على العلاقات بين الأفراد دون أن يثير هذا الأمر إشكالات، فقد تم إعمال هذا المبدأ القانوني كاجتهاد قضائي، حيث أسس القاضي الإداري لمبدأ عام للقانون يروم جواز إعماله في مواجهة أشخاص القانون العام بعد أن كان العمل القضائي[961] يستند على مبررات للقول بعدم جواز الحجز على الأموال العمومية بعلة أن هذه الوسيلة تعرقل سير المرفق العام بالإضافة إلى كونه يتعارض مع مبدأ فصل السلطات حيث يعد تعديا للسلطة القضائية على اختصاص السلطات المخول لها الحق في تدبير الأموال العمومية وتنفيذ نفقاتها.

لكن هذا التوجه عرف تحولا قضائيا جديدا، اعتمد تأويلا جديدا يتيح إمكانية توقيع مجموعة من الحجوزات بين يدي كل من، الخازن العام للمملكة أو الخازن الرئيسي، إضافة إلى مجموعة من القباض الجماعيين الشيء الذي أثار نزاعات قضائية، أثارت ولا زالت تثير إشكاليات عميقة، وهكذا تم البدء أولا بالحجز على الحسابات الخصوصية (أ)، ثم انتقل القاضي للحجز على الميزانية العامة (ب)

---

[959] يراجع مقال : **محمد بيصة**، حجية الشيء المقضي به في المادة الضريبية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 124، شتنبر- أكتوبر 2015

[960] **عبد الرزاق السنهوري**، الوسيط في شرح القانون المدني الجديد، أوصاف الالتزام انتقاله وانقضاؤه، 1441/2007هـ.

[961] قرار صادر عن محكمة النقض بتاريخ: 1992/07/06 بالملف الاجتماعي عدد: 8/9902 منشور بمجلة الإشعاع، عدد: 8، صفحة 72.
قرار صادر عن محكمة النقض بتاريخ: 1999/2/18 بالملف عدد 200 أورده محمد قصري في مقاله، ص:207 .
قرار صادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض رقم: 556 بتاريخ: 22 ماي 1997 في الملف الإداري عدد: 1334/96.

ولم يتوقف عند هذا الحد بل اعتمد تقنية أكثر جرأة لتأمين حقوق الأشخاص تمثلت في الحجز على حساب الخزينة المفتوح لدى بنك المغرب (ج)

أ: مبدأ الحجز على الحسابات الخصوصية:

لقد أسس العمل القضائي للمحاكم الإدارية ومحكمتي الاستئناف الإداريتين ومحكمة النقض، لمبدأ جديد في تنفيذ الأحكام والقرارات القضائية الصادرة عن الإدارة والممتنع تنفيذها من طرفها، وقد اعتبر القاضي الإداري أنه: " إذا كان لا يجوز الحجز على أموال المؤسسات العمومية لكونها مليئة الذمة ولا يخشى عسرها، فإنه إذا ثبت امتناعها فملاءة الذمة تصبح غير مجدية، علما أنه يجوز القيام بالتنفيذ الجبري في مواجهتها نظرا لصفة الإلزام التي تفرضها بحكم القانون الأحكام القضائية القابلة للتنفيذ ما دام لم يثبت أن له تأثير على سير المرفق العام"[962].

وهكذا انتقل القاضي الإداري إلى تبني مبدأ مفاده أنه: " يجوز إيقاع حجز على الأموال العمومية متى تم تخصيصها، ومن تم فإن الحجز على الحساب الخصوصي التابع لإحدى الوزارات جائز متى انتفت صفة العمومية عن الأموال المرصودة ومتى خصصت لأداء خدمات معينة تعيق سير المرفق العام"[963].

لكن ما يثار في هذا الصدد هو كون أن الإدارة ما زالت تتذرع بمبررات لحماية الأموال العمومية من آلية الحجز وقد تمثل في:

أولا: إن الرصد والتخصيص لا يفقد المال صبغته العمومية سيما وأن الميزانية العامة برمتها ترصد وتخصص لمواجهة نفقات عمومية[964].

---

[962] قرار صادر عن محكمة النقض في الملف رقم: 413 صادر بتاريخ: بتاريخ 07 ماي 2008 ملف إداري عدد: 06/756 منشور بمجلة قضاء المجلس الأعلى عدد: 71 ص: 301.

[963] أمر صادر عن رئيس المحكمة الإدارية بوجدة بتاريخ: 22 مارس 2001 في الملف الاستعجالي رقم: 201/04 س.

[964] **محمد قصري**، الغرامة التهديدية والحجز في مواجهة الإدارة الممتنعة عن تنفيذ أحكام وقرارات القضاء الإداري والإشكاليات المطروحة، م.س، ص:208.

ثانيا: تعد الحسابات الخصوصية جزء مما يشتمل عليه القانون المالي، ومن تم فإن الاعتمادات المفتوحة إنما هي أموال عمومية مرصودة لأداء خدمة عامة وليست أموالا خاصة[965]، وأن الحجز على حساب خصوصي هو حجز على اعتمادات مفتوح لأداء نفقات محصورة مما يشكل عرقلة لأداء هذه النفقات ومن تم عرقلة لسير المرفق العام[966].

ثالثا: تنفيذ الأحكام الصادرة في مواجهة أشخاص القانون العام يجب أن يتم في إطار قواعد المحاسبة العمومية، التي تضبط مسطرة أداء النفقات وتحصيل المداخيل، وتعتبر قواعدها من النظام العام ومن ضمن هذه الإجراءات الأساسية ضرورة صدور أمر بالأداء عن الآمر بالصرف، ووجود اعتماد مفتوح مخصص لأداء صنف النفقة المذكورة[967].

ب: الحجز على الميزانية العامة

لقد انتقل القاضي الإداري من اعتماده لمبدأ الحجز على الحسابات الخصوصية إلى مناقشة إمكانية الحجز على الميزانية العامة، وقد أسس لذلك بناء على تأويلات حديثة لمبدأ عدم جواز الحجز على الأموال العمومية، ولمبدأ فصل السلط حيث اعتبر:

أ- إن مبدأ عدم جواز الحجز على الأموال العمومية ليس مقررا إلا لغاية تفادي عرقلة السير العادي للمرفق العام، باعتبار أن هذه الأموال من مستلزمات ممارسة نشاطه، ولكون الدولة مليئة الذمة، وليس لأن أموالها أموالا عمومية، ما دام لا يوجد نص قانوني يمنع حجزها، ولكن إذا ثبت

[965] **محمد قصري**، الغرامة التهديدية والحجز في مواجهة الإدارة الممتنعة عن تنفيذ أحكام وقرارات القضاء الإداري والإشكاليات المطروحة، م.س، ص:209.

[966] **محمد قصري**، الغرامة التهديدية والحجز في مواجهة الإدارة الممتنعة عن تنفيذ أحكام وقرارات القضاء الإداري والإشكاليات المطروحة، م.س، ص:209.

[967] **محمد قصري**، الغرامة التهديدية والحجز في مواجهة الإدارة الممتنعة عن تنفيذ أحكام وقرارات القضاء الإداري والإشكاليات المطروحة، م.س، ص:209.

امتناع الإدارة عن تنفيذ حكم قضائي بدون مبرر فإن ملاءة الذمة المالية تصبح غير مجدية بالنسبة للتنفيذ الذي يرغب فيه من صدر الحكم لفائدته، وفي هذه الحالة يجوز القيام بالتنفيذ[968].

ب-إن امتناع الإدارة عن التنفيذ بدون مبرر عن تنفيذ حكم أو قرار قضائي صدر في مواجهتها يعد خطأ من طرف الموظف والمرفق، الشيء الذي يفرض تدخل القضاء كحامي للحقوق لمواجهتها بكافة وسائل التنفيذ الجبرية الممكنة، وهنا فسر القاضي الإداري سكوت المشرع عن إيقاع الحجز بمثابة أحقية له في ممارسة هذا الإجراء، ولم يعتبر بالتالي هذه الوسيلة تعدّ على السلطتين التشريعية أو التنفيذية بل هي مهمّة وواجب دستوري أقرته الوثيقة الدستورية وحتى المواثيق الدولية[969].

والملاحظ أن الإدارة ما زالت تواجه هذه الاجتهادات بتشبثها بمبدأ عدم جواز الحجز على الميزانية العامة، وقد قدمت لذلك تعليلات كالآتي:

-إن الإقرار بهذا المبدأ دون وضع قيود وشروط من شأنها الإخلال وعرقلة مبدأ سير المرفق العمومي، حيث سيفرز نتائج ومشاكل لا يمكن التنبؤ بنتائجها، وقد اعتبر الأستاذ قصري أن في ذلك حياد عن القاعدة الفقهية: " الضرر الأعم يدفع الضرر الأخف"[970].

- وجوب استحضار مبدأ الفصل بين السلطات بحيث لا تتعدى السلطة القضائية على سلطة واختصاص هيأة أخرى، وتوجيه أوامر لها.

- طبيعة المال العام بوصفه موقوف على أداء النفع العام لا يجعله ضمانا للدائنين كما أنه تحكمه أحكام خاصة به من قبيل عدم جواز التصرف فيه أو تفويته ومن تم فهذه الطبيعة تتعارض مع إمكانية الحجز عليه.

---

[968]قرار صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط رقم: 758 صادر بتاريخ: 21 نونبر 2016 في الملف رقم: 7202/780/ 2016.

[969]يراجع القرار الصادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط رقم: 483 صادر بتاريخ: 30 ماي 2016 في الملفين عدد 2016/7202/447 و 2016/7202/491 بعد ضمهما.

[970]**محمد قصري**، الغرامة التهديدية والحجز في مواجهة الإدارة الممتنعة عن تنفيذ أحكام وقرارات القضاء الإداري والإشكاليات المطروحة، م.س، ص:208.

- أن العديد من التشريعات المقارنة قامت بتقنين تشريعات لمواجهة إشكالية عدم تنفيذ الأحكام القضائية والصادرة ضد الإدارة، ولم تعتمد إيقاع الحجز على الأموال العمومية، نظرا لما يكتسيه من خطورة على المالية العمومية، لكونها تطال أموالا مرصودة لتقديم خدمة عمومية الشيء الذي يعرقل بكل تأكيد أداء المرفق العمومي للمهام المنوطة به[971].

- الطابع التوقعي للميزانية حيث إن: "الاعتمادات التي يتم رصدها في إطار قانون المالية السنوي عبارة عن توقعات لما سيتم تحصيله من مداخيل وأن مجاله صرف هذه الاعتمادات محدد في النفقات التي قررها هذا القانون، وعليه فالأمر إذا لا يتعلق بمبالغ ولا بسيولة نقدية لكي تكون قابلة للحجز، بل إن مساطر تنفيذ القانون المالي، قد يكشف عن تعذر تغطية كل النفقات المقرر فيتم إلغاء بعضها، أو يتم اللجوء إلى الاستدانة مما يبرز الطبيعة التوقعية للميزانية العامة"[972].

ومن جهتنا نرى:

- بخصوص مبدأ فصل السلط إنه: إذا لم تقم السلطة التنفيذية أو التشريعية بمهامها، التي يؤطرها الدستور ويسمو عليها، فهي تعلن أنها عاطلة عن القيام بمهامها هاته، فالقضاء إذا يبقى الملجأ الوحيد الذي بحوزته الحل لضمان العدالة القضائية وتبعا لذلك تحقيق العدالة الدستورية.

- إن الحكم أو القرار ينقل المال من طبيعته العمومية إلى الخاصة، وبالتالي فعلى الإدارة أن تؤمن ذلك، بحيث يزول الطابع والمميزات عن هاته الأموال التي تعرف بالعمومية، بحيث إن القرار القضائي يزيل هذه الصفة ونصبح أموال خاصة، وبالتالي لا مجال للقول بأن هذا المال هذا المال العام تحكمه تلك المميزات المتمثلة في عدم جواز التصرف فيه أو تفويته، أو عدم جواز الحجز عليه.

---

[971] **محمد قصري**، الغرامة التهديدية والحجز في مواجهة الإدارة الممتنعة عن تنفيذ أحكام وقرارات القضاء الإداري والإشكاليات المطروحة، م.س، ص:211.

[972] **محمد قصري**، الغرامة التهديدية والحجز في مواجهة الإدارة الممتنعة عن تنفيذ أحكام وقرارات القضاء الإداري والإشكاليات المطروحة، م.س، ص:211.

- إذا كانت بعض التشريعات المقارنة تمنع الحجز على أموال المرفق العمومي، فإنها بالمقابل وضعت تشريعات محكمة لتنفيذ الأحكام القضائية الصادرة ضد الأشخاص العمومية والتي تؤسس للحكم القضائي كواجب يلزم الإدارة ويضع ضوابط لتأمين استيفائه.

- إذا كنا نتحدث عن الطابع التوقعي للميزانية، فالأحكام القضائية بدورها تعد نفقات عمومية بموجب المادة 14 من القانون التنظيمي 130.13، الشيء الذي يفرض توقع قيمة لها في القانون المالي وهذا ما يعرقل تنفيذها الشيء الذي يبرز إذا أن إشكالية تنفيذ الأحكام القضائية هو إشكالية توقع وتدبير للميزانية العامة، وهو الشيء الذي يعيق عمل الإدارة ويفوت عنها أموالا باهضة تؤثر على المالية العمومية.

ج: الحجز على حساب الخزينة المفتوح لدى بنك المغرب

تعد هذه الآلية الأكثر جرأة من طرف القاضي في تنفيذ الأحكام القضائية لطابعها الفجائي، حيث يتم اللجوء لمباشرة الحجز على حساب الخزينة العامة للمملكة لدى بنك المغرب، نظرا لامتناع الخزينة العامة للأحكام القاضية بتصحيح الحجز.

وفي الغالب الأعم يكون هذا الحجز نتيجة حكم سابق بالمصادقة على حجز لدى الغير بين يدي الخزينة، أي أن الحكم الأصلي سند الحجز كان هو الحكم الذي صدر ضد الإدارة، واعتبرت ممتنعة عن تنفيذه، فمورس في حقها مسطرة الحجز لدى الغير بين يدي الخزينة، ولما لم ينفذ الحكم الأول القاضي بالمصادقة على الحجز، أصبحت الخزينة هي المخاطبة بالحجز الثاني الذي يتم توقيعه لدى بنك المغرب[973].

[973] **مصطفى سيمو**، مستجدات تنفيذ أحكام القضاء الإداري، مقال منشور بمجلة المحاكم الإدارية، القاضي الإداري بين حماية الحقوق والحريات وتحقيق المصلحة العامة، أشغل ندوة علمية منظمة بشراكة بين وزارة العدل والحريات وجمعية هيئات المحامين بالمغرب، يومي 6 و 7 يناير 2017 بالرباط، العدد الخامس – إصدار خاص– يناير 2017، ص: 218

وقد أثارت هذه المسألة أولا إشكاليات عديدة ترتبط الأولى بمسألة الاختصاص في تصحيح الحجز، فهل يرجع الاختصاص للتصديق على الحجز، لرئيس المحكمة بصفته هاته أو بصفته قاضيا للمستعجلات، أم لقضاء الموضوع؟

وقد استقر القاضي الإداري على مبدأ عام للقانون[974] أسسه على الفصل 494 من قانون المسطرة المدنية، الذي يخول لرئيس المحكمة لرئيس المحكمة بصفته هاته لا بصفته قاضيا للمستعجلات ولا بصفة محكمة الموضوع[975]، على الرغم من الطابع الاستعجالي لهذا الإجراء.

وعليه سار القاضي الإداري في العديد من الأوامر إلى الحكم بتصحيح الحجز على الحجز على حساب الخزينة العامة للمملكة المفتوح لدى بنك المغرب واعتبار الخازن العام منفذا عليه وإمكانية مساءلته شخصيا والحكم عليه بغرامة تهديدية شخصية[976].

---

[974] قرار صادر عن المجلس الأعلى عدد: 660 بتاريخ: 4 ماي 2000 ملف إداري عدد 1967/15/1/97 .

[975] الفصل 499 من قانون المسطرة المدنية.

[976]قرار محكمة النقض عدد: 53 صادر بتاريخ: 17 يناير 2013 ملف إداري عدد 2010/1/4/115.

قرار محكمة النقض عدد 566 صادر بتاريخ: 19 أبريل 2001 ملف إداري عدد 00/919 منشور بالتقرير السنوي للمجلس الأعلى لسنة 2001 ص:159.

وجاء في قرار لمحكمة الاستئناف الإدارية بالرباطمايلي:" وحيث من جهة أخرى، فإنه بالرجوع إلى مقتضيات الفصل 448 من قانون المسطرة المدنية، يستفاد منه أنه ليس شرطا في صحة الحجز لدى الغير أن تكون العلاقة التي تربط بين المحجوز يديه والمحجوز عليه هي علاقة مديونية، أي لايشترط أن يكون الطرف االأول مدينا بمبالغ مالية لفائدة الطرف الثاني يمكن الحجز عليها، وإنما فقط أن يكون الغير المحجوز بن يديه حائزا لمبالغ أو مستندات تعود للمحجوز عليه ويصح الحجز عليها من طرف القائم بالحجز والتعرض على تسليمها له ضمانا لاستيفاء دينه منه. وحيث في نازلة الحال، لئن كان الخازن العام (المحجوز بين يديه) يتولى تدبير ومراقبة الحساب المفتوح باسم رئاسة الحكومة (المحجوز عليها)، إلا أن ممارسته لهذه المهام إنما تكون بصفته المحاسب العام الأسمى وتعطيه حق الاعتراض على استخلاص موارد مالية غير مستحقة أو صرف نفقة غير مبررة رغم صدور قرار بشأنها من طرف الآمر بالصرف، الأمر الذي يعني أنه يمارس صلاحياته باستقلية تامة عن الولاية المنفذ عليها، وتنتفي معه أية علاقة تبعية تجاهها وبالتالي يجعله ذلك في موقف الغير بالنسبة إليها، يمكن الحجز بين يديه على المبالغ المدرجة في حسابها، طالما أنه يفترض فيها تخصيص اعتمادات مالية كافية لتنفيذ الأحكام القضائية الصادرة ضدها.وحيث إنه من جهة أخرى، فإن قواعد المحاسبة العمومية موضوعة لضبط العلاقة بين الآمر بالصرف والمحاسب العمومي في إطار التدبير الإداري للميزانية، والحال أن الحجز لدى الغير في النازلة أجري بناء على سند تنفيذي في إطار القواعد الخاصة بتنفيذ الأحكام القضائية المنصوص عليها في قانون المسطرة المدنية، ولم يميز المشرع بشأنها بين التنفيذ على الإدارات والتنفيذ على الخواص بموجب الإحالة الواردة في المادة 7 من القانون المحدثة بموجبه المحاكم الإدارية، وبالتالي فإن الأولوية في التطبيق تعطى للنص الخاص الذي ينظم الواقعة، وهو في نازلة الحال قانون المسطرة المدنية الذي ينظم إجراءات تنفيذ الأحكام القضائية، ومن بينها الأحكام الصادرة في مواجهة أشخاص القانون العام التي تبقى قابلة للتنفيذ الجبري على أموالها، سيما أمام عدم وجود نص قانوني آخر يرسي قواعد مخالفة لذلك. أو يستبعد الحجز لدى الغير على الاعتمادات الراجعة إلى قطاع وزاري بعينه مما يتعين معه استبعاد السبب المثار بهذا الشأن."

وقد اعتبر السيد الوكيل القضائي للمملكة أن هذا التوجه يعد أكثر خطورة على مالية الدولة، على اعتبار أن هذا الحساب مرصود لنفقات أكثر حساسية، فمنها تلك النفقات ذات الطابع الاستعجالي والسيادي، وضرورية كأجور الموظفين ونفقات خدمة الدين العمومي[977].

وهكذا واجهت الوكالة القضائية للمملكة هذا التوجه بدفوعات اعتبرت من خلال:

-أنه لا يمكن اعتبار الخازن الوزاري منفذا عليه وذلك أن الفقه حدد طبيعة العلاقة التي يجب أن تجمع المحجوز عليه مع الغير -المراد الحجز بين يديه- حتى يتم إيقاع هذا الحجز[978]، حيث لا يمكن اعتبار الخازن الوزاري بكونه محاسبا، بمثابة الغير الذي يجوز الحجز بين يديه على أموال لدائنه تتواجد في حيازته[979]، إضافة إلى أن الخازن ليس هو الجهة التي عهد إليها بتدبير الاعتمادات المرصودة لفائدة الإدارة المعنية[980].

-لا يتوفر بين يدي المحاسب أية أموال نقدية، لأنه مكلف فقط بتنفيذ أداء نفقات وتحصيل المداخيل المصادق عليها من طرف البرلمان، في إطار مناقشة القانون المالي السنوي[981].

قرار صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط عدد: 758 بتاريخ: 21 نونبر 2016 ملف رقم: 2010/7202/780.
ينظر أيضا: قرار محكمة النقض عدد 74 الصادر بتاريخ 31 يناير 2013 في الملف الإداري عدد 448/ 4/1 /2010.

[977] **محمد قصري**، الغرامة التهديدية والحجز في مواجهة الإدارة الممتنعة عن تنفيذ أحكام وقرارات القضاء الإداري والإشكاليات المطروحة، م.س، ص:213.

[978] تقرير الوكالة القضائية للمملكة لسنة 2018 ص: 121 و 122.

[979] تقرير الوكالة القضائية للمملكة لسنة 2018 ص: 122.
أمر عدد 4072 صادر بتاريخ 11 يوليوز 2018 ملف عدد 2018/7101/3038
أمر عدد 2538 صادر بتاريخ: 31 ماي 2018 ملف عدد 2018/7103/1274
أمر عدد 4055 صادر بتاريخ: 10 يوليوز 2018
أمر 2826 بتاريخ: 2018/6/20

[980] تقرير الوكالة القضائية للمملكة لسنة 2018 ص: 122

[981] **محمد قصري**، الغرامة التهديدية والحجز في مواجهة الإدارة الممتنعة عن تنفيذ أحكام وقرارات القضاء الإداري والإشكاليات المطروحة، م.س، ص:213.

- لا يحوز المحاسب أموال الإدارة بوصفه مدينا بها، أو حارسا عليها بل يقوم بتدبير ميزانيتها استخلاصا وأداء وفقا للقانون المالي، ولا يستطيع أن يعدلها أو يعطي من تلقاء نفسه أوامر بالدفع لفائدة شخص أو يؤدي دينا دون سند تنفيذي صادر عن الآمر بالصرف[982].

- لا يعد المحاسب شخصا مستقلا بذاته، وليس من الأغيار في علاقته بصرف أموال الإدارة ،بل هو جزء من آليات تنفيذه وصرف تلك النفقات[983].

وعلى الرغم من ذلك فقد ساهم التوجه القضائي في اتخاذ موقفا جريء من طرف المصالح التابعة للخزينة العامة، يقوم على ضرورة تنفيذ الأحكام الصادرة في إطار مسطرة الحجز متى استنفذت مسارها بشكل نهائي، وقد رسخ ذلك أيضا المنشور الصادر عن رئيس الحكومة[984].

ولم تتوانى مصالح الخزينة والإدارة الضريبية في سلوك وسائل حبية لتنفيذ الأحكام القضائية، ورفع الحجز لدى الغير، وفي هذا السياق:" عملت الوكالة القضائية للمملكة جاهدة على التخفيف من وطأة هذا التوجه ومن وطأة إصدار هذه الأوامر، من خلال التنسيق المتواصل مع كافة الإدارات لحثها على التنفيذ بشكل حبي، وفي حال ما إن كانت هناك صعوبة في التنفيذ إثارتها بشكل مستعجل"[985].

وعلى الرغم من هذا وذاك فقد عرف قانون المالية لسنة 2020 ترسيخ مبدأ جديد، يقضي بعدم جواز الحجز على أموال الدولة والجماعات الترابية، الشيء الذي عرف موجة انتقاد لاذعة، ستنعكس لا محالة على التوجهات القضائية التي ترسخت قبل 2020.

---

[982] **محمد قصري**، الغرامة التهديدية والحجز في مواجهة الإدارة الممتنعة عن تنفيذ أحكام وقرارات القضاء الإداري والإشكاليات المطروحة، م.س، ص:213.

[983] **محمد قصري**، الغرامة التهديدية والحجز في مواجهة الإدارة الممتنعة عن تنفيذ أحكام وقرارات القضاء الإداري والإشكاليات المطروحة، م.س، ص:213.

[984] منشور صادر عن رئيس الحكومة عدد: 2015/12 بتاريخ: 19 غشت 2015.

[985] تقرير الوكالة القضائية للمملكة لسنة 2018 ص: 121

الفقرة الثانية: المادة التاسعة من قانون مالية ٢٠٢٠ كقيد تشريعي لمعاكسة التوجه القضائي

أولا: تشريح حقيقة فلسفة المادة التاسعة

لقد اعتبر العديد المادة التاسعة من قانون مالية[986]، كسهم موجه إلى صدر المؤسسة القضائية وتحقيرا لعملها، خاصة في مجال امتناع الإدارة عن تنفيذ أحكامها، حيث أجمع العديد من الباحثين والقضاة أن هذا الأمر يعد تراجعا لدولة القانون المنشودة، وضرب لآمال المتقاضين من خلال زعزعة الأمن القضائي للملزم الذي رسخ مبادئ عامة للقانون لتخليق عمل الإدارة.

لكن بالمقابل اعتبر بعض الممارسين والمدافعين عن مواقف الإدارة، أن هذا المقتضى يبقى إيجابيا بامتياز لأنه يوقف نزيف الحجز التي يمارس على حساب الخزينة لدى بنك المغرب، من جهة ويضمن ظروف عمل الإدارة في حماية مواردها المالية، ودعم المالية العمومية.

ومن جهتنا نرى أن هذه المادة تفتح المجال أمام قراءات تأويلية متعددة:

- إن المادة التاسعة من حيث تأسيسها القانوني وإن كانت ترسخ في ظاهرها لقواعد تضمن تنفيذ الأحكام والقرارات القضائية، فهي تضمر في مضمونها آلية قانونية تمنع الحجز على أموال المرفق العمومي، الشي الذي لا يمكن أن نفسره إلا بوجود هامش من الحرية للإدارة في إعمال سلطتها في التنفيذ، الشيء الذي يمكن أن يعد ضربا لأسس دولة القانون، ولاستكمال بناء صرح الديموقراطية، وتقويض لدعائم العدالة المتوخاة، بحيث يمكن وصفها كردة للمشرع عن المبادئ التي رسخها القاضي، إضافة إلى أنها آلية لزعزعة مبادئ الأمن القانوني والقضائي.

- إن هذا المقتضى القانوني في جوهره، جاء للحد من الحجوزات التي تعتبرها الخزينة بمثابة التصرفات القضائية الفجائية، التي تخلط أوراقها وتهدد المالية العمومية وتستنزف الموارد المالية

[986] قانون المالية 70.19 للسنة المالية 2020 .

للدولة، وبالتالي فهذه الصعوبات لا يمكن الحد منها إلا بمقتضى تشريعي يهدف لتخليق عمل القاضي من جهة والإدارة من جهة أخرى، لكن إلى أي حد يعتبر هذا الطرح سديدا؟

ننطلق من مسلمة تتمثل في أن الحكم أو القرار القضائي الحائز لقوة الشيء المقضي به هو الحقيقة المثلى، وهو عنوان العدالة التي يتوخاها الجميع (أشخاصا ومؤسسات)، هذه الحقيقة يجب أن يتم تنزيلها بحذافيرها، لأن في ذلك إعادة لثقة المواطن في الدولة، وإحساس بالحماية وتأمين للحقوق.

أضف لذلك أن الحكم القضائي هو تصريح بخرق الإدارة أو المشرع لمبدأ المشروعية، وبالتالي على الطرف الذي حاذ عن المبادئ الدستورية التي يقوم عليها العقد الاجتماعي أن يتحمل المسؤولية كاملة وأخذ العبرة والبحث عن الخلل، لا أن يتم حماية الإدارة والموظف للتمادي في الاحتماء بالقانون لضرب حقوق وحريات الأشخاص.

- إن أي قاعدة قانونية يجب أن تمتثل للقواعد الأسمى وفي مقدمتها الدستور، لكن من خلال منطوق المادة التي جاءت بعبارة: " دون أن تخضع أموال وممتلكات الدولة والجماعات الترابية ومجموعاتها للحجز لهذه الغاية".

أولا: أن القانون المالي السنوي هذا ينظم ميزانية الدولة، لا ميزانية الجماعات الترابية التي تعرف قانونا مستقلا وتنظيما لها، وعليه فهي في هذا لشق غير دستورية.

ثانيا: عبارة " للحجز لهذه الغاية"، إن الحجز آلية قانونية قضائية ترسخت باجتهادات متوالية، تنبني على قواعد تهدف إلى حماية السير العادي والمنتظم للمرفق العمومي، وضمان حقوق المواطن، وهي بالتالي أحد طرق تنفيذ الأحكام القضائية، وقد تكون أحيانا الوسيلة الوحيدة للتنفيذ وعليه فإلغاؤها هو ضرب للمبدأ الدستوري المتضمن في الفصل 126: "الأحكام النهائية الصادرة عن القضاء ملزمة للجميع. يجب على السلطات العمومية تقديم المساعدة اللازمة أثناء المحاكمة، إذا صدر الأمر

إليها بذلك، ويجب عليها المساعدة على تنفيذ الأحكام"[987]، وعليه فالمقتضى الدستوري يعطي سندا يؤمن للأشخاص استيفاء مستحقاتهم، وتعطي للقضاء الحق في التدخل للحق في ذلك، كما تلزم الإدارة على الامتثال لقرارات القاضي، وعليه فإقرار إلغاء الحجز هو تصفيد ليد القضي الإداري على أداء مهمته، وتضييق لتنزيل لنص الدستوري، وعليه فالمادة التاسعة ستخلق العبث داخل الإدارة إذ تعد بمثابة تقنين لشطط الإدارة العمومية ولحريتها وتسيبها.

-إذا كانت فلسفة المادة التاسعة تقوم على حماية حقوق الخزينة والحد من نزيف الحجز على أموالها ودعم الاستثمارات التي تقوم بها على حد قول العديد من الباحثين، والذي يعتبر أن إشكالية التنفيذ هي إشكالية ضعف الموارد، فالأحرى أن يقوم القانون المالي والقوانين الأخرى ولم لا قانون جديد لتنفيذ الأحكام القضائية، على ضوابط لتدبير الكلفة المالية للأحكام القضائية، والبحث في حقيقة النزيف الذي تعانيه الإدارة الذي يبقى بكل تأكيد هو الموظف الذي إما أنه يتعنت عن تقديم خدماته، أو يتهاون في أدائها، وبالتالي فيجب أن نكون أمام تظافر للجهود للتخفيف من هاته الكلفة، وهذا هو الأساس الذي يجب العمل على تحقيقه، من خلال الإجابة على سؤال لماذا تخطئ الإدارة؟ وكيف سنتجاوز هاته الأخطاء؟ وكيف سندبر كلفتها؟ لا أن نبحث عن آلية لدعم خطأ الإدارة.

- إن إشكالية المادة التاسعة ليست إشكالية موارد مالية، بل إشكالية سوسيولوجية إدارة وموظف أسس لرواسب سلبية، تطورت وما زالت تتطور من أجل الحفاظ على مفهوم سلطة وحرية الإدارة وتجبرها وإعفائها من المساءلة، لا سلطة الإدارة الشريفة كما يقول J.Chevalier في أحد كتاباته التي تقوم على الشفافية داخل المرفق العمومي، والصدقية في أداء المهمة، وربط المسؤولية بالمحاسبة، بشكل يضمن تخليق تصرفات الموظف، هاته المفاهيم والمبادئ التي لا يجب أن تبقى حبرا على ورق، بل هي التي تؤسس للنموذج التي نحن في حاجة لترسيخه ويفترض في أي شخص أو أي مواطن -غيور على بلده ومتشبع بقيم المواطنة الحقة والإحساس بالمسؤولية- مهما كانت صفته العمل على تنزيله في حياته اليومية.

[987] انظر الدستور المغربي لسنة 2011

ثانيا: التأويل القضائي الحديث لتنفيذ الأحكام والقرارات القضائية

بعد دخول القانوني المالي لسنة 2020 حيز التطبيق، عرضت قضايا على المحاكم الإدارية حيث ظل التوجه القضائي على مستوى المحاكم الإدارية وفيا لمبدأ الحجز على أموال المرفق العمومي، التي لا تعيق استمرارية أداء المرفق لخدماته بانتظام واطراد، على الرغم من بعض الاستثناءات، وقد جاءت المواقف القضائية قائمة على مبررات حاول القاضي الإداري من خلالها العمل على تحقيق التوازن بين مصلحة كل من المواطن والإدارة، حيث أسس القاضي الإداري قراراته على أن المادة التاسعة تأتي في إطار نص عام، في حين أن النصوص القانونية المنظمة لمسطرة الحجز تأتي في إطار نص خاص، إضافة إلى أنه ظل وفيا للحجز على الحسابات الخصوصية للميزانية العامة، ما لم تشكل عرقلة للسير العادي والمنتظم للمرفق العمومي.

وبناء على العديد من المبررات التي قدمتها الخزينة العامة للممكلة في مذكراتها التعقيبية، وبالنظر للقيد التشريعي المتمثل في المادة التاسعة من قانون مالية سنة 2020، فقد عرف التوجه القضائي في أمر حديث لرئيس المحكمة الإدارية بالرباط التراجع عن مبدأ الحجز لدى الغير بالنسبة الحساب الخزينة المفتوح لدى بنك المغرب.

وقد اعتمد القاضي الإداري مبررات لذلك حيث جاء في الحيثيات أنه:" وحيث فضلا عن ذلك فإنه يشترط في المال المحجوز عليه أن يكون عائدا للطرف المحجوز عليه بين يدي الغير، إما بسبب علاقة المديونية أو بسبب حيازة التسيير أو التدبير كما في الحسابات البنكية، في حين أن علاقة الخزينة العامة للمملكة بحسابها المحجوز عليه لدى بنك المغرب تخلف فيه شرط الملكية أو التصرف المطلق، بدليل أن هذا الحساب هو ترجمة رقمية لمبدأ وحدة الخزينة -الفصل 17 من المرسوم الملكي المؤرخ في 21 /1967/04- ولوحدة عمليات الخزينة، بانسجام تام مع قاعدة إلزامية إيداع كافة الوحدات العمومية لأموالها العامة بهذا الحساب المفتوح لدى بنك المغرب، الفصل 97 منه وعلى الخصوص الاختصاص الممنوح للخازن العام للمملكة باعتباره المحاسب الأسمى في الدولة لتدبير كل عمليات

الخزينة؛ وحيث تبعا لطبيعته فإن الحساب الجاري للخزينة لدى بنك المغرب يتميز بتداخل شمولي انطلاقا من كونه يسجل كل عمليات المداخيل والنفقات العمومية بصرف النظر عن المحاسب العمومي المكلف بتلك العمليات المالية المحاسبية على كل التراب الوطني، كترجمة فعلية لمبدأ وحدة عمليات الخزينة عبر حساب جاري مفتوح لتسجيل كل تدفقات العمليات المالية للدولة بصفة عامة كتدبير مندمج؛ وحيث ترتيبا على بيان طبيعة هذا الحساب وخصوصيته المحاسبية تكون رابطة الملكية الصرفة أو الحيازة غير المنازع فيها بين المال المحجوز والدين المحجوز عليه منعدمة، وبالتبعية تكون شروط مسطرة الحجز لدى الغير غير مستجمعة، فيتعين الحكم برفض طلب المصادقة على الحجز"[988].

المبحث الثاني: دور الاجتهاد القضائي في ترسيخ الأمن الضريبي وتحقيق النجاعة القضائية المنشودة

إن تتبع العديد من الدراسات التي تناولت الإشكاليات التي يثيرها موضوع الاجتهاد القضائي نجدها تبحث في:

- مفهوم الاجتهاد القضائي، والمكانة القانونية له ضمن الهرمية التشريعية، وهكذا نجد دراسات تتمحور حول علاقة الاجتهاد القضائي بمبدأ فصل السلطات[989]، أو في إطار السلطة السياسية وموقع الاجتهاد القضائي[990].

- إشكاليتي التوحيد والاستقرار ودور محكمة النقض بالمغرب ومجلس الدولة والمحاكم العليا في ملامسة الحلول.

[988] أمر صادر عن رئيس المحكمة الإدارية بالرباط رقم: 1388 بتاريخ: 2020/06/09 في الملف رقم: 2020/7103/459

[989] **Jean-Loui VULLIERME,** l'autorité politique de la jurisprudence, archives de philosophie du droit ;Tome 30, la jurisprudence ; publié avec le concours du C.N.R.S ; Sirey 1985, Paris , France, p : 97 - 103

[990] **Jean PRIEUR,** jurisprudence et principe de séparation des pouvoirs, archives de philosophie du droit ;Tome 30, la jurisprudence ; publié avec le concours du C.N.R.S ; Sirey 1985, Paris , France, p : 117 - 130

- دور الاجتهاد القضائي في خلق القاعدة القانونية، من خلال دراسة السوابق القضائية والاجتهادات كمستقبل للتشريع[991]، وكآلية لتحقيق الأمن القانوني والقضائي[992].

- الدور الجديد الذي يجب أن يلعبه القاضي، من خلال مسايرته للتطورات الاقتصادية السياسية والاجتماعية، وقد تناول بعض الفقه دراسة هذا الموضوع من خلال كتابات يدرس فيها البنية الجذرية والتأثير السوسيولوجي للاجتهاد القضائي[993]، أو من خلال دراسة الاجتهاد القضائي كظاهرة اجتماعية[994].

- أدوار محكمة النقض، والتمكين من المعلومة القضائية.

وعموما يمكننا القول أن مختلف هاته الإشكاليات قد تم التوصل إلى حل العديد منها وتم الحسم فيها بنسبة كبيرة، لكن مازالت بعض الإشكاليات التي تبدو قديمة، لكنها تعرف لحد الآن تضاربا كبيرا، حيث يرتبط الأمر بموقع الاجتهاد القضائي ضمن الهرمية التشريعية ودوره في خلق القاعدة القانونية، وهذا الأمر يدخل عموما في إطار الصراع بين السلطتين التشريعية والقضائية، ويمكن أن نجمل مختلف هاته الأفكار في تساؤل يتمثل في: إلى أي حد يمكننا اعتبار الاجتهاد القضائي، قانونا مستقبليا؟ وبشكل دقيق كيف يمكننا أن نتصور أن الاجتهاد القضائي يصير قاعدة قانونية في المستقبل في ظل وجود المعيقات السابقة الذكر (المطلب الأول).

ولعل الوقوف على هاته التأثيرات السلبية التي تعرقل تطور المسؤولية الإدارية بشكل أخص، والاجتهاد القضائي بشكل عام، تحتاج لمداخل لتحسين أداء المحاكم لمهماتها بشكل معقلن يحقق

---

[991] **Antoine WINCKLER,** précédent : l'avenir du droit, archives de philosophie du droit ;Tome 30, la jurisprudence ; publié avec le concours du C.N.R.S ; Sirey 1985, Paris , France, p : 131 - 140

[992] **عز الدين الماحي،** مدى مساهمة الاجتهاد القضائي في إنشاء القواعد القانونية، مقال منشور في مجلة منتدى البحث القانوني مراكش، العدد الرابع، يوليوز 2004.

[993] **Valentin PETEV,** structures rationnelles et implications sociologiques de la jurisprudence, archives de philosophie du droit ;Tome 30, la jurisprudence ; publié avec le concours du C.N.R.S ; Sirey 1985, Paris , France, p :181 – 189.

[994] **Marianne SALUDEN,** la jurisprudence, phénomène sociologique, archives de philosophie du droit, Tome 30, la jurisprudence ; publié avec le concours du C.N.R.S ; Sirey 1985, Paris , France, p : 191 – 205.

النجاعة القضائية المنشودة، الشيء الذي يساهم في تحقيق دولة الرفاه التي يعتبر حماية الحقوق والحريات أسا من أسسها (المطلب الثاني).

المطلب الأول: الاجتهاد القضائي: قانون مستقبلي؟

إن الاجتهاد القضائي كتصرف مشروع صادر عن القاضي، من جهة، والقانون كتصرف قانوني للمشرع من جهة ثانية، تربطهما علاقة من خلال أن القانون يضع الأساس النظري لضبط وضعية معينة متسمة بالعمومية والتجريد يعمل القاضي على التنزيل السليم لها من خلال تطبيقات على وضعية فردية، يؤسس من خلالها لمبدأ عام للقانون من خلال القراءة التأويلية للنص القانوني.

إن هاته العلاقة قاضي- مشرع يمكن أن تفرز لنا صورتين، فإما أن تكون علاقة صراع من خلال التأويل القضائي الذي قد لا يروق المشرع والإدارة (فرع أول)، وإما أن تكون علاقة انسجام وتكامل يعمل من خلالها القاضي على وضع قواعد قضائية في إطار التحولات والاجتهادات التي يؤسس لها بشكل مستمر يعمل المشرع على تبنيها مستقبلا كقانون (الفرع الثاني).

الفرع الأول: الاجتهاد القضائي[995]: إشكالية مكانة قانونية

[995] يجد مصطلح الاجتهاد القضائي مصدره في كلمة لاتينية مركبة Jurisprudencia وهي تتكون من Juris وهو القانون، و Prudentia وهي العلم والمعرفة، ليكون معناها التام هو "علم القانون"، وهو مستمد من اللغة الفرنسية من كلمة La jurisprudence ، وهو يفيد بشكل مبسط، "مجموع الأحكام الصادرة عن المحاكم"، كما يفيد معنى أدق، وهو "الطريقة لتي يحل بها عادة الإشكال القانوني من طرف المحاكم"، ويطلق أيضا على مجموع الحلول التي تستنبطها المحاكم بمناسبة فصلها في المنازعات المعروضة عليها، وفق إجراءات متبعة على وجه الإلزام. وقد عبر عن ذلك الفقيه J.Bonnecase بقوله: "إن المقصود بالاجتهاد القضائي هو الوضع الحالي للقانون كما هو ظاهر من مجمل الحلول في مادة معينة مكرسة بأحكام القضاء".عبر عنه الفقيه F.Geny بقوله إن الاجتهاد القضائي هو "سلسلة غير منقطعة من القرارات المتشابهة"، والصحيح أيضا أن دور الفقه حاسم في كشف الاجتهاد القضائي وبيان مضامينه وأبعاده، فإصدار قرارات قضائية دون نشرها وتعميمها ومتابعتها وتحليلها لن يمكن من الوقوف على الخيط الرفيع الرابط فيما بينها، والذي يسمى معنويا اجتهادا قضائيا .

يجب أن نميز في الاجتهاد القضائي بين ما ينبني على القانون وما يغيب فيه القانون، وكثيرا ما يثور إشكال في التمييز بين الاجتهاد القضائي والعمل القضائي، ونميز توجهين: يذهب البعض إلى أن الاجتهاد يعني به الحل الذي تتخذه الجهة القضائية في قضية معروضة أمامها في حالتي عدم وجود النص القانوني الواجب التطبيق أو غموضه أو عدم كفايته، فالعبرة في وصف العمل بالاجتهاد ليس بالصياغة الرسمية أو غير الرسمية للقاعدة القانونية، وإنما بكيفية فهم القضاء للقاعدة المذكورة، فإذا كان فهما مألوفا فإن التواجد أمام عمل قضائي يتحقق بغض النظر عن مصدر القاعدة أكان تشريعا، أو عادة أو عدالة أو إنصافا، فحينما يعمد القاضي إلى نص جاهز وواضح، ويكتفي بمجرد تطبيقه على علاته عن طريق مجرد عملية إسقاطه على وقائع ثابتة بعد تكييفها، فإنما يقوم هنا بما يصطلح عليه بالعمل القضائي، وبالمقابل تركز المجموعة الثانية في تعريفها للاجتهاد القضائي على العملية الذهنية

لقد تم اقتراح دراسة هذا الإشكال نظرا لما يثيره من جدال كبير وتضارب للآراء على مستوى العمل الفقهي من جهة، والصراع الخفي- الظاهر بين المشرع والقاضي في صناعة القاعدة القانونية، حيث يتمركز السؤال الذي يفرض نفسه بإلحاح هو: هل يخلق القاضي الإداري، من خلال اجتهاداته، قاعدة قانونية، يتولى تطبيقها بنفسه في النزاع المعروض عليه؟

لعل الإجابة على هذا التساؤل تحيلنا إلى الدراسات الفقهية التي عرفت تضاربا متباينا، لكن أصول هذا الاختلاف تعود لطبيعة كل نظام، ونميز في هذا الصدد بين نظامين: يرتبط الأول بنظام السوابق القضائية، كالنظام الانجليزي حيث يعد الاجتهاد القضائي من المصادر الرسمية للقاعدة القانونية[996]، أما النظام الثاني فهو الذي لا يسمح فيه للاجتهاد القضائي أن يتبوأ مكانة القاعدة

والإبداعية التي يباشرها القاضي في بعض الحالات الخاصة، فتعرف الاجتهاد القضائي بأنه: " مجموع الحلول القانونية التي تتوصل إليها المحاكم بمناسبة معالجتها للإشكالات القانونية"، أو بشكل أكثر تفصيلا هو الحل الذي تتخذه جهة قضائية في قضية معروضة أمامها، في حالة عدم وجود النص القانوني الواجب التطبيق أو غموضه أو عدم كفايته".أما الحالات التي يواجه فيها القاضي فراغا في التشريع، أو حين يجد نفسه أمام نص مبهم لا يتأتى إعماله على حاله، حيث يضطر إلى سلوك طريق التنظير والتحليل والبحث والتأويل وإعمال القياس وإجراء المفاضلة بين العلل والنتائج، فإنه يتخطى حدود العمل القضائي بمفهومه السابق ليمارس بحق عملا ذهنيا جدير بأن يلحق به وصف الاجتهاد، وهو اجتهاد يوصف بالقضائي بالنظر إلى مصدره، يتجاوز القائم به دائرة العدل إلى البحث عن تحقيق العدالة والإنصاف، وذلك بخلقه وإبداعه مبادئ وأحكاما يبت بموجبها في المنازعة المطلوب منه الفصل فيها. لمزيد من التوسع يراجع:

محمد عبد النباوي، تعميم الاجتهاد القضائي، مساهمة في خدمة العدالة، مقال منشور بمجلة سلسلة الاجتهاد القضائي، العدد 2، ماي 2011، المطبعة والوراقة الوطنية، مراكش، 2011.

موسى عبود، الاجتهاد القضائي ودوره في النظام القضائي المغربي، مجلة المحاماة عدد: 3 سنة: 1969 ص: 16، **عز الدين الماحي**، مدى مساهمة الاجتهاد القضائي في إنشاء القواعد القانونية، مجلة منتدى البحث القانوني، مراكش، عدد 4، يوليوز 2004، ص144.

محمد الطودار، الطعن بالنقض لفائدة القانون دراسة مقارنة، مطبعة الكرامة، دار الآفاق المغربية للنشر والتوزيع، لدار البيضاء، الطبعة الأولى 2018 ص: 177 .

محمد لمجدوبي الادريسي، تحولات الاجتهاد القضائي ومتطلبات الأمن القضائي، مداخلة ألقيت بالمؤتمر الثاني لرؤساء المحاكم العليا في الدول العربية، التاريخ غير محدد، المطبعة عير محددة، ص:51 .

A. de Theu, I.Kovalovszky et N.Bernard « Précis de méthodologie juridique, les sources documentaires du droit », publications des facultés universitaires, Saint-louis, Bruxelles, p : 33.

Pierre Brunet, les principes généraux du droit et la hiérarchie des normes, l'archiectures du droit, Mélange en l'honneur de Michel Troper, études coord. Par :D. de Béchillon, Pierres Brunet, V.Champeil-Desplats et Millard, Paris, Economica, 2006, p :207-220

[996]**John-Anthony JOLOWICZ,** la jurisprudence en droit anglais : aperçu sur la règle du précédent, archives de philosophie du droit ;Tome 30, la jurisprudence ; publié avec le concours du C.N.R.S ; Sirey 1985, Paris , France, p :105.

القانونية وبالتالي فهو لا يشكل مصدرا رسميا أو شكليا لها، بل لا يعدو أن يكون سوى مصدر واقعي تفسيري وتأويلي للقاعدة القانونية[997].

وهكذا فجانب مهم من فلاسفة وفقهاء القانون الذين نظروا للتنظيم الحديث للدولة ومؤسساتها، كانوا يدعون إلى إلغاء كل دور للاجتهاد القضائي في إنتاج القانونية، وبضرورة العمل على التنزيل العملي السليم للمقتضيات القانونية بطريقة آلية.

وفي هذا الإطار يرفض H.Kelsen في نظريته وبكل وضوح تلك الصياغة التي تأتي ب"دور الاجتهاد القضائي في خلق القاعدة القانونية"، ليس لأسباب على مستوى المفاهيمي أو الاصطلاحي، بل أيضا لأسباب موضوعية[998] ، إضافة إلى عدم تصنيفه للاجتهاد القضائي ضمن الهرمية القانونية، حيث لا يعترف به كمستوى من مستويات تدرج القاعدة القانونية[999].

وقد تطرق M.Troper لمسألة الاجتهاد القضائي عند H.Kelsen حيث اعتبر هذا الأخير أنه:"إذا كانت القاعدة القانونية متسمة بالعمومية والتجريد، ولا تخاطب أشخاص معينين بذواتهم وصفاتهم، فإن القاعدة القضائية يعتبرهاH.Kelsen قاعدة فردية تنتهي وتتوقف عند إصدار الحكم أو القرار"[1000].

هاته القواعد الفردية، التي أنشأها القضاء والتي تلزم الإدارة نسبيا، قد تكون بمناسبة تطبيق نص قانوني وقد لا تكون كذلك، هذا التصرف يبقى إيجابيا من حيث كونه يخلق مرونة كبيرة في التعامل مع المقتضى القانوني، لكنه في نفس الوقت يعتبر سلبيا لأنه لا يقدم أي أمن قانوني للأشخاص[1001].

[997]**Pierre Brunet,** les principes généraux du droit et la hiérarchie des normes, op, cit, p :208
[998]**Michel TROPER,** Hans Kelsen et la jurisprudence, archives de philosophie du droit ;Tome 30, la jurisprudence ; publié avec le concours du C.N.R.S ; Sirey 1985, Paris , France, p :83.
[999]**Michel TROPER,** Hans Kelsen et la jurisprudence, op, cit, p :86.
[1000]**Michel TROPER,** Hans Kelsen et la jurisprudence, op, cit, p :86 – 87.
[1001]**Michel TROPER,** Hans Kelsen et la jurisprudence, op, cit, p :87.

هذان المبدآن يؤكدان على ضرورة تلازمهما التفكير الميتودولوجي ل Max Weber، حيث يرى أنهما يشكلان المبدأين المثاليين اللذين يؤسسان لنظام قانوني متكامل[1002].

ومن جهته يرى Hegel أن الاجتهاد القضائي خالي من ما يسمى "العناصر الإيجابية للقانون"، أي شكله الذي يجعله مقبولا بشكل عام ومعروف، هذا الخلو من العنصر الإيجابي والشكلاني يجعل الاجتهاد القضائي يعرف إذا بمحتواه لا بشكله، وهكذا يظهر الاجتهاد القضائي من خلال مفهوم Hegel على أنه ليس إلا جانبا من تفعيل القانون[1003].

ويقول Montesquieu في مؤلفه "De l'esprit des lois " :"إن قضاة الأمة ليسوا سوى الفم الذي ينطق بكلمات التشريع، فهم أشخاص لا يمكنهم التخفيف من قوة أو صرامة القانون"[1004].

أضف لذلك أن الفقه الدستوري في تلك الفترة - بالرغم من اعترافه بوجود سلط ثلاث في الدولة من بينها السلطة القضائية- إلا أنه على المستوى الوظيفي يرى أن هناك فقط وظيفتان هما: التشريعية والتنفيذية، حيث أن السلطة القضائية مجسدة في المحاكم تتوقف عند تطبيق القوانين، ويمنع عليها منعا تاما ممارسة أي دور في التقنين أو التدخل في عمل السلطة التشريعية أو إيقاف تنفيذ القوانين[1005].

وفي هذا الصدد يطرح تساؤل مشروع، يتمحور حول سبب هذا الحد من تدخل القضاء.

يجيب الأستاذ محمد المجدوبي الإدريسي بقوله: " إن هذا المنع الصريح الذي تم تكريسه لاحقا في النصوص التشريعية أتى كرد فعل على تدخل القضاء في مجال التشريع، بحيث أنه قبيل الثورة

[1002] **Michel TROPER,** Hans Kelsen et la jurisprudence, op, cit, p :87.

[1003] **Dominique FORNACCIARI-TERRE,** la jurisprudence chez Hegel, archives de philosophie du droit ;Tome 30, la jurisprudence ; publié avec le concours du C.N.R.S ; Sirey 1985, Paris , France, p :74.

[1004] **حسن شحاتة سعفان**، روح القوانين لمونتسكيو، نسخة رقمية، طبعة غير معروفة، ص:709

[1005] **محمد لمجدوبي الادريسي**، تحولات الاجتهاد القضائي ومتطلبات الأمن القضائي، مرجع سابق، ص: 53.

كان بإمكان المحكمة العليا بباريس، والتي كان يرأسها الملك، إصدار أنظمة ولوائح تتضمن قواعد قانونية"[1006].

ويضيف الأستاذ، أن هذا الأمر جاء على خلفية وجود ارتباط وظيفي بين المؤسستين التشريعية والقضائية، ذلك أنه عندما أحدثت محكمة النقض الفرنسية، نص قانون تأسيسها في فصله الأول على أنها:" محدثة لدى الهيئة التشريعية"، وتحددت وظيفتها الرئيسية في إبطال أحكام المحاكم المتضمنة لمخالفة صريحة للقانون باعتبارها هيئة للرقابة وليس باعتبارها هيئة قضائية"[1007].

وبناء عليه، فلم يكن يسمح آنذاك للمحاكم ولمحكمة النقض نفسها بتفسير القوانين وتأويلها، فقد كان يتوجب على المحاكم التوجه إلى الهيئة التشريعية للحصول على هذا التفسير طبقا لمسطرة خاصة مسماة "الاستعجال التشريعي" Référé législatif، وهي نفس المسطرة التي تتبعها محكمة النقض في حالة وجود خلاف بينها وبين محاكم الموضوع بعد ممارسة النقض للمرة الثانية، إذ كان يتعين عليها إيقاف البت في القضية المعروضة عليها إلى أن تبدي الهيئة التشريعية رأيها الملزم بمقتضى مرسوم تفسيري للقانون[1008].

وهكذا وفي حدود سنة 1873 ألغيت المسطرة السابقة الذكر، حيث أصبح للمحاكم ولمحكمة النقض بعد انفصالها عن السلطة التشريعية دورا هاما في تفسير القوانين، وترسيخ اجتهاداتها بهذا الشأن.

وبالوقوف على هذا الأمر، وعلى القيد الذي كان على عمل المحاكم بمختلف درجاتها، في نظرنا نستشف أن الأمر يرتبط بمرحلة تاريخية أساسية في انتقال الدولة من الحكم المطلق إلى بناء دولة المؤسسات، حيث كانت الدعوة آنذاك لفصل السلطات ولتقوية دور المؤسسة التشريعية، باعتبارها

[1006] **محمد لمجدوبي الادريسي**، تحولات الاجتهاد القضائي ومتطلبات الأمن القضائي، مرجع سابق، ص: 53.

[1007] **محمد لمجدوبي الادريسي**، تحولات الاجتهاد القضائي ومتطلبات الأمن القضائي، مرجع سابق، ص: 53.

[1008] **محمد لمجدوبي الادريسي**، تحولات الاجتهاد القضائي ومتطلبات الأمن القضائي، مرجع سابق، ص: 53.

الممثل الأول والأسمى للشعب، إضافة لقدرتها على صناعة تشريع قادر على حماية حقوق وحريات المواطن، وفي خلق توازن وتكافؤ بين المصلحة العامة والمصالح الفردية.

وبالتالي فمجال تأويل القضاء رهين بقوة ومهنية السلطة التشريعية في خلق القاعدة القانونية، حيث أنه كلما كان القانون واضحا وحاسما على مستوى نصوصه وأحكامه ويساير التطور المجتمعي بحيث لا يعرف شيخوخة، كلما يسهل للقاضي البت في نازلة معينة ويضيق مجال التأويل والتفسير بالنسبة له.

أضف لذلك، أن قوة السلطة التشريعية ترتبط بكفاءة المشرع وغيرته ووطنيته ومساهمته في بناء دولة القانون، وبذلك فإذا كنا نثني على هذا الدور الذي يجب أن تلعبه السلطة التشريعية، فإننا نتوخى الحذر في هذا الشأن حيث يمكن أن ينقلب الأمر إلى ضرب حقوق وحريات الأفراد، وسنعرض لهذا الأمر لاحقا.

إن المكانة التي أصبح يتبوؤها المشرع واكبها تطور للوظيفة القضائية، وقد تدخل الفقه بشكل كبير أيضا ليبين المكانة الحقيقية التي يحتلها القضاء، حيث أن دوره نما وتوسع في مجالات عديدة تتجاوز التطبيق الآلي للقانون.

فالفقيه Geny ذكر بأن: "القاضي لم يعد يكتفي بتطبيق القانون وترجمته على أرض الواقع بل هو يشارك عمليا في إنتاجه وصنعه"[1009]، ويضيف بالقول إن: "دور المشرع هو وضع الخطوط العريضة والمبادئ العامة للقانون، وإقرار قواعد حبلى بالآثار، لا النزول إلى تفاصيل المسائل التي تنشأ في كل مادة، وعلى القاضي الذي يستوعب الروح العامة للقوانين أن يدير تطبيقها"[1010].

[1009] **F.Geny,** Méthode d'interprétation et sources en droit privé positif, Tome seconde, LGDJ, 1919, p :44
[1010] **F.Geny,** Méthode d'interprétation et sources en droit privé positif, op, cit, p :44 et s

ويكون المقصود بالاجتهاد القضائي المنظور من زاوية القانون الواجب التطبيق من حيث المبدأ هو ذلك الفهم غير المألوف للنص التشريعي المكتوب، والفهم غير المألوف إنما هو ذلك الذي يخرج عن الفهم إلى المألوف[1011].

فالحاجة تكون أمس إلى الاجتهاد حين يكون النص غامضا أو مبهما أو متضمنا لفجوة صامتة بخصوص بعض المسائل التي تعتبر من دقائق الأمور والتي قد تكون موضوع خلاف واختلاف، وبهذا المعنى يعتبر الاجتهاد القضائي ضرورة نظرية مثلما هو ضرورة عملية[1012].

ومن ثم، لا يدل الاجتهاد القضائي فقط على فك الغموض وتفسير المستغلق، وإنما يدل كذلك في بعض الأحيان على تعديل معاني النصوص القانونية وتكييفها على نحو تنسجم مع متغيرات العصر ومستجداته ويواكب تطورات المجتمع[1013].

ويظهر المبتغى الذي يبذله المجتهد بشكل واضح، في طلب المقصود منه، لإعطاء الحلول القانونية الكفيلة في مد المحاكم بما ينفعها للفصل في المنازعات المعروضة عليها، وفي تفسير الغموض الذي يشوبها، وفي تجسيد القرارات المرسخة لمبدأ قانوني، وفي سد النواقص التي تشوب النصوص القانونية[1014].

ويرى الأستاذ محمد عبد النباوي أن: "محدودية التشريع وصعوبة إحاطة نصوصه بما سيحدث من وقائع ونوازل تجعله في حاجة دائمة لمصدر آخر من مصادر القانون يكمله ويبعث الروح فيه، وهذه هي وظيفة القضاء، لأنه يحتك بالواقع ويتفاعل بسرعة مع سيرورة الزمن"[1015].

[1011] **محمد الطودار**، الطعن بالنقض لفائدة القانون دراسة مقارنة، م.س، ص: 178.

[1012] **محمد الطودار**، الطعن بالنقض لفائدة القانون دراسة مقارنة، م.س، ص: 178.

[1013] **محمد الطودار**، الطعن بالنقض لفائدة القانون دراسة مقارنة، م.س، ص: 178.

[1014] **محمد الطودار**، الطعن بالنقض لفائدة القانون دراسة مقارنة، م.س، ص: 178.

[1015] **محمد عبد النباوي**، تعميم الاجتهاد القضائي، مساهمة في خدمة العدالة، مقال منشور بموقع: www.maroclaw.com بتاريخ: 30 نونبر 2017.

وهكذا يرى بعض الفقه أن القاعدة القانونية بالنسبة للقاضي ليس إرثا من الماضي ينزلها بشكل حرفي على الحاضر، بل هي آلية يتولى القاضي بعث الحياة فيها لتستمر في المستقبل عن طريق ما يسمى بالتأويل القضائي المنشئ[1016].

و في ذات السياق يميز الأستاذ محمد عبد النباوي بين الحالات العادية وحالة الأزمات في الدولة، وهكذا ففي الحالة الأولى يعتبر أن القاضي يخلق القواعد القانونية ولا يشرع، أضف لذلك أنه يطبق القواعد كما سطرها المشرع، أما في الحالة الثانية فنحن نكون أمام حالة غير مألوفة واستثنائية، فالقاضي في هذه الفترة تزداد الأهمية إلى اجتهاده، ويشبه دوره في مثل هاته الأوقات دور المشرع[1017]، حتى أن بعض الفقه يعتبر أن القضاء مشرع وقت الأزمات حيث تتم إعادة النظر في ترتيب المصالح والأولويات على نحو مخالف لما تمت مراعاته عند وضع النص[1018].

فالأستاذ محمد شيلح، يصنف القرارات الصادرة عن محكمة النقض من حيث قيمتها القانونية إلى قسمين: أولهما القرارات العدادية، وتتجسد كما توحي بذلك تسميتها في القرارات الباتة في كل مسألة ورد فيها النص واضحا وجليا، فتنقله بالتالي من حالة السكون إلى حالة الحركة، مجسدة بذلك الدور الطبيعي للقضاء المتمثل في الفصل في النزاعات[1019].

والصنف الآخر يتعلق بالقرارات المكرسة لمبدأ قانوني وهي التي تجسد بحق ما يصطلح عليه بالاجتهاد القضائي[1020].

[1016] **محمد عبد النباوي**، تعميم الاجتهاد القضائي، مساهمة في خدمة العدالة، م.س.

[1017] **محمد عبد النباوي**، تعميم الاجتهاد القضائي، مساهمة في خدمة العدالة، م.س.

[1018] **S.Blaid,** les réaction de la doctrine et la création de droit par les juges en droit civil, Economica, 1982, p :323

[1019] **محمد شيلح**، محاولة قراءة منهجية في كيفية استخلاص المبادئ القانونية من قرارات المجلس الأعلى، مجلة القانون والاقتصاد، صادرة عن كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بفاس، ع 3، 1987، ص: 128.

[1020] **محمد شيلح**، محاولة قراءة منهجية في كيفية استخلاص المبادئ القانونية من قرارات المجلس الأعلى، م.س، ص: 128.

الفرع الثاني: المشرع – القاضي الإداري: المعاكسة والصراع الخفي

لا مراء أن القانون وجد بالأساس، كأداة لحماية وضمان حقوق وحريات الأشخاص في إطار العلاقات التي تنظم الخواص فيما بينهم من جهة أولى، وللحفاظ على التوازن بين مصالح الأفراد ومصلحة الدولة وباقي أشخاص القانون العام من جهة ثانية، ومن أجل تحقيق هاته الغايات، يتطور التشريع بتطور وظائف الدولة، والتحولات التي يعرفها المجتمع.

يكون هذا التطور بشكل متوازي مع تدخل القضاء، باعتباره الجهة التي تبرز الصورة الحقيقية التي تعكس جودة القانون، والتي تعمل على حماية التوازن المجتمعي، فالقاضي هو الذي يعمل على نقل القاعدة القانونية من الجمود إلى الحيوية ومن السكون إلى الحركة، وهو بذلك إما أن يعمل على التطبيق الحرفي للقانون ويتقيد بقاعدة "لا اجتهاد مع وجود نص"، وهنا نتحدث عن العمل القضائي، وهذا لا يثير إشكالا عميقا بالنسبة للدراسة التي نتوخى التطرق لها، وقد يحيد القاضي عن تنزيل القانون بشكل تلقائي، ليدخل في مسلسل تأويل وتكييف القانون مع الوقائع التي تكون معروضة أمامه، فيبدع ويفسر و يقيس ويؤول ... وهنا نتحدث عن الاجتهاد القضائي.

وهنا تبرز العلاقة بين القانون والاجتهاد القضائي، في ضرورة رسم حدود تدخل كل واحد منهما، في التعامل مع التنزيل السليم للقاعدة القانونية، وقد ثار جدال عميق حول جدلية العلاقة بين القانون والاجتهاد القضائي والتي اختلف الفقه في تحديد نوعيتها، وعموما يمكننا أن نستشف من خلال العديد من الدراسات الفقهية والممارسة القضائية:

التوجه الأول: يعتبر جانب من الفقهاء أن هناك علاقة منفصلة انفصال جامدا بين القانون والقضاء و يعزى ذلك للعلاقة التي يجب أن تعرفها السلطتين التشريعية والقضائية، حيث يمنع على كل سلطة التدخل في اختصاصات سلطة أخرى ويتمثل هذا الانفصال في تقييد القانون للاجتهاد القضائي بل يصل الأمر لحد معاكسته.

التوجه الثاني: يرى في هاته العلاقة أنها تتسم بنوع من المرونة، وذلك من خلال وجود علاقة تكامل وانسجام فالقانون يفتح للقاضي إمكانية الإبداع في التأويل المنهجي والتفسير الرصين للقاعدة القانونية، بشكل يسمح له بإحقاق العدل في أسمى تجلياته، حيث يستقر الاجتهاد القضائي على مجموعة من المبادئ العامة للقانون، التي يعمل المشرع على تبنيها كقاعدة قانونية تتسم بالعمومية والتجريد، وهذا يساهم بجلاء في إحقاق الأمن القانوني والأمن القضائي داخل المجتمع.

وبهذا الصدد نشير أن القاضي يعمل حكم القانون على الحالة الفردية المعروضة عليه، وهو في تعامله مع القانون يتمتع بحرية كبيرة، فهو الذي يحدد ما إذا كان النص القانوني واضحا أو غامضا، وله سلطة تقديرية في تحديد غاية وأهداف القانون، وبواسطة تكييفه للوقائع يمكنه عمليا اختيار القاعدة القانونية التي يبني حكمه عليها[1021] .

وفي ذات السياق يرى الفقيه H.Capitant أن: "المحاكم في تعليلاتها ببحثها عن القوانين وفي غياب المبادئ العامة فإنها تخلق جسما للقانون يكمل ويغني ويعدل العمل التشريعي، فالمحاكم لا تطبق القوانين بل أحيانا تستعمل المنطق القانوني وتكتفي به"[1022].

ويرى جانب مهم من الممارسين بالحقل القضائي أنه:" بحكم التجربة نرى أن القاعدة القانونية لا تفرض نفسها على القاضي دائما، فالقاضي هو شخص محترف القانون وتقني المسطرة، يستطيع من خلال الترسانة القانونية الغنية الموجودة تحت تصرفه اختيار ما يتوافق مع اعتقاده وحكمه"[1023].

وبدورنا نميز في الاجتهاد القضائيين نوعين من الاجتهاد وذلك بحسب مصدر القاعدة القانونية:

ففي حالة أولى وهي: وجود نص قانوني غامض ويقوم القاضي الإداري بتفسيره وتأويله حيث يمكنه التوصل إلى خلق مبادئ عامة للقانون Les principesgénéraux du droit، حيث تبقى هاته

[1021] **محمد لمجدوبي الادريسي**، تحولات الاجتهاد القضائي ومتطلبات الأمن القضائي،م.س، ص:54.

[1022] **محمد لمجدوبي الادريسي**، تحولات الاجتهاد القضائي ومتطلبات الأمن القضائي، م.س ، ص: 54.

[1023] **محمد لمجدوبي الادريسي**، تحولات الاجتهاد القضائي ومتطلبات الأمن القضائي، م.س ، ص: 54.

المبادئ أو ما يصطلح عليها بالاجتهادات القضائية، ملزمة إلى حد ما للمحاكم الأدنى درجة، وذلك في إطار توحيد عملها وفي إطار العمل بهاته الاجتهادات ضمانا وحماية لمبدأ الأمن القضائي.

أضف لذلك أنه لا يجوز التذرع بها أمام القضاء والإدارة بكونها تدخل في الهرمية القانونية ومتسمة بمميزات القاعدة القانونية، خاصة على مستوى ترتيب جزاء معين على مخالفتها.

والحالة الثانية: وهي التي تغيب فيها النصوص القانونية وهنا نثير حالة المسؤولية الإدارية كحالة واضحة في هذا السياق، حيث تغيب نصوص قانونية واضحة ومضبوطة في المجال باستثناء الأساس التشريعي المتضمن بقانون الالتزامات والعقود الذي يعترف بانعقاد هذه المسؤولية .....

لكن على الرغم من هذا وذاك، فالقاضي يتدخل بمنهجية سلسة وبإعمال سلطته التقديرية التي يجب أن تنحو لإحقاق العدل، ففي العديد من النوازل التي تغيب فيها تلك النصوص يخلق القاضي الإداري حلولا فهل تعتبر هاته الاجتهادات قانونا؟

سيكون الجواب بالنفي وذلك بناء على ما يلي:

أولا: ليس هناك أي مقتضى قانوني ما يجبر السلطة التشريعية على اعتماد اجتهاد قضائي كنص تشريعي.

ثانيا: يعتبر المشرع السلطة الأولى ذات الاختصاص الأصيل على خلق القاعدة القانونية، وبالتالي ففي هاته الحالة المشرع إما أن يرسخ الاجتهاد القضائي قانونيا، أو أن يترك المجال للقضاء للعمل بها، طالما أن مجال الاجتهاد يتطور بشكل كبير وبتطور وظائف الدولة.

لكن يمكننا أن نطرح سؤالا مشروعا هو متى يتدخل المشرع لتنزيل الاجتهاد القضائي منزلة القانون؟

يمكننا الجواب كالآتي:

إما أن يتدخل المشرع لسد فراغ تشريعي في مجال معين.

إما أن يتدخل المشرع في حالة وجود مبدأ عام للقانون سيعرف تطورا مع الزمن حيث يعمل على توقيف الاجتهاد القضائي عند حدود معينة.

إما أن يتدخل المشرع لمعاكسة الاجتهاد القضائي إذا توصل القاضي الإداري لحلول لا تروق المشرع وتعرقل طموحاته سياسيا أو اقتصاديا أو اجتماعيا.

وعموما نرى أن العلاقة بين القاضي والمشرع هي علاقة يجب أن تبنى على التكامل والانسجام الراميين لإحقاق العدل وبناء دولة القانون.

وهكذا فكلما استقر الاجتهاد القضائي على مبدأ معين، فيبقى من الناحية الأخلاقية، أن يكون كالتزام أخلاقي يعمل المشرع على تبنيه كنص تشريعي، ويترك فيه المجال للقاضي للتفسير والتأويل، طالما أنه يسعى لتحقيق العدالة، وبدون شك فإن ذلك يتسنى أيضا بوجود قضاء نزيه مستقل وعادل.

لا يمكن بأي حال من الأحوال اعتبار الاجتهاد القضائي بمثابة قاعدة قانونية أو ينزل منزلة القانون، أو بالأحرى أن الدور الإنشائي للقاضي يصل لحد إنتاج قواعد قانونية، لأن الأمر يكمن أولا في الاختلاف على مستوى العمومية والتجريد، فالقاعدة القانونية تبقى عامة وفي مواجهة العموم وأنها تبقى ملزمة إلى حين تعديلها أو إلغائها، أما الاجتهاد القضائي فيرتبط بالأساس بنازلة معينة، وهو ملزم في حدود الحكم أو القرار الذي صدر بشأنه، ويمكن ترسيخه في بعض النوازل الأخرى، أو إلغاؤه وتبني توجه جديد أكثر تطورا، وبالتالي يبقى هامش الحرية لدى القاضي، وهنا تحدث عن المفهوم النسبي لإلزامية وعمومية المبدأ العام الذي رسخه الاجتهاد القضائي.

أضف لذلك أن القانون هو الذي يعمل على تقييد عمل القاضي، فأحيانا يعمل على ترسيخ المبدأ القضائي ولا يترك بعد ذلك مجالا للاجتهاد وهذا في نظرنا يتخذ مظهرا سلبيا، حيث يعمل المشرع على خنق النفس المتجدد للاجتهاد القضائي، ولا يجعله مسايرا ومواكبا للتطور المجتمعي، فالعلاقة بين الاجتهاد القضائي والقانون يجب أن تقوم على المرونة، والتكامل المجسد في التطور المجتمعي عبر الزمن.

وينبغي أن يقوم الاجتهاد القضائي على وضع مبادئ عامة، وبصيغة مضبوطة يمكن وصفها بنوع من العمومية والتجريد، حتى يتسنى تكييف كل نازلة بحسب الاجتهاد الموضوع سلفا، وبذلك يكون الاجتهاد بمثابة القاعدة القانونية التي يتم الرجوع لها من قبل المحاكم الدنيا في إطار توحيد المنتوج القضائي، ويمكن أن يعرف الاجتهاد تحولات وتغييرات بحسب تطور المناخ العام للمجتمع، وهذا يجب أن نتقبله بشكل إيجابي، لأن الاجتهاد القضائي يكون بمثابة القاعدة القانونية التي لا تشيخ بل بالعكس تبقى متطورة ومسايرة لتطور وظائف الدولة.

ويرى العديد من الفقهاء أن القاضي من خلال اجتهاده القضائي لا يخلق عمليا قاعدة قانونية عامة ملزمة كالتشريع، وإنما يؤسس فقط لقاعدة يمكن وصفها بالاجتهادية، يؤخذ بها على سبيل التقليد ليس إلا[1024].

لكن على الرغم من هذا وذاك فالقاضي تواجهه العديد من المعيقات، وقد أصبح مطالبا بمواجهة بنية اقتصادية واجتماعية وعلمية وتقنية مركبة ومعقدة، وأمام تلاحق سريع للأحداث والتطورات والانعكاسات الخطيرة لعولمة الأفكار والمناهج وتغيير كبير في المراكز القانونية وفي مضامين الحقوق والواجبات وهو ما انعكس سلبا على دور القضاء، وخاصة المحاكم الأعلى درجة، في حماية القانون وتفسيره وتطويره وتوحيد العمل القضائي وإعطاء عدالة أفضل، والملاحظ أنه قد حل الخوف وانعدام الثقة محل الأمن وأصبح الجميع يطالب باسترجاع الثقة في عدالته وقضائه[1025].

وبدورنا نضيف أن الاجتهاد القضائي هو تراكم لمجموعة من المجهودات التي تحتاج سنوات عدة من العمل الدؤوب والبحث الجاد للقاضي، فإذا كان المشرع يتبنى بعض الاجتهادات ويعاكس أخرى فإنه على مستوى القضاء عموما والقضاء الإداري بشكل خاص، لا زالت العديد من المجالات تستأثر بالبحث ولا يمكن للمشرع التدخل بهدف تقنينها، لأنها تتطور بشكل سريع ومن أبرزها المسؤولية الإدارية، فهاته المجالات ترتبط بوظائف الدولة ومدى تطورها وبالتالي فهذا الرصيد

[1024] **Pierre Brunet,** les principes généraux du droit et la hiérarchie des normes, op, cit, p :209

[1025] **محمد الخضراوي**، الأمن القضائي من خلال اجتهاد محكمة النقض: الآليات والتجليات، مقال منشور بالتقرير السنوي لمحكمة النقض ل سنة 2011، ص:63.

القضائي تبقى له أهميته وقوته لأنه في آخر المطاف يبقى الحكم أو القرار القضائي هو صوت القانون وهو الذي يترجم ذاك الجزاء والإلزامية الذي تقوم عليها القاعدة القانونية.

المطلب الثاني: إشكاليتي التوحيد والتحولات القضائية: في الحاجة لاستكمال بناء صرح القضاء الإداري

الفرع الأول: عمل القاضي الإداري: توحيد واستقرار أم تأويل مستمر للقاعدة القانونية؟

إن أبرز الإشكاليات التي يعرفها الاجتهاد القضائي -بالإضافة لمكانته- تتجلى في سؤال استقراره، حيث يثور تضارب فقهي قضائي بين مؤيد لفكرة الثبات والتوحيد ضمانا لمبدأ الأمن القضائي (الفقرة الأولى) وبين معارض لهذه الفكرة، بحيث يعترف هذا الجانب الثاني بضرورة التحولات القضائية وإيجابياتها، بحيث يجعل من الدور التأويلي للقاضي الإداري أساس تحقيق العدالة، حيث إن تحقيق هذا المبتغى الأسمى هو الركيزة الأساس للأمن القضائي (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: الاجتهاد القضائي: الاستقرار والثبات مطلب مجتمعي

إن تحقيق مبدأ دولة الحق رهين بضمان الاستقرار وعدم التراجع عن القواعد والضوابط التي تم الاعتراف بها داخل المجتمع، وهو أمر ينطبق على جميع المؤسسات بما فيه القضاء[1026].

وفي هذا الصدد يرى بعض القضاة أن: " اعتماد تفسير موحد للقانون من طرف القضاة هو عنصر من عناصر استتباب الأمن داخل الدولة، فبفضله يمكن للأشخاص توقع نتيجة أفعالهم، بمنأى عن كل تعسف"[1027].

[1026] **Xavier Magnon,** Commentaire sous les bases constitutionnelles du droit administratif, la controverse G.Vedel/Ch.Eisenmann, revue de droit public, 1972, les grands discours de la culture juridique, 2017, Hal id : 01725355, submitted on 7 Mars 2018, p :12

وهكذا فإذا كانت ظاهرة تحولات الاجتهاد القضائي تعد تصرفا مألوفا في حياة القاضي باعتبارها آلية تؤشر على تلاؤمه مع الواقع، ومسايرته للتطور، إلا أن العديد من الباحثين يعتبرها خطرا يهدد الأمن القضائي، وبذلك يرى في توحيد واستقرار الاجتهاد القضائي ضرورة حتمية لضمان حد أدنى من تحقيق هذا المبدأ.

يرى العديد من الممارسين في الحقل القضائي أن التحولات التي تعرفها التوجهات القضائية، من شأنها خلق نوع من الاضطراب واللاستقرار في المراكز القانونية، إضافة إلى غياب الشفافية والصدقية في تطبيق القاعدة القانونية، بصرف النظر عن مسبباتها ومشروعيتها ووجاهتها.

إضافة إلى ذلك، أنها تضرب مبدأ الثقة المشروعة للمواطن، والتي تولدت لديه في سياق استتباب الأوضاع القانونية التي قام بتصرفاته في ظلها، والأدهى من ذلك أنها قد تجهز وفي غفلة منه على حقوقه المكتسبة التي رسخها اجتهاد سابق.

وعلى الرغم من اعتبار أن القرار القضائي موضوع الاجتهاد الجديد لا يهم سوى أطرافه تبعا لمبدأ نسبية الأحكام، فإن الاجتهاد القضائي يكون رجعيا ويشمل جميع أطراف الدعوى أو غيرهم، وتظهر تأثيرات ذلك بشكل غير مباشر، من خلال مخالفتها لتوقعاتهم ومبادرات الأشخاص، فقد يتعرضون للجزاء دون إخطار أو إنذار من أجل تصرفات أو امتناع لم يكن غير شرعي وقت ارتكابه.

فقواعد الاجتهاد القضائي متى كانت تعرف ثباتا واستقرارا، كلما منحت للأشخاص رؤية واضحة تعمل على تأطير تصرفاتهم، في حين أن تحولات الاجتهاد القضائي ورجعتيه تؤثر سلبا على هذا النظام.

[1027] **محمد لمجدوبي الادريسي**، تحولات الاجتهاد القضائي ومتطلبات الأمن القضائي، م.س ، ص: 54.

وفي ذات السياق يعبر الفقيه Carbonnier بقوله: " إن تحول الاجتهاد يترتب عنه غياب الأمن القانوني فالحلول الجديدة الناتجة عن التحول تطبق بالقانون على القضايا التي ارتبطت على ضوء الثقة في الحل القديم"[1028].

ومن جهته يرى P.Malinvaud أنه: "قد أضحت مسألة استقرار الاجتهاد القضائي ضرورة حتمية ومطلبا حقوقيا، لما يكفله هذا الثبات من توحيد للحلول القضائية وتوقعها على نحو يرسخ مبدأ الأمن القانوني، لكن عنصر الاستقرار هذا والتكرار ليس شرطا لنشأة الاجتهاد القضائي، حيث يمكن أن يصدر قرار فريد بخصوص إشكال قانوني معين قلما يتم عرضه على المحاكم، ويقدم حلا قضائيا مستجدا وحاسما، ويمكن وصفه باجتهاد قضائي"[1029].

ويرى بعض الباحثين من جهته أن: "الأمن القانوني يشكل في الوقت الراهن، العمود الفقري للقاعدة القانونية، ما دام أنه لا حديث عن قيمة القاعدة القانونية إلا بالنظر إلى درجة استقرارها ومدى حمايتها للحقوق والأوضاع القانونية، وما يستتبع ذلك من ثقة الناس في النظام القانوني ككل"[1030].

ويضيف هذا الجانب بالقول: "يبقى الاجتهاد القضائي من ضرورات الحياة القانونية، فهو الذي يبعث الروح في القاعدة القانونية ويكفل لها الاستمرارية، وليحقق الاجتهاد القضائي غايته المرجوة لا بد من أن يتوفر على الحد الأدنى من الاستقرار"[1031].

ويرى الأستاذ G.Darcy أن: "الاجتهاد القضائي يبقى مجرد عامل من بين عوامل كثيرة تؤثر على مبدأ الأمن القانوني ومنها التشريع، فرغم أن التراجع عن الاجتهاد القضائي المستقر يشكل دائما مفاجأة للمعنيين بالقاعدة القضائية، إلا أن تأثير التعديل التشريعي على استقرار المعاملات وتوقعات

[1028] **محمد لمجدوبي الادريسي**، تحولات الاجتهاد القضائي ومتطلبات الأمن القضائي، م.س ، ص: 54.

[1029] **P.Malinvaud,** Introuductionà l'étude du droit-cadre juridique des relations économiques, Litec, Paris p :47

[1030] **ادريس بلمحجوب**، دور المجلس الأعلى في التوحيد وتحقيق الأمن القانوني، مجلة الحقوق المغربية، العدد: 8 سنة 2009 ص: 73.

[1031] **عبد الرحمان اللمتوني**، الاجتهاد القضائي والأمن القانوني، مقال منشور بمجلة الملحق القضائي، العدد: 43 ماي 2002، ص:13

المتعاقدين يبقى أكثر قوة من أثر الاجتهاد القضائي، كل ما هنالك أن القاعدة التي يتضمنها الاجتهاد القضائي الجديد تسري دائما بأثر رجعي، بينما تسري القاعدة التشريعية بأثر فوري"[1032].

يجب أن يفهم مبدأ الأمن القانوني على أنه يهدف أيضا إلى جعل القانون يساير تطور حاجات الناس، بحيث لا يفاجئهم بأنه يتضمن أحكاما لم تعد تلائم تطلعاتهم، وهذا المعنى المزدوج لمبدأ الأمن القانوني هو الذي قد يجعل منه مبدأ فعالا، بحيث يكفل ثقة المواطن في القانون من خلال استقراره وعدم تغيره بشكل مفاجئ، ويكفل ثقة الناس في القانون أيضا من خلال مسايرته لحاجياتهم وعدم تقاعسه عن مجاراة تطور معاملاتهم[1033].

إن القاضي يجد نفسه اليوم أمام مفاهيم جديدة حقوقية وعلمية من قبيل الأمن القانوني والحق في المعلومة والإدارة الذكية للقضايا وغيرها من المفاهيم الجديدة والتي تفرض عليه اليوم أكثر من أي وقت مضى أن يعمل على تطوير عمله بتوازي مع التطور الذي يعرفه المجتمع، وذلك بإعادة النظر في طريقة اشتغاله ومناهج تفسيره للقاعدة القانونية تحقيق النجاعة القضائية بمفهومها الشامل.

الفقرة الثانية: الاجتهاد القضائي: الدور التأويلي للقاضي الإداري دعامة لبناء دولة القانون

إن من أبرز السمات التي نستشفها من خلال تفحصنا للاجتهاد القضائي المغربي وبالضبط في مجال المسؤولية الإدارية بصفة عامة، ومسؤولية المصالح الضريبية بصفة خاصة، هي رصد المنطق والأساس الذي يقوم عليه موقف القاضي الإداري في تأويله وتفسيره للمرتكزات القانونية لنظام مسؤولية المرفق العام في مختلف حالاته.

[1032] **عبد الرحمان اللمتوني**، الاجتهاد القضائي والأمن القانوني، ن.م، ص: 13

[1033] **عبد الرحمان اللمتوني**، الاجتهاد القضائي والأمن القانوني، ن.م، ص: 13

وعلى الرغم من أن النشاط القضائي للمحاكم، كان يعرف تراوحا دائما بين الإجحاف تارة والانتصار تارة أخرى للمتضررين من أنشطة المرافق العمومية، فإن التحولات التي يعرفها من تضييق وتوسيع لنطاق مسؤولية السلطة العامة يبدو واضحا، من خلال المحطات التي عرفتها إشكاليتي التفسير والتأويل في بناء أساس لها.

إن الدفع بمسألة الحفاظ على مبدأي الأمن القانوني والقضائي، لا يمكن أن يؤخذ كمطية لتقييم اجتهاد القاضي، وذلك أن يفرض عليه عدم تطوير وتصحيح اجتهاد سابق، ومسايرة وهكذا فقد عبر القضاء الفرنسي عن هذا التوجه بالقول: "إن متطلبات الأمن القانوني وحماية الثقة المشروعة المثارين في وسيلة النقض للمنازعة في تطبيق الاجتهاد القضائي الجديد الذي يحد من الحق في التقاضي ليس من شأنه ترسيخ حق مكتسب لاجتهاد قضائي مستقر والذي يعتبر تطوره من صميم وظيفة القاضي في تنزيله للقانون"[1034].

ونلاحظ أن التحولات القضائية هي ظاهرة إيجابية متى ارتبطت بتأويل وتفسير دقيق ومبني على أسس ترمي لضمان الثبات والاستقرار داخل المجتمع، أما التحولات كظاهرة سلبية نجدها تتمثل في تضارب الاجتهادات على مستوى محكمة النقض وبين الغرف، وهذا هو الإشكال الأساسي الذي يقوض دعائم الأمن القضائي.

إن مسألة الأمن القانوني لا تعني بالضرورة الثبات والاستقرار التام لمقتضى قانوني معين، فحركية القانون مسألة حتمية لاستمرار القاعدة القانونية في أداء وظيفتها، وعليه يرى بعض الباحثين أن: " انعدام الأمن القانوني شر لا بد منه في كل نظام قانوني، وكل ما يمكن القيام به هو إنزاله إلى الحدود الدنيا، والحفاظ على درجاته المعقولة التي لا تزعزع الثقة في القانون"[1035].

ومن جهته يشبه الفقيه Xavier Lagardحديث رجل القانون عن انعدام الأمن القانوني بحديث طبيب الأمراض النفسية عن الضغط النفسي، فالإحساس بالضغط النفسي في علم النفس أشبه

[1034]Décision, c.cassation, 2ch civ, 8 juillet 2004.

[1035]**عبد الرحمان اللمتوني**، الاجتهاد القضائي والأمن القانوني، م.س، ص:17

بانعدام الأمن القانوني في علم القانون، كلاهما أمر حتمي في الحياة اليومية للمواطن، لكن الإشكال يرتبط بتجاوز الحدود المعقولة الذي يتحول إلى حالة مرضية[1036].

هنا يطرح تساؤل، هل يصل تأثير التحولات القضائية على الأمن القانوني إلى مستوى الحالة المرضية؟ أم يبقى في حدود معقولة تعمل على خدمة تطور القاعدة القانونية دون الإضرار باستقرارها[1037].

يرفض النيوكلاسيكيون فكرة أن القضاء يخلق القاعدة القانونية بعلة أن القرار القضائي يتبنى قواعد غير يقينية وغير مستقرة، ويصعب العلم بها والاطلاع على مضمونها، على نحو يضعف ثقة الناس في القانون، وعليه فإن سريانها بأثر رجعي يؤدي إلى فقدان الناس للإيمان بالشرعية وسيادة العدالة[1038].

ويتساءل Moreau و Margreve و Delnoyكيف الإيمان الشرعية لدى أشخاص احترموا القانون المطبق، ليكتشفوا أنهم أخطأوا لا لشيء سوى أن القاضي وتحت غطاء تفسير القانون فهم القاعدة القانونية على نحو مغاير تماما، أو أنه أحدث قاعدة أخرى متممة للقاعدة الأولى؟ هل يمكن بعد كل ما ذكر أن نكلم هؤلاء الناس عن العدالة؟[1039]

وهكذا يخلص الكلاسيكيون الجدد إلى أن العدالة هي ضرورة، بل وتعتبر مصدرا من مصادر القانون، لكنها تشكل خطرا حقيقيا إذا عهد بها إلى أياد قليلة الخبرة وأكثر ما تهدده، في هذه الحالة هو استقرار القواعد القانونية، فالأمن القانوني ضروري، كما أن العدالة ضرورية ولكن ما يؤسف له أنه من الصعب الجمع بينهما معا في جميع الحالات[1040].

[1036] **Xavier Lagard,** réflexions sur les revirements pour l'avenir, Archives de philosophie du droit, Tome :50, la création du droit par le juge, DALLOZ, édi : 2007, p :81.

[1037] **Xavier Lagard,** réflexions sur les revirements pour l'avenir, Archives de philosophie du droit, p :81.

[1038] **عبد الرحمان اللمتوني**، الاجتهاد القضائي والأمن القانوني، م.س، ص:14

[1039] **عبد الرحمان اللمتوني**، الاجتهاد القضائي والأمن القانوني، م.س، ص:14

[1040] **عبد الرحمان اللمتوني**، الاجتهاد القضائي والأمن القانوني، م.س، ص:14

إن التحولات التي يعرفها الاجتهاد القضائي لا تعتبر مشكلة في حد ذاتها وإنما الإشكال ينبني على مدى تقدير القاضي لآثار اجتهاده على الماضي والمستقبل في نفس الوقت، حيث إنه قد يصدر قرار قضائي واحد لأول مرة ويرتب اضطرابا وزعزعة قوية وخطيرة بخصوص استقرار الأوضاع القانونية[1041].

وهكذا يتضح أن العنصر الأكثر أهمية والذي يخدم مبدأ الأمن القانوني، ليس هو هذا التحول بل جودة الاجتهاد والحرفية والدقة في صياغته. حيث إن تغيير اجتهاد بآخر أكثر جودة أفضل من توالي اجتهاد رديء مستقر لمدة زمنية ليست بالهينة[1042].

ويرى الأستاذ محمد شيلح أنه: " يجب النظر إلى رسالة القاضي من زاوية متطلبات الظروف الراهنة، ليس كحارس للغة وإنما كحارس للمجتمع، وهذا يدفعنا للقول بأن الانتقادات الفقهية الرامية إلى حث المجلس الأعلى سابقا -محكمة النقض حاليا- على تكريس وحدة القضاء بعدم تغيير مواقفه، ضربا من الآراء المفضية في آخر المطاف إلى تأكيد الجمود المنجز عن إبقاء ما كان على ما كان في فهم القانون المطبق، ذلك أن هذه الآراء لا يهمها إلا الاستقرار والأمن الحقيقيين في تقديرنا للقانون إنما يتحقق بمراعاة المواقف القضائية للمعطيات الاجتماعية والاقتصادية"[1043].

ولقد أثارتني في هذا السياق نصيحة للأستاذ ادريس الضحاك في معرض حديثه ونصحه للملحقين القضائيين، آنذاك بتساؤله: كيف تصبح رجل قانون ناجح؟ حيث أجاب بقوله: -كما استعرضه الأستاذ رشيد مشقاقة-[1044]، حيث يبرز الأستاذ ضرورة تحلي القاضي بثقافة التأويل والاجتهاد.

[1041] **Xavier Lagard,** réflexions sur les revirements pour l'avenir, Archives de philosophie du droit, p :79.

[1042] **Xavier Lagard,** réflexions sur les revirements pour l'avenir, Archives de philosophie du droit, p :79.

[1043] **محمد شيلح**،تأملات حول قرارات المجلس الأعلى في المادة المدنية من حيث صياغتها وقيمتها، ندوة المنظمة بمناسبة الذكرى الأربعين لتأسيس المجلس الأعلى، في عنوان: عمل المجلس الأعلى والتحولات الاقتصادية والاجتماعية، 18-20 دجنبر 1999 مطبعة الأمنية الرباط، ص: 211.

[1044] "عندما تعرض عليكم قضية ما ابحثوا عن الحل الذي يقتضيه المنطق السليم ثم قوموا بتكييفه في إطاره القانوني، وهذه طريقة فريدة كما سماها الأستاذ رشيد مشقاقة للبت في النوازل المعروضة على القضاء، حيث يقول أنه: "اكتشفت سحر هذه الوصفة عندما جربت مخالفتها، فضاع جهدي سدى، وتأكد لي بعد ذلك أن سر نجاح رجل القانون وتمكنه من عمله مردّه قدرته الفائقة على تصور الحلول المنطقية للنوازل قبل حلولها القانونية.وخلصت من ذلك الاكتشاف وهذا الإيمان إلى أن ما ينصحنا به الأستاذ إدريس الضحاك ينبني على قاعدة أصولية قارة، مفادها أن قواعد

ويتجلى هذا الدور الواجب في عمل القاضي، والذي يمكننا أن نقيسه بنوع من السهولة في ميدان المسؤولية الإدارية، فمنذ نشأت هذا الأساس وهو ينبني على التدخل القضائي، حيث إن القاضي الإداري في هذا المجال وإن كان يعتمد نصوصا قانونية متضمنة في قانون الالتزامات والعقود، أو على مستوى الوثيقة الدستورية، فهو يتبنى قاعدة قضائية، هاته الأخيرة وجدناها تتطور مع مرور الزمن وبظهور مؤشرات جديدة، من بينها ثقافة التقاضي التحولات الاقتصادية الاجتماعية والسياسية التي تعرفها الدول.

وعليه فإن هذه القواعد عرفت تحولات عدة والتي دون شك كانت في اتجاه إيجابي عموما ، حيث إن هاته الاجتهادات كانت تروم في كل تحول تطوير تحمل الإدارة لمسؤولياتها من إقرار معيار الجسامة الاستثنائية إلى حدود إقرار الخطأ البسيط إلى خرق مبدأ المساواة أمام الأعباء العامة.

وعليه فالقاضي الإداري من خلال ذلك، كان يظهر بمثابة القاضي المشرع الذي يهدف إلى حماية الدولة أكثر من حماية المواطن، ويتجلى ذلك في أن الأصل الذي يعتمده القاضي أولا هو

القانون هي بالأساس بنيت على قواعد المنطق، ووجد واضعوها استثناءات لها هي بدورها أسست على الفرضيات التي يمكن أن تحصل في الواقع العملي، فإذا كان عقاب جريمة القتل العمد هو السجن المؤبد أو الإعدام بحسب الأحوال انسجاما مع منطق الأمور، فإن المنطق ذاته يفترض أن هناك ظروف وملابسات قد تَمْنَعُنا مِنَ إيقاع هذه العقوبة كحالة الدفاع الشرعي أو الاستفزاز أو العاهات العقلية التي تعدم الإرادة أو تنقص الأهلية، فلو أن القاضي لجأ رأسا إلى الحل القانوني وأعمل عقوبة الإعدام أو السجن المؤبد دون أن يحلل النازلة بعيدا عن نصوص القانون وانسجاما مع المنطق السليم، فسيكتشف أن هذا القاتل إنَمَا أتى فعله مثلا لكونه دافع عن نفسه، وأن طريقة دفاعه عن نفسه تساوت مع طريقة الاعتداء عليه، فهو في حكم مسلوب الإرادة، فهذه العملية الواقعية المنطقية، هي التي يمر منها إلى التكييف القانوني السليم، فيصدر حكمة المتفق مع أحكام المنطق والقانون معا، في جميع مواد القانون مدنية أو إدارية أو تجارية أو جنائية أو اجتماعية أو شرعية، إبْحَثْ عن الحل المنطقي السليم وألبسه نصوص القانون، فإنك بذلك سوف تصدر حكما قضائيا قلما تلغيه محكمة الطعن، لو أَنَّك راجعت نصوص القانون برمتها لأيقنت أن القاعدة العامة التي تنبني عليها أساسها المنطق، ولولا هذا الأساس لما استطاعت أن تنظم سلوك الإفراد داخل الجماعة، النصيحة المثالية التي أفاد الدكتور إدريس الضحاك بها طلبته، زرعت بداخلي موهبة النقد البناء لنصوص القانون التي تجافي المنطق السليم، وتنبأت لها بالعمر القصير، فإما أن تعدل وتغير في أقرب فرصة زمنية وإما تبقى نصا رقميا كضيف ثقيل على الأسرة القانونية، إن القاعدة القانونية والحكم القضائي يولدان من رحم المنطق السليم، وقد افترض المشرع أنْ تتضاءل القدرة العقلية لتصور الحلول المنطقية السليمة فأجاد إمكانية إلغاء القوانين والأحكام القضائية بالطرق القانونية المعمول بها، على أن إيجاد الحل المنطقي للنوازل قبل تكييفها وفق أحكام القانون يتطلب من رجل القانون أن يزاوج بين الموهبة والتمرس وسعة الاطلاع والمواكبة، فإذا كانت الموهبة هبة من الله، فإن صقلها بالتجربة والمراس والقراءة فرض عين لا نبوغ لرجل القانون بدونه، ولو أنك استجليت تاريخ قضائنا الإسلامي لألفيت أن الرسول صلى الله عليه وسلم وبعده الخلفاء الراشدين كانوا يسندون مهام القضاء لمن رجح عقله واتسعت مداركه ونبغ بعلمه الغزير ولعل قصة الفاروق عمر بن الخطاب رضي الله عنه مع شريح العراقي خير مثال: فعندما استعمل عمر فرسا للغير، وأصيب الفرس بعطب اختصما أمام رجل من المسلمين فقضى بينهما بقوله: "أخذته سليما، فأنت ضامن حتى ترده صحيحا" فكان هذا الحكم هو سبيل لتولي شريح العراقي منصب القضاء".

اللامسؤولية، والتي يتم التحكم في الاعتراف بها تدريجيا، وبمبررات عديدة، الشيء الذي جعل بعض الفقه يطلق على هذه الاجتهادات صفة "تشريع أو قانون المسؤولية الإدارية".

ولقد اتضح على مستوى تتبع التطور الذي عرفه المعيار القضائي أن الاجتهاد القضائي كان يعرف بعض الاختلالات على مستوى بنية القاعدة القضائية وذلك من خلال:

استعمال عبارات فضفاضة وغير قابلة للقياس على مستوى القواعد القضائية.

لم يكن القاضي يتوخى حفظ التوازن بقدر ما كان في كل مرة يقدم إنذارات لمرافق الدولة من أجل أن تتحلى بالمسؤولية الملقاة على عاتقها.

أن تلك القواعد كانت تؤطر نطاق المسؤولية الإدارية وحدودها.

أن القاضي الإداري كان يؤمن بتأمين الموارد المالية للدولة ويستحضر البعد المالي بشكل كبير.

وهكذا تتضح حقيقة الاجتهاد والتحولات القضائية، والتي يجب العمل على تطويرها، حيث إنه من الواجب على القاضي الإداري وهو يصوغ القاعدة القضائية أن يضع نصب عينيه أهم مبدأ وجد من أجله منصب القاضي، وهو تحقيق العدل والعدالة على الأرض، أما أن يهتم القاضي بأمور وإشكاليات هي في حقيقتها مسؤوليات للمرفق وللموظف فهذا يجب أن يكون ثانويا لا أن يحل القاضي محل الموظف المخطئ وحل المشرع المخطئ وأن يحمل وزر خطأ هؤلاء على حساب تحقيق العدالة، فعلى الشاكلة التي يؤاخذ بها المواطن الغير المسؤول يجب أن يتابع المرفق أو الدولة التي تتنصل من مسؤوليتها.

إن العصر الراهن أضحى يتطلب أن ينمي القاضي الإداري ملكاته في فن تأويل النصوص التشريعية بشكل يهدف من خلاله لحفظ الكرامة الإنسانية ولإحقاق العدل في أسمى تجلياته.

ففي تطبيقات المسؤولية الإدارية، طرحت إشكالية بناء مرتكز وأساس لهذه النظرية، أي تبرير قيامها بعلة منطقية مستمدة من المبادئ العامة للقانون والعدل والإنصاف[1045]، حيث عمل القضاء على جعل هذا الأمر مطية سانحة لفتح مجالات تطبيقية عديدة، تكاد النصوص الوضعية لا تطيقها في أحيان كثيرة[1046].

وهكذا فقد عرفت توجهات القاضي الإداري مفارقة واضحة، حيث نجدها تؤسس على قواعد القانون المدني تارة، أو تتخلى عنها تارة أخرى، بغية تقوية حق المتعامل مع المرفق العام، المتضرر، من الاستفادة من تعويض عادل، ويبرز في هذا السياق، الدور التوجيهي الذي يلعبه المشرع في تقديم حلول للقاضي الإداري.

الفرع الثاني: تطوير الاجتهاد القضائي: إشكالية استقلالية وتدبير مؤسسات القضاء الإداري.

إن التطور الذي عرفه القضاء الإداري على مستوى البنية المؤسساتية، أو على مستوى الاجتهادات والتحولات القضائية، يستدعي منا ضرورة التفكير بجدية في استكمال بناء صرح القضاء الإداري المغربي على المستويين السالفي الذكر، وذلك من خلال تطوير عمل القاضي الإداري والمؤسسة القضائية عموما (الفقرة الأولى)، وإنشاء مؤسسات تهدف إلى تحقيق الازدواجية الكاملة باعتبارها ضرورة مجتمعية (الفقرة الثانية).

[1045] **الجيلالي أمزيد**، الأبعاد المالية والمحاسبية لقضاء التعويض، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة موضيع الساعة، عدد 14، 1998 ص: 109.

[1046] **الجيلالي أمزيد**، الأبعاد المالية والمحاسبية لقضاء التعويض، م.م.إ.م.ت، عدد 14، مرجع سابق، ص: 109.

الفقرة الأولى: نجاعة أداء أجهزة القضاء الإدارى

أولا: تيسير الولوج للمعلومة القضائية - نشر المعلومات الهامة كالتزام للسلطة القضائية

لقد صادق المغرب على قانون الحق في الحصول على المعلومة - على الرغم من القراءات والانتقادات الموجهة له- ووضع لذلك شروطا كفيلة بتحقيق هذا الحق الدستوري[1047]، والذي رسخته المواثيق والالتزامات الدولية عموما[1048]؛ وتعد المعلومة القضائية جزء لا يتجزأ من المعلومات التي توجد بحوزة المرافق العمومية عامة، على الرغم من الاستثناءات الواردة عليها.

إن إثارة هذا الشق في آخر الأطروحة، جاء بهدف الوقوف على بعض المعيقات التي تعترض الباحث في الحصول على الأحكام والقرارات القضائية وبعض التقارير والوثائق الأخرى، وقد جاء واضحا على مستوى الأطروحة من خلال اعتماد النماذج المقارنة التي عرفت تقدما كبيرا على هذا المستوى، خاصة النموذج الألماني، الفرنسي والبلجيكي ....

وهكذا فإذا كان المغرب سلك مسارا ليس بالهين في إطار ترسيخ هذا الحق، إلا أنه ما زلنا في الحاجة إلى تظافر الجهود لانفتاح المؤسسة القضائية على الباحث وعلى المواطن عموما، لإتاحة المعلومة القضائية بشكل يسير.

[1047] لقد استعمل المشرع عبارة "الحصول" بدل الوصول دلالة على النطاق الواسع الاستعمال للحق المذكور، إذ إن الوصول إلى المعلومة قد يكون ممكنا دون الحق في الحصول عليها، وتداولها بكل حرية وبعيدا عن دائرة التجريم والعقاب في حالة مخالفة ذلك، في حين يفيد مصطلح الحصول: تملك المعنى بمعنى الوصول والتلقي والنقل إلى الغير وهو الأمر الذي انتبهت إليه المواثيق الدولية المرسخة للمبدأ، وكذا التشريعات المنظمة للموضوع، وذلك بنصها على الحق في التماس المعلومات وتلقيها ونقلها إلى الآخرين بأي وسيلة دونما اعتبار للحدود.

هشام ملاطي، الحق في الحصول على المعلومة القضائية، مقال منشور بمجلة الملحق القضائي، ص: 249

سالم روضان الموسوي، حق الحصول على المعلومة من حقوق الإنسان، مجلة التشريع والقضاء، عدد غير مذكور، ص: 60.

[1048] انظر بشكل مفصل مقال:

هشام ملاطي، الحق في الحصول على المعلومة القضائية، م.س، ص: 249 – 250.

لقد عمل المغرب على رقمنة المرفق القضائي، وأتاح مواقع رقمية لتتبع الملفات والأحكام القضائية إلا أن هذا الموقع يتوقف على معلومات قليلة تتوقف عند تعريف الملف، ومنطوق الحكم وبرمجة الجلسات، وفي نظرنا هذا غير كافي حيث يحتاج لإعادة بلورة هذه الآلية، وينضاف لهذا الموقع موقع محكمة النقض الذي بدوره يبقى ضعيفا على مستوى الحصول على المعلومة، باستثناء موقع المحكمة الدستورية الذي يعرف تطورا ملحوظا في هذا الصدد.

إضافة إلى الموارد الرقمية تعمل المحاكم الإدارية ومحكمتي الاستئناف الإداريتين، ومحكمة النقض من خلال قسم التوثيق على إصدار أشغال بعض الندوات وتقاريرها السنوية، التي تتضمن بعض القرارات القليلة جدا، إضافة إلى بعض المؤلفات التي يقوم بعض الممارسين في الحقل القضائي، التي تعمل تجميع القرارات القضائية دون أي مجهود في تحليلها أو تصنيفها بعناية، الشيء الذي يجعل الباحث يشك في مجانية الحصول على هاته المعلومات، كما تتيح محكمة النقض بعض الأقراص المدمجة وبعض المعلومات استثناء للقضاة والمهن المساعدة للقضاء.

وإذ أننا لا ننكر المجهودات التي تتخذها السلطة القضائية في الرقي بالبحث العلمي القانوني الجاد فإننا نؤمن بأن هذا التطور لا زال ضعيفا بشكل كبير وتغيب فيه الإرادة، وقد توضح لنا هذا الأمر من خلال النماذج المقارنة التي تتيح الحصول على المعلومات بشكل يسير ومنهجي، الشيء الذي يعمل على تطوير أداء الباحث والأكاديمي عموما الشيء الذي ينعكس إيجابا على عمل القاضي الإداري.

حسبنا في ذلك النموذج الفرنسي حيث يقدم موقع legifrance.gouv.fr منصة رقمية لمختلف مكونات الهرم القضائي والتقارير القضائية، التي يمكن تحميلها بسهولة وفي احترام تام للطابع السري للمعطيات الشخصية، ويقدم هذا الموقع أحيانا مستنتجات مفوض الحكومة أو المقرر العام، بتفصيل الشيء الذي يبرز التطور الذي يعرفه القضاء الإداري والمنهجية المتبعة في ترسيخ أسس القضاء الإداري كحامي للحقوق والحريات، ويعرف هذا الموقع تحيينات آنية يوميا.

أما على مستوى نشر العمل والاجتهاد القضائي، فهناك العديد من التقارير الدورية والسنوية لمجلس الدولة التي تأتي بشكل مفصل تبرز أهم الاجتهادات والتحولات القضائية، إضافة إلى مؤلفات

لرصد كل الأحكام والقرارات القضائية (Rec. Lebon) و (GAJA)... إضافة إلى العديد من المجلات التي تواكب والمستجدات والاجتهادات التي يعرفها القضاء الإداري، بشكل يجعل الباحث يلمس تلك المنهجية التي يعرفها القاضي والتحولات التي يعرفها.

وتأتي في مقدمة هاته المعلومات -في نظرنا- المستنتجات التي يقدمها المقرر العام أو المفوض العام للحكومة، التي تبرز بجلاء الدور الذي تلعبه هذه المؤسسة في تحليل نازلة معينة، حيث يتم استحضار مسار الاجتهاد القضائي في القضية المعروضة، حيث يلعب المقرر العام دورا خلاقا ومتميزا في دراسة الموضوع المرتبط بالقضية وكأننا أمام محاضرة بمدارج الكلية. ويقابل هذه المؤسسة في التنظيم القضائي المغربي مؤسسة المفوض الملكي، التي لا بد من إعادة النظر في دورها.

ثانيا: تطوير وظيفة مؤسسة المفوض الملكي

يعين رئيس المحكمة الإدارية من بين قضاة المملكة، مفوضا ملكيا أو مفوضين ملكيين للدفاع عن القانون والحق، باقتراح من الجمعية العمومية لمدة سنتين، ولا شك في الدور الذي يلعبه المفوض الملكي في هذا المجال، إذ سوف يعمل على تطوير القانون والقضاء الإداري من خلال دراسته للقضايا الإدارية وتحليلها وإبراز معالمها، وبالتالي إعطائها التكييف القانوني المناسب دون أن يكون له الحق في إصدار الحكم فيها[1049].

إن الأطروحة قد رصدت من خلال تتبع التطور القضائي لنظام المسؤولية الضريبية، ومنهجيته في ذلك غياب تام لمستنتجات المفوض الملكي، وغياب لدوره في التعليل والتكييف القانوني والفقهي والقضائي للوقائع، بخلاف النماذج المقارنة السالفة الذكر، وهكذا لا بد أن ندعو في هذا السياق لإعطاء هاته المؤسسة العناية الفائقة لها، ولم لا تعيين أساتذة للقانون الإداري على رأسها -على غرار القضاء الإداري الفرنسي في فترات سابقة- بغاية التتبع والاجتهاد في توجيه القاضي الإداري وتوضيح الرؤى له في نازلة معينة، نظرا للكم الهائل للملفات الرائجة أمامه.

[1049] **ثورية لعيوني**، القضاء الإداري ورقابته على أعمال الإدارة دراسة مقارنة، الطبعة الأولى 2005، دار النشر الجسور وجدة، ص: 123

إذ إن دور مؤسسة المفوض الملكي في مجال المسؤولية الضريبية مثلا، ستحسم في العديد من الجدالات الرائجة بخصوص طبيعة القانون والنشاط الضريبيين، بالإضافة رصد تطورها في ظل النظام العام للمسؤولية الإدارية، وبفحص وتحليل أسباب إعفاء الإدارة الضريبية من المساءلة من عدمه، حيث يلعب المفوض الملكي دور "القاضي الفقيه" الذي يعمل على لعب دور الاستشارة والتوجيه وبسط وتوضيح الرؤى.

هذا الأمر سيساهم لا محالة في التقائية البحث القانوني بين كل من الإدارة والقضاء والجامعة المغربية، حيث سيكون الإشكال مشترك بين هاته الأطراف، وسيعمل كل من موقعه على إيجاد الحلول وهذا كله سيرسخ لا محالة للنجاعة القضائية المنشودة.

الفقرة الثانية: استكمال بناء صرح القضاء الإدارى وتحقيق الازدواجية الكاملة

ينبني تتويج مسار القضاء الإداري المغربي على إنشاء مجلس دولة مغربي أو محكمة عليا بالإضافة إلى تعزيز بناء محاكم إدارية ومحاكم استئناف إدارية(أولا)، بالإضافة إلى محكمة تنازع (ثانيا).

أولا: بناء مجلس الدولة المغربي إرادة ملكية راسخة وواجبة التنزيل

يقوم تطوير الاجتهاد القضائي في مادة المسؤولية الإدارية والقضاء الإداري عموما، على تعزيز مكانته، في إطار استراتيجية منسجمة ومتكاملة وبشكل تدريجي. تنبني على الازدواجية والتنوع الوظيفي للمحاكم الإدارية[1050]، الذي سيعمل على التأثير في النظام القضائي برمته، وبالتالي سيصبح من الطبيعي الاتجاه نحو الازدواجية الكاملة[1051].

[1050] **ثورية لعيوني**، استكمال بناء القضاء الإداري كمدخل أساسي لحكامة التدبيرالإداري، مداخلة ألقيت بمناسبة الندوة العلمية بتاريخ: 2014/06/21 بالقاعة لكبرى للجماعة الحضرية بسلا، من تنظيم جمعية البحث في القضاء الإداري، ومجلس جماعة سلا بطانة، تحت عنوان:"القاضي الإداري والحكامة المحلية: نحو مواكبة الجماعات الترابية وإنجاح مسلسل اللامركزية"، مداخلة غير منشورة، ص:9 أوردها: **رضوان اعميمي** في أطروحته، ص: 631.

[1051] **ثورية لعيوني**، استكمال بناء القضاء الإداري كمدخل أساسي لحكامة التدبيرالإداري، ص:9

ويتسنى الأمر بوجود قضاء إداري وضريبي يجمع بين ما هو تنظيمي وما هو موضوعي في إطار مقاربة نسقية ومتكاملة الأبعاد[1052]، فالمغرب على المستوى الوظيفي لعمل القضاء الإداري يبدو إلى حد ما متقدما، أما على المستوى التنظيمي فهو يسير بخطى عرجاء، حيث نجده على المستوى الأدنى مزدوجا من خلال وجود محاكم إدارية ومحكمتي استئناف إداريتين، لكنه ينتهي أحاديا حيث أن محكمة النقض تجمع العديد من الغرف منها الغرفة الإدارية، وتعتبر بالتالي أعلى هيئة قضائية، مما يبين أن التطور المؤسساتي متوقف منذ سنة 2006 أي بعد إحداث محاكم الاستئناف الإدارية.

وتجسد الإرادة الملكية، لصاحب الجلالة الملك محمد السادس حجم الاهتمام الذي يوليه جلالته للقضاء عموما والقضاء الإداري على وجه الخصوص، وقد عبر على ذلك في العديد من الخطب، التي تؤسس لخارطة طريق لإصلاح القضاء، تنبني على مقاربة حقوقية ذات أبعاد اجتماعية واقتصادية، تروم تخليقه وعصرنته ومواكبته للتطورات والتحولات المجتمعية، بهدف ترسيخ المفهوم الأمثل للاستقلالية، ليس فقط من خلال الدور الحمائي المتمثل في انتزاع الحقوق، بل أن يتجاوز الأمر ذلك لبناء الثقة في المؤسسات كآلية تحفيزية لتشجيع الاستثمار وتحقيق التنمية المستدامة.

وفي ذات السياق عبر جلالته عن رؤية استشرافية لاستكمال بناء صرح القضاء الإداري المغربي في إحدى خطبه، بمناسبة افتتاح أشغال المجلس الأعلى للقضاء، حيث أكد على ضرورة تتميم هذا المسار حيث جاء فيه:" كما قررنا إحداث محاكم استئناف إدارية في أفق إنشاء مجلس للدولة يتوج الهرم القضائي والإداري لبلادنا حتى يتسنى مواجهة كل أشكال الشطط وحتى يتاح ضمان سيادة الشرعية ودعم الإنصاف بين المتقاضين"[1053].

وقد ترسخ هذا الأمر في العديد من الخطب، التي ما فتئ جلالته يحض على جعل القضاء في خدمة المواطن، عبر تحديثه مؤسساتيا وعملياتيا وكفاءة موارده البشرية أيضا، وهكذا جاء في خطابه السامي لممثلي الأمة بمناسبة افتتاح الدورة التشريعية في أكتوبر 2010 ما يلي: " قيام عدالة متميزة

[1052] **ثورية لعيوني**، استكمال بناء القضاء الإداري كمدخل أساسي لحكامة التدبيرالإداري، ص:9

[1053] الخطاب الملكي بتاريخ: 15 دجنبر 1999 بمناسبة افتتاح دورة المجلس الأعلى للقضاء.

بقربها من المتقاضين وببساطة مساطرها وسرعتها ونزاهة أحكامها وحداثة هياكلها وكفاءة وتجرد قضائها وتحفيزها للتنمية والتزامها بسيادة القانون في إحقاق الحقوق ورفع المظالم"[1054].

أضف لذلك أن التنظيم القضائي للمملكة يعرف تبعية للنموذج الفرنسي، من خلال الانفتاح الكبير على هذه التجربة، التي برغم العديد من الانتقادات الموجهة لها فهي تعرف تقدما كبيرا ومنظما بشكل دقيق، على مستوى تطور اجتهاداتها، وهذا يجعل الأرضي خصبة لتبني مسألة الازدواجية، ومسايرة ركب التطور الذي عرف ويعرفه القضاء الإداري، ومواكبته بشكل أكثر نجاعة.

وانطلاقا من هذه المعطيات، يتضح بأن نظام القضاء الإداري المغربي له من المقومات والأسس ما يجعله مستوفيا لأي نظام قضائي إداري، من أجل النمو والتطور في الاتجاه الذي يرسخ لتبوء المغرب منزلة الريادة، وقدرتها على خلق مؤسسات بحسب الحاجيات والخصوصية التي يتميز بها، وبالتالي فاستكمال الازدواجية لن تستقيم إلا بإنشاء مجلس الدولة المغربي، أو محكمة عليا أو أية هيئة عليا للقضاء الإداري بغض النظر عن تسميتها.

في هذا الإطار فإن استكمال بناء القضاء الإداري المغربي يقتضي تبني المقاربة المتخصصة التي تعتمد ازدواجية حقيقية وكاملة للقضاء سواء من الناحية المؤسساتية، أو من الناحية الموضوعية وكذا من الناحية المسطرية، وذلك من أجل تجاوز العوائق التي ظلت تحول دون مساهمة أكثر فعالية للقاضي الإداري في المجال الضريبي بشكل عام، وفق مقاربة استشارية ووقائية، بالدرجة الأولى ثم إصلاحية وتقويمية بالدرجة الثانية، في إطار مفهوم متجدد ومتطور لمبدأ المشروعية الذي من شأنه تعزيز خضوع الإدارة الضريبية لمبادئ الحكامة[1055].

ولا شك أن الجهوية المتقدمة التي اعتمدها المغرب كخيار دستوري، والتي بدأ العمل على تنزيلها من خلال ميثاق اللاتمركز الإداري، والتنظيم الجديد للجماعات الترابية من خلال المكانة التي أصبحت تحتلها الجهة، إضافة إلى النظريات الفقهية الجديدة التي تقوم على بناء ما يسمى بالدولة

[1054] الخطاب السامي لصاحب الجلالة لممثلي الأمة بمناسبة افتتاح الدورة التشريعية في أكتوبر 2010.

[1055] **رضوان اعميمي**، ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة الضريبية وسلطات القضاء الإداري، م.س، ص: 632

الترابية، يجب أن يواكبه أيضا لا مركزية للسياسة القضائية خاصة على المستوى القضاء الإداري، وذلك بإنشاء محاكم استئناف إدارية على مستوى كل جهة بالإضافة إلى محاكم إدارية على مستوى كل اقليم على الأقل.

وهكذا فإذا كانت الكلفة المالية لهاته المؤسسات تطرح إشكالا، إضافة إلى قلة عدد قضايا المنازعات الإدارية الرائجة كذلك (لا تتعدى 1600 قضية التي تصل للغرفة الإدارية لمحكمة النقض سنويا بحسب تصريح الأستاذ بنسالم أوديجا)،[1056]، فإننا لا نقصد من هدفنا هذا بناء مؤسسات بمواصفات عالية الجودة وعلى مساحات شاسعة لاستنزاف المالية العمومية، بقدر ما نصبو إلى تخصيص بنية بسيطة ومتواضعة، لكنها قوية بنشاطها وباجتهاداتها وبعملها الدؤوب.

ينضاف إلى ذلك أن كل بنية من هاته البنيات ستساهم لا محالة في جلب موارد مالية مهمة، ومناصب شغل عديدة لها وقع كبير على مالية الدولة التي ستستعيد عافيتها، بالإضافة إلى أن تعزيز دور القضاء الإداري سيساهم أيضا في بناء إدارة قوية تتسم بشفافيتها وصدقيتها من خلال استحضارها للرقابة القضائية، ولثقافة التقاضي، وهذه الأهداف تعد في نظرنا مداخل ودعامات لأجرأة وتفعيل دولة القانون.

ثانيا: إحداث محكمة التنازع[1057] والحسم مع إشكالية تنازع الاختصاص

إن تنازع الاختصاص بجميع أنواعه يعد من الإشكاليات التي يعرفها المجال الضريبي بشكل كبير، والمنازعات الإدارية بشكل عام، ولن تستقيم ازدواجية القضاء الإداري إلا بإحداث محكمة للتنازع للبت في هذه الإشكاليات التي تعرف تزايدا ملحوظا، نظرا للتطور الذي يعرفه القانون الإداري

[1056] **بنسالم أوديجا**، مداخلة مقدمة في ندوة حول التنظيم القضائي الجديد، غير منشورة

[1057] هي محكمة مستقلة محايدة تعلو على جهتي القضاء العادي والقضاء الإداري، وتختص بالفصل في إشكالات الاختصاص بينهما وتظهر أهمية محكمة التنازع نتيجة عدم دقة معيار توزيع الاختصاص ووجود تداخل واستثناءات في مجال الاختصاص، ففي ظل اتباع المعيار العام تظهر مشكلات عديدة في توزيع الاختصاص وكثيرا ما يثور الخلاف حول تحديد طبيعة النزاع وما إذا كان إداريا يختص به القضاء الإداري أم مدنيا فيختص به القضاء العادي أو تجاريا وتختص به القضاء التجاري.

ثورية لعيوني، القضاء الإداري ورقابته على أعمال الإدارة دراسة مقارنة، م.س، ص: 93.

ضمن القوانين الأخرى، فقد ساهمت هذه المؤسسة في النماذج المتقدمة في تطوير بنية وعمل القضاء الإداري.

إن إحداث هذه المؤسسة من شأنه ضبط اختصاص المحاكم الإدارية بتحديد الجهة المخاطبة للمرفق في كل الأعمال الإدارية، وذلك من خلال تبيان طبيعتها القانونية، ورسم لحدود الإدارة، علاوة على ذلك سيسهم هذا الأمر في ترسيخ الشفافية في التدبير الإداري الضريبي؛ إن إحداث هذه المؤسسة من شأنه أن يقلص من بعض الممارسات الإدارية التي تستثمرها الإدارة أحيانا للتضليل الشيء الذي يبرز عدم صدقيتها في التعامل مع المواطن، وهكذا فمحكمة التنازع ستعمل على حث الإدارة بالالتزام باختصاصاتها والتقيد بها، الشيء الذي سيجنب عرقلة العمل الإداري وصعوبة مهمة الرقابة والمسؤولية والشفافية كمداخل أساسية يجب استحضارها في عمل الإدارة الجبائية..

إضافة لما سبق، ستعمل محكمة التنازع من جهتها على خلق فضاء للاجتهادات القضائية التي من شأنها مواكبة الإدارة الضريبية في تحقيق أهدافها، دون الإجهاز على الضمانات المكفولة للخاضعين للضريبة وللخزينة في تأمين الحصول على الدين الضريبي[1058].

[1058] **رضوان اعميمي**، ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة الضريبية وسلطات القضاء الإداري، م.س، ص: 632

الخاتمة

إذا كان أساس المسؤولية الإدارية هو غاية وجود القانون والقضاء الإداريين، فهل استطاع القاضي الإداري بناء هوية لأساس المسؤولية الضريبية؟

إن دراسة إشكالية هوية نظام المسؤولية الإدارية الضريبية بالمغرب، أفرزت لنا واقعا ما زال يفتقر لمقومات لاستكمال الصورة المتوخاة لهذا الأساس، وهذا طبيعي لجدة الموضوع وشح القضايا المثارة في هذا الصدد، حيث يرجع هذا لا محالة إلى غياب ثقافة للتقاضي من طرف المتعاملين مع الإدارة الضريبية، ويتوقف الأمر إذا عند دعوى المنازعة الضريبية ممثلة في دعاوى الاسترداد أو استرجاع الدفع الغير المستحق، أو دعوى إثراء الإدارة الضريبية بدون سبب، دون أن يتجاوزه لدعوى مسؤولية ضريبية في إطار المسؤولية الإدارية.

وعليه فإذا كان القاضي الإداري، على الرغم من ذلك، يبرز أدواره كاقتصادي وسياسي واجتماعي في محاولة لتحقيق الأمن المجتمعي، فما زال الضريبي ضبابيا وغير مرضي بل ومقلق أحيانا، ويُعزى ذلك إلى اعتماد الأحكام والقرارات القضائية على معايير تقنية جافة ومألوفة ترجع للقرن التاسع عشر، والتي بدورها مستنبطة من تشريعات ترجع لحضارات قديمة تختصر في الخطأ والضرر والعلاقة السببية، والتي تطورت نسبيا باعتماد مبادئ دستورية تتمثل في المساواة أمام الأعباء العامة والتضامن في تحمل التكاليف العمومية.

وعليه الأمر يتطلب البحث في آليات لتنزيل المسؤولية بالشكل الذي يجعل العلاقة الجبائية أكثر تطورا، وبعيدة عن الصدام الدائم، وبحثا عن المسؤولية المشتركة والإيمان الراسخ بقيم المواطنة واستيفاء الحقوق وتحقيق دولة القانون، وذلك بمواكبة الانتقال الديموقراطي الجبائي الذي يقوم على الهيكلة الجديدة للسياسة الضريبية وبناء العلاقات الاجتماعية، حيث يتطلب الأمر إعادة بناء التحالفات بين مختلف مكونات المجتمع المدني، وصياغة ميثاق لتخليق الإدارة يتم عبره رسم علاقة بين الدولة والفرد، وبين المركز والمصالح اللاممركزة في إطار سياسة الجهوية المتقدمة كخيار دستوري، وقد توقفت الأطروحة عند تحليل هذه الأمور بالتفصيل، وعملت على تطويرها وجعلها مواكبة للتطور الذي يعرفه القانون عموما وباقي الحقول المعرفية الأخرى.

إن المسؤولية الضريبية هي حقيقة لا محيد عنها، ومؤكد أنه سيأتي زمن ستكون فيه عبارة عن دعوى مألوفة، وهكذا فهو يبقى موضوعا جديرا بالتتبع نظرا لتطوره المستمر المرتبط بتطور مفهوم ووظائف الدولة، من خلال عراقتها في الديموقراطية، ومن خلال رخائها الاقتصادي، ورفاهها المجتمعي.

وعليه فالأمر يستدعي أكثر من أي وقت مضى تبني مقاربة وقائية، وآليات لتدبير المخاطر وتجنب الأخطاء، وذلك بوضع خطة استباقية لتلافي الوقوع في خسائر مالية باهظة، تستنزف ميزانية الدولة وقد سبقت الإشارة أن القاضي الإداري يعتمد في كل مرة منهجية يرسل فيها إنذارات متكررة للإدارة قبل الإقرار بمسؤوليتها.

ولا مرية أن تطور نظام المسؤولية الإدارية في المجال الضريبي من شأنه أن يثير إشكاليات أخرى، فالبحث حينما توقف عند هذا الحد فقد وضع لنفسه امتدادات واستشرافا مستقبليا، لاستكمال بناء نظرية المسؤولية الإدارية.

فموضوع المسؤولية الضريبية، هو في آخر المطاف ليس فقط إشكالية خصوصية أو تعقد تقني، عملت الأطروحة على الوقوف عند حقيقته، بل هو يرتبط بمواضيع أكثر أهمية تمت ملامستها على مستوى مراحل البحث حيث إنه:

موضوع لبناء الدولة التي يسودها القانون، تلك الدولة التي هي عبارة عن مجموعة من المرافق العمومية، التي يجب أن تؤدي أدوارها في إطار المشروعية، بتفان ومسؤولية واحترام لضمانات وحقوق الأغيار، وهو موضوع أيضا لإعادة بناء الثقة بين السلطة (الدولة) ومواطنيها ورعاياها، علاقة قوامها القدرة على تحمل المسؤولية وثقافة الاعتراف بالخطأ والتعويض عنه.

علاوة على ذلك، فكون أن أساس المسؤولية الإدارية الضريبية نشأ في كنف القضاء الإداري، إلا أن له علاقة وثيقة بالتطورات التي يعرفها القانون والقضاء الدستوريين، وهكذا فإقرار مسؤولية الدولة هو رهان أيضا يجب أن يتبناه القاضي الدستوري بالنظر للفلسفة الجديدة التي يقوم عليها القانون الدستوري، حيث أصبحت الدول ذات الدساتير المتقدمة تقوم على مبادئ حديثة تتمثل في مسألة تدويل حقوق الإنسان في إطار الجيل الرابع للحقوق والحريات، إضافة إلى مسألة ربط

المسؤولية بالمحاسبة، الشيء الذي سيرسخ لا محالة التحلي بالمسؤولية لتحقيق هاته الكفايات، ينضاف إلى ذلك أن الدساتير الحديثة أصبحت تقوم على ما يسمى بالدستورانية التشاركية والدستورانية الاجتماعية، الشيء الذي يجعل الفرد مساهما في صناعة القرار المالي والرقابة على تنزيله وتنفيذ مضامين، الشيء الذي يسهم في بناء الديمقراطية المالية.

إن موضوع المسؤولية إدارية الضريبية ينصرف أيضا إلى إعادة تأطير مفهومي السلطة والحرية، تلك القدرة على تحقيق الرفاه الاقتصادي والاجتماعي، ليست تلك السلطة التي تنحرف عن الغايات الأساسية التي من أجلها وجد العقد الاجتماعي، فسيادة الدولة تكمن في احترام القانون وسيادته، وعليه فسلطة الدولة لا تغيب ولا تهدد بتحمل المسؤولية بل تتقوى وتجعل منها الملجأ الوحيد والآمن للمواطن.

ولا جدال أن الحديث عن المسؤولية خاصة في المجال الضريبي يأتي لحماية وتشجيع الاستثمار والمقاولة الوطنية والأجنبية، حيث يرتبط بالدور المتجدد للقاضي الإداري في تطوير منهجيته في التأويل والتفسير، كخبير مالي يرتقي بالاقتصاد عبر حماية حقوق وحريات المقاولة والاستثمار عموما، لذلك تتضح إشكالية جديرة بالدراسة تتمثل في الأدوار التي تلعبها دعوى المسؤولية الإدارية في تشجيع الاستثمار.

وعموما يلاحظ أن الإدارة الضريبية تتطور في اتجاهات متعددة، حيث لا يشكل الجانب القانوني والتدبير المنازعاتي إلا النزر اليسير من دعاماتها واهتماماتها، فالمرفق الضريبي يتطور للتحكم في الوضعية الاقتصادية والعمل على تطويرها، وهو مرفق يعمل على بناء علاقة مع ملزم ومتعاملين عدة يؤسسون للمعادلة الجبائية الصعبة الحل، وهو مرفق أيضا يدبر موارده البشرية بشكل يستجيب لتأمين استخلاص التكاليف العمومية، وهو مرفق أيضا يطور تقنياته في التدبير والتسيير، كل هذا يجب أن يأتي في ظل احترام تام للقانون، وبالتالي فعلى المشرع والقضاء مواكبة هذا التطور، وبمعنى أدق يجب أن يواكب القانوني كل هاته التطورات.

إن الإدارة الضريبية إذا مقبلة على رفع التحديات بشكل كبير يؤمن مواردها، باعتماد تقنيات أكثر تطورا، ومن بينها نزع الصفة المادية عن العديد من التصرفات التي تقوم بها الإدارة الضريبية، وذلك من خلال رقمنة عملها، وهذا سيساهم في تغيير جذري لبعض المفاهيم التأسيسية للقانون الإداري، من قبيل القرار الإداري والعقد الإداري، ومفهوم التصرف القانوني عموما، حيث سنصبح أمام قرار إداري رقمي أو وأمام تصرفات قانونية رقمية ... وهكذا يجب النظر إلى المنهجية التي سيعتمدها القاضي الإداري في التعامل مع مسؤولية الإدارة الضريبية الرقمية، وتحقيق ما يمكن أن نسميه لاحقا بالأمن الضريبي الرقمي.، وهذا الأمر سيكون في غالبية المرافق؛ وبالتالي سيثير موضوع "المسؤولية الإدارية الرقمية" أو الحديثة أمرا ذو راهنية ستثير تساؤلات حول تعامل القاضي الإداري مع هذه التصرفات الالكترونية، وفي ذات السياق ستطفو مواضيع جديدة إلى السطح من قبيل "الإثبات الضريبي الالكتروني" ....

أضف لذلك أن الإدارة الضريبية مدعوة بشكل كبير لاحترام فقهها، وجعله يستجيب لمتطلبات الأمن الجبائي المنشود، بالإضافة إلى ذلك فالأمر يستدعي أيضا تدخل المشرع لتقنين فقه الإدارة الضريبية ونشره وجعله متاحا للمتعاملين مع الإدارة، بحيث يجب تفعيل الحق في الوصول إلى المعلومة الضريبية، وهكذا سنكون بصدد الحديث عن استقرار ضريبي وأمن قانوني للخاضع للضريبة، فالملاحظ أن التفسيرات والتأويلات التي تعتمدها الإدارة الضريبية، إضافة إلى أن معاكستها لتوجهات القضاء يتيح إمكانية خطئها وبالتالي إثارة مسؤوليتها.

إن الأطروحة توقفت على أحد أبرز الإشكاليات الأعمق المتمثلة في حقيقة الكلفة المالية لدعوى المسؤولية كمعيق لجبر الأضرار وتضييق لنطاقها، وقد خلص إلى أن الأمر يرتبط ببعد تدبيري للمالية العمومية والترابية أكثر منه عجز ميزانياتي، وهكذا نطمح إلى أن تتم دراسة هذا الموضوع بشكل أكثر دقة وتفصيلا في آليات البحث عن موارد مالية لتنفيذ الأحكام القضائية الصادرة ضد الإدارة الضريبية والدولة عموما، الشيء الذي سيشكل مدخلا رئيسا لترسيخ مفهوم الديمقراطية المالية ويدعم بناء دولة القانون.

لقد توقف البحث عند الإشكاليات التي تعيق عمل القاضي الإداري في التأسيس لنظام هذه المسؤولية الإدارية، وأوجد لذلك آليات قضائية تؤمن انعقاد هذه المسؤولية من جهة والحصول على تعويض عادل وكامل من جهة أخرى. لكن نتوخى أن يكون امتداد آخر للبحث في الإجراءات المسطرية لدعوى التعويض كدعوى قضائية مستقلة عن المنازعة الضريبية، وتأتي بعدها، حيث لا بد من الوقوف بتفصيل عند المدة الزمنية لدعوى المسؤولية الإدارية في علاقتها بالدعوى السالفة الذكر، حيث إن المدة الفاصلة بين رفع دعوى المنازعة الضريبية والحصول على تعويض في إطار المسؤولية الإدارية الضريبية قد تتجاوز عشر سنوات بل وتقارب العشرين سنة أحيانا، وهذا له وقع كبير على الوضعية القانونية والمادية والمعنوية للأشخاص.

وفي نفس الاتجاه، وفي إطار استكمال بناء صرح قضاء إداري متخصص، يفرض الأمر ضرورة اعتماد ضوابط إجرائية خاصة بالمنازعات الإدارية، وأخرى خاصة بالإجراءات المسطرية الضريبية بشكل مستقل؛ وهكذا فعلى الرغم من المبادئ العامة للقانون التي يهدف من خلالها القاضي الإداري العمل على تكييف القواعد العامة والخصوصية الضريبية، فإن الاحتفاظ بهذه الآلية سيشكل حجر عثرة أمام تطور منظومة القضاء الإداري التي نتوخاها متخصصة ومتكاملة، حيث إن اتباع المسطرة السالفة الذكر قد أفرز قصورا في الممارسة العملية، خاصة وأن القانون المحدثة بموجبه المحاكم الإدارية يحيل صراحة إلى تطبيقها في مجال المنازعات الإدارية.

وفي ذات السياق، وفي معرض الحديث عن ضرورة تنفيذ الأحكام والقرارات الصادرة ضد الإدارة الضريبية، لا بد من العمل على إخراج قانون يضبط ويؤطر تنفيذ الأحكام القضائية الإدارية، وموازاة مع ذلك لا مناص من إنشاء وتفعيل مؤسسة قاضي التنفيذ الإداري وجعلها تتبوأ مكانة ذات طابع استشاري وتنفيذي الشيء الذي يعمل على مواكبة وتتبع عمل المصالح الضريبية، وذلك في احترام وامتثال للضمانات القانونية والقضائية المكفولة للمتعاملين مع الإدارة الضريبية.

لقد أثارت الأطروحة أيضا عنوانا بارزا في ميدان المسؤولية التشريعية وركزت على مدى إمكانية مساءلة المشرع، ثم دور القضاء الدستوري أيضا في حماية الحقوق والحريات، ففي الشق الأول نتوخى تتبع عمل القاضي الإداري في التخفيف من الشروط التي لا تزال مجحفة في انعقاد

المسؤولية، أما في الشق الثاني فلا بد من تتبع عمل القاضي الدستوري خاصة في الشق الذي يلتقي فيه بالقضاء الإداري في استكمال بناء صرح دولة القانون، خاصة في مجال الدفع بعدم دستورية القوانين أو الرقابة التي تمارسها المحكمة الدستورية بشكل عام.

وفي ذات السياق إن الأطروحة لم تناقش بتفصيل موضوعا غاية في الأهمية، لانعدام مراجع في ذلك، لكن تأسس في الذهن إمكانية القبول النظري به، ويتعلق الأمر بإمكانية مساءلة الدولة عن امتناع المشرع عن إخراج نص قانوني لحيز الوجود، خاصة في حالة وجود مقتضى دستوري يضمن ذلك، باعتبار الامتناع عن القيام بفعل يشكل خطأ بحسب القانون، وبحسب المبادئ التي استقر عليها عمل القاضي الإداري.

إضافة لذلك فإن مجال الاتفاقيات الدولية المبرمة في الميدان الضريبي، يعد من المواضيع الراهنية والذي يأتي في إطار التعاون والشراكات التي يبرمها المغرب مع مختلف الفاعلين الدوليين، بهدف تشجيع الاستثمار ودعم المقاولات الوطنية والأجنبية، الشيء الذي ينعكس إيجابا على الاقتصاد الوطي ومسايرته للتطورات التي يعرفها المنتظم الدولي.

وقد توقفت الأطروحة عند العديد من الإشكاليات والقضايا التي تنقل هذه الأعمال من طابعها الإيجابي إلى السلبي، حيث إن إثارة المسؤولية في هذا الصدد من شأنه أن يفقد ثقة المقاولة في الإدارة وفي تشريعها أيضا، وعليه فيبقى لزاما على المؤسسة الضريبية أن تستعين بالكفاءات والخبرات في مجال القانون الضريبي الدولي، إضافة إلى ضرورة إبرامها لشراكات مع مكاتب الدراسات التي تشتغل في هذا الإطار وذلك من أجل التكوين وطلب الاستشارة.

إذا كانت المسؤولية الضريبية حقيقة يجب القبول والإيمان بوجودها، فالأمر يتطلب إذا من الإدارة الضريبية تدبير المخاطر المالية والإدارية والتدبيرية عموما، المترتبة عن تفاقم دعاوى مسؤولية المصالح الضريبية في المستقبل، وذلك بتفعيل مواثيق تنبني على مراقبة عمل أعوان الإدارة الضريبية، وتخليق عمل الإدارة الضريبية، وإيجاد صيغ وحلول لتجنب المنازعات الضريبية بتفعيل الوسائل البديلة كتقنين الصلح الضريبي، ورفع الحظر عن التحكيم في الميدان الضريبي.

وعموما فإن تطور المسؤولية بصفة عامة ينحو إلى توسيع مجال المسؤولية بناء على مبدأ المساواة أمام الأعباء العامة، نتيجة المخاض الذي يتجه نحو تطوير المسؤولية الإدارية من خلال مبدأ أنسنة المسؤولية وإيجاد تأمين لكل ضرر حيثما وجد، ونحو تكريس منطق العدالة الذي يحتم رفع الضرر عن المتضرر مهما كان مصدره بدون الالتفات إلى خطأ الدولة، تحقيقا لمبدأ التضامن والتكافل المنصوص عليه في الفصل 40 من الدستور المغربي، فالعلاقة بين الشخص والدولة يجب أن تقوم على التعاون ومبادئ التضامن.

إن الثقة في مؤسسات الدولة يجب أن تُرصد له نفقات من خلال ترتيب المسؤولية وتوسيع نطاقها، لأن هذا المبدأ له كلفة مالية باهظة عن عدم تحققه حيث إن عدم الثقة في المؤسسات يفرز لنا ممارسات لا تمت للمواطنة بصلة، من جملتها: التهرب الضريبي، الغش الضريبي، الرشوة ....

إن رصد هذه الموارد المالية لن يكون بشكل دائم، بل يجب أن يأتي في إطار مخطط وطني شمولي لمختلف إدارات ومرافق الدولة، تعمل من خلاله الحكومة ووزارة المالية ووزارة الوظيفة وتحديث القطاعات العامة إضافة إلى السلطة القضائية، على رصد وتتبع مكامن الخلل وارتكاب الخطأ، ويتم توازيا مع ذلك العمل على اتخاذ رهانات، للتخفيف من هاته الكلفة المالية. آنذاك سنضمن حقوق وحريات الأشخاص، وسنقوم بتخليق عمل الإدارة، وسنعيد تلك الثقة للمواطن في القضاء وفي مؤسسات الدولة. وتتم أجرأة هذه الاستراتيجية، التي نرنو من خلالها إلى القطع، أو بالأحرى الحد من نزيف دعاوى المسؤولية، بوضع صندوق أو حساب خصوصي مشار إليه في قانون المالية السنوي، حيث يتم من خلاله قياس مدى نجاعة أداء المرفق العمومي لخدماته بشكل يحقق الرضى المواطناتي، إذ سيمكن هذا الصندوق لا محالة من البحث في مكامن الخلل، وأسباب خطأ الإدارة، التي ستعمل المرافق العمومية والآليات الرقابية على تحسين أدائها وتلافي الوقوع فيها وذلك بتقديم خدمة ذات جودة من جهة، والتقليل تدريجيا من هذا النوع من النفقات العمومية، في أفق التحكم فيها ولم لا الحد من استنزافها للمالية العمومية.

وعموما يبقى تحقيق هذه الغايات رهينا بتطور مؤسسة القضاء الإداري وتفعيل أدوارها وبلورة سياستها، في علاقة بالقضاء الدستوري، وذلك للدور الذي يلعبانه في حماية لحقوق والحريات من

خلال اعتبار اجتهاداتهما بمثابة القواعد الدستورية غير المرئية، فطبيعة المجتمع المغربي تبين أننا ما زلنا في حاجة ماسة إلى هاته المؤسسات كضامن للعدالة، وكرادع للإدارة والمؤسسات التي تتعسف وتنحرف في تنزيلها للقانون.

وفي هذا السياق لا بد من التذكير بأن الديمقراطية وآليات حماية الحقوق والحريات، لا تقتصر على رزمة من القوانين والمرافق العمومية، بل هي في كنهها منظومة قيم ومبادئ وثقافة وسيرورة حياة ونمط للتدبير، تجد ضالتها وتطورها في الإيمان الراسخ لمختلف مكونات المجتمع بها بالثقة في مؤسساتها.

إن عبقرية المؤسسة الضريبية التي نتوخاها مرفقا ديمقراطيا، تتمثل في مدى قدرتها ومهارتها وكفايتها على التعبير عن حماية المصالح المجتمعية، وذلك بإدارة النزاعات بطريقة ودية في إطار السلم الضريبي، وذلك بتحمل المسؤوليات وامتلاك القدرة على تصحيح الأخطاء ومراجعة السياسات التدبيرية المتبعة، وإعطاء كل ذي حق حقه، ومما لا يخفى صوابه أن هذا الأمر يقوم على بذل الجهد والعناية في سبيل الوصول لهاته المرامي التي تؤسس لمجتمع مثالي.

وخلاصة القول، فإن كانت الأطروحة قد توقفت عند البحث في المسؤولية في إطار مقاربة تنازعية قضائية، فإن غايتنا المثلى من ذلك تتجاوز الطابع الزجري العقابي، النقدي للمؤسسات، إلى غاية أسمى تتمثل في التربية على القيم وترسيخ البعد الأخلاقي الإنساني في المسؤولية، الذي ينطلق من كل فرد على حدة (طفل مراهقا شابا كهلا أو شيخا)، كل من موقعه ومسؤوليته، من هذا المواطن المغربي الغيور على بلده، المساهم في تمويل تكاليفه، المتشبع بروح التعاون والتكافل ومبادئ العقيدة الإسلامية والمواطنة الحقة، والملتزم بضرورة الارتقاء بعمل مؤسساته واحترامها، الجاعل القانون فوق كل اعتبار، إن هذا الشخص هو الذي نطلق عليه المسؤول، القادر، الملتزم والمتزن، فأساس الدولة في نظرنا يبقى هو رأسمالها البشري، الذي يجب العمل على تنشئته أخلاقيا وقيميا انطلاقا من الخلية الأولى للمجتمع المتمثلة في الأسرة.

تم بحمد الله

لائحة المراجع

الكتب والمراجع العامة

- **القرآن الكريم**
- **الدستور المغربي لسنة** 2011.
- **ابن منظور**، لسان العرب، دار إحياء التراث العربي، بيروت، 1996م.
- **أبو عبد الله محمد المهدي ابن محمد**، النوازل الصغرى المسماة المنح السامية في النوازل الفقهية، الجزء الأول، دار الكتب العلمية، DKi لبنان بيروت، 1992.
- **أحمد فتحي سرور**، الحماية الدستورية للحقوق والحريات، دار الشروق، القاهرة، الطبعة الثانية 2000.
- **ادريس البصري، ميشيل روسي، جان كرانيون، أحمد بلحاج**، القانون الإداري المغربي، الطبعة الأولى للنص العربي المترجم عن الطبعة الرابعة للنص الفرنسي، المطبعة الملكية، الرباط، 1988.
- **ثورية لعيوني**، القضاء الإداري ورقابته على أعمال الإدارة دراسة مقارنة، مطبعة دار الجسور، الطبعة الأولى 2005
- **حسن شحاتة سعفان**، روح القوانين لمونتسكيو، نسخة رقمية، طبعة غير معروفة،
- **حسن صحيب**، القضاء الإداري المغربي، سلسلة دراسات وأبحاث في الإدارة والقانون 3، الطبعة الثانية، ماي 2019، المطبعة والوراقة الوطنية، مراكش.
- **داود الباز**، أصول القضاء الإداري في النظام الاسلامي، أساسه-تميزه، رؤية شرعية لفكرة مجلس الدولة وولاياته، دار الفكر الجامعي الاسكندرية 2004
- **رابح رتيب**، الممول والإدارة الضريبية، دار النهضة العربية 1991، ص: 10
- **سعد الركراكي**، العلاقات الدولية الميراث والرهان، الطبعة الأولى: مراكش، يناير 1997.
- **سليمان محمد الطماوي**، القضاء الإداري الكتاب الأول: قضاء الإلغاء، دار الفكر العربي القاهرة 1976
- **سليمان محمد الطماوي**، القضاء الإداري الكتاب الثاني: قضاء التعويض وطرق الطعن في الأحكام دراسة مقارنة.
- **الطيب بياض**، المخزن والضريبة والاستعمار، ضريبة الترتيب 1880-1915، إفريقيا الشرق: 2011 الدار البيضاء.
- **ظاهر القاسمي**، نظام الحكم في الشريعة والتاريخ الإسلامي، الكتاب الثاني، السلطة القضائية، دار النفائس، الطبعة الرابعة 1992
- **عبد الحق صافي**، الوجيز في القانون المدني، الجزء الثاني: المصادر غير الإرادية للالتزام "المسؤولية المدنية والإثراء بدون سبب، دراسة في قانون الالتزامات والعقود وفي القوانين الأخرى، طبعة 2015، مطبعةالنجاح الجديدة، CTP، الدار البيضاء.

- **عبد الرحمان الحاج**، الخطاب السياسي في القرآن الكريم السلطة والجماعة ومنظومة القيم، الشبكة العربية للأبحاث والنشر، بيروت لبنان، الطبعة الأولى 2012.
- **عبد الرزاق السنهوري**، الوسيط في شرح القانون المدني الجديد، نظرية الالتزام بوجه عام، مصادر الالتزام، 1441/2007هـ.
- **عبد الغني خالد**، المسطرة في القانون الضريبي المغربي، مطبعة دار النشر المغربية، عين السبع الدار البيضاء، 2002.
- **عبد القادر العرعاري**، المسؤولية المدنية، مصادر الالتزامات الكتاب الثاني، دار الأمان الرباط، الطبعة الثالثة: 2014.
- عبد القادر باينة
- **عبد الله إدريسي**، مدخل لدراسة الرقابة القضائية على أعمال الإدارة بدول المغرب العربي، مقال منشور بالمجلة المغربية للاقتصاد والقانون، وجدة 200، ص: 127-141.
- **عزيزة هنداز**، المساطر الضريبية بين القانون والتطبيق، تقديم عبد الله العكوشي، دار أبي رقراق للطباعة والنشر، الطبعة الأولى 2011، الرباط.
- **مأمون الكزبري**، نظرية الالتزامات في ضوء قانون الالتزامات والعقود المغربي، الجزء الأول، مصادر الالتزام، منشورات الحلبي الحقوقية، 2020.
- **محمد اليعكوبي**، القانون الإداري المقارن، مطبعة المعارف الجديدة الرباط، طبعة 2009
- **محمد سعيد الليثي**، امتناع الإدارة عن تنفيذ الأحكام الإدارية الصادرة ضدها، الأساليب، الأسباب، كيفية المواجهة، دراسة مقارنة، دار الصميعي للنشر والتوزيع ط: 1 سنة 2009.
- **المختار بن محمد العطار**، النظرية العامة للالتزامات في ضوء القانون المغربي، مطبعة النجاح الجديدة، الطبعة الأولى.
- **ميشيل تروبير**، فلسفة القانون، ترجمة: جورج سعد، دار الأنوار للطباعة والنشر، الطبعة الأولى 2004 .
- **نيقولو ميكيافيلي**، مطارحات ميكيافيلي، **تعريب خيري حماد**، منشورات دار الآفاق الجديدة بيروت، الطبعة الثالثة 1982.

المراجع المتخصصة

- **أحمد فتحي سرور**، مطلوب تغيير قانون المحكمة الدستورية العليا، جريدة المحور، عدد صادر في 15 مارس 1995.
- **حسن شحاتة سعفان**، روح القوانين لمونتسكيو، نسخة رقمية، طبعة غير معروفة.

- **خالد علامي وعبد الغني بامو**، التوجهات الحديثة لمحكمة النقض في مسؤولية المرفق العام الطبي، الجزء الأول، دار الآفاق المغربية الطبعة الأولى 2017
- **شعبان أحمد رمضان**، ضوابط وآثار الرقابة على دستورية القوانين، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، طبعة 2000.
- **عبد الحق بلفقيه**، دعوى الدفع بعدم دستورية نص تشريعي ما بين رؤية المشرع المغربي وتدخل القاضي الدستوري دراسة مقارنة، الطبعة الثانية 2019، مطبعة سبارطيل، طنجة.
- **العربي محمد مياد**، مسؤولية الدولة عن أعمالها التشريعية، سلسلة إعلام وتبصير المستهلك 24، الطبعة الأولى 2015، مطبعة المعارف الجديدة،
- **فريدة اليوموري**، علاقة السببية في مجال المسؤولية التقصيرية بين رأي الفقه و موقف القضاء، دراسة مقارنة، سلسلة الدراسات القانونية المعاصرة، عدد: 16، الطبعة الأولى: 2009،
- **محمد أتركين**، دعوى الدفع بعدم دستورية القوانين في التجربة الفرنسية الإطار القانوني والممارسة القضائية، سلسلة الدراسات الدستورية 2 الطبعة الأولى: 2013، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء.
- **محمد أزهري**، الاستثناءات القضائية من مسطرتي التظلم والتصحيح في المادة الضريبية، مطبعة الأمنية، الرباط، نشر وتوزيع مكتبة الرشاد سطات، 2019.
- **محمد الأعرج**، مسؤولية الدولة والجماعات الترابية في تطبيقات القضاء الإداري المغربي، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مؤلفات وأعمال جامعية، عدد 8، الطبعة الثانية 2015. ص: 34.
- **محمد الطودار**، الطعن بالنقض لفائدة القانون دراسة مقارنة، مطبعة الكرامة، دار الآفاق المغربية للنشر والتوزيع، لدار البيضاء، الطبعة الأولى 2018
- **محمد جمال عثمان جبريل**، أثر الأحكام الصادرة من المحكمة الدستورية العليا، دار النهضة العربية القاهرة، 2000 .
- **الميلود بوطريكي**، القرارات الإداري المنفصلة على ضوء الاجتهاد القضائي، منشورات مجلة العلوم القانونية، سلسلة البحث الأكاديمي 2، مطبعة الأمنية، الرباط، الطبعة الأولى 2014.
- **يسري محمد العصار**، الحماية الدستورية للأمن القانوني في قضاء المحكمة الدستورية، المجلة الدستورية، القاهرة، العدد 3، 2003،

الأطروحات

- **أحمد بوخاري**، سحب القرارات الإدارية مساهمة في بناء نظرية التراجع الإداري، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية السويسي، السنة الجامعية: 2005-2004 .

- **أحمد جواهري**، اللجوء إلى الإكراه البدني لاستخلاص لديون العمومية الإشكاليات القانونية والقضائية، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون الخاص، جامعة محمد الخامس كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الرباط، أكدال، السنة الجامعية: 99-2000
- **بيصة محمد**، المنازعة في قانونية قرارات الإدارة المكلفة بربط الضريبة بين دعوى الإلغاء وطعون القضاء الشامل، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، بتاريخ 2004/04/23، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية الدار البيضاء، السنة الجامعية 2004/2003.
- **توفيق ادساسي**، المراقبة الإدارية على تنفيذ نفقات الدولة بالمغرب، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الرباط، أكدال، السنة الجامعية: 2013 – 2014.
- **حماد حميدي**، المسؤولية الإدارية، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس كلية العلوم القانونية ولاقتصادية والاجتماعية، الرباط، السنة الجامعية: 1989/1988.
- **حمادة بن المختار**، السندات التنفيذية لاستخلاص ديون الدولة من طرف قباض الخزينة، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، جامعة محمد الخامس كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الرباط، أكدال، السنة الجامعية
- **خالد علامي**، مسؤولية المرفق العام الطبي بالمغرب دراسة في النصوص القانونية والاجتهادات القضائية والفقهية، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام جامعة القاضي عياض كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بمراكش.
- **رضوان اعميمي**، ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة الضريبية وسلطات القضاء الإداري، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام والعلوم السياسية، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بسلا، جامعة محمد الخامس بالرباط، السنة الجامعية 2015/2014 .
- **شريف محمد**، منازعات التحصيل الجبري للضرائب بين الإدارة والقضاء، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، شعبة القانون العام، وحدة التكوين والبحث، تدبير الإدارة المحلية، جامعة الحسن الأول كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية سطات السنة الجامعية: 2014 – 2015.
- **عادل عمر شريف**، قضاء الدستورية القضاء الدستوري في مصر، رسالة دكتوراه كلية الحقوق جامعة عين شمس.

- **عبد الحافظ أدمينو**، نظام البيروقراطية الإدارية بالمغرب، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، وحدة القانون الإداري وعلم الإدارة، جامع محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية أكدال، الرباط، السنة الجامعية: 2001 – 2002
- **عبد الرحمان ابليلا**، الإثبات في المادة الجبائية بالمغرب بين القواعد لعامة وخصوصيات المادة، أطروحة لنيل دكتوراه الدولة في القانون، جامعة القاضي عياض، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية مراكش، 2007/2006، ص: 13.
- **عبد الرحيم احزيكر**، إشكالية تحصيل الضرائب بالمغرب، محاولة في التأصيل والبحث في سبل تحقيق التوازن بين امتيازات إدارة التحصيل وضمانات الملزم أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية عين الشق الدار البيضاء، 2004/2003.
- **عبد الرحيم التيجاني**، المنازعات الجبائية في مجال الضرائب المباشرة بالمغرب –الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات نموذجا، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، وحدة القانون الإداري وعلم الإدارة، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية أكدال، الرباط، السنة الجامعية:2012 – 2013.
- **عبد الفتاح بلخال**، المشروعية الجبائية والحماية القضائية لها في ظل الدستور المغربي، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، شعبة العلوم السياسية، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية الدار البيضاء، السنة الجامعية 2001/2000.
- **العربي الكزداح**، الطعون الجبائية في ظل المحاكم الإدارية بالمغرب، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام جامعة محمد الخامس كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية 2003.
- **عصام القرني، صناعة القرار الضريبي بالمغرب**، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام جامعة محمد الخامس كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بسلا، السنة الجامعية: 2016/2015.
- **لطيفة الخال**، مسؤولية الدولة عن أعمال الإرهاب، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس كلية الحقوق أكدال، سنة 2013 .
- **مكي السراجي**، القرار التنظيمي في القانون العام المغربي، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الأول كلية العلوم القانونية والاجتماعية والاقتصادية والاجتماعية، وجدة، السنة الجامعية 2000
- **يحيى الحلوي**، القرار الإداري من الأثر القانوني إلى التنفيذ المادي، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الأول، كلية الحقوق وجدة، السنة الجامعية 2004/2003.

❖ **يونس الشامخي**، تطور أسس المسؤولية الإدارية في ضوء الاجتهاد القضائي الإداري – دراسة مقارنة- أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، سلا، السنة الجامعية: 2015/2014.

المقالات

❖ **ادريس الفاخوري**، ترجيح الاتجاهات الأخلاقية في مجال العقود والالتزامات، المجلة المغربية للاقتصاد والقانون، العدد الأول يونيو 2000.

❖ [1]الخطاب الملكي الذي وجهه جلالة الملك محمد السادس للأمة في: 17 يونيو 2011 منشور بموقع: www.portail.ma

❖ **ثورية لعيوني**، استكمال بناء القضاء الإداري كمدخل أساسي لحكامة التدبيرالإداري، مداخلة ألقيت بمناسبة الندوة العلمية بتاريخ: 2014/06/21 بالقاعة لكبرى للجماعة الحضرية بسلا، من تنظيم جمعية البحث في القضاء الإداري، ومجلس جماعة سلا بطانة، تحت عنوان:"القاضي الإداري والحكامة المحلية: نحو مواكبة الجماعات الترابية وإنجاح مسلسل اللامركزية"، مداخلة غير منشورة.

❖ **جون بريان أرنولد**، لمحة تمهيدية عن المعاهدات الضريبية، تورنتو، كندا، مقال منشور بموقع: www.un.org آخر زيارة: 2019/10/16

❖ **الجيلالي أمزيد**، الأبعاد المالية والمحاسبية لقضاء التعويض، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة موضيع الساعة، عدد 14، 1998 .

❖ **حسن العفوي**، المنازعات الضريبية بين التأسيس والتحصيل، مجلة المعيار، العدد: 36

❖ **الحسن الوزاني الشاهدي**، الاتفاقيات الدولية والقانون الداخلي -مجال حقوق الإنسان-م.م.إ.م.ت، عدد مزدوج 48-49 يناير-أبريل 2003.

❖ **حسن حلوي**، مفهومية القواعد القانونية بين الرقابة القبلية والرقبة البعدية، دراسة تحليلية في اجتهادي القضاء الدستوري المغربي والقضاء الدستوري الفرنسي، REMALD العدد: 140 ماي-يونيو 2018.

❖ **حماد حميدي**، التعويض عن الضرر في ميدان المسؤولية الإدارية، المجلة المغربية للإدارة المحلي والتنمية، سلسلة مواضيع الساعة، عدد 14، 1998.

❖ **رحال البوشيخي**، أحكام الضرر الموجب للتعويض في الجريمة الإرهابية، المجلة المغربية في الفقه والقضاء، العدد الأول خريف: 2015، مطبعة الأمنية الرباط .

- **رشيد أقجي**، المغرب والالتزامات في مجال حقوق الإنسان، دار السلام للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2005.
- **رشيد الناصري**، إشكالية الحجز على أموال العمومية في إطار تنفيذ الأحكام الإدارية، خمسون سنة من العمل القضائي، الندوة الجهوية الثالثة تحت عنوان: قضايا العقود الإدارية ونزع الملكية للمنفعة العامة وتنفيذ الأحكام من خلال اجتهادات المجلس الأعلى، احتفاء بالذكرى الخمسينية لتأسيسي المجلس الأعلى سنة 2007 مطبعة الأمنية، الرباط، ص: 364
- **زكرياء خليل**، مسؤولية الدولة عن أعمال التشريع بين المقتضيات القانونية والاجتهاد القضائي دراسة في فرنسا والمغرب، أبحاث المؤتمر السنوي الرابع، "القانون أداة للإصلاح والتطوير"، 9 و 10 ماي 2017م، ملحق خاص، العدد: 2، الجزء الثاني، صفر/ ربيع الأول 1439هـ-نونبر 2017.
- **عامر زغير محيسن**، الموازنة بين فكرة الأمن القانوني ومبدأ رجعية الحكم بعدم الدستورية، مركز دراسات الكوفة، العدد الثامن عشر، 2010،
- **عبد الرحمان أبليلا**، خصوصيات الخبرة في المادة الضريبية، الندوة الوطنية حول الإشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي، دفاتر المجلس الأعلى، عدد 16، سنة 2011، مطبعة المعارف الجديدة، الرباط.
- **عبد الرحمان اللمتوني**، الاجتهاد القضائي والأمن القانوني، مقال منشور بمجلة الملحق القضائي، العدد: 43 ماي 2002
- **عبد الرفيع القاسمي**، المقاربة التشاركية على ضوء القانون التنظيمي للجهات وتحدياتها على مستوى الممارسة وسبل تجاوزها، REMALD، عدد 137، نونبر-دجنبر 2017.
- **عبد العزيز اليعكوبي**، القضاء الجبائي وحماية الاستثمار من خلال قرارات المجلس الأعلى، الندوة الجهوية الرابعة محكمة الاستئناف التجارية الدار البيضاء، 18 و 19 أبريل 2007، الذكرى الخمسينية لتأسيس المجلس الأعلى، مطبعة الأمنية، الرباط، 2007.
- **عبد العزيز اليعكوبي**، قانون التعمير ومسألة التعويض: قراءة في بعض الإشكالات، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد مزدوج 54-55، يناير- أبريل 2004.
- **عبد الله الكرني**، النقد القانوني لتنفيذ الأحكام الصادرة ضد الدولة، خمسون سنة من العمل القضائي، الندوة الجهوية الثالثة تحت عنوان: قضايا العقود الإدارية ونزع الملكية للمنفعة العامة وتنفيذ الأحكام من خلال اجتهادات المجلس الأعلى، احتفاء بالذكرى الخمسينية لتأسيسي المجلس الأعلى سنة 2007 مطبعة الأمنية، الرباط، ص: 292.

- [1]**عبد المولى بوخريص**، المعاهدات الدولية والقوانين المغربية: مواءمة صعبة بين الخصوصية والعالمية، مجلة سياسة واقتصاد عدد 23 يوليوز 2011.
- **عز الدين الماحي**، مدى مساهمة الاجتهاد القضائي في إنشاء القواعد القانونية، مجلة منتدى البحث القانوني، مراكش، عدد 4، يوليوز 2004.
- **محمد الخضراوي**، الأمن القضائي من خلال اجتهاد محكمة النقض: الآليات والتجليات، مقال منشور بالتقرير السنوي لمحكمة النقض ل سنة 2011.
- **محمد القصري**، القاضي الإداري ومنازعات الصفقات العمومية، المجلة العربية للفقه والقضاء، العدد 46، بحوث ودراسات، مقال منشور بالمنبر القانوني.
- **محمد المجدوبي الإدريسي**، تحولات الاجتهاد ومتطلبات ضمان الأمن القضائي، مداخلة قدمت بمناسبة المؤتمر الثاني لرؤساء المحاكم العليا في الدول العربية، مطبعة غير معروفة.
- **محمد براو**، الشفافية والمساءلة والرقابة العليا على المال العمومي في سياق الحكامة الرشيدة، المقومات، والفاعلون، التفاعلات: دراسة مقارنة مركزة، سلسلة الرقابة على المال العمومي والمنازعات المالية، العدد 4.
- **محمد بيصة**، حجية الشيء المقضي به في المادة الضريبية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 124، شتنبر- أكتوبر 2015.
- **محمد بيصة**، دعوى مسؤولية المصالح لضريبية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 92، ماي - يونيو 2010.
- **محمد شيلح**، تأملات حول قرارات المجلس الأعلى في المادة المدنية من حيث صياغتها وقيمتها، ندوة المنظمة بمناسبة الذكرى الأربعين لتأسيس المجلس الأعلى، في عنوان: عمل المجلس الأعلى والتحولات الاقتصادية والاجتماعية، 18-20 دجنبر 1999 مطبعة الأمنية الرباط.
- **محمد شيلح**، محاولة قراءة منهجية في كيفية استخلاص المبادئ القانونية من قرارات المجلس الأعلى، مجلة القانون والاقتصاد، صادرة عن كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بفاس، ع 3، 1987.
- **محمد عبد النباوي**، تعميم الاجتهاد القضائي، مساهمة في خدمة العدالة، مقال منشور بمجلة سلسلة الاجتهاد القضائي، العدد 2، ماي 2011، المطبعة والوراقة الوطنية، مراكش، 2011.
- **محمد عبد النباوي**، تعميم الاجتهاد القضائي، مساهمة في خدمة العدالة، مقال منشور بموقع: www.maroclaw.com بتاريخ: 30 نونبر 2017.

- **محمد قصري**، آثار الأحكام الصادرة بعدم دستورية قانون مطعون فيه، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 128، ماي – يونيو 2016.
- **محمد قصري**، الغرامة التهديدية والحجز في مواجهة الإدارة الممتنعة عن تنفيذ أحكام وقرارات القضاء الإداري والإشكاليات المطروحة، مقال منشور بمجلة المحاكم الإدارية، القاضي الإداري بين حماية الحقوق والحريات وتحقيق المصلحة العامة، أشغل ندوة علمية منظمة بشراكة بين وزارة العدل والحريات وجمعية هيئات المحامين بالمغرب، يومي 6 و 7 يناير 2017 بالرباط، العدد الخامس - إصدار خاص- يناير 2017،
- **محمد قصري**، الغرامة التهديدية والحجز في مواجهة الإدارة الممتنعة عن تنفيذ الأحكام الإدارية الصادرة ضدها، مقال منشور بالمجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة دراسات، عدد: 37
- **محمد قصري**، الغرامة التهديدية والحجز في مواجهة الإدارة الممتنعة عن تنفيذ أحكام وقرارات القضاء الإداري والإشكاليات المطروحة، أشغال ندوة علمية منظمة بشراكة بين وزارة العدل والحريات وجمعية هيئات المحامين بالمغرب، تحت عنوان: القاضي الإداري بين حماية الحقوق والحريات وتحقيق المصلحة العامة، مجلة المحاكم الإدارية، العدد الخامس – إصدار خاص – يناير 2017.
- [1]**محمد لطرش**، الاتفاقيات الدولية في ضوء الدستور المغربي لسنة 2011، بحث في التراتبية القاعدية ومسطرة الإقرار الدستورية، سلسلة أعمال جامعية دار نشر المعرفة طبعة 2020.
- **محمد لمجدوبي الادريسي**، تحولات الاجتهاد القضائي ومتطلبات الأمن القضائي، مداخلة ألقيت بالمؤتمر الثاني لرؤساء المحاكم العليا في الدول العربية، التاريخ غير محدد، المطبعة عير محددة.
- **محمد مرحوم**، الدفع بعدم دستورية القوانين: المسار التشريعي المتعثر، مقال منشور بمجلة الإسماعيلية للدراسات القانونية والقضائية، العدد الأول، فبراير 2019.
- **مصطفى سيمو**، مستجدات تنفيذ أحكام القضاء الإداري، مقال منشور بمجلة المحاكم الإدارية، القاضي الإداري بين حماية الحقوق والحريات وتحقيق المصلحة العامة، أشغل ندوة علمية منظمة بشراكة بين وزارة العدل والحريات وجمعية هيئات المحامين بالمغرب، يومي 6 و 7 يناير 2017 بالرباط، العدد الخامس - إصدار خاص- يناير 2017،
- **منية بنحميد**، ربط المسؤولية بالمحاسبة في القانون التنظيمي رقم 113.14، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 137، نونبر- دجنبر 2017 ص: 196.
- **موسى عبود**، الاجتهاد القضائي ودوره في النظام القضائي المغربي، مجلة المحاماة عدد: 3 سنة: 1969.

- **يوسف امهيمر**، خصوصية الدفع بعدم دستورية نص ضريبي، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، نونبر-دجنبر 2018.
- **هشام ملاطي**، الحق في الحصول على المعلومة القضائية، مقال منشور بمجلة الملحق القضائي،
- **سالم روضان الموسوي**، حق الحصول على المعلومة من حقوق الإنسان، مجلة التشريع والقضاء، عدد غير مذكور.

الخطب والرسائل الملكية:

- الخطاب الملكي بتاريخ: 15 دجنبر 1999 بمناسبة افتتاح دورة المجلس الأعلى للقضاء.
- الخطاب السامي لصاحب الجلالة لممثلي الأمة بمناسبة افتتاح الدورة التشريعية في أكتوبر 2010.

التقارير والخلاصات

- تقرير الوكالة القضائية للمملكة لسنة 2012
- تقرير الوكالة القضائية للمملكة لسنة 2013
- تقرير الوكالة القضائية للمملكة لسنة 2014
- تقرير الوكالة القضائية للمملكة لسنة 2015
- تقرير الوكالة القضائية للمملكة لسنة 2016
- تقرير الوكالة القضائية للمملكة لسنة 2017
- تقرير الوكالة القضائية للمملكة لسنة 2018
- تقرير الوكالة القضائية للمملكة لسنة 2019
- ميثاق النجاعة القضائية، وزارة العدل والحريات، 2017
- تقرير المجلس الأعلى للحسابات سنة 2015 في موضوع: تقييم تدبير المنازعات القضائية للدولة
- خلاصة تقرير المجلس الأعلى للحسابات حول تقييم تدبير المنازعات القضائية للدولة، 2015
- تقرير 2018 للإدارة العامة للضرائب.
- تقرير 2019 إدارة الجمارك.
- التقرير السنوي للمجلس الأعلى 2001
- التقرير السنوي لمحكمة النقض 2011

- تقرير المجلس الاقتصادي والاجتماعي والبيئي حول "من أجل نظام جبائي يشكل دعامة أساسية لبناء النموذج التنموي الجديد"، إحالة ذاتية رقم: 2019/39
- توصيات المناظرة الوطنية للجبايات، ماي 2019
- تقرير المجلس الاقتصادي والاجتماعي، النظام الضريبي المغربي: التنمية الاقتصادية والتماسك الاجتماعي، إحالة ذاتي رقم: 2012/9.

الأحكام والقرارات القضائية

أحكام المحاكم الإدارية

- حكم المحكمة الإدارية بأكادير عدد 306 ملف عدد 2007/74 ش، صادر بتاريخ: 2007/08/30.
- حكم المحكمة الإدارية بالرباط رقم: 3167 الصادر بتاريخ:2013/10/8 ملف رقم: 2012/7/316.
- حكم المحكمة الإدارية بالرباط، عدد:441، ملف رقم: 09/7/310 صادر بتاريخ: 2012/2/7.
- حكم المحكمة الإدارية بالرباط، رقم: 2068، في الملف رقم:2012/7/602.
- حكم المحكمة الإدارية بالرباط، رقم: 4384، ملف عدد: 3/7/2012، بتاريخ: 2012/11/28.
- حكم المحكمة الإدارية بمراكش رقم: 827 الصادر بتاريخ: 25 يوليوز 2013 ملف رقم: 557-1914-13 .
- حكم المحكمة الإدارية بالرباط رقم: 1120 الصادر بتاريخ: 07 أبريل 2015 ملف رقم: 814-7112-2014 .
- حكم صادر عن المحكمة الإدارية بوجدة، عدد 2002/43، بتاريخ: 2002/05/15 ملف عدد 114/2002.
- حكم عدد 979، صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، بتاريخ 1998/03/11، في الملف رقم 98/23
- حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط رقم:441 بتاريخ: 2012/2/7 ملف رقم: 09/7/310.
- حكم المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، ملف عدد: 1807/2009 بتاريخ: 2009/07/01، منشور بمجلة الودادية الحسنية للقضاة، العدد الثالث، مارس 2012.
- حكم المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، ملف عدد: 1807/2009 بتاريخ: 2009/07/01، منشور بمجلة الودادية الحسنية للقضاة، العدد الثالث، مارس 2012.
- حكم محكمة استئناف الرباط بتاريخ 16 ماي 1966، مجلة المحاكم المغربية، سنة 1969.
- حكم المحكمة الإدارية بالرباط 2211 الصادر بتاريخ: 2017/6/2 ملف رقم: 2017/7112/439.
- حكم رقم 4602، الصادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، بتاريخ: 13 دجنبر 2012 في الملف عدد: 342-12-2012.

- حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط رقم:441 بتاريخ: 2012/2/7 ملف رقم: 09/7/310.
- حكم المحكمة الإدارية بفاس، عدد: 2018/430 الصادر بتاريخ: 2018/05/23 الملف الإداري رقم: 2017/7112/223.
- حكم صادر عن المحكمة الإدارية بأكادير رقم: 15/97 صادر بتاريخ: 2004/01/30، منشور بمجلة المرافعة عدد: 10.

قرارات محكمتي الاستئناف الإداريتين:

- قرار محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، عدد 2700 ملف عدد: 2017/7209/537 صادر بتاريخ: 8 يونيو 2017، المدير العام للضرائب ضد السيدة رجاء بنجلون.
- قرار محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش، رقم: 525، ملف عدد: 08-1/6/58، بتاريخ: 2008/11/26.
- قرار صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط عدد: 1654 بتاريخ: 2013/4/24 ملف رقم:9/12/384 و 9/12/421 و 9/12/422 محمد سعيد لخضر ضد المديرية العامة للضرائب ومن معها.
- قرار صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط رقم: 758 صادر بتاريخ: 21 نونبر 2016 في الملف رقم: 7202/780/ 2016.
- القرار الصادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط رقم: 483 صادر بتاريخ: 30 ماي 2016 في الملفين عدد 2016/7202/447 و 2016/7202/491 بعد ضمهما.
- قرار صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط عدد: 758 بتاريخ: 21 نونبر 2016 ملف رقم: 2010/7202/780.
- قرار محكمة الاستئناف بالرباط، رقم 5555، بتاريخ 1963/11/12، مجموعة قرارات المحاكم الاستئنافية بالمغرب .
- قرار صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط عدد: 19 بتاريخ: 04 يناير 2012 ملف عدد 5/09/157 إدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة ضد شركة AUXINARC.

قرارات محكمة النقض:

- قرار صادر عن الغرفة الإدارية لمحكمة النقض عدد 434 الصادر بتاريخ 2003/7/3 ملف إداري عدد 2003/2/4/341 الوكيل القضائي للمملكة ضد ادريس عكدي
- قرار صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط عدد: 4356 بتاريخ: 2018/10/17 في الملف عدد: 1684/206/17 الملف المضموم: 18/7206/235، فيصل ادحيدح ضد الوكيل القضائي للمملكة.

- قرار محكمة النقض عدد: 04 صادر بتاريخ 8 يناير 2015، نشرة قرارات محكمة النقض، الغرفة الإدارية، العدد: 24 سنة 2015، ص: 156.
- قرار عدد 2/904 بتاريخ 2013/12/26 ملف إداري عدد 2013/2/4/965 الدولة المغربية ومن معها ضد (م.ك)
- قرار عدد 3876 الصادر عن محكمة النقض بتاريخ 2006/12/20 ملف عدد 1379.
- قرار محكمة النقض تحت عدد: 175 الصادر بتاريخ 31 مارس 2016 في الملف الإداري عدد: 2014/2/4/3597،
- قرار محكمة النقض تحت عدد: 175 الصادر بتاريخ 31 مارس 2016 في الملف الإداري عدد: 2014/2/4/3597
- قرار الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى سابقا محكمة النقض حاليا عدد 236 وتاريخ 1999/03/11
- القرارين الأول عدد 39 بتاريخ 2015/05/06 ملف إداري رقم 2015/7202/7.
- القرار الثاني عدد 602 بتاريخ 2015/04/23 ملف إداري عدد 2015/7205/251.
- قرار صادر عن محكمة النقض بتاريخ: 1992/07/06 بالملف الاجتماعي عدد: 8/9902 منشور بمجلة الإشعاع، عدد: 8، صفحة 72.
- قرار صادر عن محكمة النقض بتاريخ: 1999/2/18 بالملف عدد 200.
- قرار صادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض رقم: 556 بتاريخ: 22 ماي 1997 في الملف الإداري عدد: 1334/96.
- قرار صادر عن محكمة النقض في الملف رقم: 413 صادر بتاريخ: بتاريخ 07 ماي 2008 ملف إداري عدد: 06/756 منشور بمجلة قضاء المجلس الأعلى عدد:71
- قرار محكمة النقض عدد 74 الصادر بتاريخ 31 يناير 2013 في الملف ا:داري عدد 448/ 4/1 /2010.
- قرار صادر عن المجلس الأعلى عدد: 660 بتاريخ: 4 ماي 2000 ملف إداري عدد 1967/15/1/97
- قرار محكمة النقض عدد: 53 صادر بتاريخ: 17 يناير 2013 ملف إداري عدد 2010/1/4/115.
- قرار محكمة النقض عدد 566 صادر بتاريخ: 19 أبريل 2001 ملف إداري عدد 00/919 منشور بالتقرير السنوي للمجلس الأعلى لسنة 2001 .
- قرار عدد 4/137 بتاريخ: 2014/02/13 ملف إداري عدد 2012/2/4/1955 الوكيل القضائي للمملكة ضد (ف.ط).
- قرار محكمة النقض رقم: 10 صادر بتاريخ: 2002/01/03 في الملف رقم: 2001/1/4/1528.
- قرار صادر عن الغرفة الإدارية لمحكمة النقض رقم: 1583 بتاريخ: 1999/12/09 ملف إداري عدد: 1999/1/4/887
- قرار المجلس الأعلى، عدد 169، بتاريخ: 1969/4/12، قضاء المجلس الأعلى، عدد 10، أكتوبر 1969
- قرار صادر عن محكمة النقض تحت عدد: 1/440 بتاريخ: 2015/03/12 في الملف الإداري رقم: 2014/1/4/1317 .
- قرار رقم : 856 صادر بتاريخ: 2001/06/28 في الملف عدد: 2000/1/4/1253.

الأوامر الاستعجالية:

- أمر استعجالي عن المحكمة الإدارية بمراكش تحت عدد: 146 بتاريخ: 25 ماي 2016 في ملف عدد: 2016/7101/94
- أمر صادر عن رئيس المحكمة الإدارية بوجدة بتاريخ: 22 مارس 2001 في الملف الاستعجالي رقم: 201/04 س.
- أمر صادر عن رئيس المحكمة الإدارية بالرباط عدد 4072 صادر بتاريخ 11 يوليوز 2018 ملف عدد 2018/7101/3038
- أمر صادر عن رئيس المحكمة الإدارية بالرباط عدد 2538 صادر بتاريخ: 31 ماي 2018 ملف عدد 2018/7103/1274
- أمر صادر عن رئيس المحكمة الإدارية بالرباط عدد 4055 صادر بتاريخ: 10 يوليوز 2018
- أمر صادر عن رئيس المحكمة الإدارية بالرباط 2826 بتاريخ: 2018/6/20

قرارات المحكمة الدستورية:

- قرار المحكمة الدستورية عدد 12 صادر بتاريخ: 8 يوليوز 2008.

النصوص القانونية التنظيمية:

- القانون التنظيمي للمالية رقم: 130.13 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1/15/62 الصادر في 2 يونيو 2015 المنشور بالجريدة الرسمية عدد 6370 بتاريخ: 8 يونيو 2015
- المرسوم الملكي 330.66 الصادر في 10 محرم 1387 الموافق ل 21 أبريل 1967 المتعلق بسن نظام المحاسبة العمومية.
- القانون التنظيمي 113.14، المتعلق بالجماعات الترابية
- المرسوم الملكي رقم 330.66 بتاريخ 10 محرم 1387 الموافق ل 21 أبريل 1967، بسن نظام عام للمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية عدد 2843 الصادرة في: 15 محرم 1387 الموافق ل 26 أبريل 1967، ص: 811.
- قرار وزير الاقتصاد والمالية رقم: 14-3155 الصادر في 5 ذي الحجة 1435 الموافق ل 30 شتنبر 2014 بتحديد قائمة الوثائق والمستندات المثبتة لمقترحات الالتزامات و أداء نفقات الدولة، جريدة رسمية رقم: 6329 بتاريخ النشر: 2015/02/05، تاريخ تعديل: 2018/06/21.

❖ منشور صادر عن رئيس الحكومة عدد: 2015/12 بتاريخ: 19 غشت 2015.

❖ قانون المالية 70.19 للسنة المالية 2020 .

Les ouvrages généraux

❖ **A. Delaubadaire, J.C.Venezia, Yves Gaudmet, traité de droit administratif, Tome 1 Droit administratif général, 15 éme Ed, L.G.D.J 1999.**

❖ **Ardent Gabriel,** théorie sociologique de l'impôt, SEVPEN, 1965,

❖ **B. Castagnède,** Précis de fiscalité internationale, PUF, 4ème éd., 2013 , n° 275, p: 325

❖ **C.BROYELLE,** La responsabilité de l'État du fait des lois , préf. Y. Gaudemet, LGDJ, coll. « Bibliothèque de droit public », 2003, p :201 et s.

❖ **Céline WRAZEN,** Fiscalité et réciprocité vers une mutation des relations entre l'administration fiscale et le contribuable, Thèse de doctorat Université de Lyon3 Jean Moulin, Soutenue le 25 novembre 2011 à 14h30.

❖ **Ch. Goldie-Genicon,** Contribution à l'étude des rapports entre le droit commun et le droit spécial des contrats, préf. Y. Lequette, LGDJ, t. 509, 2009, n° 90, p. 133.

❖ **Charles-Edouard SENAC,** Le concept d'irresponsabilité de la puissance publique, Revue Française de Droit Administratif (RFDA), novembre – décembre 2011, DALLOZ, p :1198 - 1208

❖ **D.Rousseau, P.Yves.Gahdoun, J.Bonnet,** Droit du contentieux Constitutionnel, précis DOMAT droit public, 11 éd, LGDJ Lextenso,

❖ **Danièle Lochak,** Réflexion sur les fonctions sociales de la responsabilité administrative à la lumière des récents développements de la jurisprudence et de la législation, Les mutations du droit administratif, May 1993, Amiens, France. Presses Universitaires de France, Le droit administratif en mutation, p :275-316, 1993, Publications du CURAPP. HAL Id: hal-01670362 https://hal-univ-paris10.archives-ouvertes.fr/hal-01670362 Submitted on 21 Dec 2017.

❖ **Duguit Léon,** l'Etat, le droit objectif et la loi positive, Paris, Fontemoing, réédition Dalloz 2003.

- **Ed.Lafferrière,** Traité de la juridction administrative et des recours contentieux, Paris LGDJ, 2 édition, 1989, T :2, p :13.
- **Eisenmann Charles,** cours de droit administratif, tome : 1, Paris, LGDJ, 1982,
- **Eisenmann Charles,** cours de droit administratif, tome : 2, Paris, LGDJ, 1983.
- **Eisenmann Charles**, cours du droit adminitsratif approffondi, D.E.S, 1955.
- **François Ewald,** présentation du numéro de la revue Risques sur "Assurance, droit, responsabilité", n° : 10, avril-juin 1992.
- **G. Cornu,** Vocabulaire juridique, Association Henri Capitant, PUF, 8ème éd., 2007, v° Autonomie.
- **G. Gest et G. Tixier,** Droit fiscal international, PUF, 2ème éd., 1990, n° 203, .
- **Hans Kelsen**, Théorie pure du droit, éditions LGDJ, Paris, 1999.
- Histoire de l'impôt
- **J.-Cl. Martinez et P. di Malta**, Droit fiscal contemporain, L'impôt, le fisc, le contribuable, t. 1, Litec, 1986, n° 153.
- **J.Rivero et J.Waline,** Droit administratif, Paris, Dalloz, 14 édition, 1992.
- **Jean-Claude Ricci,** Droit administratif général, Hachette supérieur, 3éme édition 2009 Paris.
- **Jèze Gaston,** cours de finances publiques, Paris , édition LGDJ ,1937 .
- **Kelsen Hans,** théorie générale des normes, 1979 (postume), traduction française par : O.Beau, F.Malkani, PUF, collection Léviathan, 1996.
- **Kelsen Hans,** théorie pure du droit, 2émééd, 1960 , traduction française de **Ch.Eisenmann,** DALLOZ 1962 rééd, LGDJ, Bruylant, collection la pensée juridique, 1999,
- **L. Trotabas** et **J.-M. Cotteret,** Droit fiscal, Dalloz, 8ème, éd., 1996, n° 9.
- **L.Philipe,** finances publiques, CUJA,collection synthèse, 4éme éd, 1992.
- **M. Bouvier,** Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt, LGDJ, Lextenso édition, système cours, 13ème ;2016 .
- **M. Hauriou**, précis de droit administratif et de droit public, Paris, Sirey, 12 édition, 1933.

- **Martin Collet,** droit fiscal, édition Thémis Droit, PUF, 5éme édition, Paris 2015.
- **Maryse Deguergue,** jurisprudenceet doctrine dans l'élaboration du droit de la responsabilité administrative, préface de Jacqueline Morand-Deviller, bibliothèque de droit public Tome 171, librairie générale de droit et de jurisprudence, EJA Paris 1994.
- **Michel Paillet, la responsabilité par faute**
- **Michel Paillet,** la responsabilité administrative, édition DALLOZ 1996 Paris cedex 14.
- **P. Délvolvé**, la responsabilité de la puissance publique du faits des actes réguliers, faculté de droit et des sciences économiques, Beyrouth, 1967,
- **P. Delvolvé,** Le droit administratif, Dalloz, coll. « Connaissance du droit», 5 éd, 2010, p.74 ; P-L. Frier, J. Petit, Précis de droit administratif, Monchrestien, 7 éd., 2012,
- **P. Senkovic,** l'évolution de la responsabilité de l'état législateur sous l'influence du droit communautaire, Bruxelles, Bruylant, 2000.
- **Paul Ricoeur,** le concept de responsabilité, Essai d'analyse sémantique, un ensemble avec deux articles déjà publié dans Esprit, « Le juste entre le légal et le bon » septembre 1991 et « l'acte de juger » juillet 1992.
- **Ph. Martin,** L'interprétation des conventions fiscales internationales, Dr. fisc. 2013, n° 24.
- **Pierre Tifine**, droit administratif français –sixième partie- chapitre3 : conditions d'engagement de la responsabilité de l'administration : revue générale du droit on line , 2013, numéro 4760 - www.revuegeneraledudroit.eu\
- **R. Gassin,** Lois spéciales et droit commun, D. 1961, chron. XVIII,
- **R.Carré de Malberg**, la loi, expression de la volonté générale, Paris, Economica, 1984.
- **R.Carré de Malberg**, la loi, expression de la volonté générale, Paris, Economica, 1984.
- **R.Chapus**, Droit administrative général, Montchrétien Domat, 15 édition, 2001,
- **Thierry Lambert,** le contribuable face à l'administration fiscale,
- **Trotabas Louis,** précis de science et de législation financière, Dalloz, 7éme édition, 1942,
- **Y.Gaudemet,** Droit administratif, LGDJ, Paris, coll, Manuel, 19éme édition, 2010,

❖ **Y.Gaudemet,** la responsabilité de l'administration du fait de ses activités de contrôle, DALLOZ .

Ouvrages spéciaux

❖ A. de Theu, I.Kovalovszky et N.Bernard « Précis de méthodologie juridique, les sources documentaires du droit », publications des facultés universitaires, Saint-louis, Bruxelles

❖ Bernard Castagnède, Nature et caractères du droit fiscal, Dr. fisc. 2007, in suppl. étude 623.

❖ Bernard STIRN, L'évaluation du préjudice, synthèse annuelle, cahier de l'actualité, Encyclopédie juridique, DALLOZ , 10 février 2000.

❖ Bonneau Thierry, la cour de cassation et l'application de la loi dan le temps, PUF, les grandes thèses du droit français.

❖ Céline Bas, le fait générateur de l'impôt, édition l'Harmattan ; finances publiques ; 2007,

❖ CHASTAGNARET Manuel, De la responsabilité fiscale, responsabilité de l'administration fiscale et responsabilité solidaire des tiers , op cité; p :156 .

❖ Christophe de la Mardière, Recours pour excès de pouvoir et contentieux administratif de l'impôt, éditions LGDJ, Paris.

❖ DESMOLIEZ George, la responsabilité du fisc, thèse présentée et publiquement soutenue devant la faculté de Droit de Montpellier, imprimerie l'ABEILLE. 1946

❖ E.Garcia de Enterria, l'incompréhensible compétence de la juridiction administrative pour condamner le législateur, in mouvement du droit public, Mélanges F.Moderne, DALLOZ , 2004.

❖ F. Douet, Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne français, avant-propos, J. Schmidt, préf. B. Néel, LGDJ, 1997,

❖ F. Douet, Précis de droit fiscal de la famille, préf. J. Hauser, Litec fiscal, 10ème éd., 2011, p : 6

❖ F.Gény, Le particularisme du droit fiscal, RTD civ. 1937.

❖ F.Geny, Méthode d'interprétation et sources en droit privé positif, Tome seconde, LGDJ, 1919.

❖ G. Morange, l'irresponsabilité de l'Etat législateur, D, 1962, chron,

❖ G. Vedel, Le droit économique existe-t-il ?, in Mélanges offerts à Pierre Vigreux, t. II, Collection travaux et recherches de l'IPA-IAE de Toulouse, 1981, pp. 767 à 783, spéc. p. 770

❖ Julien Guez, l'interprétation en droit fiscal, édition LGDJ, Paris, 2007.

❖ L.Trotabas, les rapports du droit fiscal et du droit privé, D.H. 1926, chron.

❖ Laurence Vapaille, la doctrine administrative fiscale, éditions de l'Harmattan, Paris, 1999..

❖ M. Cozian, Propos désobligeants sur une « tarte à la crème » : l'autonomie et le réalisme du droit fiscal, DR, Fisc 1999 N° :13 étude

❖ M. Pelletier, Les normes du droit fiscal, pré. B.Castagnède, Dalloz, Nouvelle Bibliothèque de thèses, 2008.

❖ Oualid Gadhoum, la Doctrine administrative fiscale en Tunisie, l'Harmattan, Paris, 2007.

❖ P. Délvolvé, la responsabilité de la puissance publique du faits des actes réguliers, op, cité,

❖ P. Serlooten, Droit fiscal des affaires, Dalloz, 12ème éd., 2013, n° 1.

❖ P.Damervalle, la nature juridique de la créance d'impôt, thèse Paris, LGDJ, 1937

❖ P.Malinvaud, Introuduction à l'étude du droit-cadre juridique des relations économiques, Litec, Paris .

❖ Pierre Brunet, les principes généraux du droit et la hiérarchie des normes, l'archiectures du droit, Mélange en l'honneur de Michel Troper, études coord. Par :D. de Béchillon, Pierres Brunet, V.Champeil-Desplats et Millard, Paris, Economica, 2006,

❖ Recueil d'étude en hommage à Charles Eisenmann, avant propos de Marcel Waline, édition CUJAS, Paris 1977.

❖ S.Blaid, les réaction de la doctrine et la création de droit par les juges en droit civil, Economica, 1982.

❖ Th.Ducharme, la responsabilité de l'Etat du fait des lois déclarées contraires à la constitution, avant-propos Laurent Fabius, préface de Dominique Rousseau, LGDJ Lextenso, 2019 bibliothèque constitutionnelle et de science politique Tome :152, introduction,

❖ Trotabas Louis, la nature juridique du contentieux fiscal en droit français, mélanges Haurioux, Sirey, 1929.

❖ Xavier Lagard, réflexions sur les revirements pour l'avenir, Archives de philosophie du droit, Tome :50, la création du droit par le juge, DALLOZ, édi : 2007.

❖ Xavier Magnon, Commentaire sous les bases constitutionnelles du droit administratif, la controverse G.Vedel/Ch.Eisenmann, revue de droit public, 1972, les grands discours de la culture juridique, 2017, Hal id : 01725355, submitted on 7 Mars 2018, p :12

❖ Yannakopoulos Contestin, la notion de droit acquis en droit administratif français, LGDJ, 1997, collection des thèses,

Thèses

❖ A.Fèvre, la restitution des droits d'enregistrement, Thèse soutenu à l'Université de Paris, 1933.

❖ A.Vidal-Naquet, les garanties légales des exigences constitutionnelles dans la jurisprudence du Conseil constitutionnelle, thèse d'obtention de Doctorat, Panthéon-Assas, 2007.

❖ Ahmed Kodmani, la responsabilitéde l'Etat sans fautedu fait des engagements internationaux : devant le juge administratif français, Thèse de Doctorat, université d'Angers sous label de l'Université Nantes d'Angers Le Mans, soutenu le : 11/12/2015

❖ Anapaula TRINDADE MARINHO, La subsidiarité des conventions fiscales, Thèse de Doctorat, sous la Direction du Professeur Bernard CASTAGNÈDE Soutenue le 30 novembre 2015 - Salle 5 - Université Panthéon Sorbonne, p :450 et s.

❖ Anne de RAVAEL d'ESCLAPON, La lutte contre les paradis fiscaux à l'aune des exemples français et américain, Thèse de Doctorat, soutenu le 16 septembre 2016, Université de Strasbourg.

❖ Antoine MOLE, Les paradis fiscaux dans la concurrence fiscale internationale, Thèse de doctorat soutenu le :23 janvier 2015, Université de Paris Dauphine.

❖ BARENOT Pierre-Nicolas, Entre théorie et pratique : les recueils de jurisprudence, miroirs de la pensée juridique française (1789-1914), thèse de Doctorat, Université de Bordeaux, soutenu le 7 novembre 2014.

❖ Benjamin Moron–Puech, Contrat ou acte juridique ? Étude à partir de la relation médicale , Thèse pour le Doctorat en droit présentée et soutenue publiquement le 4 avril 2016, Université Panthéon-Assas, École doctorale de droit privé.

❖ Deau Richard, les actes administratifs unilatéraux négociés, thèse de Doctorat n°766, Droit public, Université d'Angers.

❖ Denys-Sacha ROBIN, Les actes unilatéraux des Etats comme élément de formation du droit international, thèse de Doctorat en Droit inter international public, soutenu le 3 décembre 2018, université Paris 1 Pantéon Sorbonne.

❖ El Hadji Dialigué BA, le droit fiscale à la preuve de la mondialisation : la règlementation des prix transfert au Sénégal, Thèse de Doctorat, université Paris-Est ; soutenu le 7 juillet 2011 .

❖ El houssaine Serhane, le contentieux adminisratif de pleine juridiction en droit public Marocain,Thèse de Doctorat d'Etat en droit, Université Bordeaux 1989.

❖ F.Blancpain,la formation de la théorie de l'acte administratif unilatéral, Thèse Paris 1979.

❖ Jane-Laure Bonnemaison, la responsabilité juridictionnelle, Université Paul VERLAINE-METZ, Thèse pour l'obtention du doctorat soutenu le 5 novembre 2011.

❖ M. Pelletier, Les normes du droit fiscal, préf. B. Castagnède, Dalloz, Nouvelle Bibliothèque de Thèses, 2008, n° 446.

❖ Moren-Puech Benjamin, Contrat ou acte juridique ? Etude à partir de la relation médicale, thèse pour le Doctorat en droit privé, soutenu le 4 avril 2016, Université Panthéon-Assas.

❖ O.Négrin, l'application dans le temps des textes fiscaux, thèse de doctorat , 1997

❖ R.Levecq, de la restitution des droits d'enregistrement , Thèse soutenu à l'Université de Lille, 1930.

❖ Stéphanie JUAN, la responsabilité de l'Etat du fait de l'action normative en droit administratif,

❖ Virginie vindard, la qualification en droit fiscal, Thèse de doctorat soutenu à l'Université de RENNE 1, sous le sceau de l'Université Européenne de Bretagne, année 2014.

Les articles

❖ Amselek Paul, l'acte juridique juridique à travers la pensée de Charles Eisenmann, ouvrage collectifs nommé : la pensée de Charles Eisenmann, ECONOMICA, presse universtaires d'Aix-Marseille.

❖ Amselek Paul, les mécanismes régulateurs de la pratique du droit fiscal en France, RDF n°40, 1983,

❖ André Barilari, la doctrine administrative : interpretation ou réorchestration ? RFFP « la doctrine administrative fiscal n° :75, septembre 2001 LGDJ,

❖ Antoine WINCKLER, précédent : l'avenir du droit, archives de philosophie du droit ;Tome 30, la jurisprudence ; publié avec le concours du C.N.R.S ; Sirey 1985, Paris , France.

❖ C. Chaumont, la responsabilité extra-contractuelle de l'Etat dans l'exercice de la fonction législative, RDP, 1940.

❖ C. Landais et F. Lenica, les conditions d'engagement de la responsabilité sans faute de l'État du fait d'une loi, note sous, 2.11.2005, Coopérative agricole Ax'ion. AJDA 2006, p. 142.

❖ CHAHID-NOURAI Noel, vers un assouplissement de la responsabilité des services fiscaux, conclusions sur conseil d'Etat, section, 27 juillet 1990 , M. Yvon Bourgeois, RFDA 6 (5), Sept,Oct, 1990

❖ Charles Froger, le coût budgétaire, obstacle à la réparation des préjudices ? AJDA Hebdomadaire n° :32/2014 ; 29 septembre 2014

❖ D.Ribes, existe-t-il un droit à la norme? Contrôle de constitutionnalité et omission législative, RBDC 1999. 237, spéc.

❖ D.Simon, Droit communautaire et responsabilité de la puissance publique, glissements progressifs ou révolution tranquille ? AJDA. 1993, p. 235

❖ Dominique FORNACCIARI-TERRE, la jurisprudence chez Hegel, archives de philosophie du droit ;Tome 30, la jurisprudence ; publié avec le concours du C.N.R.S ; Sirey 1985, Paris , France.

❖ DUFLOT Sophie, absence de faute lourde en cas d'application erronée de pénalités pour manœuvres frauduleuses, C.E, 9e et 10e sous-sections, 28 octobre 2002, requête n° 206266, M.Antoine - confirmation de cour administrative d'appel de Nancy, 28 janvier 1999/ conclusions du commissaire du governement, Laurent Vallée, cité sur site : www.doctrine.fr

❖ Ed.DUBOUT, faut-il tuer les catégories de fautes en droit administratif ? RDP :2009

❖ El Hassane Katir, La doctrine administrative fiscale : une norme juridique ou des effets juridiques ?, REMALD, n°131, novembre, décembre 2016 , p :185

❖ F. Chaltiel, D'une pierre, deux coups : primauté et responsabilité renforcées, LPA 28 Février 2007, p :5.

❖ F. Melleray, les arrêts GIE Axa Courtage et Gardedieu remettent-ils en cause les cadres traditionnels de la responsabilité des personnes publique ? in Terres du droit. Mélanges en l'honneur d'Yves Jégouzo, Dalloz, 2009.

❖ F. Tesson, responsabilité du fait d'une loi contraire aux principes reconnus par le droit de l'Union européenne, JCP A, n°35, 1 septembre 2014.

❖ F.Langlois et C.Mirau, inspection générale de l'administration, rapport sur l'évolution et la maîtrise des dépenses de contentieux à la charge du ministre de l'intérieur , septembre 2013.

❖ Fallait Pas Faire Du Droit, la référence du droit en ligne, l'abandon de la faute lourde en matière de responsabilité de l'administration fiscale (C.E, sect, 21/03/2011, Mr.Krupa) p :5 2/01/2018.

❖ Fouquet Olivier, la responsabilité de l'administration fiscale : jusqu'ou ? , avril 2011

❖ Fouquet Olivier, la responsabilité de l'administration fiscale : jusqu'ou ? , avril 2011.

❖ Fouquet Olivier, sécurité fiscale et fraude fiscale, conférence prononcée au collogue organisé au Sénat le 15 novembre 2013 par l'Association pour la fondation internationale de finances publiques-Fondadip, Revue française de finances publiques, V2 décembre 2013.

❖ G. Alberton, le législateur français transgressant le droit international pourra-t-il demeurer encore longtemps irresponsable ? AJDA, 2006.

❖ G. Morange, la nature juridique de l'acte d'imposition, RSLF 1950.

❖ G.Alberton, Le législateur peut-il rester irresponsable ? un loi inconventionnelle ou inconstitutionnellene peut être fautive, AJDA, éd DALLOZ , 2014,

❖ G.Alberton, Le régime de la responsabilité du fait des lois confrontées au droit communautaire : de la contradiction à la conciliation ? RFDA, 1997, p. 1017.

❖ G.Goulard, la responsabilité de l'Etat du fait de la violation d'une directive communautaire : contentieux indemnitaire ou contentieux fiscal ? conclusions sur conseild'Etat, Assemblée, 30 octobre 1996 Ministre du Budget c /SA Jacque Dangeville ; RFDA n° :13 (5) septembre-octobre 1997.

❖ Gaston Jéze, nature et régime juridiques de la créance d'impôt, RSLF 1936

❖ Géraldine CHAVERIER, essai de justification et de conceptualisation de la faute lourde, AJDA 2003 .

❖ Gérard Tournie, l'influence de la doctrine fiscale dans la première moitié du XX siècle, RDF n°24, 15 juin 2006 , p :1135.

❖ Guillaume GOULARD, la responsabilité des services fiscaux : faute lourde ou faute simple? Conclusions sur conseil d'Etat, section, 29 décembre 1997, Commune d'Arcueil, RFDA, 14 (1) Janv,Févr 1998 .

❖ Hubert LEGAL, la fin de la faute lourde médicale ou chirurgicale dans le droit de la de la responsabilité hospitalière, conclusions sur C.E, ass, 10 avril 1992, Epoux V, RFDA 8(3) Mai-Juin 1992.

❖ Hugo-Bernard Pouillaude, les "chefs de préjudice » en droit de la responsabilité administrativ", le levier et le fardeau, AJDA n° :32/2014 , 29 septembre 2014, RESPONSABILITE.

❖ J. Frank Oum Oum, le fait illicite non fautif, fondement de la responsabilité de l'État du fait des lois inconventionelles, RFDA, 2013.

❖ J.Gaeremnck, responsabilité de la puissance publique en matière fiscale, RJF :12/84, p :707

❖ J.J.Bienvenu, L'impôt sur les revenu et le droit de la famille, RFFP, n° :14, LGDJ, 1986.

❖ J.Molinier, pour une clarification du droit de la répression fiscale, DF 1980,

❖ Jean PRIEUR, jurisprudence et principe de séparation des pouvoirs, archives de philosophie du droit ;Tome 30, la jurisprudence ; publié avec le concours du C.N.R.S ; Sirey 1985, Paris , France.

❖ Jean-jacques BIENVENU, Naissance de la doctrine administrative, R.F.F.P N° :75 Septembre 2001.

❖ Jean-Loui VULLIERME, l'autorité politique de la jurisprudence, archives de philosophie du droit ;Tome 30, la jurisprudence ; publié avec le concours du C.N.R.S ; Sirey 1985, Paris , France.

❖ Jean-Philippe DEROSIER, un pas en avant pour un nouveau recul : l'abandon de l'exigence d'une faute lourde en matière de responsabilité de l'administration fiscale, revue de gestion et finances publiques, fiscalité, N° :10 octobre 2011.T :1,

❖ Jean-Pierre DARRIEUTORT, le juge et la doctrine administrative, RFFP « la doctrine administrative fiscal n° :75, septembre 2001 LGDJ.

❖ Jérôme Turot, la vraie nature de la garantie contre les changements de doctrine, R.J.F 1992.

❖ John-Anthony JOLOWICZ, la jurisprudence en droit anglais : aperçu sur la règle du précédent, archives de philosophie du droit ;Tome 30, la jurisprudence ; publié avec le concours du C.N.R.S ; Sirey 1985, Paris , France.

❖ L.Dubouis, La responsabilité de l'État législateur pour les dommages causés aux particuliers par la violation du droit communautaire et son incidence sur la responsabilité de la Communauté, RFDA. 1996.

❖ Laurent Barone, la responsabilité de l'administration fiscal, LPA ; 31 décembre 1999 ; n° :261 responsabilité administrative

❖ LEGRAS Claire, l'abandon de la faute lourde en matière fiscale, conclusions sur Conseil d'Etat, section, 21 mars 2011, M. Christian Krupa, n° 306225, RFDA N°2 mars – avril 2011, DALLOZ.

❖ M. Canedo-Paris, étude à propos de l'arrêt de CE, ass., 8 février 2007, Gardedieu, le juge administratif, le droit international et la responsabilité : un trio infernal ? RFDA, 2007.

❖ M. Olivier Gohin, la responsabilité de l'Etat en tant que législateur, Revue internationale de droit comparé. Vol. 50 N°2, Avril-juin 1998. Etude de droit contemporain [Contributions françaises au 15ème Congrès international de droit comparé (Bristol, 26 juillet-1er août 1988)] pp. 595-610; https://www.persee.fr/doc/ridc_0035-3337_1998_num_50_2_1179. Fichier pdf généré le 09/04/2018 ;

❖ M.Disant, la responsabilité de l'Etat du fait de la loi inconstitutionnelle, RFDA, n° :6 Novembre- Décembre 2011, Ed, DALLOZ,

❖ M.Nussenbaun, l'évaluation des préjudices économiques R.D banc, fin mai-juin 2013

❖ Marianne SALUDEN, la jurisprudence, phénomène sociologique, archives de philosophie du droit, Tome 30, la jurisprudence ; publié avec le concours du C.N.R.S ; Sirey 1985, Paris , France.

❖ Marie Sirinelli, la responsabilité du fait des lois inconstitutionnelle, RFDA, janvier-février 2020 n° :1, Dalloz.

❖ Martin COLLET, la généralisation d'un régime de responsabilité pour faute simple des services fiscaux : une bonne nouvelle pour les contribuables ou pour l'administration ? in RJEP 2011 N° 687, comm 30.

❖ Michel Bouvier, la doctrine administrative en droit fiscal : entre droit et politique, RFFP « la doctrine administrative fiscal n° :75, septembre 2001 LGDJ,

❖ Michel TROPER, Hans Kelsen et la jurisprudence, archives de philosophie du droit ;Tome 30, la jurisprudence ; publié avec le concours du C.N.R.S ; Sirey 1985, Paris , France.

❖ N. Bailleul, Le juge administratif et la conventionnalité de la loi. Vers une remise en cause de la jurisprudence Nicolo ?, RFDA 2003, n°5, p: 879-880

❖ P. Coudin, Réflexions sur la portée du principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales, in Écrits de fiscalité des entreprises, Études à la mémoire du Professeur Maurice Cozian, M. Chadefaux, Fl. Deboissy et Ch. de la Mardière (dir.), Litec, 2009, pp. 499 à 512, n° 1.

❖ Patric Dibout, l'illégalité des instructions et circulaires fiscales : l'administration et le contribuable, RDF n°18, 1991.

❖ Ph. Legentil, Quelques réflexions sur la question de la qualification des revenus en droit conventionnel, Dr. fisc. 2013, n° 24.

❖ Pierre BON, le préfet face à l'inexécution par une collectivité territoriale d'un jugement la condamnant pécuniairement, RFDA 2006

❖ S.Austry, QPC fiscale et effets de la décision dans le temps, NCCC, n° :33, 2011 ?

❖ STAHL Jaquees-Henri, la responsabilité des services public hospitaliers. Le déclin de la faute lourde. Conclusions sur conseil d'Etat, Section, 20 juin 1997, M.Theux, RFDA 1998.

❖ T.Trottier, la responsabilité de la puissance publique en matière fiscale, 1ére partie, Droit fiscal, 1994, n° :28

❖ Valentin PETEV, structures rationnelles et implications sociologiques de la jurisprudence, archives de philosophie du droit ;Tome 30, la jurisprudence ; publié avec le concours du C.N.R.S ; Sirey 1985, Paris , France.

Notes commentaires et conclusions

❖ .Conseil d'Etat, Section, 6 novembre 1936, Arrighi, recueil p. 966

❖ C. Broyelle, les conditions de mise en jeu de la responsabilité du fait des lois, note sous CE, 1.02. 2012, Bizouerne. DA, n° 5, mai 2012, comm, p :53.

❖ C. Broyelle, note, sous CE, ass., 8.2.2007, Gardedieu, JCP A 2007, n°2083

- C.A.A de Paris mardi 12 mai 1998 N° 95PA01334 95PA01453 95PA03582 , Mentionné dans les tables du Recueil Lebon , 1. Comp.
- C.E , 19 novembre 1999 n°184318,min. c/Sarl Occases : RJF 1/00 n°103
- C.E , champagne 31 octobre 1990 n°71073 : RJF 12/90 n° 1537
- C.E , Furminieux 13 mai 1991 n° 100175 : RJF 7/91 n° 999
- C.E , section Sté Bourgeois 27 juillet 1990 N°44676 : RJF 8-9/90 n° 1102,
- C.E sect, 2 juin 1944, Cie générale des eaux c/vauwelle, Rec, p :162, cité par : Bernard STIRN, évaluation du préjudice, synthèse annuelle, cahier de l'actualité, Encyclopédie juridique, DALLOZ , 10 février 2000 , p :8
- C.E, 10 avril 1992, Epoux V.
- C.E, 10 février 1961, Ministre de l'interieur, C, consorts clauche, cité par : 233
- C.E, 11 juillet 1984, Mme. Jonon et d'autres ; T.P : 741
- C.E, 11 mars 1955, Guillemot, Rec. C.E p : 151.
- C.E, 12 avril 1940, Association syndicale de Meilhan: Rec.
- C.E, 12 mars 2014, n° : 359643, Ministre délégué chargé du budget, Lebon T .
- C.E, 12 mars 2014, n° :359964, EARL, les pépinières Géorges A .
- C.E, 13 mars 1925, RDP 1925, p:274.
- C.E, 13 mars 1937, Sté des taxis motoblocs, leb , p :322
- C.E, 13 octobre 1978, Perthuis, D, 1979. 81, note Bon.
- C.E, 13 octobre 1999, 8ème et 9ème sous-sections (requête n° 181539), Queyroi.
- C.E, 14 janvier 1938, société anonyme des produits laitiers « La Fleurette » Rec, 25 G.A.J.A ; p :244
- C.E, 16 février 2007, Bassous , RJF, n° 832
- C.E, 16 juin 1999, 9e et 8e sous-sections réunies (requête n° 177075), Tripot - annulation de Cour administrative d'appel de Paris, 21 novembre 1995. www.doctrine.fr

- C.E, 16 mai 1941, Caumont, Rec, 89, 2 juillet 1952, Martin, Rec, 349, 5 mars 1954, société Fiduciaire
- C.E, 16 novembre 1992, S.A entreprise Razel frères, Rec, C.E p :407.
- C.E, 17 déc 2008, Garde des Sceaux, ministre de la justice c, M et Mme Zaouiya, Lebon.
- C.E, 18 février 2002, Groupe Nobert Dentressangle, T, p :918
- C.E, 18 juin 2008, Gestas, Lebon, p :230.
- C.E, 18 mai 2002, n° : 302090, Société BDA, Lebon AJDA, 2009, p :1069.
- C.E, 20 mars 1991, Abiven et Trogsbetreger, RJF 5/91 n° 686 .
- C.E, 21 février 1913, affaire compagnie parisienne des tramways, Lebon.
- C.E, 21 janvier 1944, Affaire Caucheteux et Deamont, Sieri, 13-3-1945 , RDP 1945 p :363.
- C.E, 22 janvier 1966 office d'HLM d'Ivry-sur-Seine, RDP 1960, p :729
- C.E, 22 octobre 1943, Société des établissement Lacaussade, S, 1945.3.13,
- C.E, 23 mai 2003, Mme Chabba, Lebon p :240.
- C.E, 25 juil 2007, Ministre de l'Etat, ministre de l'intérieur et de l'Aménagement du territoire.
- C.E, 25 mars 1994, Commune de Kintzheim, Lebon p : 162
- C.E, 26 janvier 1973, ville de Paris c/Driancourt, Rec.
- C.E, 26 octobre 1962, consorts Olivier, R.D.F 1963, p:79
- C.E, 27 juill 1997 Madeleine Guyot, Lebon p : 266
- C.E, 27 novembre 1946 Consort Goubert, Rec
- C.E, 27 sept 2006, Commune de Baalon, Lebon T, p :1061.
- C.E, 28 juin 2002, Garde des sceaux, ministre de la Justice c, Mgiera, Lebon p :247
- C.E, 28 nov 2003, Commune Moissy Cramayel, Lebon p :464 .
- C.E, 28 octobre 2002, Antoine, RJF 1/03 n°89
- C.E, 29 avril 1966, n° 61424, Sieur Rossi : rec, p :296
- C.E, 29 décembre 1997 n° 151472, Commune d'Arcueil,
- C.E, 3 décembre 1948 , société aéromaritime de l'Atlantique, Leb, 460 P.Délvolvé.

- C.E, 3 décembre 1948, Bucciero, Rec. CE.
- C.E, 30 juin 1943, affaire Moninier, Rec,
- C.E, 30 juin 2013, n° :339918, AJDA , 2013 , 792 chron XDomino et A.Bretonneau.
- C.E, 30 octobre 1954, Murat , Rec , p :566, cité par :
- C.E, 30 octobre 1959, ministre des affaires économiques
- C.E, 31 oct 1990 n°71073, Champagne, DF, 1993, n°15, comm 816, concl, D.Hagelsteen ; RJF 12/90, n°1537.
- C.E, 4 décembre 1995, Delavaliade, Lebon T, p :1021.
- C.E, 5éme et 6éme chambres réunies, 18 juillet 2018, n° :411156,
- C.E, 6 janvier 1956, Manufacture Française d'armes et cycles
- C.E, 6 juillet 1932, Lethairon, Rec,
- C.E, 6 octobre 2000, Ministre de l'intérieur c/ Commune de Saint Florent, Rec, p :395
- C.E, 7 aout 2008, Ministre de l'Agriculture et de la Pêche C. Société Durance Crau, Lebon T.
- C.E, 7 février 1986, n° 23.602, Sect, Commune de Tallard : RJF 3/86, n° 32.
- C.E, 7 juillet 1950, Ménoreau, leb, p :448
- C.E, 7 juin 1940, Syndicat du commerce des Blés, S. 1941 , 3.38.
- C.E, 7ch et 8ch, 11 juillet 1984, n° :45920 et 46285, SISO, legifrance.gou.fr
- C.E, 8 mai 1968, Association syndicale de reconstruction de Dunkerque, Rec, p : 286
- C.E, 8e et 9e , 13 oct 1999, n° 181 539, Queyroi : DF, 2000, Comm. 247 ; BDCF, 12-99 concl.J.Arrighi de Casanova ; RJF 12-99, n°1590
- C.E, 8e et 9e S-S, 16 juin 1999 n° 177075 Tripot ; DE 1999 n° : 46-47, comm 855, conclusions J.Courtial, BDCF 8-9/99, n° 86, RJF : 8-9 /99, n° :1049.
- C.E, 9 juil 2007, Delorme, Lebon T, p : 1063
- C.E, 9 juil 2008, Garde des Sceaux, ministre de la justice c, M.Boussouar, Lebon, p :465
- C.E, arrêt du 19 Novembre 2009, n° 304 632.
- C.E, Ass, 14 janvier 1938, Société des produits laitiers La Fleurette, requête numéro 51704.

- C.E, ass, 21 mars 1947, Dame Veuve Aubry, Rec, C.E p : 123
- C.E, ass, 21 mars 1947, Dame Veuve Aubry, Rec, C.E p : 123
- C.E, Ass, 21 mars 1947, Dame Veuve Pascal, site de : www.legifrance.gouv.fr
- C.E, Ass, 24 décembre 2019 Société hôtelière Paris Eiffel Suffren, requête numéro 425983.
- C.E, Ass, 24 décembre 2019, M.A., requête numéro 428162.
- C.E, Ass, 24 décembre 2019, Société Paris Clichy, requête numéro 425981.
- C.E, Ass, 30 mars 1966, Compagnie générale d'énergie radio-électrique, requête numéro 50515, rec. p. 275.
- C.E, Ass, 30 novembre 2001, Kechichian, Rec, p:587
- C.E, ass, Compagnie générale des eaux, Rec, C.E p :122 GAJA, N° :69
- C.E, ass, Compagnie générale des eaux, Rec, C.E p :122 GAJA, N° :69
- C.E, ass, Compagnie générale des eaux, Rec, C.E p :122 GAJA, N° :69
- C.E, ass, plén, 30 mars 1987, Ministre de Budget et Société La Rabelaisienne, RJF 5/87 n° 516.
- C.E, Assemblée, 8 février 2007, Gardedieu, requête numéro 279522, publié au recueil.
- C.E, Demoreuil, 1 juillet 1927.
- C.E, Laroque, 8 juillet 1932.
- C.E, Lorin et Liénard, 17 juillet 1931.
- C.E, Picketty, 13 juin 1934 .
- C.E, sect, 19 mars 1971, Mergui.
- C.E, sect, 20 juin 1997, Theux, Lebon p : 253
- C.E, sect, 28 novembre 1975, ville de Douai, Rec, p :604
- C.E, sect, 4 novembre 1966 Département de la vendée c/Hoffman, Rec, C.E, p :587
- C.E, Sect, 6 oct 2000, requête numéro 205959, www.doctrine.fr
- C.E, section 14 avril 1999, société AGF c/Commune d'Anctoville.

❖ C.E, section 4 décembre 1995, Delavallade C.E, 8 nov 1935, (Rec, p :1019, et p :1020, D :1936 III p :15 note Heilbornner) .

❖ C.E, section, 13 mars 1998, Améon.

❖ C.E, Section, 20 juin 1997, "Theux", n°139495, publié au recueil Lebon

❖ C.E, Section, 21 décembre 1962, Dame Husson-Chiffre,

❖ C.E, Section, 26 janvier 1973, Driancourt, requête numéro 84768, publié au recueil.

❖ C.E, section, 29 avril 1998, commune de Hannapes.

❖ C.E, Section, 6 novembre 1936, Arrighi, recueil p. 966.

❖ C.E, SISO, 11juil 1984, n°45 920-46 285, préc ; CAA Paris, 2e ch, 21 nov 1995, n° 94-987 et 94-988, préc, cité par : M/CHAST

❖ C.E,CHR.,24 juin 2019, SARL Valette, requête numéro 407059, publié au recueil.

❖ C.E. Arrêt Barneyrat. 21 JUIN 1935.

❖ CAA de Lyon, 1997-05-28, Verger-Pratoucy, n° 95LY00508. 3. Rappr.

❖ CAA de Nancy, 1997-03-13, Ministre de l'économie et des finances c/ Société Institut de Recherches Hydrologiques, n° 95NC01272 ;

❖ CAA Lyon, 28.07.2005, Meyer, Lebon, p.629 ; AJDA 2005, p.2143.

❖ CAA Nancy, 5 avril 2007, n°05NC00357

❖ CAA Paris, 1.07. 1992, Société Dangeville, Lebon, 1992, p.558.

CAA Paris, 23 Janvier 2006, Société Groupe Salmon Arc-en-ciel, AJDA, 2006, p :766.

❖ CAA Paris, 2émech, 11 juin 1998 n° :95-3921, SA crédit Lyonnais DF 1999, n° 13, comm, 283 ; D :2000 n° :14, p :315 note, D.J.Pierre Harang.

❖ CAA, Paris 8 octobre 2003 , 02P00651, AJDA 2004 , 277 conclusions B.Folcheid ; F.Ch. Bousquet, la responsabilité de l'Etat du fait des dispositions constitutionnelles, RD, pub 2007, 937

Cass. soc., 6 juin 2000, SARL Hôtel Frantour Paris-Berthier, pourvoi numéro 98-20304.

❖ Cass.Ch. réun, 19 mai 1874, I, p :390, Concl, Blanche.

- CE 14.11.2011, Société International Distribution, n° 306007
- CE 17 décembre 2008, Société La Clinique des Charmilles, n° 307469, Lebon T. p. 744
- CE 1990-07-06, The Prudential Assurance Company Ltd, n° 77720. 2.
- CE 1er mars 1940, Société Chardon et Compagnie, Lebon p : 82.
- CE 6 janvier 1956, Manufacture française d'armes et de cycles, Lebon p: 3.
- CE, 1.02. 2012, n° 347205 et 347446, Bizouerne : JurisData n° 2012-001315.
- CE, 1.02. 2012, n° 347205 et 347446, Bizouerne : JurisData n° 2012-001315.
- CE, 11 avr. 2008, n° 185583, M. Cheynel : Dr. fisc. 2008, n° 24, comm. 377, concl. C. Landais ; RJF 2008, n° 769 ; BDCF 2008, n° 83 ; CE, 11/04/2008, Cheynel, RDF 09/09,com. 216.
- CE, 13 juill. 2007, n° 290266, Sté Pacific Espace : Dr. fisc. 2007, n° 43, comm. 937, note J.-Ch. Gracia ; RJF 2007, n° 1302, concl. F. Séners ; BDCF 11/07, n° 132 ;
- CE, 15.07. 1949, Ville d'Elbeuf, Lebon 359.
- CE, 1997-12-29, Commune d'Arcueil, n° 151472.
- CE, 2 Novembre 2005, Coopérative agricole Ax'ion, req n°266564, RFDA 2006. 349, concl. M. Guyomar et 355, note C. Guettier; AJDA 2006. 142, chron. C. Landais et F. Lenica; D. 2005. 2900.
- CE, 20.01.1973, Ville de Paris c / Driancourt, Lebon, p.78.
- CE, 20.10.1989, Nicolo, 1989, Lebon, p.190.
- CE, 23 juillet 2014, Société d'éditions et de protection route n°354365, Juris Data n°2014-016845.
- CE, 28 juin 2002, n° 232276, Sté Schneider Electrics : Dr. fisc. 2002, n° 36, comm. 657, concl. S. Austry ; RJF 2002, n° 1082, chron. L. Olléon, p. 755 ;
- CE, 28 mars 2008, n° 271366, M. Aznavour : Dr. fisc. 2008, n° 17, comm. 293, concl. C. Landais
- CE, 30 juillet 2003, Association pour le développement de l'aquaculture en région Centre et autre, RFDA 2004, concl, F.Lamy et p :151, note, P. Bon,

❖ CE, 30, 10.1996, Ministre du Budget c/ SA J. Dangeville, Lebon, p: 399.

❖ CE, 31 juill. 2009, n° 297933, Sté Swiss International Air Lines AG, n° 303818, Sté Swiss International Air Lines AG et n° 296471, Sté Overseas Thoroughbred Racing Stud Farms Ltd : Dr. fisc. 2009, n° 50, comm. 580, concl. E. Glaser, note P. Dibout

❖ CE, 8 et 9 ss-sect. réunies, 08/10/1990, n°75436, Walter, inédite au recueil Lebon.

❖ CE, Ass, 14.01.1938, Compagnie générale de grande pêche, Lebon, p.23. –

❖ CE, ass., 20.02.1992, Société Arizona Tabacco Products, Lebon, p :79 ; AJDA 1992 ; 210 ; RFDA 1992 ; 425, note Dubouis; RDP. 1992 ;1480 ; AJDA 1992. 329, chron. Maugüé et Schwartz .

❖ CE, ass., 20.02.1992, Société Arizona Tabacco Products, Lebon.

❖ CE, ass., 22.10. 2010, Mme Bleitrach, n° 301572, Lebon p. 399, concl. C. Roger-Lacan ; AJDA 2010. 2020 ; ibid. 2207, chron. D. Botteghi et A. Lallet ; D. 2011. 1299, chron. A. Boujeka ; RFDA 2011. 141, concl. C. Roger-Lacan; RDSS 2011. 151, note H. Riha ; RTD eur. 2011. 483, obs. D. Ritleng ; JCP A. 2011. 2189, note M-E. Baudouin ; RDP. 2011. 568, note H. Pauliat

❖ CE, Ass., 8.01.1965, Société des Etablissements Aupinel, Lebon.

❖ CHAHID-NOURAI Noel, vers un assouplissement de la responsabilité des services fiscaux, conclusions sur conseil d'Etat, section, 27 juillet 1990 , M. Yvon Bourgeois.

❖ Cir, n° :2003-64-02 ; 30 oct 2003 relative au règle d'utilisation des crédits du chapitre, 37-72 « frais de justice et réparation civiles », art 10 « Mise en jeu de la responsabilité de l'Etat ».

❖ CJCE 5 ، Mars 1996 ، Brasserie de pêcheur et Factortame.

❖ CJCE, 19 novembre 1991, Francovich et Bonifaci c. Italie, affaire numéro C-6/90.

❖ CJCE, 5 mars 1996, Brasserie du pêcheur c. Bundesrepublik Deutschland et The Queen c. Secretary of State for Transport, ex parte Factortame e.a., affaires numéros C-46/93 et C-48/93, rec. p. I-1029.

❖ CJEC 5 ، Mai 1995 ، Brasserie de pêcheur et Factortame.

❖ concl Escaut, CE, 11 Aout 2011, société Dinland, BDCE 11/2011, n°1216 et 2/2012. 63, chron. Raquin. Certaines ; RJF

- concl : P. Meslay, T.A Paris, 7 mai 2004, France nature environnement; RFDA. 2004,
- Concl. J.Arrighi de casanova BDCF 12/99 n° 123, C.E, Queyroi, 13 octobre1999 n°181539, RJF 12/99 n°1590.
- concl. P. Meslay TA Paris, 7 mai 2004, France nature environnement RFDA. 2004, , p : 1193/
- Concl. Ph.Martin BDCF 4/96,C.E , 5 juillet 1996 n°150398 SCI Saint-Michel: RJF 8-9/96 n°1055 .
- Conclusions Deton, ss C.E. 21 juin 1935, Barneyrat ,
- Conseil constitutionnel ,vendredi 4 octobre 2019 - Décision N° 2019-806 QPC . www.legifrance.gouv.fr
- Conseil constitutionnel, décision QPC du 1er août 2013, n° 2013-336 QPC du 1er août 2013, Société Natixis Asset Management.
- Conseil Constitutionnel, décision, mardi 7 janvier 2020, n° :2019-819 QPC, plafonnement de la déductibilité des frais généraux des entreprises ayant leur siège sociale ou leur direction effective en dehors de la Nouvelle-Calédonie JORF N° :0006 du 8 janvier 2020, texte n° :98, conformité-réserve. www.legifrance.gouv.fr
- Conseil Constitutionnel, n° 2013-336 QPC du 1er août 2013, Société Natixis Asset Management.
- Conseil d'Etat, Assemblée, M.A., requête numéro 428162 , décision QPC du 1er août 2013
- Conseil d'Etat, CHR., 24 juin 2019, EARL Valette, requête numéro 407059.
- D,Pouyaud, note Sous CE, ass., 8.2.2007, Gardedieu, le fondement de la responsabilité du fait des lois en cas de méconnaissance des engagements internationaux, RFDA, 2007, p :526.
- Décision, c.cassation, 2ch civ, 8 juillet 2004.
- E. Honorat et R. Baptiste, CE, 20 octobre 1989 Nicolo, chronique, AJDA, 1989, p :756.
- F. Bernault, conclusions sur CAA Paris, 1.07. 1992, Société Dangeville, Droit Fiscal, 1992, n° 1665.

F. Lenica et L . Boucher, hiérarchie des normes et contentieux de la responsabilité, chron, Sous CE, ass., 8.2.2007, Gardedieu, AJDA 2007, p:585.

❖ Goulard Guillaume, conclusions du commissaire de gouvernement, c.d'état section Commune d'Arcueil du 29 décembre 1997.

❖ H. Belrhali-Bernard, responsabilité du fait des lois : n'indemniser qu'au-delà de l'aléa, note sous CE, 1 février 2012, Bizouerne, AJDA 2012, p.1075.

❖ Instruction modificatif N° :BOI – CTX – RDI – 30-20120912, contentieux de la responsabilité,

❖ Instruction modificatif N° :BOI – CTX – RDI – 30-20120912, contentieux de la responsabilité,

❖ J.Miet, conclusions, T.A Strasbourg, 14 mai 1996, n° :89-1849, 4ème ch, Buchlin : RJF : 10/96, n° :1029 ; BDCF 5/96. DF, 1996, n° :51, comm. 1543, concl.

❖ J-P. Marguénaud, note Sous CE, ass., 8 février 2007, Gardedieu, la responsabilité de l'État du fait des lois

❖ L. Helmlinger, conclusions sur CAA Paris, 23. 01.2006, Société Groupe Salmon Arc-en-ciel, AJDA, 2006.

❖ L.Derepas , Conclusion du Commissaire du gouvernement, sur l'arrêt du Conseil d'État 8 février 2007, Gardedieu, RFDA, 2007, p. 361, spéc.

❖ LEGRAS Claire, Conclusions du C.E, section Krupa, 21 mars 2011, N° 306225

❖ LEGRAS Claire, Conclusions du C.E, section Krupa, 21 mars 2011, N° 306225

❖ M. Laroque, conclusions sur CE, ass., 28.02.1992, Société Arizona Tabacco Products, Lebon 93.

❖ M.Waline, note sous T.C du 27 mars 1952, Dame de la Murette, RDP, 1952, p :191.

❖ M-C. Rouault, note sous CE, ass, 8 février 2007, Gardedieu, responsabilité de la puissance publique, JCP. 2007, II. 10045.

❖ note E. Saulnier-Cassia TA Paris, 7 mai 2004, France nature environnement ; AJDA 2004.

❖ P. Frydman, concl. Sur CE, 20 octobre 1989, Nicolo, RFDA 1989.

❖ P.Senkovic, L'évolution de la responsabilité de l'État sous l'influence du droit communautaire, thèse, Paris I, 1998,

❖ S.Leroyer, la reconnaissance d'une responsabilité de l'Etat du fait des lois déclarées inconstitutionnelles : un cadeau empoisonné? JP Blog ; blog.juspoliticum.com ; 21 Janvier 2020.

❖ T.A, Strasbourg, 18 janvier 2005, Legifrance

❖ TA Clermont-Ferrand, 23 sept. 2004, SA Fontanille : AJDA 2005.

❖ TA Paris, 7 mai 2004, France nature environnement; RFDA. 2004, concl : P. Meslay.

❖ TA Paris, 7 mai 2004, France nature environnement; RFDA. 2004, concl : P. Meslay, p : 1194

❖ Y.Aguila, Gu.Forger, Responsabilité de l'Etat : Responsabilité du fait des lois inconstitutionnelles, Note sous CE, Ass., 24 décembre 2019, Société Paris Clichy e.a. n° 425981, 425983, 428162, le club des juristes, LEXISNEXIS SA, la semaine juridique, édition générale ; n° :7-8, 17 février 2020, p: 368 ; www.leclubdesjuristes.com le 1 Mars 2020 à 02 : 00h .

الفهرس

لائحة المختصرات 2
المقدمة 5
القسم الأول خصوصية النشاط الضريبي وتأثيراتها على بناء أساس للمسؤولية الإدارية الضريبية 32
الفصل الأول: التصرف الضريبي: الذاتية، الاستقلالية، الخصوصية، والتكييف 34
المبحث الأول: خصوصية وذاتية القاعدة الضريبية 36
المطلب الأول: تكييف القانون الضريبي الوطني: أية ذاتية للقاعدة الضريبية؟ 36
الفرع الأول: الذاتية، وذاتية القانون الضريبي الوطني في ضوء العمل الفقهي. 36
الفقرة الأولى: المقاربات الفقهية للذاتية 37
الفقرة الثانية: ذاتية القانون الضريبي تحت مجهر الفقه. 40
الفرع الثاني: نقد ذاتية وخصوصية القانون الضريبي: رؤية في أدوار التشريع و الاجتهاد القضائي .. 44
الفقرة الأولى: تكييف المشرع لمسألة ذاتية القانون الضريبي 45
الفقرة الثانية: الدور التأويلي للقاضي الإداري في استقلالية وذاتية القانون الضريبي: 49
المطلب الثاني: مكامن المسؤولية الإدارية في تطبيقات المعاهدات الضريبية 57
الفرع الأول: القواعد الفقهية في تأويل وتفسير الاتفاقيات الدولية الضريبية: نحو الحسم في المكانة القانونية 60
الفقرة الأولى: المقاربات التفسيرية والتأويلية لحل إشكالية تنازع القوانين الضريبية 60
الفقرة الثانية: انعكاس التأويل والتفسير على المكانة القانونية للاتفاقيات الدولية الضريبية .. 65
الفرع الثاني: التحولات القضائية في تأويل المكانة القانونية للاتفاقيات الضريبية 69
الفقرة الأولى: مبدأ تبعية الاتفاقيات الضريبية كأساس تأويلي للقاضي الإداري 70
الفقرة الثانية: تبعية محدودة في حالة تطبيق مبدأ تدرج القاعدة القانونية 77
أولا: فحص الاتفاقية طبقا لمبدأ تدرج القاعدة القانونية: 78
ثانيا: فحص الاتفاقيات الضريبية بين مبدأ التدرج والملاءمة التشريعية. 80
المبحث الثاني: نشاط الإدارة الضريبية: إشكالية التكييف القانوني للعمليات الضريبية. 91
المطلب الأول: العمليات الضريبية: تصرفات انفرادية، أم التزام قانوني؟ 94
الفرع الأول: التصرف الانفرادي: نحو محاولة لتقنين إرادة السلطة الضريبية 94
الفقرة الأولى: معيار السلطة الضريبية 95
الفقرة الثانية:التصرف القانوني الانفرادي تنزيل لمفهوم السلطة الضريبية 97
الفرع الثاني: العمليات الضريبية: موضوع للالتزام الضريبي. 104
الفقرة الأولى: الالتزام الضريبي التزام دستوري وترجمة لبنود العقد الاجتماعي 104
الفقرة الثانية: تحليل العمليات الضريبية انطلاقا من مفهوم الواقعة المكتسبة. 109
أولا: مفهوم الحقوق المكتسبة والوضعية القانونية المكتسبة: 109
ثانيا: الواقعة المكتسبة، واقعة شرطية لتطبيق قاعدة 111
المطلب الثاني: العمليات الضريبية: ضوابط وقواعد متسلسلة ومركبة 115
الفرع الأول: المدرسة القاعدية: المقومات والأسس النظرية 115

الفقرة الأولى: التنظيم القانوني: سلسلة من القواعد 117
أولا: سلسلة لتدرج القواعد بشكل هرمي 117
ثانيا: تسلسل خطي للقواعد:.....118
الفقرة الثانية: تطبيقات النظرية القاعدية على العمليات الضريبية 120
أولا: الالتزام بالضريبة بوصفه التزاما ضريبيا أساسيا 121
ثانيا: التزام استخلاص الضريبة، التزام ضريبي عام:.....121
الفرع الثاني: المقترب الضبطي لتحليل العمليات الضريبية.....122
الفقرة الأولى: مفهوم التصرف القانوني عند Charles Eisenmann و Paul Amselek ...123
المطلب الثاني: التصرفات المؤثرة في المسلسل التقريري للعمليات الضريبية: فقه الإدارة الضريبية .130
الفرع الأول: المكانة القانونية لفقه الإدارة الضريبية 132
الفقرة الأولى: الحدود التفسيرية لفقه الإدارة الضريبية. وغياب مكانة داخل الهرمية القانونية.
.....133
الفقرة الثانية: فقه الإدارة الضريبية: مصدر غير مباشر للقاعدة القانونية ومؤثر في التنظيم
القانوني 138
الفرع الثاني: آثار وانعكاسات فقه الإدارة الضريبية 145
الفقرة الأولى: الآثار على العلاقات إدارة / ملزمين 146
الفقرة الثانية: التأثير القانوني للفقه الإداري على الخاضع للضريبة:.....148
الفصل الثاني: تحولات القضاء الإداري في محك خصوصية المادة الضريبية: نحو رسم لمعالم واضحة لأساس
المسؤولية الإدارية الضريبية.....150
المبحث الأول: أساس المسؤولية الضريبية: مخاض الولادة وحقيقة بناء الأساس.....152
المطلب الأول: المسؤولية الضريبية: مسؤولية استثنائية ومقيدة 152
الفرع الأول: مسؤولية المصالح الضريبية من الاعتراف إلى الطابع الاستثنائي. 153
الفقرة الأولى: من لامسؤولية المرفق الضريبي إلى التأسيس للمسؤولية الضريبية: 154
أولا: تجاذب معيار الجسامة الاستثنائية بين الخطإ والضرر 155
ثانيا: الخطأ البين أو الواضح ذو جسامة خاصة:.....164
الفرع الثاني: معيار الخطأ الجسيم: نحو التلطيف من الطابع المقيد للمسؤولية الضريبية. 171
الفقرة الأولى: هل فتح القاضي الإداري أبوابا كانت موصدة ومعفية من المسؤولية الضريبية
.....172
الفقرة الثانية: المسؤولية الضريبية في ظل النظام العام للمسؤولية الإدارية: وهم خصوصية
المادة الضريبية.....185
المبحث الثاني: منهجية القاضي الإداري الحديثة في استكمال أساس المسؤولية الضريبية: نحو التخلي عن الطابع
الاستثنائي 190
المطلب الثاني: التجاذبات القضائية من خلال الوفاء لثنائية الخطأ الجسيم والخطأ البسيط.....190

الفرع الأول: معيار الصعوبات الخاصة لنشاط الإدارة الضريبية: معيق لتطور مسؤولية الدولة أم معيار لتأمين الموارد المالية؟ 191
الفقرة الأولى: قضية Bourgeois والفصل المنهجي لنشاط الإدارة الضريبية 191
الفقرة الثانية: قضية Commune d'Arceuil ضرب لآمال الفقه في تطور نطاق المسؤولية الضريبية 196
الفرع الثاني: هوية المسؤولية الضريبية في توجهات القضاء الإداري المغربي: حركية التحولات القضائية ودور الوكالة القضائية في حماية المال العام. 201
الفقرة الأولى: بين المحاكم الإدارية ومحكمتي الاستئناف الإداريتين: تضارب الاجتهاد وضبابية الرؤية 202
الفقرة الثانية: موقف الوكالة القضائية للمملكة من أساس المسؤولية الضريبية وأدوارها في حماية موارد الخزينة 217
المطلب الثاني: التأويل القضائي لخصوصية العمليات الضريبية: ضرورة التخلي عن الخطأ الجسيم وآفاق استكمال أساس المسؤولية الضريبية 223
الفرع الأول: ضحض مبررات الإبقاء على الخطأ الجسيم 223
الفقرة الأولى: الإدارة الضريبية: نشاطها، حقيقة العلاقة الجبائية. 229
أولا: إشكالية الصعوبات والطابع المعقد لأنشطة المصالح الضريبية 229
ثانيا: طبيعة العلاقة الجبائية 232
الفقرة الثانية: خصوصية المنازعة والمخاطر المالية 236
الفرع الثاني: الآليات القضائية لعقلنة أساس مسؤولية المصالح الضريبية 237
الفقرة الأولى: مميزات الضرر كمعيق لترتيب المسؤولية 237
الفقرة الثانية: محدودية المسؤولية الضريبية ضمن التطور العام لمسؤولية الدولة عن نشاط المصالح الضريبية 243
القسم الثاني: توسيع نطاق المسؤولية الإدارية الضريبية في ظل الهاجس المالي وسبل العقلنة والنجاعة 248
الفصل الأول: مسؤولية الدولة عن التشريع الضريبي: توسيع للأساس واستكمال لبناء الهوية المنشودة 251
المبحث الأول: أساس مساءلة الدولة عن الضرر المترتب عن إعمال نص ضريبي 253
المطلب الأول: تطور منهجية الفقه والقضاء في بناء أساس لمسؤولية الدولة عن أعمالها التشريعية في الميدان الضريبي 254
الفرع الأول: مسؤولية الدولة عن آثار التشريع الضريبي في ضوء التجاذبات الفقهية 255
الفقرة الأولى: الخطأ كأساس للمسؤولية التشريعية في المجال الضريبي: 255
الفقرة الثانية: أساس مساءلة الدولة عن أثر التشريع الضريبي خارج نطاق الخطأ 258
أولا: الإثراء بدون سبب كأساس لمسؤولية الدولة عن آثار تشريع ضريبي جديد: 258
ثانيا: المخاطر كأساس لمسؤولية الدولة عن التشريع الضريبي 262
الفرع الثاني: تطور منهجية القاضي الإداري في بناء أساس لمسؤولية الدولة عن أعمالها التشريعية 264

الفقرة الأولى: التأسيس القضائي لنظام مسؤولية الدولة عن آثار التشريع الضريبي 264
أولا: الأساس القضائي لمسؤولية الدولة عن أعمالها التشريعية 265
ثانيا: القواعد الضابطة لعمل القاضي الإداري في ترتيب المسؤولية التشريعية.....272
الفقرة الثانية: التخفيف من الطابع الصارم لشروط انعقاد المسؤولية الضريبية 279
المطلب الثاني: مسؤولية الدولة عن خرق التشريع الضريبي الدولي: الاتفاقيات الضريبية.....283
الفرع الأول: إمكانية قبول مسؤولية الدولة بناء على خطأ: إلى من ينسب الخطأ؟ 284
الفقرة الأولى: مسؤولية الدولة عن خرق اتفاقية ضريبية: إزاحة خطأ المشرع وترتيب
المسؤولية بناء على عدم مشروعية قرار الإدارة.....285
الفقرة الثانية: مسؤولية الدولة عن خرق اتفاقية ضريبية: مسؤولية خطئية للمشرع 290
الفرع الثاني: الأساس الحديث لنظام المسؤولية عن أثر القوانين المخالفة لالتزامات ضريبية دولية:
قرار Gardedieu 295
الفقرة الأولى: التأسيس القضائي الحديث لنظام المسؤولية الإدارية عن خرق اتفاقية دولية295
الفقرة الثانية: السجالات الفقهية حول الأساس الجديد لمسؤولية الدولة عن خرق اتفاقية
ضريبية 296
المبحث الثاني: مسؤولية الدولة عن آثار الدفع بعدم دستورية نص قانوني ضريبي 301
المطلب الأول: إشكالية القبول والتأسيس النظري لمسؤولية الدولة عن آثار الدفع بعدم دستورية نص
قانون ضريبي 302
الفرع الأول: الدفع بعدم دستورية نص ضريبي: هل يصح اعتبار تصرف المشرع خاطئا؟ 303
الفقرة الأولى: الإقرار بخطأ المشرع: مساس بمكانة السلطة التشريعيةوبقدسية العمل التشريعي
.....304
الفقرة الثانية: الإقرار بخطأ المشرع: دعامة لحماية المشروعية ومدخل لتحقيق العدالة
الدستورية 308
الفرع الثاني: القاضي الإداري، القاضي الدستوري: انفصالية الاختصاص وتكامل في بناء المسؤولية
.....312
الفقرة الأولى: انفصالية تدخل القاضي الدستوري في دعوى المسؤولية عن عدم دستورية
القوانين.....313
أولا: استقلالية اتخاذ القرار ومحدوديته 314
ثانيا: اختصاص القاضي الدستوري في مجال الدفع بعدم دستورية مقتضى قانوني 316
الفقرة الثانية: حدود تدخل القاضي الإداري في دعوى المسؤولية عن أثر الطعن بعدم دستورية
القوانين.....322
أولا: تحديد مجال تدخل القاضي الإداري 323
ثانيا: كيف يعترف القاضي الإداري بمسؤولية الدولة انطلاقا من قرار القاضي الدستوري؟
.....325

المطلب الثاني: كيف يتدخل القاضي الإداري لوضع معالم مسؤولية الدولة عن قرار عدم دستورية قانون ضريبي؟ 329
الفرع الأول: أي أساس يعتمده القاضي الإداري في بناء مسؤولية الدولة عن قرار الدفع بعدم دستورية نص ضريبي 329
الفقرة الأولى: الأساس القضائي: مسؤولية الدولة ثابتة ولا يصح تصور خطأ للمشرع 330
أولا: العلاقة السببية: 332
ثانيا: الضرر: 335
الفقرة الثانية: المنطلق القانوني يستوجب الاعتراف بخطأ المشرع 339
الفرع الثاني: الأثر الزمني لقرار الدفع بعدم الدستورية على قرار التعويض في إثارة المسؤولية الضريبية. 346
أولا: رجعية القرار الصادر بعدم الدستورية 347
ثانيا: الأثر الفوري للقرار الصادر بعدم الدستورية. 352
ثالثا: تأجيل إنتاج آثار القرار بعدم الدستورية إلى أجل محدد 355
الفقرة الثانية: الآليات القضائية في تقدير التعويض عن الآثار المترتبة عن الدفع بعدم دستورية مقتضى ضريبي 356
الفصل الثاني: الكلفة المالية، الحقيقة المرة في دعوى المسؤولية الضريبية: الحقائق، العوائق، العقلنة وسبل النجاعة. 359
المبحث الأول: آليات إقرار القاضي الإداري للتعويض: تعبير عن اعتذار الدولة للخاضع، ومدخل لحفظ الكرامة الإنسانية 360
المطلب الأول: منهجية القاضي الإداري في تقدير التعويض 361
الفرع الأول: القواعد العامة الضابطة لعمل القاضي الإداري في تقييم الضرر وتحديد قيمة التعويض 361
الفقرة الأولى: حرية وذاتية القاضي الإداري في تقدير تعويض كامل عن الضرر 362
أولا: السلطة التقديرية للقاضي الإداري في تقدير التعويض 362
ثانيا: فعالية التعويض الكامل: 365
الفقرة الثانية: الطابع التقني في تقييم الضرر وتقدير التعويض: 368
أولا: القواعد القضائية الضابطة لتحديد النطاق الزمني للضرر وتقييمه: 368
ثانيا: النطاق الزمني لنشأة الحق في التعويض. 377
الفرع الثاني: تطبيق المبادئ العامة لتقدير التعويض في ميدان المسؤولية الإدارية في الميدان الضريبي 378
الفقرة الأولى: الأضرار المادية 378
أولا: الأضرار ذات الطابع المالي الصرف: 379
ثانيا: زوال الشخصية المعنوية: 390
الفقرة الثانية: الأضرار المعنوية 393

المطلب الثاني: تنفيذ التعويض وإشكالية تدبير الكلفة المالية لدعوى المسؤولية الضريبية: سؤال العقلنة والنجاعة.....398
الفرع الأول: التنفيذ الرضائي: المساطر الإدارية المتبعة في تنفيذ الأحكام الصادرة ضد الإدارة الضريبية 399
الفقرة الأولى: إشكالية عقلنة التدبير الإداري والمالي لتنفيذ القرار القضائي 400
أولا: طبيعة النفقة العمومية 400
ثانيا: معيقات تنفيذ النفقة العمومية 403
الفقرة الثانية: آليات النجاعة في تدبير الكتلة النقدية للتعويض عن المسؤولية الإدارية في الميدان الضريبي 411
أولا: عدم اليقين وصعوبات التوقع 411
ثانيا: إمكانية تحسين تقدير الكلفة المالية 416
الفرع الثاني: امتناع الإدارة الضريبية عن تنفيذ قرار التعويض في دعوى مسؤولية المصالح الضريبية، بين الأساس القضائي والقيد التشريعي 419
الفقرة الأولى: الأساس القضائي لتنفيذ الأحكام والقرارات الصادرة في مجال المسؤولية الضريبية 421
أولا: الغرامة التهديدية كوسيلة لإجبار الإدارة على تنفيذ الأحكام القضائية 421
ثانيا: الحجز كوسيلة لتنفيذ الحكم أو القرار الحائز لقوة الشيء المقضي به 425
الفقرة الثانية: المادة التاسعة من قانون مالية 2020 كقيد تشريعي لمعاكسة التوجه القضائي 435
أولا: تشريح حقيقة فلسفة المادة التاسعة 435
ثانيا: التأويل القضائي الحديث لتنفيذ الأحكام والقرارات القضائية 438
المبحث الثاني: دور الاجتهاد القضائي في ترسيخ الأمن الضريبي وتحقيق النجاعة القضائية المنشودة.....439
المطلب الأول: الاجتهاد القضائي: قانون مستقبلي؟ 441
الفرع الأول: الاجتهاد القضائي: إشكالية مكانة قانونية 441
الفرع الثاني: المشرع – القاضي الإداري: المعاكسة والصراع الخفي 449
المطلب الثاني: إشكاليتي التوحيد والتحولات القضائية: في الحاجة لاستكمال بناء صرح القضاء الإداري 454
الفرع الأول: عمل القاضي الإداري: توحيد واستقرار أم تأويل مستمر للقاعدة القانونية؟ 454
الفقرة الأولى: الاجتهاد القضائي: الاستقرار والثبات مطلب مجتمعي 454
الفقرة الثانية: الاجتهاد القضائي: الدور التأويلي للقاضي الإداري دعامة لبناء دولة القانون....457
الفرع الثاني: تطوير الاجتهاد القضائي: إشكالية استقلالية وتدبير مؤسسات القضاء الإداري.....463
الفقرة الأولى: نجاعة أداء أجهزة القضاء الإداري 464
أولا: تيسير الولوج للمعلومة القضائية - نشر المعلومات الهامة كالتزام للسلطة القضائية 464

ثانيا: تطوير وظيفة مؤسسة المفوض الملكي 466
الفقرة الثانية: استكمال بناء صرح القضاء الإداري وتحقيق الازدواجية الكاملة 467
أولا: بناء مجلس الدولة المغربي إرادة ملكية راسخة وواجبة التنزيل 467
ثانيا: إحداث محكمة التنازع والحسم مع إشكالية تنازع الاختصاص 470
خاتمة 472
لائحة المراجع 481
الفهرس **531**