



ماستر
الشراكة بين القطاعين العام و الخاص

رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام

تحت عنوان:



التحصيل الجبري للديون العمومية
بالمغرب : الوسائل و الضمانات

تحت الإشراف الدكتورين :

حسن خطابي
عبد الحق دهي

من إنجاز الطالب الباحث :

محمد سعيد نزيه

أعضاء لجنة المناقشة:

- ❖ الدكتور حسن خطابي رئيسا
❖ الدكتور عبد الحق دهي : عضوا
❖ الدكتور نور الدين مومنين : عضوا

بسم الله الرحمن الرحيم

(رب أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت
علي وعلى والدي وأن أعمل صالحا ترضاه
وادرخلي برحمتك في عبادك الصالحين)

سورة النمل - الآية 19

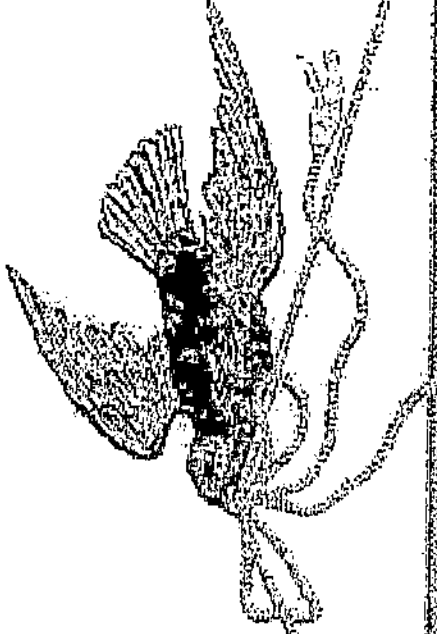
(نرفع درجات من نشاء وفوق كل ذي علم
عليم)

سورة يوسف - الآية 76

(فأما الزبد فَيَذْهَبُ جُفَاءً وأما ما ينفع
الناس فيمكنك في الأرض)

سورة الرعد - الآية 19

صدق الله العظيم



إهداء

إلى الذين قال الله في حقهما : " وقضى ربك ألا تعبدوا
إلا إياه والوالدين إحسانا..."

الإسلام الآية 23-24.

إلى والدي نعمة الله بنعمته الواسعة

إلى أمي الخالية أطال الله في عمرها

إلى زوجتي وأبنائي

إلى إخواني وأصدقائي ... عرفانا لهم وتقديرنا

إلى كل إنسان طن أني نسيت اسمه.

أهدي لكم هذا الحمل المنواضع .

كلمة شكر

تكل كلمات الشكر والثناء أقدم إلى فضيلة الدكتور حسن خطابي، الذي بفضل

يقول الإشراف على هذه الرسالة وعلى مجهوداته المتواصلة طيلة سنوات التدريس .

كما أنه لمن باب العرفان بالجميل أقدم بخالص عبارات الشكر إلى أسناذي عبد الحق

فلهي لما قدم من توجيهات وأراء سديدة شكلت نبراسا أضاء لي الطريق، فلهي مني جزيل

الشكر وفائق التقدير والاحترام.

كما أقدم بجزيل الشكر وعظيم الامنان إلى السادة الأسانذة أعضاء اللجنة العلمية الموقرة

الذين فضلوا بقبول مناقشة هذه الرسالة وتقييمها.

لكم مني جميعا جزيل الشكر ووافر التقدير والاحترام.

سعيد نزيه

فك أهم الرموز:

ص = صفحة.

ط = طبعة.

ع = عدد.

م.ت.د.ع = مدونة تحصيل الديون العمومية.

ق.م.م = قانون المسطرة المدنية.

ق.م.ج = قانون المسطرة الجنائية.

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

مقدمة:

تشكل الضرائب والرسوم التي في حكمها أهم مورد مالي لميزانية الدولة والجماعات المحلية، وتساهم بشكل فعال في تمويل النفقات العمومية، وإنعاش الحياة الاقتصادية والاجتماعية بالبلاد.

وقد عهد المشرع لإدارة الضرائب والخزينة العامة، أمر فرضها وتحصيلها وزودها من السلطات والامتيازات العامة بما يكفي لأداء وظيفتها تلك، وفي المقابل سن ضمانات واسعة للخاضعين للضريبة لحماية حقوقهم من كل تعسف أو شطط قد يرتكب في حقهم من طرف الإدارة الضريبية ضد حقوقهم المالية.

لقد صدرت مدونة تحصيل الديون العمومية بمقتضى ظهير شريف رقم 1.00.175 بتاريخ 28 محرم 1421 الموافق لـ 3 ماي 2000 والتي نشرت بالجريدة الرسمية عدد 4800 بتاريخ فاتح يونيو 2000، هذه المدونة حلت محل تشريعين قديمين ومتجاوزين هما : الظهير الشريف الصادر في 21 غشت 1935 والظهير الشريف الصادر في 22 نونبر 1924 بحيث جاءت بمجموعة جديدة من المبادئ والقواعد في مجال تبسيط المساطر الإدارية المتعلقة بتحصيل الديون العمومية ومجموعة من الضمانات الهامة المعترف بها للمدينين للخزينة العامة.

و طبقا لمقتضيات المادة 2 من مدونة تحصيل الديون العمومية، تعتبر ديونا عمومية بمقتضى هذا القانون 1:

-الضرائب المباشرة للدولة والرسوم المماثلة وكذا الضريبة على القيمة المضافة، المشار إليها بعبارة " الضرائب والرسوم " في ما يلي من هذا القانون؛

-الحقوق والرسوم الجمركية؛

-حقوق التسجيل و التمبر والرسوم المماثلة؛

التحصيل الجبري للديون العمومية : الوسائل والضمانات

- مدا خيل وعائدات أملاك الدولة؛

- حصيلة الاستغلالات والمساهمات المالية للدولة؛

- الغرامات والإدانات النقدية؛

- ضرائب ورسوم الجماعات المحلية وهيئاتها؛

- سائر الديون الأخرى لفائدة الدولة والجماعات المحلية و هيئاتها والمؤسسات العمومية التي يعهد بقبضها للمحاسبين المكلفين بالتحصيل، باستثناء الديون ذات الطابع التجاري.

و التحصيل إذن، يعني القيام بالعمليات الضرورية لاستيفائها من الخاضعين لها وتوريدها لخزينة الدولة طبقا لقواعد قانونية محددة ولا يتم هذا التحصيل إلا بتوافر شروط استحقاقها وقيام الجهة المختصة بتجديد مقدارها. ولقد عرفت المادة الأولى من مدونة تحصيل الديون العمومية والصادرة بمقتضى ظهير 3 ماي 2000 التحصيل بأنه "مجموع العمليات والإجراءات التي تهدف إلى حمل مديني الدولة والجماعات المحلية وهيئاتها والمؤسسات العمومية إلى تسديد ما بذمتهم من ديون بمقتضى القوانين والأنظمة الجاري بها العمل أو ناتجة عن أحكام وقرارات القضاء أو عن الاتفاقات".

ولقد أشارت المادة الثانية إلى مختلف الديون العمومية الخاضعة للمدونة واستثنت من ذلك الديون ذات الطابع التجاري بحيث تبقى خاضعة للقواعد العامة، كما حددت المدونة الأشخاص المكلفين بتحصيل الديون العمومية ومن بينهم كتاب الضبط بمحاكم المملكة بالنسبة إلى الغرامات والإدانات النقدية والصوائر القضائية والرسوم القضائية، إلا أنها لم تحدد الإطار أو الشخص المكلف بهذه العملية أي أن العبارة جاءت غامضة مما نستشف أن كل الموظفين التابعين لجهاز كتابة الضبط يعدون محاسبين مع العلم أن رئيس كتابة الضبط هو الشخص الوحيد الذي يعد وكيلا للحسابات ولهذا كان على المشرع أن يشير إلى صفة وكيل الحسابات التابعين للمحاكم كما فعل مع باقي المحاسبين المكلفين بالتحصيل.

التحصيل الجبري للديون العمومية : الوسائل والضمانات

والتحصيل يكون إما رضائيا أو جبريا، و ما يهمنا في بحثنا هذا هو التحصيل الجبري الذي خوله المشرع للإدارة في حالة فشل الأسلوب الإداري في تحصيل الديون العمومية، لإرغام المدينين على دفع ما بذمتهم لفائدة الخزينة العامة، ويحتل التحصيل الجبري للديون العمومية مكانة متميزة بين المقتضيات الواردة في القانون رقم 15.97 إذ خصص له الباب الثالث من القسم الثاني من هذا القانون والذي يشمل المواد من 29 إلى 92.

وبالرجوع إلى المادة الأولى من م.ت.د.ع نجدها قد نصت على أن: «التحصيل الجبري يشمل كافة العمليات والإجراءات التي تهدف إلى حمل مديني الدولة والجماعات المحلية وهيئاتها والمؤسسات العمومية على تسديد ما بذمتهم من ديون بمقتضى القوانين والأنظمة الجاري بها العمل، أو الناتجة عن أحكام وقرارات القضاء أو عن الاتفاقيات».

وإذا كان لا بد من التوفر على سند تنفيذي لمباشرة إجراءات التحصيل الجبري ضد المدين الملزم بدين عمومي، فالسند التنفيذي هنا إنما نقصد به السندات التنفيذية غير القضائية² والتي أعطاها المشرع القوة التنفيذية. وما يهمنا بالدرجة الأولى هي أن أوامر تحصيل ديون الدولة، وكل الجداول والديون التي في حكمها، والمخولة للمحاسب العمومي تحصيلها واستخلاصها بموجب أحكام ومقتضيات م.ت.د.ع. هذه الأوامر وكافة الضرائب والرسوم تدل بصيغة التنفيذ بمجرد إصدارها من طرف الأمر بالصرف المنتمي للمؤسسة أو الهيئة العمومية المعنية³. وإذا كانت أوامر التحصيل مكتسبة لصيغة التنفيذ فإن هذا غير

2 - تتعدد السندات التنفيذية وتختلف إذ أن قانون م م لم يضع نظرية عامة وموحدة للسندات التنفيذية حيث أنها تبقى مشتتة ومتفرقة في جملة من القوانين و إن كانت خاصيتها المشتركة هو تحويلها الدائن الحائز على أحدها الحق في مباشرة حجز تنفيذي على أموال مدينه. ونميز بين السندات التنفيذية التي تنتجها محاكم المملكة وهي الأحكام والأوامر والقرارات القضائية وكذا الأحكام الأجنبية والمقررات التحكيمية، ثم السندات التنفيذية غير تلك الصادرة عن المحاكم وهي خاصة بأوامر التحصيل وجداول الضرائب والرسوم الصادرة عن المؤسسات العمومية والمكتسبة لصيغة التنفيذ وكذلك شهادة التقيد الخاصة ...

3- تنص المادة 9 من مدونة التحصيل على ما يلي: تدل أوامر المداخل المتعلقة برسوم وضرائب الجماعات المحلية وهيئاتها وتلك التي تصدر عن المؤسسات العمومية بصيغة التنفيذ بمجرد إصدارها من طرف الأمر بالصرف للهيئة المعنية

التحصيل الجبري للديون العمومية : الوسائل و الضمانات

كاف. خاصة عند مباشرة المحاسب المكلف بالتحصيل لمسطرة التحصيل الجبري على أموال الملمزم عن طريق مساطر الحجز والبيع القضائيين.

كما يمكن الإشارة إلى أن إقرار نظام إيقاف تنفيذ الديون العمومية لم يأت إلا لحماية مديني الخزينة العامة من تعسف هذه الأخيرة، أو من تحمل وزر الأخطاء التي قد ترتكبها الإدارة التي أسست الدين في حقهم.

فقد ينازع المدين في وجود الدين أو في استحقاقه أو يدعي سقوطه بالتقادم، إلا أنه ومع ذلك يكون مهددا بإجراءات التحصيل الجبري في مواجهته، والتي قد تطل أمواله أو حتى شخصه في بعض الأحيان بالنسبة للشخص الطبيعي المدين. وعندما يتعلق الأمر بشركة فقد يجعلها أداء الدين العمومي رغم منازعتها في موضوعه، في ضائقة مالية، يمكن أن تؤدي بها إلى الحكم بتسويتها أو تصفيتها قضائيا. من هنا تظهر أهمية نظام إيقاف تنفيذ الديون العمومية ودوره في حماية الأشخاص سواء كانوا طبيعيين أو معنويين⁴.

لذلك ومتى تم الحديث عن الضمانات القانونية والقضائية المكفولة للمدينين في إطار المنازعات الجبائية، إلا كان نظام إيقاف التنفيذ أهمها، وذلك لما يحققه من حماية فعلية وحقيقية لمديني الإدارة الجبائية. وللإحاطة بالموضوع أرى أنه من اللازم التطرق للنقط التالية :

أولا : أهمية الموضوع ودواعي اختياره

تتجلى الأهمية النظرية لهذا الموضوع، في اتصاله بمصلحة الدولة من جهة، وبحقوق الأفراد من جهة أخرى، مما يجعله أداة لخلق التوازن بين مصلحتين متعارضتين إحداها خاصة والأخرى عامة. فإدارة التحصيل- التي تمثل المصلحة العامة- تسعى إلى زيادة الموارد المالية للدولة من خلال بحثها الدائم عن ممولين جدد للخزينة العامة، يساعدها في ذلك مركزها القوي وصلاحياتها الواسعة التي يكفلها لها القانون. في حين نجد بأن المدينين يحاولون بشتى الوسائل، القانونية منها وحتى غير القانونية، التخفيف من العبء عنهم أو حتى التخلص من أداء الدين العمومي بشكل نهائي.

⁴ - محمد العمري: إيقاف تنفيذ الديون العمومية، رسالة لنيل الماستر في القانون الخاص، الموسم الجامعي: 2010/ 2011، ص 23 .

التحصيل الجبري للديون العمومية : الوسائل والضمانات

وفي خضم هذه العلاقة وهذه المصالح المتعارضة ينبثق الإشكال المتعلق بدور القاضي في التوفيق بين ضمان حقوق الأفراد تجاه إدارة التحصيل، وبين ما تقتضيه المصلحة العامة من تمويل ميزانية الدولة من خلال استخلاص الديون العمومية ومنع كل تهرب منها .

أما الأهمية العملية فتتجسد في كون أن التجربة أثبتت أن نسبة الديون المحصلة بطريقة جبرية تفوق بكثير تلك المستخلصة رضائيا ، ويعود هذا الأمر إلى مجموعة من الأسباب كوجود رد فعل سلبي لدى المدين تجاه الوفاء بدين عمومي ، أو عدم علم المدين بوجود دين في ذمته ، أو وجود حالات يستعصى معها الوفاء بالدين (العسر ، الإفلاس ، عدم العثور على المدين ، عدم قيام الجهة المكلفة بالتحصيل بواجبها على الوجه المطلوب نظرا لمجموعة من العوامل منها ما يعود إلى ضعف الإطار القانوني المنظم لعمليات تحصيل الديون العمومية ، ومنها ما يرجع إلى الموارد البشرية والإمكانات المادية المتاحة...) .

أما اختيار هذا الموضوع فلم يكن بمحض الصدفة، وإنما جاء نتيجة لما لمست فيه من جدية وراهنية، بل ولا يزال المجال في إطاره مفتوحا لكل الباحثين للإدلاء بدلوههم وتقديم اقتراحاتهم بشأنه، بالرغم مما كتب فيه من مقالات وبحوث قانونية، ما لم يتدخل المشرع لتنظيمه تنظيمًا محكمًا لا يدع أي مجال لأي اختلاف أو تأويل. وقد أردت أيضا من هذا البحث جعله نافذة أطل من خلالها على خبايا نظام منازعات التحصيل بشكل خاص، والمنازعات الإدارية بشكل عام.

وبالنظر إلى ضرورة تحصيل الدين العمومي لارتباطه بالموازنة العامة للبلاد ، وبالنظر أيضا إلى المسؤولية الملقاة على عاتق الجهة المكلفة بالتحصيل من جهة ، والضمانات والحقوق المخولة للمدين باعتباره الطرف الضعيف من جهة ثانية ، فقد أردت أن أبين مدى تحقيق نوع من التوازن بين أطراف عملية التحصيل (الخزينة العامة للمملكة والمدين)

ثانيا : الإشكال الرئيسي للموضوع

أما الإشكال الذي يطرحه الموضوع فهو كالتالي :

إلى أي حد يمكن اعتبار الوسائل البشرية والقانونية كافية لتحقيق ضمانات واسعة لأطراف عملية التحصيل الجبري للديون العمومية ؟

التحصيل الجبري للديون العمومية : الوسائل والضمانات

عن هذه الإشكالية تتفرع عدة أسئلة كالتالي :

- هل تتوفر إدارة التحصيل على الوسائل البشرية والقانونية للقيام بعملها على الوجه المطلوب؟

- هل للمدين من موقع في تصور المشرع المغربي لمعادلة التحصيل الجبري للديون العمومية؟

- ما حقيقة الضمانات المخولة للمدين ؟

- هل هناك توازن في الضمانات المخولة لكل من الخزينة العامة من جهة وللمدين لها من جهة ثانية؟

- هل عمل القضاء لدى بته في المنازعات المتعلقة بالتحصيل على تكريس هذه الضمانات ؟ أم ذهب إلى أبعد من ذلك وأقر بعض الضمانات لهذا الطرف أو ذاك ؟

وستتم الإجابة عن الإشكال الأساسي المطروح، باعتماد المنهجية والخطة التالية :

منهج البحث وخطته

احتراما لضوابط إعداد وكتابة البحوث القانونية، فسيتم الاعتماد على المنهج التحليلي لتحليل الأوامر والأحكام القضائية الصادرة في إطار التحصيل الجبري للديون العمومية . وستتم الاستعانة بالمنهج المقارن متى أتيحت الفرصة لاستعراض موقف القانون المقارن، ولا سيما القانون الفرنسي ، وذلك لما يمثله من تقارب مع النظام القانوني المغربي، وتأثر العمل القضائي المغربي به.

وإضافة إلى استعراض موقف القضاء الإداري المغربي في مجال التحصيل الجبري للديون العمومية ، سيتم استعراض مواقف الفقهاء في هذا الإطار ومناقشتها، مع الترجيح بينها وإبداء الرأي الشخصي من خلال تقديم اقتراحاتي وعرض وجهة نظري الخاصة. واعتمادا على المنهجية المذكورة، سيتم تناول الموضوع وفقا للتصميم التالي:

الفصل الأول : وسائل التنفيذ الجبري للديون العمومية

الفصل الثاني : الضمانات المخولة لطرفي العلاقة الجبائية في مجال التحصيل الجبري للديون العمومية .

الفصل الأول: وسائل التنفيذ الجبري للديون العمومية

إذا كان التنفيذ الجبري يقتضي كشرط أولي أن يكون الدائن حاصلا على سند تنفيذي حيال الشخص الذي يريد إخضاعه للتدابير الجبرية ، فإن خاصية الديون العمومية بصفة عامة والجبائية بصفة خاصة تكمن في الحق الموكول للإدارة الجبائية في تشكيل هذا السند ، وفي خلع الصبغة التنفيذية عليه .

إذ بعد انتهاء الآجال المحددة لأداء الدين بصورة حبية ، يعتبر الملزم في وضعية متقاعس ومقاوم لسلطة القانون ، لذا يضطر القابض إلى استعمال جميع الوسائل الممنوحة له قانونا لإجبار المدين على الأداء ، وقد منح المشرع في هذا الإطار لكافة القابض إمكانية استعمال الوسائل القانونية العادية التي يتبعها كل دائن من أجل إرغام المدين على أداء الدين، وكذلك استعمال وسائل خاصة تبين بجلاء مدى سلطة الدولة في ضمان إمداد الخزينة بالموارد المالي ، وإذا كانت الإدارة تتوفر على سلطة أكبر من الدائن العادي باعتباره الطرف الضعيف ، فإن ذلك لا يعني أنها لا تعير أهمية للضمانات الممنوحة للملزم ضد أي تجاوز قانوني ، بل إننا أصبحنا نلاحظ الأهمية التي أضحت تحتلها هذه الضمانات خاصة مع تطور النشاط القضائي نحو مراقبة أكبر لعمل الإدارة .

المبحث الأول: الوسائل البشرية والقانونية لتحصيل الديون العمومية

لا شك أن أغلب الدول الحديثة تعتمد في تمويل ميزانياتها وتغطية نفقاتها على الديون العمومية، لذلك فإن نجاح الدولة في القيام بوظائفها وتحقيق أهدافها خلال سنة مالية معينة متوقف على ما توصلت إلى تحصيله من موارد مالية على مدار هذه السنة ويتطلب الحصول على هذه الموارد اعتماد مجموعة من الوسائل الإدارية والبشرية والقانونية التي بدونها لا يمكن استثمار هذه الموارد وتوظيفها وإنفاقها خدمة للتنمية.

وقد عهد المشرع للإدارة الضريبية باعتبارها سلطة إدارية أمر فرض وتحصيل هذه الموارد، ومكنها من أجل ذلك من سلطات إدارية ، مادية ، بشرية وقانونية من أجل تحصيل الديون العمومية في أحسن الظروف ، فنجاح الخزينة العامة للمملكة في القيام بكل المهام

5- زهير بونجمية: الإشعار للغير الحائز، خاصية التسليم الفوري بين القانون الفرنسي والمغربي، طوب بريص، الطبعة الأولى، يناير 2012، ص 6
6 - عبد الفني خالد: المسطرة في القانون الضريبي المغربي، مطبعة دار النشر المغربية، عين الصبع الدار البيضاء، 2002، ص 284 .

التحصيل الجبري للديون العمومية : الوسائل و الضمانات

والاختصاصات الموكلة إليها وخاصة مهمة تحصيل الديون العمومية ، متوقف على الإمكانيات الإدارية والبشرية والوسائل القانونية التي تتوفر عليها ، لذلك فإذا كان الاهتمام قد انصب على الوسائل القانونية من خلال إصدار مدونة جديدة لتحصيل الديون العمومية، وبالتالي تمت القطيعة مع نص عمر أزيد من ستين سنة، وذلك من أجل توفير إطار قانوني حديث وعصري يرقى إلى مستوى طموحات مختلف المتعاملين والفاعلين والمُلتزمين، وبالقدر نفسه انصب الاهتمام أيضا على إعادة هيكلة الخزينة العامة للمملكة ببنيتها ووظيفتها وفق مخطط ارتكز على منظور جديد في توزيع المهام والاختصاصات بين المصالح المركزية والمصالح اللامركزية وذلك من أجل التأثير إيجابا ليس فقط على المردودية الضريبية المتوخاة بل كذلك في المساواة والعدالة وبناء علاقة جديدة بين الإدارة والمدين .

المطلب الأول: اختصاصات الهيئة المكلفة بالتحصيل الجبري

تنتمي الهيئة المكلفة بتحصيل الضرائب إلى فئة المحاسبين العموميين الذين يقومون بمجموع العمليات المنظمة وفق المرسوم الملكي المؤرخ ب 24 أبريل 1967⁷، مثلما يخضعون في مهامهم لمجموعة من القوانين والتنظيمات الجاري بها العمل . وتعتبر مسؤولية المحاسب العمومي تجاه الإدارة من جهة ، وتجاه المدين من جهة أخرى مسؤولية جسيمة ، مما يتحتم منح هذه الفئة من المحاسبين وسائل مادية وبشرية هامة لمساعدتهم على أداء مهامهم على أحسن وجه .

الفقرة الأولى: مسؤولية المحاسب العمومي في مجال التحصيل الجبري

حسب المرسوم الملكي المؤرخ في 21 أبريل 1967 فإن المحاسب العمومي سواء كان قابض الضرائب أو قابض تابع لإدارة الضرائب فإنه مسؤول أمام الخازن العام للمملكة ، الذي يعتبر المسؤول الأول عن أموال الدولة ، وبهذا يكون المحاسب مسؤولا هو الآخر عن الأموال التي يديرها سواء في شكل مداخيل أو في شكل مصاريف ، ورغم ذلك فإن هناك اختلاف واضح فيما يتعلق بكيفية تحصيل الضرائب العائدة إلى هذا المحاسب أو ذاك الشيء الذي جعل المشرع يفكر في توحيد طرق التحصيل الجبري وتوحيد الاختصاصات بالنسبة لجميع

7- مرسوم ملكي رقم 330 - 66 ، بتاريخ 10 محرم 1387 ، الموافق ليوم 21 أبريل 1967 (المنظم للقواعد العامة للمحاسبة العمومية)، الجريدة الرسمية عدد 2843 بتاريخ 26 أبريل 1967 .

التحصيل الجبري للديون العمومية : الوسائل و الضمانات

المحاسبين العموميين، كما أن المحاسب العمومي يتحمل مسؤولية جسيمة تجاه الخزينة من جهة وتجاه المدين لها من جهة ثانية .

أولا : مسؤولية المحاسب العمومي تجاه الخزينة

تعتبر مسؤولية المحاسب العمومي في تحصيل ديون الدولة الضريبية مسؤولية جسيمة ، إذ لا يمكن أن نقدر اختصاصاته دون أن نتعرف عن مسؤوليته تجاه الخزينة العامة، هذه المسؤولية ينظمها ظهير 2 أبريل 1955. لكن قبل التطرق لمسؤولية المحاسب العمومي لابد من طرح السؤال الآتي : من هو المحاسب العمومي ؟
التعريف بالمحاسب العمومي :

عرف المشرع المغربي المحاسب العمومي بمقتضى المادة 2 من القانون رقم 61.99 المتعلق بتحديد مسؤولية الأمرين بالصرف والمراقبين والمحاسبين العموميين بأنه : "كل موظف أو عون مؤهل لأن ينفذ باسم إحدى الهيئات العمومية عمليات المداخل أو النفقات أو التصرف في السندات إما بواسطة أموال وقيم يتولى حراستها وإما بتحويلات داخلية للحسابات وإما بواسطة محاسبين عموميين آخرين أو حسابات خارجية للأموال المتوفرة التي يراقب حركتها أو يأمر بها".

أما الهيئات المقصودة فهي حسب المادة الأولى من نفس القانون: الدولة والجماعات الترابية وهيئاتها، وكذا المؤسسات والمقاولات العمومية الخاضعة للمراقبة المالية للدولة.

وقد نصت المادة الثامنة من هذا القانون في فقرتها الأولى على أنه يجوز لوزير المالية بناء على المعايينات التي تمت خلال أعمال المراقبة المسندة إليه بمقتضى النصوص التشريعية والتنظيمية الجاري بها العمل، أن يقرر في حالة ثبوت مسؤولية المحاسب العمومي بأن هذا الأخير مدين بمبلغ العجز الحاصل في الصندوق، أو الخصاص في القيم، أو بمبلغ الدين العمومي الذي أغفل تحصيله، أو بمبلغ النفقة العمومية المسدد بصفة غير قانونية وذلك

8- ظهير شريف صادر بتاريخ 8 شعبان 1374 ، الموافق ليوم 2 أبريل 1955 ، حول مسؤولية المحاسب العمومي ، الجريدة الرسمية عدد 2219 بتاريخ 6 مايو 1955 .

9-الصادر بتنقيذه الظهير الشريف رقم 1. 02. 25 المؤرخ ب 19 من محرم 1423 (3 أبريل 2002) الجريدة الرسمية عدد 4999 .

التحصيل الجبري للديون العمومية : الوسائل والضمانات

بصرف النظر عن اختصاصات المجلس الأعلى والمجالس الجهوية للحسابات في ميدان التحقق والبت في الحسابات المقدمة من طرف المحاسبين العموميين.

لذلك فمسؤولية المحاسب العمومي تقتضي القيام بإجراءات التحصيل التي توكل له لئلا يتحمل مسؤولية سقوط حق الإدارة والمؤسسات العمومية أو غيرهما من الهيئات في تحصيل ديونهم، إلى جانب حرصه على التأكد من صحة الدين وتصفيته، ومراقبة ترخيص التحصيل؛ إما من خلال قوانين المالية، أو من خلال القرار الضريبي إذا تعلق الأمر بالمداخل الضريبية للجماعات العمومية... حيث تقوم عند إخلاله بواجب الحرص هذا مسؤوليته الشخصية والمالية، بل يمتد الأمر إلى المساءلة الجنائية 10 متى انطوت أفعاله على قصد جنائي. كما هو الحال مثلا بالنسبة لجريمة الغدر (concuSSION) التي تشمل في أحد شقيها الإعفاء من أداء التزام ضريبي بغير وجه حق. 11

تتلخص مسؤولية المحاسب العمومي في كونه مسؤول شخصيا وجنائيا للحفاظ على أموال الدولة . ولهذا الغرض فإنه ملزم بأن يجمع الأموال المتحصلة في خزانة واحدة ، ويتابع ما التزم به عن طريق قبوله الأوامر بالتحصيل ، وأنه في حالة وجود خلل في المحاسبة أو نقص في الصندوق أو تهاون في التحصيل فإن ذلك يرجع عليه شخصيا إلى أن يتم إعفائه بواسطة قرار إداري أو قضائي 12 .

لقد نص المشرع في مدونة التحصيل على الحالة المتعلقة بتهاون المحاسبين العموميين المكلفين بالتحصيل إزاء مرور أمد التقادم ويكون ذلك في إحدى صورتين التاليتين :

- إما أنهم تركوا التقادم يمر دون القيام بإجراءات التحصيل .
- وإما أنهم شرعوا فيها ثم تخلوا عنها إلى أن تقادمت الديون المعهود إليهم بتحصيلها .

10- إبراهيم عشاق : مسؤولية المحاسب العمومي في التشريع المغربي ، أطروحة لنيل الدكتوراه الوطنية في الحقوق ، جامعة الحسن الثاني الدار البيضاء ، كلية الحقوق البيضاء (2002-2003) ص 126 .

11- محمد السماحي : مسطرة المنازعة في الضريبة ، الطبعة الثانية ، دار أبي رقراق ، الرباط 2003 ، ص 44 وما بعدها .

12- عبد الغني خالد : المسطرة في القانون الضريبي المغربي ، مطبعة دار النشر المغربية ، حين السبع الدار البيضاء 2002 ، ص 262 .

التحصيل الجري للديون العمومية : الوسائل والضمانات

وينتج عن ذلك سقوط حقوقهم تجاه المدينين ، ويترتب عن ذلك السقوط قيام مسؤوليتهم تجاه الهيئات العمومية المعنية¹³. كما أنه لا يحق لأي سلطة عمومية أو إدارية إيقاف إجراءات التحصيل المتعلقة بالضرائب والرسوم والديون الأخرى أو عرقلة سير عملية التحصيل العادية حتى لا تعرض نفسها لمسؤوليتها الشخصية المالية وفق الشروط المنصوص عليها في الظهير الشريف المؤرخ في (2 أبريل 1955) بشأن المحاسبين العموميين¹⁴.

وتتجسد مسؤولية المحاسب العمومي بكل تجلياتها في ربط ممارسة مهامه بأداء اليمين أمام العدالة من جهة و الضمانات التي يضعها بيد الدولة من جهة ثانية إضافة إلى نوع الرقابة المطبقة عليه من جهة ثالثة .

أ- أداء اليمين من طرف المحاسب العمومي:

بمقتضى المادة 13 من المرسوم الملكي المنظم لقواعد المحاسبة العمومية فإن أي محاسب لا يمكنه أن يتسلم مهامه سوى إذا أدى اليمين أمام الهيئة المختصة بمحكمة الاستئناف طبقا للظهير الشريف المؤرخ في فاتح ذي القعدة 1361 الموافق ل 9 نونبر 1942 .

ويعتبر هذا القسم مضافا إلى القسم الذي تنص عليه المادة 261 من القانون الجنائي و التي تعاقب كل قاض أو موظف عمومي يبدأ في مهامه دون أداء اليمين الخاص بالموظفين بغرامة تتراوح بين 200 و 500 درهم .

إلا أنه بالرجوع إلى ظهير 9 نونبر 1942 نلاحظ أن المشرع سمح لرؤساء المصالح ترك مهلة لفائدة رؤوسهم لمزاولة مهامهم ريثما يؤدون اليمين المذكور ، وهذا ما حدا بالمجلس الأعلى للحسابات الذي يعتبر هيئة قضائية لمراقبة المحاسبين العموميين بأن يقبل البت في الحسابات المقدمة إليه ولو كان قد قام بها محاسبون عموميون لم يؤدوا بعد اليمين ، و اعتبرهم منتدبون إلى غاية إكمال الشروط اللازمة لصفة المحاسب العمومي ، أي جعلهم

13- عبد اللطيف العمراني/ مراد الخروبي : مدونة تحصيل الديون العمومية ، القانون رقم 97 - 15 ، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية الطبعة الأولى 2000 ، ص 168 .

14- المادة 124 من مدونة تحصيل الديون العمومية .

التحصيل الجبري للديون العمومية : الوسائل و الضمانات

في حكم المحاسبين العموميين رغم جميع الأحوال وذلك لتفادي عرقلة عمل الإدارة في الحالات الاستثنائية مثل تعيين قباض جدد¹⁵.

ب - تقديم الكفالة من طرف المحاسب : Le cautionnement:

يعرف الفصل 1117 من قانون الالتزامات و العقود الكفالة بكونها "عقد بمقتضاه يلتزم شخص للدائن بأداء التزام المدين إذا لم يؤده هذا الأخير نفسه". وهذه من الضمانات التي يجب على المحاسب أن يوفرها للدولة لكي يتمكن من القيام بمسؤوليته على أحسن وجه.

إن المحاسب العمومي مطالب بالبحث عن جهة معينة لكي تكفله في حالة عسره على أداء الديون التي هي على عاتقه و ذلك بناء على المادة 2 من ظهير 20 أبريل 1925¹⁶ ويتعلق الأمر في الحقيقة بضمان حقوق الخزينة ضد كل تهاون أو قصور من جانب المحاسب العمومي كيفما كان نوعه ، هذا بالإضافة إلى كون المحاسب العمومي ملزم قبل تسلم مهامه أن يمنح للدولة امتياز على ممتلكاته.

إن الواقع مخالف للقانون في كثير من الأحيان ، فالأطر التي تشغل هذه المناصب غالبا ما لا تخضع لكل هذه الواجبات وذلك لعدة أسباب ، ولكن مسؤولية المحاسب العمومي تبقى قائمة وتبقى أيضا حافزا قويا لكي يلجأ هذا الأخير إلى تفعيل مسطرة التحصيل الجبري دون تفريط من جانبه .

ج- خضوع المحاسب لعدد من أشكال الرقابة

ومن باب التأكيد على مسؤولية المحاسب العمومي تجاه الخزينة ، يمكن أن نذكر أساليب المراقبة التي يخضع لها المحاسب في حالة عدم إتباعه لمسطرة التحصيل الجبري في مواجهة المتقاعسين عن الأداء ، ذلك أن المحاسب يخضع لمراقبة صارمة من طرف مجموعة من المصالح الإدارية و القضائية ، فهو يخضع من جهة لرؤسائه و للمفتشيات

15- عبد الغني خالد : مرجع سابق ، ص 263 .
16- Les comptables publics sont astreint au cautionnement qui peut être réalisé auprès —soit des sociétés de cautionnement mutuel , soit des compagnies d'assurances agréées par le ministère des finances .

التحصيل الجبري للديون العمومية : الوسائل والضمانات

العامّة لمصالح الماليّة ومفتشي الخزينة العامّة ، ويخضع من جهة ثانية للمجلس الأعلى للحسابات .

ثانياً : مسؤولية المحاسب العمومي تجاه المدين

فضلاً عن المسؤولية التي يتحملها القابض تجاه الدولة من أجل القيام بواجبه على أحسن وجه، فإنه يعد مسؤولاً كذلك أمام الخاضع للضريبة عن الأعمال التي يقوم بها ، أو يتركها من أجل ضمان التحصيل الضريبي المنشود، وتتمثل هذه المسؤولية في إخلاء ذمة الخاضع للضريبة دون أن يؤدي أي شيء حينما تصبح المبالغ المطالب بها متقدمة ، أو تكون الإجراءات التي قام بها القابض قصد التحصيل باطلة لسبب من الأسباب .

أ - بطلان إجراءات التحصيل

رغم ما يتوفر عليه القابض من سلطة و إمكانيات قانونية وإدارية لتحصيل ديون الدولة الضريبية فإن هناك حدوداً لا يجب أن يتعداها وهذه الحدود مرتبطة أشد الارتباط بالمدين وتحسين العلاقة بين هذا الأخير والإدارة ككل ، ذلك أن حسن المعاملة يقتضي إجراء الأمور على مقتضاها أي تطبيق القانون المنظم للتحصيل واحترام ما يحتويه من ضمانات يخولها القانون للملزم ، وأن أي تطبيق سيء للقانون يمكن أن يعرض تلك الديون المراد تحصيلها إلى البطلان .

لقد حددت مدونة تحصيل الديون العمومية إجراءات التحصيل الجبري التي يتوجب على القابض اتباعها حيث نصت المادة 39 على أنه تباشر إجراءات التحصيل الجبري للديون العمومية حسب الترتيب التالي :

- الإنذار .

- الحجز .

- البيع .

ويمكن أيضاً اللجوء إلى الإكراه البدني لتحصيل الضرائب و الرسوم و الديون العمومية الأخرى وفق الشروط المنصوص عليها في المواد 76 إلى 83 أدناه .

لكن التساؤل يثار حول مدى قانونية هذه الإجراءات إذا لم يحترمها المحاسب المكلف بالتحصيل ؟

إن مخالفة المحاسب لهذه المقتضيات أعلاه يجعل الإجراء المباشر في مواجهة المدين في حكم العدم ، خاصة مع وضوح النص الواجب احترامه من طرفه حفاظا على حقوق ومصالح الملمزم و ضمانا لحسن تطبيق القانون دون تعسف أو شطط لأن من شأن ذلك فقدان الإدارة لمصداقيتها وخلق نوع من التوتر في علاقتها بالمدينين ، مما يشكل مساسا بالعدالة الجبائية التي تسعى الجميع لإشعاعها إن على مستوى وعاء الضريبة أو على مستوى تحصيلها¹⁷.

إن هذا التدرج في المتابعة أساسي في عملية التحصيل وقد يؤدي عدم احترامه إلى إبطال مسطرة التحصيل برمتها . و ذلك ما يستنتج من تعليل قرار صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط حيث جاء فيه ما يلي :

"حيث يعيب المستأنف الحكم المستأنف بمجانبته للصواب ذلك أن تبليغه للملمزم بالإندار القانوني وإنجاز الحجز التنفيذي كانا قاطعين لأمد تقادم الضريبة موضوع الدعوى .

لكن حيث إن قيام القابض المستأنف بإثبات تبليغه للملمزم بالإندار القانوني بتاريخ 2004/03/01 فإنه لم يدل بما يفيد مواصلته للإجراءات تحصيل الضريبة العامة على الدخل برسم سنة 2003 إلى حين سقوط حقه في استخلاصها بحلول يوم 2008/03/01 وبقي تعليق الإندار بتاريخ 2010/10/18 قد جاء خرقا لمقتضيات المادة 43 من مدونة تحصيل الديون العمومية كما أن الحجز التنفيذي المنجز بتاريخ 2010/10/18 جاء بعد انصرام أمد التقادم الأمر الذي يكون معه الحكم المستأنف صائبا وواجب التأييد"¹⁸.

ب- تحميل القابض مسؤولية عدم الأداء

إذا ما تبث أن القابض ترك الدين دون مطالبة لمدة أربع سنوات أو ارتكب أخطاء في إجراءات التحصيل فإن المدين يتحلل من عبئه الضريبي ، فتصبح المبالغ المطلوب إيداعها في خزينة الدولة دينا على القابض نفسه ليصبح هذا الأخير مسؤولا شخصيا على عدم أداء الملمزم لضرائبه و كأنه هو الذي ساعد على ذلك بتهاونه المذكور .

لكن هذه المسألة تعتبر مسألة داخلية بالنسبة للإدارة وتحكم العلاقة الرابطة بين وزير المالية و معاونيه المختلفين ، و لا دخل للملمزم فيها و لا للقضاء العادي ، لكن يمكن لوزير المالية أن

¹⁷- الندوة الجهوية السادسة المنظمة من قبل المجلس الأعلى تحت عنوان "المنازعات الانتخابية والجبائية من خلال اجتهادات المجلس الأعلى الرباط 10-11 مايو 2007

¹⁸- قرار عدد 2497 المؤرخ في 03/ 10/ 2011 ملف عدد 9/ 11/ 264 في قضية السيد عبد الرحيم بنديهاج ضد قابض قاس .

التحصيل الجبري للديون العمومية : الوسائل والضمانات

يصدر في حق القابض المتهاون أمرا بالاستخلاص للأموال الضائعة ما لم يثبت هذا الأخير أنها مستحيلة التحصيل و يطبق على القابض ما يطبق على أي مدين آخر ، كما أن المحكمة المسماة المجلس الأعلى للحسابات يمكن أن تعلن مديونية القابض تجاه الخزينة عن الأموال الضائعة .

لكن المشرع أوجد سبلا لإزاحة هذه المسؤولية عن القابض ، ومنها إمكانية إصدار قرار وزاري لإعفاء القابض مما هو مدين به نظرا لكون مسؤوليته تلك نتجت عن ظروف قاهرة لم تسعفه الإمكانيات المادية والبشرية الموضوعة رهن إشارته في تخطيها ، كما يحق للوزير أن يمنحه أجلا لأداء الدين ، لكن الأسلوب الأكثر استعمالا في الإدارة المغربية هو السماح للقابض بإحالة تلك الديون إلى لائحة الديون المستحيلة القبض رغم جميع المجهودات التي قام بها من أجل تحصيلها ، لكن وكما أشرنا إلى ذلك وبما أن المسألة داخلية ولا تهم المدين في شيء فإننا نكتفي بالإشارة إليها فقط .

الفقرة الثانية: الأشخاص المكلفون بتنفيذ التحصيل الجبري

حرص المشرع المغربي من خلال مدونة تحصيل الديون العمومية على تحسين أداء الأشخاص المخول لهم القيام بعملية التحصيل مع إمكانية الاستعانة ببعض أطر المحاكم و أعوان القوة العمومية أو السلطات المدنية للقيام بهذه العملية.

1 - انتداب مأموري التبليغ والتنفيذ

لقد أعطى المشرع الصلاحية لانتداب مأموري التبليغ والتنفيذ التابعين للخزينة من طرف رئيس الإدارة التابع لها المحاسب المكلف بالتحصيل أو الشخص الذي يفوض من طرفه لذلك (المادة 31 من م.ت.د.ع). وتعتبر مسؤولية هؤلاء الأشخاص جسيمة في حالة إخلالهم بعملهم كما أنهم يتحملون مسؤوليتهم كاملة أمام المحاسب العمومي الذي يعملون تحت إمرته ، وتتجسد مسؤولية مأموري التبليغ والتنفيذ بكل تجلياتها في ربط ممارسة مهامهم بأداء اليمين أمام العدالة من جهة كما أنهم ملزمون بتبليغ المحاسب العمومي حين تعرضهم للتهديد أو الشتم أثناء مزاولتهم لمهامهم من جهة ثانية .

التحصيل الجبري للديون العمومية : الوسائل والضمانات

أ - أداء القسم من طرف مأموري التبليغ والتنفيذ

تم تحديد هؤلاء الأشخاص في المواد من 30 إلى 35 من القانون رقم 15.97، حيث تنفذ إجراءات التحصيل الجبري من طرف مأموري التبليغ والتنفيذ التابعين للخرينة المنتدبون خصيصا لهذه الغاية.

فتبعا للمادة 30 يقوم مأمورو التبليغ والتنفيذ للخرينة المنتدبون خصيصا لهذه الغاية ويمارسون اختصاصاتهم لحساب المحاسبين المكلفين بالتحصيل وتحت مراقبتهم¹⁹.

ينتدب مأمورو التبليغ والتنفيذ التابعين للخرينة من طرف رئيس الإدارة التابع لها المحاسب المكلف بالتحصيل أو الشخص الذي يفوض من طرفه لذلك.

يؤدي مأمورو التبليغ والتنفيذ التابعين للخرينة القسم بمجرد تعيينهم . لكن أين يتم أداء هذا القسم؟ للجواب على هذا السؤال نقول بأن القسم يؤدي أمام المحكمة الموجودة في مكان عملهم . وهكذا نرى بأن أماكن أداء القسم تختلف باختلاف أماكن العمل بالنسبة للمدينة الواحدة فضلا عن اختلافها بالنسبة لكل مدينة من المدن المغربية . فمن يعمل في حي من أحياء المدينة عليه أن يؤدي القسم في المحكمة التابعة لحيه الذي يعمل فيه . وهكذا فإن جميع الأحياء الموجودة بها المحاكم التي تنتمي إلى أماكن عمل يؤدي أمامها مأمورو التبليغ والتنفيذ القسم بمجرد تعيينهم كل حسب مقر شغله . ولا يجدد أداء هذا القسم في حالة تغيير مقر عملهم.

يفهم من ذلك على أن القسم لا يؤدي إلا مرة واحدة ولو استمر انتقال مأمورو التبليغ والتنفيذ من مدينة إلى مدينة ومن حي إلى حي بمناسبة تعيينات جديدة تتعلق بتغيير أماكن عملهم بين الفينة والأخرى (المادة 32 م.ت.د.ع) .

بالرجوع إلى ظهير 21 غشت 1935 نجد أن الفصل 20 يتحدث عن أداء اليمين من طرف جباة الأموال والأعوان المكلفين بالمطالبات بإدارة قبض الضرائب ، إلا أن الفرق الذي يمكن ملاحظته بين ما جاء في هذا الفصل بمقارنته بالمادة 32 م.ت.د.ع هو استعمال

¹⁹ ظهير شريف رقم 1.00.175 الصادر في 28 محرم 1421 الموافق ل 3 ماي 2000 بتنفيذ القانون رقم 15.97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية

الانتقال من محل السكنى المذكورة في الفصل 20 من الظهير أعلاه بدل مقر العمل المشار إليها في المادة 32 م.ت.د.ع ،ومما جاء في الفقرة الأولى من الفصل 20 نذكر: "...وإذا انتقلوا من محل سكناهم إلى آخر فلا حاجة إلى تجديد القسم المذكور". 20.

ب - تعرض مأمورو التبليغ والتنفيذ للشتم أو التهديد أو الاعتداء

لقد نصت المادة 33 م.ت.د.ع على أنه إذا تعرض مأمورو التبليغ والتنفيذ التابع للخرينة إلى ما من شأنه أن يلحق أدى بكرامته كالشتم والتهديد أو الاعتداء وجب حينئذ أن يحرر محضرا يتضمن وصفا لما حاق به من أذى سواء كان ذلك الأذى ماديا كالضرب والجرح أو عن طريق المشافهة كالسب والشتم . وهذا المحضر يسلمه هذا المأمور الذي تعرض للاعتداء إلى المحاسب المكلف بالتحصيل حيث يمكن لهذا الأخير عند الضرورة إخبار وكيل الملك لدى المحكمة التي يعود لها الاختصاص . وهكذا فإن ما يلاحظ بخصوص مقتضيات هذه المادة هو استعمال المشرع لكلمة "يمكن" في قوله يمكن لهذا الأخير (أي المحاسب المكلف بالتحصيل) عند الضرورة رفع الأمر لوكيل الملك (المادة 33 م.ت.د.ع) فكلمة يمكن تفيد الاختيار لا الجبر بمعنى أنه يبقى للمحاسب المكلف صلاحية تقدير ذلك الاعتداء ومدى إلزامية عرضه أو عدم عرضه على وكيل الملك بالمحكمة المختصة ثم يمكن بالإضافة إلى ذلك أن يفهم من كلمة "يمكن" أنها تفيد الاختيار بين عرض النزاع أو عدم عرضه على وكيل الملك حسب الأحوال ،حيث أن المشرع ربما استعملها لكي تعطى فرصة للمحاسب المكلف بالتحصيل أن يجري محاولة صلح إما من تلقاء نفسه أو عن طريق منح فرصة للمتخاصمين في رأب الصدع وإصلاح ذات البين ،غير أن هذا التفسير الذي نحاول جاهدين استقراءه من استعمال كلمة "يمكن" هو تفسير إذا ما نظرنا إليه من زاوية القانون الجنائي نجد أنه غير مقبول مبدئيا ، لأن القانون الجنائي نص صراحة على جريمة إهانة الموظف العمومي والاعتداء عليه في الفصول 263 - 267.

التحصيل الجبري للديون العمومية : الوسائل والضممانات

وما دام الأمر يكون جريمة في حق من وقع ضحية للاعتداء ، فإنه لا بد من عرضه على كل حال على وكيل الملك بالمحكمة المختصة ، مادام لا يجوز بتاتا السكوت عن وقوع الجرائم في إطار القانون الجنائي ، ولأن ذلك أيضا يدخل في إطار الحق العام .

إضافة إلى كوننا لو أبحنا إمكانية التساهل في شأن التبليغ أو عدم التبليغ خصب إدارة الضحية أو من له الصلاحية ، ولم يقع التبليغ المطلوب حيث ترك الباب مفتوحا أمام بعض المكلفين المتمردين من مطالبتهم بالضرائب ، كنهج عون سبل العنف أو إلحاق الإهانات بأموري التبليغ والتنفيذ خصوصا إذا علموا أن هؤلاء لن يبلغوا عنهم لذلك نجد المشرع الجنائي قد حمى الموظفين العموميين بمناسبة مزاولتهم لمهامهم أو أثناء مزاولتهم لها بمقتضى ما نص عليه صراحة من تجريم هذا الفعل .

فكيف تسنى لمشرع مدونة تحصيل الديون العمومية أن يستعمل كلمة "يمكن" بخصوص رفع الأمر لوكيل الملك برغم كون هذه الكلمة المشتقة من إمكانية تفيد الاختيار لا الجبر، مخالفا في ذلك مقتضيات القانون الجنائي الذي يعتبر هو الأصل في تجريم هذا الفعل.

إن فتح باب إمكانية التبليغ من عدمه الذي فاجأنا به مشرع مدونة تحصيل الديون العمومية هو عكس ما كنا ننتظره منه خصوصا و أننا كنا نأمل أن تسيّر هذه المسألة على غرار ما هو عليه الحال في القانون الجنائي إسوة به و موازاة لمقتضياته التي تفيد إجبارية التبليغ من خلال هذا الفعل الإجرامي الذي يصنفه القانون الجنائي ضمن بقية الجرائم الأخرى الواردة ضمن فصوله، و لأن الجرائم لا يتصور السكوت عنها بتاتا أو التنازل بشأنها حتى و لو كان ذلك بمحض اختيار منبثق عن إرادة من وقع ضحية لها.

فلماذا كل ذلك يا ترى؟

الجواب يكمن في كون المسألة تتعلق بالحق العام و النيابة العامة التي لها كلمة الفصل في هذا المجال.

و إذا ما قارنا ما سبق مع الفصل 22 من ظهير 21 غشت 1935 نجد أن هذا الأخير ينص على ما يلي : " إذا وقع شتم وعصيان على حياة الأموال و الأعوان المكلفين بالمتابعات، حرر هؤلاء تقريراً بذلك يوجه إلى رئيس الإدارة الذي يرفع الأمر عند الاقتضاء للمحاكم". 21.

مما يلاحظ على هذا الفصل هو ذلك التشابه بينه و بين المادة 33 من قانون التحصيل فيما يرجع للطابع الاختياري للتبليغ حيث نجد الفصل 22 يستعمل هو الآخر هذه العبارة " يرفع الأمر عند الاقتضاء للمحاكم..." فهذه الجملة تعطي الحرية في رفع الأمر إلى المحكمة أو عدم رفعه بالمرة. و هكذا إذا ما تم الإخبار بالواقعة فإن العدالة ستأخذ مجراها الطبيعي بخصوص هذا الفعل الإجرامي و إذا لم يتم الإخبار فسيقع غض النظر عن هذه المسألة و يتم طيها، و الذي يهمنا هنا من خلال هذا البحث المنصب على الفصل 22 من ظهير 21 غشت 1935 هو السؤال المتعلق بنتائج عدم التبليغ، و يمكن وضعه كما يلي : إلى أي حد يمكن السماح للإدارة التي تضرر أحد موظفيها بسبب الإهانة في السكوت عن التبليغ برغم كون المسألة لها ارتباط بفعل جرمي منصوص عليه في القانون الجنائي صراحة؟ و هل إذا تم السكوت عن التبليغ ثم حدثت مضاعفات للموظف الذي قد يكون تعرض لاعتداء جسدي كالضرب أو الجرح مثلاً، فمن المسؤول عن هذا السكوت؟ لا ريب أن المحاسب الذي ينتمي إليه الموظف الذي وقع عليه الاعتداء هو المسؤول المباشر عن هذا السلوك السلبي المتعلق بعدم التبليغ.

نستخلص من هذا أن السكوت في مثل هذه الأحوال و إن كان يبدو شرعياً من وجهة الظاهرية لكونه يوافق مقتضيات نص خاص جعله اختيارياً (الفصل 22 من ظهير 21 غشت 1935 و المادة 33 من م.ت.د.ع) فإنه يخالف نصاً عاماً.

و في هذه الحالة نقول بمبدأ قيام مسؤولية من لم يبلغ في حالة ظهور مضاعفات سلبية على المتضرر كتفاقم جرح مثلاً حتى و إن ظهرت تلك الأعراض متأخرة، فاختيار التبليغ أو

21 عبد اللطيف العمراني و مروان الخروبي: الإصلاح الجديد في ميدان تحصيل الضرائب و الديون العمومية، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية و التنمية REMALD، سلسلة مواضيع الساعة، العدد 22، 2000، ص 53.

التحصيل الجبري للديون العمومية : الوسائل والضمانات

عدم التبليغ الذي أباحه المشرع بمقتضى النص الخاص (سواء منه القديم أو الحديث) يتعين أن يرتبط بمفهوم تقدير مستوى الضرر الحاصل من حيث تفاهته أو جدّيته، و هنا نضع سؤالاً آخر: هل للمحاسب معرفة و خبرة طبية تمكنه من تقدير ذلك الضرر الجسدي بحسب حالته الحقيقية، خصوصاً إذا تعلق الأمر بفعل مادي كالجرح أو الضرب؟ و هل يتعين على المحاسب المكلف أن يستبد فيتصرف وفق رأيه الخاص في التبليغ أو عدمه حسب ما يمليه عليه مزاجه و هواه، ثم هل المحاسب ملزم في هذه الحالة بالاستشارة مع جاني الأموال و عون المتابعات (كما سماه الفصل 22 من ظهير 21 غشت 1935) أو مأمورو التبليغ و التنفيذ (المادة 33 من م.ت.د.ع)، هل المحاسب حر في الأخذ برأي الضحية أو عدم الأخذ برأيه ما دام تابعا له؟

كل هذه الأسئلة يتعين الإجابة عنها قبل الحسم برأي قاطع في هذه القضية و الذي ينبغي الحرص عليه في هذه المسألة هو وجوب التبليغ حسماً لكل خلاف و مساقرة لأرواح الواقع، و تلافياً لكل مسؤولية قد تقع مستقبلاً على عاتق المحاسب المتقاعس عن الإخبار لتفاجئه ذات يوم بما لم يخطر له على بال. و أخيراً يبقى الاجتهاد مفتوحاً في هذه المسألة لمن يرى خلاف هذا الرأي .

مما يلاحظ أن المشرع في مدونة التحصيل قد ركز على الوسائل الكفيلة التي من شأنها ضمان تحصيل الضرائب و الديون العمومية في أحسن الظروف و أفضل الأحوال، و انطلاقاً من هذا الهدف السامي فكر المشرع في طريقة توسيع دائرة التحصيل، فلم يجعل هذا الأمر مقتصرًا على المحاسبين المكلفين الذين أناط بهم هذا الواجب من حيث الأولوية، بل جعله يمتد إلى الاستعانة ببعض الموظفين و الأعوان.

2 - إمكانية الاستعانة ببعض أطر المحاكم و أعوان القوة العمومية أو السلطات المدنية للقيام بعملية التحصيل

استعمل المشرع في المادة 34 من مدونة تحصيل الديون العمومية عبارة "يمكن" بدل "يجب" أو "يتحتم" حيث قال في فقرتها الأولى ما يلي: "يمكن كذلك اللجوء عند الحاجة إلى أعوان مكاتب التبليغات والتنفيذات القضائية بمحاكم المملكة و إلى الأعوان القضائيين للقيام بإجراءات التحصيل الجبري للديون العمومية..."، فيما نصت الفقرة الثانية على ما يلي: "يمكن للمحاسبين المكلفين بالتحصيل اللجوء إلى أعوان القوة العمومية أو السلطات المدنية للقيام بأي تبليغ أو معاينة عن بعد وذلك بطلب يوجه إلى السلطة المختصة" 22.

ويباشر أعوان مكاتب التبليغات والتنفيذات القضائية بمحاكم المملكة حسب الفقرة 3 من المادة 34 من نفس القانون التحصيل الجبري في جميع درجاته وأشكاله. ما لم ينص على خلاف ذلك. 23.

و إذا ما عدنا إلى ظهير 21 غشت 1935 نجد أن الفصل 49 منه أجاز كذلك الاستعانة في حالة الاضطرار بالموظفين من العسكريين أو المدنيين و بأعوان القوة العمومية أيا كانوا و بالأعوان الإداريين و ذلك بمجرد طلب بذلك منهم موجه إلى الولاة المدنيين أو العسكريين ذوي المصلحة بالأمر. و تجدر الإشارة إلى أن التشابه الذي يمكن استنتاجه من القانونين القديم و الحديث هو إمكانية استعانة الإدارة الضريبية بموظفين و أعوان من خارج هذه الإدارة.

إن تشجيع التحصيل الضريبي تم بإحداث خلايا متخصصة في التحصيل تتكون من ثلثة من مأموري التبليغ والتنفيذ التابعين للخزينة، وتحريك الملفات ذات المبالغ الكبيرة التي لازالت قابعة في رفوف المكاتب حتى لا يشملها التقادم.

وقد كان هذا موضوع مذكرة مصلحة صادرة عن المدير العام للضرائب تحت عدد 90/09 بتاريخ 15 شتنبر 2009 أي أنه مباشرة بعد اختتام المناظرة الدولية للمالية العمومية،

22 ظهير شريف رقم 1.00.175 الصادر في 28 محرم 1421 الموافق ل 3 ماي 2000 بتنفيذ القانون رقم 15.97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية

23 - المادة 34 من م.ت.د.ع.

التحصيل الجبري للديون العمومية : الوسائل و الضمانات

حث فيها المديرين الجهويين والإقليميين ورؤساء المصالح الجهوية والإقليمية وقباض إدارة الضرائب، إلى الالتزام والتقيد بمقتضيات المادة 123 من مدونة تحصيل الديون العمومية التي جاء فيها بأن إجراءات تحصيل الضرائب والرسوم وحقوق التسجيل والتمير تتقدم بمضي أربع سنوات (4) من تاريخ الشروع في تحصيلها، وينقطع التقادم المذكور بكل إجراءات التحصيل الجبري يتم بمسعى من المحاسب المكلف بالتحصيل أو بإحدى الإجراءات المنصوص عليها في المادتين 381-382 من قانون الالتزامات والعقود. 24 وتباشر إجراءات التحصيل الجبري كما ذكرنا سالفاً، من طرف مأموري وأعوان التبليغ والتنفيذ التابعين للخزينة، والمنتدبين لهذا الغرض من طرف المدير العام للضرائب بعد أداء القسم أمام المحكمة المختصة التابع لها مقر عملهم وذلك وفق مقتضيات المواد 30 و 31 و 32 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

غير أن أي إقلاع في ميدان التحصيل لا يمكن أن يتحقق ما لم يتم:

➤ ربط جميع القباضات التابعة للمديرية العامة للضرائب - ودون استثناء - بشبكة النظام المعلوماتي، قصد ربح الوقت والتخفيف من ضغط العمل اليدوي والذهني المرهق والعقيم.

➤ دعم القباضات المذكورة بعناصر جديدة من مأموري التبليغ والتنفيذ خصوصاً وأن عدد هؤلاء لا يفي بالحاجة ويبدو غير كاف بالمقارنة مع الكم الهائل والتراكم الكبير للملفات ذات المبالغ الهامة، بعيداً عن كل بطء أو تباطؤ في التعيينات بحجة قلة أو ندرة الموارد البشرية، وسد الخصاص بأي كان وبمن ليس بأهل لذلك.

➤ الحاجة إلى تكوين جاد وفعال في ميدان المحاسبة والتحصيل والمعلومات المدة الكافية واللازمة، قصد خلق أطر وأعوان مؤهلة ومتخصصة، لأن مدة التكوين التي غالباً ما قد تمتد من 3 إلى 5 أيام قد لا تجدي شيئاً، ففي السبعينيات كان التكوين

24 المختار السريدي : مداخلة في المناظرة الدولية الثالثة حول المالية العمومية: أي دور للإدارة الضريبية في ظل الأزمة المالية الحالية ؟

التحصيل الجبري للديون العمومية : الوسائل والضمانات

النظري يتعدى الشهر ونيف دون الحديث عن التكوين التطبيقي أو التكوين في الميدان.

➤ ضرورة تكثيف الجهود من أجل العمل بنظام فصل الاختصاصات بالنسبة لعدد كبير من مكاتب التسجيل والتمبر المكلفة في نفس الوقت بإصدار الأوامر بالاستخلاص (وظيفة القابض الأمر بالاستخلاص) وتصحيح الأساس الضريبي (وظيفة القابض المكلف بمراقبة الأثمان والقيم والتصريحات التقديرية) وتحصيل الضرائب والرسوم والواجبات (وظيفة القابض المحاسب)، وتلك مهمة صعبة وشاقة بدأ يشكو منها الجميع : صعبة بسبب الجانب المحاسباتي والحسابي فيها، وشاقة بسبب تعدد وتنوع المهام والإجراءات والمساطر، وذلك طبقاً للمرسوم الملكي عدد 66-330 الصادر بتاريخ 1967/04/24 المتعلق بسن نظام للمحاسبة العمومية، حيث لا يمكن الجمع بين وظيفتي الأمر بالاستخلاص والقابض المحاسب، فهذا الأخير يحتاج إلى تفرغ كلي لكي يؤدي مهمته التي تجعله مثقلاً بمسؤولية كبيرة وجسيمة سواء أمام المجلس الأعلى للحسابات أو أمام الخزينة أو أمام الإدارة الضريبية، ولذا فالاستقلالية في العمل المحاسباتي والتفرغ له شيء ضروري لا مناص منه.

➤ التأكيد على ضرورة فصل الاختصاصات والوظائف ما بين القابض الأمر بالاستخلاص والقابض المحاسب.

➤ ضرورة الاستعانة بالمفوضين القضائيين في القيام بإجراءات التحصيل الجبري للديون العمومية، كما تنص على ذلك المادة 34 من مدونة تحصيل الديون العمومية .

هذا عن الوسائل البشرية لتحصيل الديون العمومية بطرق جبرية، فماذا عن الوسائل القانونية لتنفيذ التحصيل الجبري ؟

المطلب الثاني: الوسائل القانونية لتنفيذ التحصيل الجبري

بعد انتهاء الآجال المحددة لأداء الضريبة بصورة حبية يعتبر المُلزم في وضعية متقاعس ومقاوم لسلطة القانون ، لذا يضطر القابض إلى استعمال جميع الوسائل الممنوحة له قانونا لإجباره على الأداء . وقد منح المشرع في هذا الإطار لكافة القابض إمكانية استعمال الوسائل القانونية العادية التي يتبعها كل دائن من أجل إرغام المدين على أداء الدين ، وكذلك استعمال وسائل خاصة تبين بجلاء مدى سلطة الدولة في ضمان إمداد الخزينة بالمورد الضريبي ، وإذا كانت الإدارة تتوفر على سلطة أكبر من الدائن العادي فإن ذلك لا يعني أنها لا تعير أهمية للضمانات الممنوحة للمدين ضد أي تجاوز قانوني بل إننا أصبحنا نلاحظ الأهمية التي أضحت تحتلها هذه الضمانات خاصة مع تطور النشاط القضائي نحو مراقبة أكبر لعمل الإدارة . لكن قبل الحديث عن إجراءات التحصيل الجبري للديون العمومية (الوسائل العادية للتحصيل الجبري في الفقرة الثانية) ، سنتناول في فقرة أولى الإجراءات السابقة للتحصيل الجبري .

الفقرة الأولى: الإجراءات السابقة للتحصيل الجبري

يحتل التحصيل الجبري للديون العمومية، مكانة متميزة بين المقتضيات الواردة في القانون رقم 15.97، إذ خصص له الباب الثالث من القسم الثاني من هذا القانون والذي يشمل المواد من 29 إلى 92.

وقد نص المشرع في مدونة تحصيل الديون العمومية على إجراءات سابقة للتحصيل الجبري أسماها شروطا مسبقة، يترتب على عدم الالتزام بها من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل بطلان الإجراءات اللاحقة ، وهذه الشروط المسبقة هي :

- ضرورة إرسال آخر إشعار للمدين دون صائر قبل مباشرة التحصيل الجبري .
- الحصول على ترخيص مسبق من رئيس الإدارة التي ينتمي إليها المحاسب .

التحصيل الجبري للديون العمومية : الوسائل و الضمانات

وهي شروط تضمنتها المادة 36 من المدونة 25 ، وقد اعتبرت هذه الإجراءات مرحلة فاصلة بين الفترة الرضائية والمرحلة الجبرية في تحصيل ديون الدولة .

1 - إرسال إشعار بدون صائر (رسالة تذكير)

يعتبر هذا الإجراء أول خطوة تمهد لمباشرة أول إجراء من إجراءات التحصيل الجبري ولا تترتب عنه مصاريف ضد المدين ولو لم يأت بنتيجة ، وهدف المشرع من التنصيص على هذا الإجراء تذكير المدين بميعاد الوفاء بالدين 26 .

كما أن المادة 36 من ذات المدونة تنص على عدم إمكانية إجراء التحصيل الجبري إلا بعد إرسال آخر إشعار بدون صائر يحث المدين على تسوية دينه بطريقة ودية إضافة إلى مبدأ التدرج واحترام الترتيب الوارد في المادة 39 من مدونة التحصيل 27 .

وهذا ما جاء في قرار عدد 73 ملف عدد 9/09/357 بتاريخ 6 يناير 2011 الصادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، حيث يستفاد من أوراق الملف و محتوى الحكم المستأنف أنه بتاريخ 2008/5/26 تقدم المدعي المستأنف عليه بمقال افتتاحي أمام المحكمة الإدارية بالرباط عرض فيه أنه فوجئ بقابض الرباط مابيلاً وهو يقوم بتنفيذ حجز جبري على عقار، ذي الرسم عدد 03/100387 وذلك لضمان أداء مجموعة من الضرائب إلا أنه لم يتوصل بأي إشعار أو إنذار من قبل.

و إذا ما قارنا المادة 36 من مدونة التحصيل مع الفصل 24 من ظهير 21 غشت 1935 نلاحظ ذلك التشابه الواضح فيما يتعلق بمقتضيات كلا النصين و هذا يبدو جلياً من خلال النقاط التالية التي تعتبر نقاط التقاط بينهما وهي :

- ضرورة إرسال آخر إنذار بدون صائر قبل الانتقال إلى المتابعات بصوائر .
- ضرورة إثبات تاريخ توجيه الإنذار في قائمة الضرائب أو في السند التنفيذي .
- ضرورة الاستيثاق بهذا التنصيص إلى أن تقيد من أجله دعوى الزور .

25- تنص المادة 36 من المدونة على ما يلي : "لا يمكن مباشرة التحصيل الجبري إلا بعد إرسال آخر إشعار للمدين دون صائر، و يجب تقييد تاريخ إرسال هذا الإشعار في جدول الضرائب والرسوم أو في أي سند تنفيذي آخر ، ويعتد بهذا التقييد ما لم يطن فيه بالزور..."
26- أبيللا عبد الرحمن/محمد مرزاق: المنازعات الجبائية بالمغرب بين النظرية والتطبيق ، طبعة 1998 ، ص 58 .
27 ظهير شريف رقم 1.00.175 الصادر في 28 محرم 1421 الموافق ل 3 ماي 2000 بتنفيذ القانون رقم 15.97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية.

التحصيل الجبري للديون العمومية : الوسائل والضمانات

والجدير بالذكر في هذا الصدد أن المشرع اقتصر على مجرد إرسال إشعار للتذكير ولم ينص على التبليغ 28 ، ويعتبر هذا تراجعاً عن أحد أهم الضمانات التي كان يتمتع بها المدين في ظل القانون القديم . وهذا الموقف الجديد للمدونة هو نفس موقف المشرع الفرنسي حسب مضمون المادة 255 - L من مدونة المساطر الجبائية 29 .

كما أن المدونة استوجبت إظهار تاريخ الإرسال وذلك بهدف إثبات واقعة الإرسال من جهة ، ومن جهة ثانية لضبط تاريخ بدء عمليات التحصيل الجبري في حالة الضرورة .

2 - الحصول على ترخيص مسبق
قبل البدء في إجراءات التحصيل الجبري ، ألزم المشرع في المادة 37 من المدونة المحاسب بالحصول على ترخيص بذلك من رئيسه الأعلى ، أو ممن فوض إليه ذلك 30 :

- الخازن العام للمملكة
- مدير الضرائب (رسوم التسجيل)
- المدير العام لإدارة الجمارك
- المدير في المؤسسة العمومية

ومعلوم في هذا الإطار أن المشرع استثنى الإنذار من مجال الخضوع لهذا الترخيص المسبق ، علماً أن هذا الإجراء يعتبر أول عمل من أعمال المتابعة .

إن من أهم الضمانات التي جاءت بها مدونة التحصيل هي منع القيام بأعمال التحصيل الجبري دون ترخيص مسبق تحت طائلة العزل : المادة 35 من مدونة التحصيل .

كما أن الفصل 25 من ظهير 21 غشت 1935 يشير إلى نفس المعنى حينما نص على أنه "لا يجوز إجراء متابعة أية كانت مستلزمة نفقات إلا بموجب رخصة بالإجبار على الدفع صادرة من طرف رئيس إدارة جباية الأداءات و القباضات البلدية . وهذا الرئيس يعين بأسمائهم الأشخاص الملتزمين بالدفع الذي تجب متابعتهم " 31 .

28- ظهير 21 غشت 1935 المنظم للمتابعات من أجل استخلاص ديون الدولة، والذي كان ينص في فصله 24 على ما يلي: "لا يجوز القباض أن يشرع في المتابعات التي تترتب عنها صوائر إلا بعد إخطار الملتزم بالضريبة المتأخر عن أدائها دون صوائر أو بإعلام جماعي يبلغ في شكل لائحة إسمية إلى السلطة المحلية التي تتكلف بدورها بتبليغه إلى المعنى بالأمر بواسطة استدعاءات فردية." 29 - « ... Le comptable du trésor chargé du recouvrement doit envoyer au contribuable une lettre de rappel avant la notification du premier acte de poursuites devant donner lieu à des frais . » 30 - Philippe Borrás/Alain Garay : Le contentieux du recouvrement fiscal , L.G.D.G. Page 51. 31 ظهير شريف مؤرخ ب 21 غشت 1935 الصادر بالجريدة الرسمية تحت عدد 1195 بتاريخ 20 شتنبر 1935

التحصيل الجبري للديون العمومية : الوسائل والضمانات

والإذن بالإجبار، كما كان يطلق عليه في إطار الظهير السابق، أو الترخيص في إطار المدونة الجديدة، يعتبر بالإضافة إلى كونه يكتسي قيمة سند المتابعات، فإنه يعد إجراء شكليا داخليا لأنه لا يبلغ إلى الملزم، كما هو الشأن بالنسبة للإشعار بدون صائر، لعدم وجود أي نص قانوني يقضي بذلك، بل يعكس مستوى العلاقة القائمة بين القابض ورئيس الإدارة التي ينتمي إليها، وقد سعى المشرع من وراء سن هذا الإجراء إلى مراقبة الإجراءات الإدارية المتعلقة بالتحصيل وضبط العمل الإداري وممارسة نوع من والرقابة الذاتية التسلسلية أي فحص قوائم الاستخلاص ومراقبتها من طرف المسؤولين و تسليمها للمحاسبين الذين لا يشرعون في التحصيل إلا بموجب تلك القوائم المتضمنة أسماء الملزمين المتخلفين عن الأداء، ولعناوينهم، والمبالغ المترتبة عليهم.

الفقرة الثانية: إجراءات التحصيل الجبري للديون العمومية

إن التمييز فيما بين الوسائل القانونية المتبعة من طرف القابض قصد الحصول على الدين الضريبي وتقسيمها إلى وسائل عادية وأخرى غير عادية ، نهدف من ورائه تبيان ما للقابض من سلطات وإمكانات هائلة تجسد قوة الدولة في الدفاع عن مصالحها ، وهذه الوسائل العادية التي بمقتضاها يمكن لأي دائن أن يتابع المدين منصوص عليها في المادة 39 من مدونة تحصيل الديون العمومية وهي كالآتي :

- الإنذار

- الحجز

- البيع

- الإكراه البدني

فكيف تباشر يا ترى إجراءات التحصيل الجبري للديون العمومية حسب الترتيب المشار إليه و الأولوية ؟

لكن قبل التطرق لهذه الإجراءات المشار إليها أعلاه أرى أنه من اللازم إجراء مقارنة بين المادة 39 من مدونة تحصيل الديون العمومية و الفصل 27 الذي يقابلها في ظهير 21 غشت 1935.

التحصيل الجبري للديون العمومية : الوسائل و الضمانات

يلاحظ أن نفس درجات المتابعات المنصوص عليها في ظهير 21 غشت 1935 هي التي اعتمدها مشرع مدونة التحصيل في المادة 39 باستثناء تغيير في ترتيب الإكراه البدني الذي كان يأتي في الدرجة الثانية بعد الإنذار وذلك في ظل ظهير 21 غشت 1935 متبوعا بالحجز في حين نجد المشرع في مدونة تحصيل الديون العمومية قد جعل ترتيبه يأتي في الدرجة الرابعة مع استعمال كلمة "يمكن" في قوله "ويمكن أيضا اللجوء إلى الإكراه البدني". كما اشترط المشرع أن يتم وفق الشروط المنصوص عليها في المواد من 76 إلى 83 أدناه . لذا سأحدث في هذه الفقرة عن الوسائل القانونية الثلاث الأولى (و أعني بذلك الإنذار ، الحجز و البيع) ، في حين سأحدث عن الإجراء الرابع (الإكراه البدني) لاحقا في فقرة مستقلة .

1 - الإنذار

يعتبر الإنذار أول درجة من درجات المتابعة الإلزامية التي تترتب عليها جزاءات مادية وصوائر يتحملها المدين في آخر الأمر . إن الإنذار بصائر أو الإنذار القانوني هو مراسلة ذات طابع خاص بواسطتها يعتبر المدين في حالة رفض لأداء الدين ، مع العلم أنه أخبر بوجوده ومنح له آجالا معينة قصد الوفاء بالدين و أخبر بإمكانية التعرض بسبب ذلك لإجراءات أكثر قساوة و ذات آثار وخيمة ، ونظرا لخطورة هذا الإجراء فإن المشرع أقر بشروط لا بد من توفرها قصد الحماية القانونية اللازمة للمدين من أي تعسف للإدارة . فضلا عن احترام المدة الفاصلة بين الإنذار بدون صائر و الإنذار القانوني ، فإنه من اللازم للإنذار القانوني أن يحترم بعض المبادئ الأساسية و هي :

- يبلغ الإنذار بعد انصرام 30 يوما ابتداء من تاريخ الاستحقاق ، و 20 يوما على الأقل بعد إرسال الإشعار بدون صائر

والملاحظ هنا أن أقوى ضمانات يقرها هذا الإجراء للمدينين هو أن تسليم الإنذار للمدين يتم عن طريق التبليغ و ليس بمجرد الإرسال عن طريق البريد العادي وهو ما يتيح له التمسك بهذا الإجراء في مواجهة الإدارة في كل وقت وحين، متى تبث أنها لم تلتزم بجميع ضوابطه المقررة .

يتم التبليغ عن طريق الوسائل التالية :

التحصيل الجبري للديون العمومية : الوسائل و الضمانات

- من طرف مأموري التبليغ والتنفيذ التابعين للخزينة أو أي شخص منتدب لذلك من طرف المحاسب .

- بالطرق الإدارية .

- عن طريق البريد المضمون مع الإشعار بالتوصل.³²
- أن يتضمن الإنذار هوية المدين وطبيعة الدين و السنة التي صدر برسمها وكذا المبلغ الأصلي للدين ، و مرجعه .

- أن يتضمن مصاريف الإنذار المحددة في النسبة القانونية .

- أن يتضمن إخبار المدين بالإجراءات المالية في حالة عدم الامتثال للإنذار القانونية

- أن يتضمن أخيرا تأشيرة الخازن العام أو من ينوب عنه لهذا الغرض .

وتعتبر هذه الشروط ضرورية و إلا تعرض الإنذار للإلغاء.³³

2 - الحجز

يعتبر الحجز الإجراء الفعلي في المتابعة الجبرية لتحصيل ديون الدولة ، إذ يجعل المدين يشعر فعلا أن هناك نية جدية و حقيقية لدى الإدارة لمتابعته في هذا الشأن ، من أجل ذلك فقد أحاطه المشرع بمجموعة من الضوابط الأساسية تنظم هذا الإجراء و تضبطه . إذ بعد مضي أجل 20 يوما من تاريخ توصل المدين بالإنذار القانوني دون أن يقع الأداء ، يمكن اعتبار هذا الأخير صاحب نية سيئة و رافض للانصياع للقانون إذا لم يثبت للقاضي عسره أو وضع الضمانات الكافية لتأجيل الأداء ، لذا وجب على القابض القيام ببعض الإجراءات والتي تتجلى في الحجز على أمواله .

إن مسطرة حجز أموال المدين محاطة بمجموعة من الضمانات القانونية سواء في إطار النظام السابق للتحصيل أو في إطار مدونة التحصيل ، ذلك أن هذه المسطرة تعني حرمان المدين من التصرف في أمواله الواقع عليها الحجز باستثناء الأموال غير القابلة للحجز (المادة 46 من م.ت.د.ع).

32 - عبد الرحمان ابليلال / رحيم الطور: تحصيل الضرائب والديون العمومية على ضوء المدونة الجديدة (قانون 97-15)، مطبعة الأمنية، 2000، ص 39

33- عبد الغني خالد: مرجع سابق، ص 286

والجدير بالذكر أن الحجز ينصب على الأثاث والمنقولات والمحاصيل باستثناء الأشياء الضرورية لحياة المحجوز عليه وعائلته ، وقد أحال المشرع في تنظيم هذه المسألة على قانون المسطرة المدنية ، ويمكن الإشارة في هذا الصدد إلى ملاحظتين أساسيتين :

- إن الحجز لا يقع على العقارات إلا إذا ثبت عدم كفاية المنقولات (المادة 67 من م.ت.د.ع) .
غير أن السؤال المطروح هنا هو هل سينتظر المحاسب بيع المنقولات لمعرفة مدى كفايتها لتسديد الدين المطالب به أم سيستعمل سلطته التقديرية أثناء الحجز عليها ، وذلك قبل حجز العقارات ؟

- إن المادة 46 من م.ت.د.ع التي حددت الأشياء غير القابلة للحجز لم تشر إلى أن الأشياء التي ثبت بحجة قاطعة أنها ليست في ملك المحجوز عليه ، هي غير قابلة للحجز ، علما أن هذه المسألة غالبا ما تشكل مصدر نزاع دائم مع الإدارة³⁴.

لقد حددت مدونة تحصيل الديون العمومية إجراءات التحصيل الجبري التي يتوجب على القابض اتباعها ، حيث أن مسطرة الحجز تأتي في المرتبة الثانية بعد الإنذار كما نصت على ذلك المادة 39 من المدونة ، وأن ضرورة تسلسل الإجراءات حسب الترتيب المحدد قانونا أمر واجب على المحاسب المكلف بالتحصيل الجبري للديون العمومية ، وأن مخالفته لهذا الترتيب يجعل الإجراء المباشر في مواجهة المدين في حكم العدم ، خاصة مع وضوح النص الواجب احترامه حفاظا على حقوق المدين وضمانا لحسن تطبيق القانون دون تعسف أو شطط لأن من شأن ذلك فقدان الإدارة لمصادقيتها وخلق نوع من التوتر في علاقتها بالمدينين مما قد يشكل مساسا بالعدالة الجبائية التي يسعى الجميع لإشعاعها على مستوى تحصيل الديون العمومية .

وفي هذا الصدد ، فقد سار القضاء الإداري على إلزام المحاسب بضرورة احترام تسلسل إجراءات التحصيل ، وذلك بعدم تقديم إجراء لاحق على إجراء سابق له طالما أن الترتيب الذي حدده المشرع جاء ملزما له ، حيث قضت محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط بإلغاء الضريبة المتنازع بشأنها نظرا لعدم سلوك القابض لمسطرة التحصيل

التحصيل الجبري للديون العمومية : الوسائل والضمانات

الجبري واحترام تسلسل الإجراءات الواردة في المادة 39 من م.ت.د.ع ،ومما جاء في القرار نذكر ما يلي:

"حيث يؤخذ من وثائق الملف و من ضمنها الحكم المستأنف أن المدعي (المستأنف)

تقدم بتاريخ 2007/01/04 بمقال أمام المحكمة الإدارية بفاس يعرض فيه أنه سبق له أن

إشتري مجموعة من القطع الأرضية "الفلاحية" بدوار تحنات بمزارع آيت يوسي صفرو

سنتي 1975 و 1988 وأنه في بداية سنة 2001 باع القطع الفلاحية بثمن مبلغه 00 ،

220 000 درهم وأدى جميع الديون المترتبة بذمته لفائدة الصندوق الجهوي للقرض

الفلاحي بفاس وحصل بذلك على رفع اليد إلى أن فوجئ برسالة من الشركة العامة

المغربية للأبنك فرع الدار البيضاء عين الذئاب تخبره بوقوع حجز على حسابه البنكي

من أجل إستيفاء مبلغ 00 ، 756 . 63 درهم لفائدة قباضة صفرو ويتعلق بالضريبة

العامة على الدخل عن سنة 2001 بشأن البيع للقطع الفلاحية المباعة موضحا عدم توصله

بأي إشعار من إدارة الضرائب وأن الحجز باطل لعدم سلوك مسطرة تبليغه بإنذارين

مصحوبين بشهادة التسليم"35.

3- مسطرة بيع المحجوز

تعتبر عملية البيع آخر إجراء من إجراءات المتابعة لتحصيل الدين العمومي ،إذ بعد إيقاع

الحجز وتعيين حارس عليه دون أن يؤدي ذلك إلى إرغام المدين على الأداء يتم اللجوء إلى

البيع وفق الشروط التالية :

- شرط الأجل

التحصيل الجبري للديون العمومية : الوسائل والضمانات

لم يحدد المشرع أي أجل لإجراء البيع ، إلا فيما يتعلق ببيع الأثاث والأمتعة المحجوزة والمحاصيل والثمار التي أوشكت على النضج ، حيث تم تحديد الأجل في ثمانية أيام الموالية لتاريخ الحجز ، على أنه يمكن تخفيض الأجل المذكور بإجراء البيع فوراً بعد الحجز ، بشرط حصول اتفاق مع المدين . وقد أورد المشرع بعض الحالات التي تستدعي هذا الاتفاق ، على سبيل المثال الخوف على الأشياء المحجوزة من التلف (الثمار ، مواد الاستهلاك) ، وفي جميع الأحوال فإن عدم تحديد أجل البيع بالنسبة للمحجوزات الأخرى ، معناه ترك الأمر للسلطة التقديرية للمحاسب المكلف بالتحصيل والذي يملك حق إجراء البيع في الوقت المناسب .

- شرط حضور السلطة الإدارية المحلية

ويهدف هذا الإجراء إلى إضفاء مزيد من المصداقية والحجية على عملية البيع (المادة 60)

شرط البيع المناسب لتسديد الدين

ومعنى ذلك أنه على المحاسب أن يوقف البيع متى ثبت لديه أن عائدات بيع المحجوزات كافية لتسديد الدين المطالب به بما في ذلك أصل الدين وتوابعه .

شرط البيع بالمزاد العلني

يتم بيع المنقولات المحجوزة بالمزاد العلني بعد إجراء مسطرة الإشهار والإعلان المفترضة ، ويقصد بهذا الشرط توفير أقصى ضمانة للشيء المبيع ، تمكن من الحصول على أفضل ثمن له ، ومما لا شك فيه أن المدين قد يلجأ إلى حيل معينة بمفرده أو بمساعدة آخرين لإفساد المراد المتوخى من عملية البيع بالمزاد العلني ، كإنقاص القيمة الحقيقية للشيء المعروض بالمزاد أو أية حيلة أخرى ، إلا أن المشرع سمح للقابض بالتدخل لإيقاف البيع في هذه الحالة وتنظيم مزاد علني جديد بأقرب سوق من مقر المدين ، يراه القابض مناسباً لتحقيق سعر عال بعد إخبار العموم بأهمية الشيء المبيع .

بالإضافة إلى هذه الشروط ، يضاف شرط آخر هو أن المحاسب المكلف بالتحصيل لا يمكن له أن يقتني لنفسه أحد الأشياء المعروضة للبيع ، ويسري هذا المنع على جميع الأشخاص المتدخلين في هذه العملية (أعوان مكاتب التبليغات والتنفيذات القضائية ، الأعوان القضائيون ...) . ويعتبر هذا المنع قائماً ولو باقتراح من المدين نفسه ، وذلك تفادياً لكل تحايل قد يقع من

هؤلاء .

كما يمكن للمدين القيام بعملية البيع بنفسه وذلك بناء على ترخيص من رئيس الإدارة التابع لها المحاسب المكلف بالتحصيل خلال 30 يوما من تاريخ الترخيص له. وفي هذه الحالة يتم البيع بحضور مأمور التبليغ والتنفيذ للخرينة وذلك لحساب المحاسب المكلف بالتحصيل، إلا أنه في حالة ما إذا لم يتم البيع من طرف المدين في الأجل المحدد يتم إجراؤه وفق الشروط المنصوص عليها في المواد 62 إلى 64 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

المبحث الثاني: تدابير لجبر المدين على الوفاء بالدين العمومي

إذا كانت الدولة مدعوة إلى توفير مختلف الموارد والاعتمادات اللازمة لتدبير المرافق العمومية والقيام بالمهام المنوطة بها ، فإنها تعمل جاهدة على توفير الوسائل التي من شأنها أن تشكل الوسيلة الأنجع لتحصيل الديون المستحقة لها وتحويلها من ذمم الملتزمين إلى صناديق خزينتها .

لذلك خول المشرع للإدارة المكلفة باستيفاء تلك الموارد بمختلف الوسائل ولو على حساب حرية المدين لتشكل ضمانا لتحصيل ديونها التي تقوم باستيفائها من عدة ديون مختلفة وبمبالغ مقررة بواسطة الجداول أو قوائم الإيرادات وأوامر المداخل . هذه التدابير المختلفة التي من شأنها أن تجبر المدين على الوفاء بالدين العمومي وبالخصوص أهم ما فيه وهو الدين الجبائي ، نذكر منها بالخصوص الإكراه البدني كأداة جبر في نطاق محدود أو متسع ، أو اتخاذ وسائل قانونية ومسطرية لجبر المدين على الوفاء بدينه ، أو اتخاذ وسائل تكشف مال المدين وتسمح بالتنفيذ عليه.

المطلب الأول: تنوع التدابير لجبر المدين على الوفاء بالدين العمومي

تتنوع التدابير الرامية لجبر المدين على الوفاء بالدين العمومي ، وإن أول ما عرف من الضمان هو الضمان الشخصي للديون دون تفريق بين ذات الشخص وذمته المالية ، فمن لم يدفع قد يصبح عبدا على قاعدة "من وجد في رحله فهو جزاؤه" 36 وفي الفقه الإسلامي اختلف الفقهاء ، فالبعض ذهب إلى أن المدين يحبس حتى يدفع ما عليه ومن أدلتهم ما نسب لعمر بن الخطاب من تطبيق وما ورد في الحديث الشريف من أن : "الي الواجد يحل عرضه

و عقوبته³⁷ "وذهب البعض الآخر إلى أنه لا يضمن الدين إلا مال المدين دون شخصه ويستند إلى عمل نبوي و إلى الحديث الشريف الذي جاء فيه : "خذوا ما وجدتم وليس لكم إلا ذلك"³⁸. وقد طبقت بعض بلدان الخليج العربي مبدأ حبس المدين حتى يؤدي ما عليه .

ولكن هذا الأمر وقع تجاوزه في التشريعات الحديثة ، وحتى الدول التي تمارس الإكراه البدني لتحصيل أي دين أو في الدين الجبائي على الخصوص ، تضع قيودا وأجالا و لا تقول بالسجن إلى أن يتم الوفاء بالدين . غير أن ذلك لم يمنع التشريعات من اللجوء إلى تدابير مختلفة من شأنها أن تجبر المدين على الوفاء بالدين العمومي ، ومن ذلك أنها تبقى على السجن كأداة جبر للوفاء بالدين العمومي (الفقرة الأولى) أو تتخذ وسائل قانونية ومسطرية لجبره على أداء دينه الجبائي (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: الإكراه البدني وسيلة لجبر المدين على الوفاء بالدين العمومي

إذا كان الإكراه البدني في ظل ظهير 21 غشت 1935 هو الوسيلة التي تعطي أكلها نظرا لمساسها بحرية الشخص³⁹ ، حيث أنه يعتبر إحدى أهم الضمانات التي يطمئن إليها الدائن ويضعها المدين في حسابه فلا يتدأين بغير ما يستطيع الوفاء به . فإنه في ظل القانون 97/15 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية قد خصصه المشرع بنظام محكم عن سابقه .

لقد أحسن المشرع عندما عدل هرم تراتبية درجات التحصيل الجبري ، حيث جعل الإكراه البدني في المرتبة الرابعة في ظل القانون 97/15 بدل المرتبة الثانية في ظل القانون السابق (ظهير 21 غشت 1935) ، إذ لا يعقل أن يجز بالمدين في السجن ، في حين أن له ممتلكات كافية لسد حاجيات الخزينة سواء كانت منقولة أو ثابتة يمكن مباشرة التنفيذ عليها واقتطاع حقوق الخزينة ، وهو ما نلمسه من خلال المادة 76 من م.ت.د.ع التي جعلت اللجوء إلى مسطرة الإكراه البدني له طابع استثنائي يأتي بعد استنفاد كل طرق التنفيذ الجبري السابقة .

لقد أبقى المشرع المغربي على فكرة الإكراه البدني في استخلاص الديون العمومية نظرا لفعاليته ضد بعض المتماطلين وحقق من خلاله معادلتين تتعلق الأولى بالمحافظة على حقوق الخزينة عن طريق تقوية الآليات القانونية للتحصيل وذلك حتى لا يتملص الملتزموم بالأداء

37- التي هو المطلب في الوفاء بالدين ، والواجد هو القادر على الوفاء ، وتحليل عرضه وعقوبته هو تشكيه وحسبه .

38- ابن رشد : بداية المجتهد ونهاية المقتصد ، في باب التفتيس ، دار الفكر ، الجزء الثاني ، ص 214 .

39- معاد تسمي : التحصيل الجبري للديون العمومية عن طريق الإكراه البدني ، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون الخاص ، جامعة القاضي عياض ، كلية العلوم القانونية و الاقتصادية والاجتماعية ، مراكش ، السنة الجامعية : 2011/2012 ، ص 12 .

التحصيل الجبري للديون العمومية : الوسائل والضمانات

الضريبي ، و الثانية تحرص على مراعاة الحقوق المشروعة للملزم عن طريق تقوية الضمانات المخولة له ، كل ذلك من خلال المواد 76 إلى 83 من مدونة تحصيل الديون العمومية والتي تشتمل على القواعد الموضوعية والإجرائية . فما المقصود بالإكراه البدني ؟ وما طبيعته ؟

1 - مفهوم الإكراه البدني

كباقي الأنظمة التي يسندها المشرع في قوانينه والتي لا يعرفها تاركا ذلك إلى اجتهاد الباحثين في هذا الميدان ، فإن تعريف الإكراه البدني في مدونة تحصيل الديون العمومية لم يكن له وجود في جميع المواد المنظمة له . لكن بالتمعن في نصوص قانون المسطرة الجنائية التي نظمت هي الأخرى هذا الإجراء ، فإنها تعرفه تعريفا بسيطا من خلال المادة 635 في فقرتها الثانية حيث ورد فيها: "يتم الإكراه البدني بإيداع المدين في السجن..."
أما عن اجتهاد الباحثين ، فإنهم أوردوا تعاريف كثيرة لا تبتعد عن التعريف الوارد في المادة 635 أعلاه ، كلها تشير إلى كونه إجراء يقيد حرية المدين ، حيث عرفه بعض الباحثين 40 :
"بأنه التهديد الجسماني للمدين يحبسه لفائدة الدائن مدة حددت بمقتضيات قانونية لينفذ ما حكم عليه به ."

كما اعتبره البعض الآخر 41 : "بأنه وسيلة يتم بواسطتها جبر المدين المحكوم عليه بأداء مبلغ مالي على تنفيذ الحكم الصادر عليه عن طريق إيداعه في السجن مدة معينة تناسب ومقدار الدين ."

و هناك تعاريف أخرى كلها تشير إلى تقييد الحرية الشخصية للمدين عن طريق الزج به في السجن ، و هذا أمر يدفعنا إلى التساؤل عن طبيعة الإكراه البدني ، هل هو عقوبة أم وسيلة للوفاء بالدين العمومي؟

2 - طبيعة الإكراه البدني

هناك اختلاف بين الدارسين حول طبيعة الإكراه البدني ، فمنهم من يرى بأن هذا الأخير ليس عقوبة وإنما هو وسيلة من وسائل الضغط على المدين التي تمس حريته الشخصية عن

40- عبد العلي العبودي : مسطرة الإكراه البدني في الأحكام المدنية و التجارية ، مجلة رابطة القضاة ، عدد 10 - 11 .

41- مصطفى التراب : نظام الإكراه البدني كوسيلة للإجبار على التنفيذ ، مجلة التسلسل ، عدد 1 ، ص 24 .

التحصيل الجبري للدين العمومية : الوسائل والضمانات

طريق الزج به في السجن ، في حين يرى آخرون⁴² ، أنه مادام الإكراه البدني يعد حبا للمدين ، فهو عقوبة معنوية أكثر منها مادية ، و أما البعض الآخر فيرى أن الغاية من تطبيقه هي معاقبة المدين الممتنع عن الوفاء بديونه و ليس إكراهه على هذا الوفاء .

فأما أصحاب الرأي الأول ، فلا يجدون في الإكراه البدني عقوبة بقدر ما هو وسيلة من وسائل الضغط ، و لا يعتبرونه نوعا من أنواع العقوبات بمفهوم الردع و الزجر بالمعنى الوارد في القانون الجنائي ، بل يستعمل للتأثير على المدين لإظهار أمواله التي يكون قد أخفاها ، وحثه على أداء ما بذمته من دين إزاء الخزينة .

إن الشخص المدين المطبق في حقه مسطرة الإكراه البدني ، لا يمكن بأي حال من الأحوال أن يعفيه هذا الإجراء من التحلل عن أداء ما تخلد بذمته من ديون . و ذلك طبقا للمادة 83 من م.ت.د.ع التي اعتبرت حبس المدين لا يسقط الدين ، فهذه الوسيلة الجبرية للتحصيل لا يمكن أن تحل كبديل ، و لا تعتبر سببا لإعفاء المدين بسداد الدين لصالح الخزينة⁴³. وفي هذا الصدد جاء حكم إدارية الرباط حيث قضى بما يلي: "أن قضاء الإكراه البدني من طرف الممتنع عن تنفيذ الحكم ... لا يسقط الالتزام في مواجهته والذي يمكن أن يكون محلا لإجراءات لاحقة بطرق التنفيذ العادية"⁴⁴

الفقرة الثانية: وسائل قانونية ومسطرية لجبر المدين على الوفاء بالدين العمومي

نظرا للطبيعة الخاصة للدين العمومي والتي تجعل من مداخله شريان الحياة لخزينة الدولة ، فقد قدم المشرع في سبيل تحصيلها لإدارة التحصيل صلاحيات وسلطات واسعة ، حيث متعها بسلطة التنفيذ المباشر أو التنفيذ الجبري . وإذا كان مطلوبا من المحاسب أن يجتهد في تحصيل ديون الدولة وأن يوفر للإدارة ضمانات للقيام بهذا الواجب ، فإن هذه الأخيرة مطلوبة منها أن توفر له الوسائل الكفيلة بتحقيق التحصيل في أحسن الظروف ، فبالإضافة إلى الوسائل البشرية و اللوجيستكية فإن الأهم هو أن توفر له وسائل قانونية و مسطرية

42- سعيد مرتضى: ضمانات تحصيل الضرائب المباشرة في القانون المغربي، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة، كلية الحقوق الرباط أكادال السنة الجامعية: 2004/2003، ص 71 .

43- لطيفة الداودي: الوجيز في القانون الجنائي المغربي، مطبعة الوراقة الوطنية، مراكش، 2007، ص 97 .

44- حكم صادر عن إدارية الرباط رقم 1237 بتاريخ 23/ 01/ 2004 في الملف رقم 03/ 403 منشور بمجلة القصر، عدد 11، ماي 2005، ص 236

التحصيل الجبري للديون العمومية : الوسائل والضمانات

لفرض هيئته وسلطته على المدين ، ومن هذه الوسائل القانونية سنتناول حق القابض في الإطلاع و سلطة الإدارة في توقيع الجزاءات و العقوبات .

1 - حق الإطلاع كسلطة مخولة لإدارة التحصيل

حق الإطلاع بالنسبة للقابض هو مجموع وسائل الاستخبار عن قدرة المدين على الوفاء بالدين العمومي . فتعزيزا لكل الصلاحيات التي خولها المشرع لإدارة التحصيل ، والتي تجعل منها الإدارة الأقوى و الأكثر خشية ومهابة ، فقد خولها المشرع بمقتضى المواد 128 و 129 و 130 من مدونة التحصيل حق الإطلاع الذي يعد أهم مظهر من مظاهر صلاحيات الرقابة التي تلجأ إليها الدولة⁴⁵. حيث أصبح من حق المحاسبين المكلفين بالتحصيل الإطلاع على كل الوثائق المتعلقة بالوضعية المالية للملزمين المتمصلين من الأداء والمفيدة لتحصيل الديون العمومية بصفة عامة ، والضرائب والرسوم بصفة خاصة .

و إذا كان حق الإطلاع محدودا قبل صدور مدونة التحصيل بحيث لم يكن للقابض إطار قانوني واضح يمكنه من الإطلاع على وثائق الغير للتأكد من وضعية المدينين ، حيث كان يمارس نوعا من حق الإطلاع لا يتعدى توجيه طلب إلى السلطات لمدهم بالعنوان الصحيح للمدين المتقاعس عن الأداء و كذلك وضعيته المادية و ليس هناك ما يلزم المخاطبين من الاستجابة لطلب القابض⁴⁶ .

وفي ظل القانون 15/ 97 المتعلق بمدونة تحصيل الديون العمومية ، أصبح هذا الحق واسعا ، حيث أن المشرع المغربي منح للقابض إمكانيات أوفر للإطلاع ، و ذلك بمده بمعلومات كافية قصد تحصيل الدين العمومي ، وأهم ما يفيد القابض في التحصيل هو :

- مكان وجود المدين وتحديد إقامته الاعتيادية .

- قدرة المدين على الوفاء بالدين العمومي .

- جرد ممتلكات المدين .

ولا تقتصر ممارسة حق الإطلاع تجاه المدينين فحسب بل تطال أيضا :

45- محمد السماحي : مسطرة المنازعة في الضريبة ، مرجع سابق ، ص 37 .
46- عبد الغني خالد : المسطرة في القانون الضريبي المغربي ، مطبعة دار النشر المغربية ، حين السبع الدار البيضاء 2002 ، ص 269 .

التحصيل الجبري للديون العمومية : الوسائل والضمانات

- إدارات الدولة و الجماعات الترابية و هيأتها و المؤسسات العمومية و كل هيئة تخضع لمراقبة السلطة العمومية ، ويمارس حق الإطلاع تجاه هذه الفئة بصفة مطلقة دون إمكانية إثارة السر المهني .

- الأشخاص الطبيعيون والمعنويون الذين تسمح لهم مهنتهم بالتدخل في المعاملات وتقديم الخدمات ذات الصبغة المالية ، أو القانونية ، أو المحاسبية ، أو بحيازة ممتلكات أو أموال لحساب أغيار مدينين 47.

وسعيا من المشرع لمنح القوة لهذه الآلية "الاستخباراتية" المخولة للخرينة المسماة حق الإطلاع ، فقد ألزم الهيئات و الأشخاص المشار إليهم أعلاه ، أن يقدموا المعلومات المطلوبة كيفما كان سندها للمحاسب المكلف بالتحصيل داخل أجل 15 يوما من تاريخ الطلب الموجه إليهم من طرفه تحت طائلة غرامة تهديدية قدرها 500 درهم عن كل يوم تأخير في حدود 50 ألف درهم .

وزيادة على إكراه الأشخاص المشار إليهم أعلاه على تقديم المعلومات المطلوبة ، فقد اعتبر المشرع رفض الإدلاء بالمعلومات المطلوبة ، أو الإدلاء ببيانات خاطئة عرقلة للتحصيل بمفهوم المادة 84 من م.ت.د.ع ، يترتب عنها غرامة من 5000 إلى 100000 درهم ومدة حبسية موقوفة التنفيذ من سنة إلى سنتين أو بإحدى هاتين العقوبتين ، و في حالة العود أي ارتكاب المخالفة و الإدانة بصفة نهائية خلال الخمس سنوات السابقة من أجل مخالفة مماثلة ، تضاعف الغرامة و مدة الحبس وتصبح هذه الأخيرة نافذة ، مع العلم أن هذه العقوبات لا تطبق على الإدارات العامة و الجماعات الترابية مما يجعل نجاعة هذا الحق في غياب أي زجر قانوني رهينا بأمزجة المسؤولين عن تلك الإدارات . وفي جميع الأحوال فإن تخويل المشرع لحق الإطلاع لفائدة المكلفين بالتحصيل ، سيمكن الخزينة من الحصول على المعلومات الضرورية لتنفيذ إجراءات التحصيل ، وسيساهم لا محالة في محاربة اقتعال العسر و تفعيل مسطرة الإشعار للغير الحائز .

47- عبد الرحيم الكتنداري:تحصيل الديون الضريبية ، مقارنة قانونية و قضائية ، منشورات مجلة الحقوق المغربية ، الطبعة الأولى ، داز نشر المعرفة 2012 ، ص 109 .

2- سلطة توقيع الجزاءات والعقوبات

إن من الوسائل الأساسية التي تجعل المدينين مرغمين على الوفاء بالتزاماتهم الضريبية الجزاء الذي يفرضه القانون في حالة الإخلال بتلك الالتزامات ، حيث أن القانون الضريبي ينص في عدة مواد على حق الإدارة الضريبية سواء في مرحلة الوعاء أو مرحلة التحصيل على توقيع الجزاءات والعقوبات الكفيلة بتطبيقه تطبيقاً سليماً و بردع العابثين به .
إن أي تأخير عن أداء الدين العمومي لأي سبب من الأسباب ، يعتبر حرماناً لخزينة الدولة من حقها في مال الملزم ، مما يعرض هذا الأخير إلى جزاءات متنوعة بعضها ذي طابع إداري ، وبعضها ذي طابع جنائي وبعضها الآخر مجرد فوائد مالية عن التأخير لا تعتبر في نظر القانون الضريبي جزاءات وإنما حصيلة مالية لفائدة الدولة .

يعتبر الجزاء في القانون الضريبي وسيلة قانونية لجزر مخالفات القانون الجنائي والتملص من الإلزام الضريبي ، و لمعرفة نوع الجزاء الذي يوقعه القانون الضريبي يجب أن نتساءل حول طبيعة المخالفة الضريبية ؟ هذه الأخيرة التي تعتبر بمثابة جريمة في حق المجتمع و أركانها المادية هي :

- الإدلاء ببيانات غير صحيحة .

- أن يقع الفعل في إقرارات ضريبية .

- أن يترتب عن ذلك تخلص المدين كلياً أو جزئياً من الضريبة .

أما ركنها المعنوي فهو أن تكون إرادة الفاعل قد اتجهت إلى الإدلاء ببيانات خاطئة بقصد التهرب الضريبي⁴⁸ .

إن أقصى ما يوجد في النظام الضريبي المغربي من عقوبة هو ضعف المبلغ الذي امتنع المدين عن أدائه ، وهي مطبقة في الحالات التي يثبت فيها أن الخاضع للضريبة قد قام بعمليات احتيالية بنية التهرب من أداء الضريبة ، وهي حالة يجب إثباتها بوسائل الإثبات الدامغة كالإشهادات المتناقضة أو الشيكات المستعملة في الأداء أو معلومات ثابتة من طرف الغير أو الاعتراف⁴⁹ .

48- عبد الحميد الشواربي : التجريم والعقاب في قانون الضريبة على الاستهلاك ، مصر ، 1988 ، ص 133 .

49- عبد الغني خالد : مرجع سابق ، ص 277 .

إن الجزاءات و العقوبات المرتبطة بمرحلة التحصيل و التي يمكن التمييز فيها بين نوعين :
جزاءات التأخير و غرامات جبائية يتحكم في تحديدها عنصر حسن النية أو سونها لدى
الخاضع لأداء الضريبة .

تتبنى فلسفة ترتيب الفوائد عن التأخير عن الأداء داخل الأجل القانوني على تعويض الدولة
عن الخسارة التي تكبدتها من جراء عدم تحصيل الديون الواجبة في آجالها ، وكذلك الفائدة
التي جناها المدين من احتفاظه بأموال ليست له ، بهذا المعنى تعتبر الزيادة عن التأخير عقابا
للملزم المتأخر عن الأداء .

إن تشجيع المدينين على أداء مستحقاتهم داخل الآجال المنصوص عليها قانونا ، يستدعي
بلورة دور السياسة التحفيزية لكي يقبل الملزم على أداء ديونه تلقائيا دون أن يترك للإدارة
الضريبية فرصة التلويح بعصا جزاءات التأخير . ومن التشريعات التي نصت على وسائل
تحفيزية مادية لتشجيع الملزمين على الأداء نذكر القانون الأمريكي الذي يحث الملزمين على
عدم انتظار آخر الآجال المخصصة لأداء ما بذمتهم من ضرائب ، حيث يمنحهم تخفيضات
من مبلغ الضريبة تتراوح ما بين 4 ٪ و 3 ٪ ، وكل من لم يؤد داخل الآجال القانونية ،
تفرض عليه زيادة قدرها 3 ٪ إضافة إلى نشر اسمه في جريدة محلية⁵⁰ .

إن القانون الأمريكي بهذا المعنى يقدم تحفيزا وجزرا للمدين في آن واحد ، ويترك له
الاختيار بين الاستفادة من تخفيف العبء الضريبي عن طريق التخفيض في حالة الأداء
المبكر (داخل الآجال القانونية) ، في حين أنه يشدد عنه الخناق عن طريق الزيادة الضريبية
إن لم يؤد داخل الآجال القانونية ، وأظن أن هذه السياسة التدبيرية تحقق نوعا من العدالة
الجبائية من حيث التوفيق بين مصلحة المدين من جهة ، و الحفاظ على حقوق الخزينة من
جهة ثانية .

50- محمد مرزاق / عبد الرحمن ابليللا : المنازعات الجبائية بالمغرب بين النظرية و التطبيق ، مرجع سابق ، ص 56 .

المطلب الثاني: الإشكالات التي يثيرها الحجز التحفظي كتدبير لجبر المدين على الوفاء بالدين

العمومي

يعتبر الحجز التحفظي (ف452 إلى 458 ق.م.م) إجراء احترازيا ، وهو بهذه الصفة ذو طابع مؤقت من حيث أنه يستهدف وضع المنقولات والعقارات التابعة للمدين بيد القضاء في انتظار بت المحكمة المختصة في طلب الدائن .

فبإمكان الدائن الحصول على أمر قضائي بإجراء الحجز التحفظي على أموال مدينه و ذلك قبل أن يصير الدين مستحق الأداء ، بيد أنه يكون مدعوا في سبيل ذلك إلى إثبات وجود خطر يهدد دينه نظرا لتصرفات المدين⁵¹

والحجز التحفظي يقتضي شروطا ، منها ما يتعلق بالدين (وجود خطر أو استعجال ، و وجود دين له أساس من حيث الأصل)، وأخرى تتعلق بالدائن بالدين العمومي الذي يجب أن تكون له صفة القيام ، و ثالثة تتعلق بالمال الذي تسلط عليه الحجز التحفظي الذي يعتبر وسيلة استثنائية تستعمل في حدود النص الصريح ، ولا يجوز التوسع فيها⁵² .

لقد نص المشرع المغربي في مدونة تحصيل الديون العمومية وبالأخص في المادة 29 منها ، حيث أباح الحجز التحفظي ضد من كان موضوع مراجعة جبائية . وللإحاطة بهذا التدبير (الحجز التحفظي) الذي يجبر المدين على الوفاء بالدين العمومي ، سأحدد مفهومه وشروطه (الفقرة الأولى) في حين سأحدث عن إجراءاته في (الفقرة الثانية) .

الفقرة الأولى: الحجز التحفظي كتدبير لجبر المدين على الوفاء بالدين العمومي

نظرا لأهمية الحجز التحفظي على المنقول ، وكثرة اللجوء إليه ، أكثر من الحجز على العقارات ، الذي يتميز بمسطرته الطويلة والمعقدة ، وكذلك لأن هذه الأخيرة لا يتم اللجوء إليها إلا بعد عدم وجود ما يحجز بالنسبة للمنقولات ، ونشير على سبيل التذكير ، بأن الحجز بصفة عامة ، ينقسم إلى نوعين تحفظي وتنفيذي، وسأحدث في هذه الفقرة عن النوع الأول ، فما معنى الحجز التحفظي وما شروطه؟

51- Abdellah boudahrain :Les voies d'exécution au Maroc , les éditions Toubkal ,Casablanca 1988,P 48

52- عبد الله هاللي :الاستخلاص في المادة الجبائية، الوسائل والضمانات ،ص 312 .

1 - مفهوم الحجز التحفظي

الحجز التحفظي كما يدل عليه اسمه ، هو إجراء قضائي احتياطي ، يهدف الحفاظ على مكاسب المدين بمنع اختفائها أو نقص قيمتها ، حتى يتمكن الدائن من حجزها جزاً تنفيذياً واستخلاص دينه من ثمنها⁵³.

كما يمكن تعريف الحجز التحفظي ، بأنه يهدف الحجز على أموال المدين خشية التصرف فيها بالتفويت ، مما يلحق الضرر بدائنه ، لذا يتم وضع هذه الأموال بين يدي القضاء إلى أن يتحول إلى حجز تنفيذي ، ما لم يؤمر بغير ذلك وما لم يتم اللجوء إلى مقتضيات الفصل 454 من ق.م.م ومن هنا يظهر بوضوح تام الطابع الاحتياطي للحجز التحفظي ، وكيفما كانت طبيعة الحجز التحفظي سواء أكان بنص القانون أو حكم قضائي ، يمنع المدين في كلتا الحالتين من التصرف الحر في أمواله ، لأن الحجز كإجراء قانوني للتنفيذ له كيان ذاتي متميز عن المال الذي يقع عليه .

وبعد توقيع قرار الحجز من طرف رئيس المحكمة الابتدائية ، يصبح الشيء المحجوز تحت تصرف السلطة القضائية وخاضعاً بذلك لأحكام القانون ، وبذلك لا يمكن للمدين التصرف في أمواله ، والهدف من هذا الإجراء هو الحفاظ على حقوق الدائنين .
والجدير بالإشارة ، أن الحجز التحفظي يتميز بطابعه المؤقت وإجراء احتياطي ، إلا أنه لكي يصبح الحجز صحيحاً من الناحية القانونية ، يجب احترام جميع الشروط القانونية والإجراءات ، مع مراعاة طبيعة المنقول أو العقار .

ولهذه الاعتبارات السالفة الذكر ، يعتبر الحجز التحفظي الخطوة الأولى في الخصومة الوقائية ، ومن أجل تبسيط المسطرة المتبعة في هذا الصدد ، أجاز المشرع المغربي للدائن طلبه من غير أن يلزمه بتقديم سند قابل للتنفيذ في حالة الحجز التحفظي ، حيث يشترط المشرع فقط أن يكون حق الدائن محقق الوجود ومعين المقدار على وجه التقريب⁵⁴ . نشير أيضاً أن الحجز التحفظي لا يؤدي بالضرورة إلى بيع المنقول وإنما يبقى أثره ممتد إلى أن يتحول إلى حجز تنفيذي .

53- عبد الله هلالي: نفس المرجع ، ص 309 .
54- محمود حسن: الحجز التحفظي على الأموال في القانون المغربي ، مجلة المحاكم المغربية ، عدد 53 ، يناير ، فبراير 1988 ، ص 145 .

2 - شروط الحجز التحفظي

الحجز التحفظي إجراء استثنائي لا مبرر له إلا بوجود خطر يهدد الدائن باستحالة تحصيل دينه كلاً أو بعضاً ومن شروطه نذكر ما يلي :

الشرط الأول : وجود خطر يهدد الدائن

الأصل أن مكاسب المدين هي الضمان العام لاستخلاص الديون التي عليه ، فإذا أصبح هذا الضمان مهدداً بالاختفاء أو النقص جاز للدائنين الإسراع بالتحفظ على جزء من مكاسب المدين في ديونهم ، وتختلف أسباب الخطر و أنواعه و أهميته ، وتبقى للقاضي سلطة التقدير ، على أن الدائن لا يعفى من المسؤولية إن حصل على حجز تحفظي اتضح أنه لا مبرر له ، ويجبر الضرر الذي يصيب المحجوز عليه ، ولا يعفيه من ذلك ترخيص القاضي في الحجز .

وحالات وجود الخطر في مادة التحصيل الجبائي كثيرة خصوصاً في أداءات الدولة ذات المبالغ الكبيرة حيث يعتمد المدينون إلى اتخاذ وسائل تمنع التنفيذ على أموالهم كبيعها صورياً أو فعلاً بنية التهرب الضريبي، أو مفتعين لعسرهم بهدف عرقلة تحصيل الديون العمومية ، وهذا ما نصت عليه المادة 84 من القانون 97- 15 المتعلق بمدونة تحصيل الديون العمومية، حيث جاء فيها : "يعتبر مفتعين لعسرهم أو معرقلين لتحصيل الديون العمومية ، المدينون الذين بعد توصلهم بإعلام ضريبي قاموا بأعمال ترتب عنها تبديد الأموال التي تكون ضماناً للخرينة بهدف عدم إخضاعها لإجراءات التحصيل أو الحيلولة دون القيام بهذه الإجراءات"

الشرط الثاني : وجود دين له أساس من حيث الأصل

يدل هذا الشرط على أنه لا يجب أن يكون بيد الدائن سند تنفيذي ، وحتى أي سند ، يكفي أن يثبت الدائن أمام المحكمة جدية دعواه بأي وسيلة من وسائل الإثبات التي يبيحها القانون . ويعتمد الحجز التحفظي على الدين بالأساس على قيام الدائن بحجز المبالغ بيد الغير عن طريق تدخل عون التنفيذ الذي يبلغ الأمر للغير ، ويعتبر هذا الأخير تبعاً لذلك حارساً للمحجوز و يتعين ألا يتخلى عنه إلا للقضاء ، كما يتعين عليه تقديم وصف تفصيلي للمحجوز إذا كان منقولاً⁵⁵ .

55- زهير بونعمية : الإشعار للغير الحائز ، خاصية التسليم الفوري بين القانون الفرنسي و المغربي ، طوب بريس ، يناير 2012 ، ص 54 .

التحصيل الجبري للديون العمومية : الوسائل و الضمانات

ويستطيع الدائن أن يحدد مبلغا معيناً باعتباره الحد الأدنى لدينه يعتمد لإجراء الحجز التحفظي ، على أن يحدد الدين نهائياً بواسطة السند التنفيذي الذي سيعتمده ليصير الحجز التحفظي حجزاً تنفيذياً .

الشرط الثالث : صفة القيام تحفظياً

إذا كان طلب الحجز التحفظي في الديون الخاصة يصدر عن الدائن أو عن من يمثله قانوناً مع توسع في التمثيل ، فإن تمثيل الدائن في مجال الضرائب يحتاج للتوضيح . من المعلوم أن المحاسبين العموميين هم المكلفون بتحصيل الضرائب وما شابهها ، وهم لذلك مخولون لإجراء الحجز ومنها الحجز التحفظي ، لكن سلطتهم تبقى محددة نوعاً ما . فقد جاء بالمادة 37 من م.ت.د.ع أن المحاسبين لا يمكنهم إجراء أي تحصيل للدين العمومي إلا بموجب قائمة اسمية بمثابة ترخيص تبين المدين أو المدينين المشار إليهم في المادة 29 أعلاه ، وهذا الترخيص يصدر عن رئيس الإدارة التي ينتمي إليها المحاسب المكلف بالتحصيل أو عن الشخص المفوض من طرفه لذلك⁵⁶ .

الشرط الرابع : الأموال القابلة للحجز التحفظي

من حيث المبدأ تعتبر كل أموال المدين قابلة للحجز التحفظي في حدود ما يكفي منها لتحصيل الدين ، سواء كانت عقاراً أو منقولاً مادياً أو معنوياً . لكن المشرع المغربي استثنى بعض المنقولات و أشياء أخرى، حيث اعتبرها غير قابلة للحجز⁵⁷ . كما أن هناك نماذج من الإشكاليات التي يثيرها تطبيق القانون المتعلق بتحصيل الدين العمومي أمام القضاء الاستعجالي وأخص بالذكر حجز الأصل التجاري وحجز العقار، وهذا ما سنتطرق إليه في الفقرة الثانية .

الفقرة الثانية الإشكاليات التي يثيرها تطبيق القانون المتعلق بتحصيل الدين العمومي أمام القضاء

الاستعجالي

الملاحظ من استقرار العمل القضائي حول المنازعات المتعلقة بإجراءات التحصيل الجبري للدين العمومي سواء أمام القضاء الاستعجالي أو قضاء الموضوع ، يتبين أن متابعة الخزينة للمدين بالدين العمومي تطرح إشكالات عديدة خصوصاً فيما يتعلق بالحجز على الأصل

56- المادة 37 من م.ت.د.ع.

57- المادة 46 من م.ت.د.ع.

التجاري و الحجز على العقار و ما يطرحه ذلك من تنازع في الاختصاص بين المحاكم العادية و الإدارية . و قد تناول الفقه والقضاء الإشكالات المذكورة ، وتباين العمل الإداري و القضائي حول ذلك راجع إلى الغموض و الإبهام في فهم النصوص القانونية حيث تولد عن ذلك خلافات في الرأي و التفسير والتطبيق . فما الإشكاليات التي يطرحها كل من حجز الأصل التجاري و كذلك حجز العقار حين استخلاص الدين العمومي؟

1 - حجز الأصل التجاري في إطار تحصيل الدين العمومي وما يطرحه من إشكالات
لم يتطرق القانون بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية إلى جميع إجراءات الحجز والبيع المتعلقة بالأصل التجاري، بل اكتفى في مادته 68 على ما يلي: "يتم تنفيذ حجز الأصول التجارية و بيعها وفق الشروط و الأشكال المنصوص عليها في القانون 95- 15 المتعلق بمدونة التجارة الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 83- 96- 1 الصادر في 15 ربيع الأول 1417 (فاتح غشت 1996) .

وحسب منطوق المادة 79 من مدونة التجارة فإن الأصل التجاري يمكن تعريفه كالآتي: "الأصل التجاري مال منقول معنوي يشمل جميع الأموال المنقولة المخصصة لممارسة نشاط تجاري أو عدة أنشطة تجارية".

وإذا كان الأصل التجاري هو مجموعة من عناصر مادية ومعنوية ، فكما يجوز للقابض المالي أن يوقع حجزاً على منقولات الأصل التجاري لتأمين استخلاص الدين العمومي ، يجوز له كذلك أن يوقع حجزاً على الأصل التجاري برمته تبعاً لمقدار الدين العمومي المعني بالتنفيذ ، غير أن الإشكال قد يطرح في الحالة التي يقوم فيها العون المكلف بالتحصيل على حجز بعض منقولات الأصل التجاري ، ولما يعتبر المدين صاحب الأصل التجاري أن بيع هاته المنقولات بمعزل عن الأصل التجاري سوف يضر به و ينقص من قيمة الأصل التجاري ليبادر برفع دعوى أمام المحكمة التجارية في إطار القانون 95- 53 للمطالبة ببيع الأصل التجاري ككل ، ويتقدم بطلب إيقاف إجراءات بيع المحجوز أمام القضاء الإداري ، فهل يكون رئيس المحكمة الإدارية مختص بالبت في طلب إيقاف إجراءات تنفيذ بيع منقولات

الأصل التجاري مع وجود دعوى أمام المحكمة التجارية تتعلق ببيع الأصل التجاري ككل أم أن المحكمة التجارية هي المختصة بذلك في إطار اختصاصها بالنزاع برمته⁵⁸. إذا تبين للقاضي الاستعجالي الإداري من ظاهر مستندات ملف الموضوع الذي يتعلق ببطلان مسطرة الحجز الواقع على الأصل التجاري ، أن هاته المسطرة مشوبة باختلال قانوني يتمثل في عدم التبليغ بالإنداز القانوني و عدم توجيه الإشعار بدون صائر قبله و بالتالي سوف تكون مشوبة بالبطلان أمام محكمة الموضوع ويتعين في ضوء ذلك إيقاف إجراءات بيع منقولات الأصل التجاري لغاية البت في دعوى الموضوع ، فهل يرتب هذا الأمر آثاره القانونية أمام المحكمة التجارية ؟

في هذا الصدد يمكن القول بأن الآثار القانونية التي يمكن أن تترتب عن مثل هذا الأمر هو إيقاف البت في النازلة من طرف المحكمة التجارية لغاية البت النهائي في نزاع الموضوع المتعلق ببطلان مسطرة الحجز من طرف القضاء الإداري . في مقابل ذلك هل يجوز للقاضي التجاري في إطار مسطرة المطالبة ببيع الأصل التجاري لاستيفاء الدين العمومي طبقا لمقتضيات المادة 68 من مدونة التحصيل و الفصل 113 من مدونة التجارة أن يناقش مشروعية الإجراءات السابقة على حجز الأصل التجاري ، بخصوص الإشعار بدون صائر و الإنداز القانوني ؟

لقد عرضت على القضاء التجاري الاستئنافي نازلة من هذا القبيل تمسك فيها المستأنف وهو يعيب على الحكم الابتدائي القاضي ببيع الأصل التجاري عدم ارتكازه على أساس سليم لعدم احترام القابض المكلف بالتحصيل للإجراءات المسطرية و المقتضيات القانونية المنصوص عليها بمدونة التحصيل باعتبار أنه لا يجوز له أن يجري أي حجز إلا بعد ترخيص مسبق من طرف رئيس الإدارة التي ينتمي إليها ، وذهبت محكمة الاستئناف التجارية إلى القول وهي تؤيد الحكم الابتدائي عدد 01/ 409 القاضي ببيع الأصل التجاري بما يلي : "لكن حيث إن الدين الذي على أساسه تمت المطالبة بالبيع الإجمالي للأصل التجاري هو دين عمومي ، وأن النازلة بشأنه و كذا الإجراءات المتعلقة بتحصيله يتعين أن تكون أمام المحكمة المختصة وهي المحكمة الإدارية و ليس أمام المحكمة التجارية بمناسبة المطالبة ببيع الأصل التجاري.

- محمد القصري : نماذج من الإشكاليات التي يثيرها تطبيق القانون المتعلق بتحصيل الدين العمومي أمام القضاء الاستعجالي ، دفتر المجلس الأعلى 58 عدد 16 ، مطبعة المعارف الجديدة ، الرباط 2011 ، ص 201 وما بعدها .

التحصيل الجري للديون العمومية : الوسائل و الضمانات

وحيث أنه في غياب ما يفيد الإجراءات التي سلكها القابض قد تم إلغاؤها أو إيقاف تنفيذها من طرف الجهة المختصة فإن طلب البيع الإجمالي للأصل التجاري من طرف القابض طبقا لمقتضيات المادة 113 من مدونة التجارة يكون في محله ومن ثم فإن الاستئناف يبقى غير مبرر وينبغي رده وتأييد الحكم المستأنف 59.

2 - حجز العقار في استخلاص الدين الضريبي و ما يطرحه من إشكالات

تعتبر عقارات حسب الفصلين 5 و6 من ظهير 19 رجب ، الأراضي والبنائيات عقارات بطبيعتها ، المحصولات الفلاحية الثابتة بجورها ، ثمار الأشجار التي لم تجن ، والغابات التي لم تقطع أشجارها .
أما العقارات بالتخصيص ، فهي الأشياء التي جعلها المالك بأرضه لمصلحة هذه الأرض و استغلالها 60.

تنص المادة 67 من القانون 97- 15 بما معناه أنه يتم حجز العقارات وبيعها عن طريق أعوان التبليغات و التنفيذات القضائية طبقا لأحكام قانون المسطرة المدنية ، غير أن المشرع من خلال المادة المذكورة لم يحدد الجهة القضائية المختصة مما يطرح تنازعا في الاختصاص بين القضاء العادي بالإحالة على قانون المسطرة المدنية وبين المحاكم الإدارية بصراحة المادة 141 من القانون 97- 15 الذي ينص على أن جميع المنازعات المتعلقة بتحصيل الديون العمومية يختص بها القضاء الإداري سواء كانت موضوعية أو استعجالية و أن الدين الضريبي هو المستهدف بإجراء الحجز وليس العقار وأن القاضي الإداري يطبق بدوره قواعد المسطرة المدنية بالإحالة الواردة بالفصل 7 من القانون 90- 41 . هذا وقد تباين العمل القضائي بخصوص إيقاع الحجز التحفظي على العقار لضمان الامتياز المخول له بمقتضى القانون 97 - 15 على المنقولات ، فإنه لا يملك حق حجز العقار إلا بمطالبته أمام الجهة القضائية المختصة في إطار الفصل 148 من ق.م.م بعد إثبات عدم كفاية المنقول في ضمان استخلاص الدين الضريبي .

59- قرار محكمة الاستئناف التجارية بالدار البيضاء رقم 2005/ 466 بتاريخ 14 /02/ 2005 ، قضية شركة التأمين بعزوز ضد قابض تابركت .
60- عبد اللطيف العمراني/مراد الخروبي: مرجع سابق ، ص 89 .

التحصيل الجبري للديون العمومية : الوسائل و الضمانات

وحيث تبقى الجهة المختصة بإيقاع الحجز على العقار هي جهة القضاء العادي باعتباره القاضي الطبيعي للعقار و المؤهلة محكمته العادية للبت في جميع الدعاوى الفرعية المتعلقة باستحقاق العقار أو الدعاوى المتعلقة ببطولان الحجز العقاري التي يترتب عنها الإيقاف التلقائي للبيع ، و يستنتج ذلك من تنظيم المشرع المغربي بالقانون 97-15 لمسطرة بيع المنقول دون العقار و اختصاص القاضي العادي بذلك في إطار قواعد المسطرة المدنية .

خاتمة الفصل الأول

ليس كل مطالب بالأداء يملك الوعي الكافي الذي يجعله يقوم تلقائيا بأداء ديونه المستوجبة عليه ، بل أن العديد من المدينين يعزفون عن القيام بواجباتهم تجاه الإدارة وتجاه المجتمع كافة ، ومن شأن هذا السلوك أن يؤدي إلى نتائج سلبية ثلاث⁶¹ :

أولا : يؤثر الامتناع عن أداء الديون تأثيرا بالغا على خزينة الدولة التي تجد فيها المورد الأول لتمويلها . وتزداد المسألة حدة في ظل ما آلت إليه الأمور بعد الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة و ما تقتضيه اتفاقياتها من تحرير تدريجي للتجارة وتفكيك للمعالم الديوانية ، فحيال نقص الموارد الجبائية الديوانية والتي تشكل جزءا كبيرا من موارد الخزينة لابد من تعويض هذا النقص بالضغط المتواصل على ظاهرة التهرب من دفع الضرائب .

ثانيا : إن عزوف بعض الأشخاص عن دفع الضرائب دون إظهار الحزم الكافي في تتبعهم من شأنه أن ينال من مبدأ المساواة باعتبار أن الوضع يفضي إلى أن بعض الأشخاص يؤدون ما عليهم من التزام ، في حين أن البعض الآخر لا يوفي بالتزامه . ومن شأن هذه التفرقة أن تخلق انحرافا في التوازن المالي بين الأشخاص الذين يوفون بديونهم و بين الذين يمتنعون عنها ، وتكون عنصرا فاعلا في تحديد القدرة التنافسية للمؤسسات ، فالقدرة التنافسية للمؤسسة التي تدفع الضريبة لا تضاهي تلك التي تتملص منها ، وعلى هذا الأساس فإن تتبع الأشخاص الذين يمتنعون عن أداء ديونهم يساهم بشكل فاعل في خلق توازن في السوق التنافسية .

ثالثا : إن عدم أداء الديون من بعض الأشخاص دون تتبعهم بالحزم الكافي يشكل مثالا سيئا لبقية الأشخاص الذين يعمدون أيضا إلى التهرب من أداء ديونهم اقتداء بالخارجين عن الالتزام القانوني ، وعليه فإن ضرورة القطع مع هذا السلوك السقيم يستدعي الفاعلية في التتبع أثناء التحصيل الجبري للديون العمومية .

ولهذه الاعتبارات لا بد للمحاسبين العموميين من أن يكونوا فاعلين في تحصيل ديون الخزينة، غير أن هاجس الحزم في التنفيذ والفاعلية في الاستخلاص لا يمكن بأي حال أن

61- كمال العياري : إجراءات التقاضي والتنفيذ في المادة الجبائية ، تشريعا وقضاء و فقها ، منشورات مجمع الأطرش للكتاب المختص ، تونس 2007 ، ص 386 .

التحصيل الجبري للديون العمومية : الوسائل والضمانات

تُحجب ضرورة احترام الإجراءات القانونية الواجب اتباعها عند التنفيذ حفاظا على حقوق المطالبين بالأداء و تفاديا لكل تجاوز في السلطة ، وهذا ما سيكون موضوع دراستنا في الفصل الثاني حيث سنتحدث عن الضمانات المخولة للخرينة أو تلك المخولة للمدين خلال مرحلة التحصيل الجبري للديون العمومية .

الفصل الثاني: الضمانات المخولة لطرفي العلاقة الجبائية في مجال

التحصيل الجبري للديون العمومية

حرصا من المشرع المغربي على تحقيق أعلى معدلات المردودية الجبائية ، وعلى تمتيع إدارة التحصيل بكل الوسائل و الآليات القانونية التي تمكنها في حال تخلف المدين على أداء ما بذمته من ديون ضريبية من مباشرة إجراءات جبرية تمس أمواله ، و إن اقتضى الحال شخصه ، فإنه قد عزز و قوى من إمكانياتها لتحصيل هذه الديون في أحسن الظروف عبر مجموعة من الامتيازات التي خولها إياها ، والتي دأب الفقه على تسميتها ضمانات التحصيل الممنوحة للخزينة ، مما يجعل طرح سؤال الحماية القانونية التي يحظى بها المدين خلال مرحلة التحصيل أمرا مشروعا أمام كل هذا الهاجس الذي يسكن التحرك التشريعي لتحقيق الفعالية أولا وأخيرا .

مما سبق يتبادر إلى الذهن طرح عدة أسئلة لها علاقة وطيدة بطرفي العلاقة الجبائية :

- هل للمدين من موقع في تصور المشرع المغربي للمعادلة الجبائية ؟
- هل هناك توازن في الضمانات المخولة لكلا طرفي العلاقة الجبائية ؟
- هل عمل القضاء لدى بته في المنازعات الجبائية على تكريس هذه الضمانات أم ذهب إلى أبعد من ذلك وأقر بعض الضمانات لهذا الطرف أو ذاك ؟

للإجابة على هذه الأسئلة ، ارتأيت أن أقسم هذا الفصل إلى مبحثين كالآتي :

المبحث الأول : الضمانات المخولة للخزينة خلال مرحلة التحصيل الجبري للديون العمومية

المبحث الثاني : الضمانات المخولة للمدين خلال مرحلة التحصيل الجبري للديون العمومية .

المبحث الأول: الضمانات المخولة للخزينة خلال مرحلة التحصيل

الجبري للديون العمومية

حاول المشرع من خلال مدونة التحصيل الجديدة توسيع قاعدة الضمانات الممنوحة للإدارة المكلفة بالتحصيل من أجل تأمين أعلى مردودية ممكنة. ولئن كانت إجراءات التحصيل الجبري التي حاول المشرع تعديدها و جعلها أكثر فعالية ، وكذلك عمل على مخاطبة شريحة واسعة من المعنيين بهذه الإجراءات ، وبحكم ما تشكل مداخل الضريبة في جميع الأنظمة الاقتصادية من أهمية بالنسبة للميزانية العامة كونها موردا هاما من موارد الخزينة ، فقد أحاطها المشرع بعناية خاصة ، كما وفر للإدارة المكلفة باستخلاصها (الخزينة العامة) وسائل عديدة لحمايتها ، لذلك و باستقرائنا للنصوص القانونية المتعلقة بالضريبة يتبين لنا القدر الهام من السلطة التي تتمتع بها الإدارة⁶².

وهكذا وحفاظا على حقوقها ، فإن الخزينة تتمتع بامتياز عام و آخر خاص على أموال المدين الخاضع للضريبة (المطلب الأول)، و يمكن لها كذلك أن تمارس رهنا رسميا على جميع الأملاك العقارية للمدينين (المطلب الثاني)، وهذا ما يعرف بضمان التحصيل.

المطلب الأول: امتيازات الخزينة في تحصيل الديون العمومية

الأصل أن مكاسب المدين في مجموعها ضمان لدائنيه ، فضلا عن الصلاحيات التي خولها المشرع للخزينة العامة من أجل تحصيل الديون الضريبية ، فقد أبى إلى أن يتمتع بحق الأولوية من استيفاء ديونها على جميع الدائنين نظرا للفائدة التي يجنيها الجميع من تغذية خزينة الدولة لضمان سير الأعمال العادية ، هذا الحق هو ما يعرف بحق الامتياز. والملاحظ أن المشرع المغربي ، رغم أنه نص على الحجز والبيع والإكراه البدني ، لكي تتمتع الخزينة العامة من تحصيل ديونها ، فإنه لم يكتفي بذلك بل متعها بالإضافة إلى هذا بحق الأولوية في تحصيل ديونها على جميع الدائنين وذلك نظرا لأهمية ديون الخزينة ودورها الاستراتيجي في تمويل ميزانية الدولة ، لذا نص على امتياز الخزينة و شروط تنفيذه والحفاظ عليه وانقضائه بالفصلين 56 و 57 من ظهير 21 غشت 1935 ، كما أن مدونة تحصيل الديون

62- أنس السبتي : قراءة في الإعفاءات الضريبية المتعلقة بالمجال الفلاحي و الإشكالات التي تطرحها المادة 7 من قانون 85 - 30 المتعلقة بالضريبة على القيمة المضافة ، دفا تر المجلس الأعلى ، عدد 8/ 2005 ، ص 175 .

العمومية ، قد نصت من جديد على الامتياز العام والخاص للخزينة (المادتين 106 و 107 من م.ت.د.ع).

الفقرة الأولى، الامتياز المخول لديون الخزينة

يعتبر القانون الفرنسي الصادر في 12 نونبر 1818 أول نص تشريعي يعترف بامتياز ديون الدولة ، وبالنسبة للمغرب فقد كان قانون الالتزامات والعقود لسنة 1913 أول نص قانوني يتم الإقرار فيه بامتياز الديون العمومية⁶³ في الفقرة الخامسة من المادة 1248 ، وقبل التطرق لامتياز ديون الخزينة ، يجب تقديم تعريف لمفهوم الامتياز من الناحية القانونية .

1 - مفهوم الامتياز

بالرجوع إلى القوانين المغربية ، نجد أن المادة 1243 من قانون الالتزامات والعقود تعرف الامتياز "كحق أولوية" وهو في الحقيقة حق أولوية خاضع لتقنين قانوني دقيق جدا . وقد عرف القانون التونسي الامتياز بأنه "حق عيني يعطيه القانون في تفضيل بعض الدائنين على بعض للخلاص من مكاسب المدين نظرا لصفة ديونهم⁶⁴" ، كما عرفه بعض الباحثين بأنه : "حق أفضلية يمنحه القانون لبعض الديون نظرا لسبب الدين ، يخول للدائن الذي يتمتع بالامتيازات الأولوية على باقي الدائنين فيما يخص توزيع ثمن الأمتعة وغيرها من الأشياء المتعلقة بهذا الأخير⁶⁵"

من هذه التعريفات نخلص إلى نتيجة مفادها أن الامتياز يتمتع بثلاث خصائص:

- القانون هو مصدر الامتياز .

- أن القانون يقرره مراعاة منه لصفة الدين.

- الامتياز يخول للدائن الأولوية على غيره من الدائنين.

ونظرا لأهمية ديون الخزينة ودورها الاستراتيجي في تمويل ميزانية الدولة ، فقد حرص المشرع على تمتيع ديون الخزينة بحق الامتياز بالفصلين 56 و 57 من ظهير 21 غشت 1935 ، كما أن مدونة تحصيل الديون العمومية قد نصت من جديد على الامتياز العام

63- الديون الممتازة على كل المنقولات هي المذكورة والمرتببة على النحو التالي: مصروفات الجنازة ، الديون الناشئة عن مصروفات مرض الموت، المصروفات القضائية، أجور وتعويضات العمال، ديون الدولة والجماعات فيما يخص المساهمات الواجب أدائها برسم السنة الجارية .

64- الفصل 194 من م.ج.ع.

65- Pierre Schonseck :Le privilège des impôts directes au Maroc, édition la porte , 1961, P 27.

للخزينة (المادة 106) والامتياز الخاص (المادة 107) وهذا ما يدفعنا إلى الحديث عن أنواع الامتياز.

2 - أنواع الامتياز

تنقسم حقوق الامتياز إلى عامة وخاصة ، فالامتياز العام يشمل جميع مكاسب المدين منقولة كانت أو عقارات ، والامتياز الخاص يسلط على مكاسب معينة بذاتها ، ولا يشمل غيرها.

أ - الامتياز العام لفائدة الخزينة

تتمتع الخزينة بامتياز عام يتعلق بجميع ما يملكه المدين من الأمثلة ، وغيرها من المنقولات المادية و غير المادية أينما وجدت وكذلك على المعدات والسلع الموجودة في المؤسسة المفروضة عليها الضريبة و المخصصة لاستغلالها 66، كما أن المادة 109 من م.ت.د.ع قد نصت على أن الخزينة تتمتع بامتياز عام على الأثاث والمنقولات الأخرى غير تلك التي نصت عليها المادة 105، والتي تكون بملك المدينين أينما وجدت.

والملاحظ بخصوص هذا الامتياز ، أن م.ت.د.ع وعلى غرار نظيرتها الفرنسية قد جاءت خالية من الإشارة إلى أجل السنتين لتتمتع الخزينة بامتياز ديونها ، حيث أن المادة 105 منها ذكرت تاريخ بدء الامتياز ، وهو تاريخ الشروع في تحصيل الجداول أو قوائم الإيرادات ولم تذكر تاريخ انتهائه ، مما يفهم منه أن هذا الامتياز يبقى أجله مفتوحا وغير محصور بمدة معينة ، على خلاف ما كان عليه الحال في ظل ظهير 1935 الذي كان ينص في الفصل 63 منه على "أن الخزينة تتمتع طيلة أجل سنتين تبتدئ من تاريخ الشروع في استيفاء قائمة الضرائب..." وهو مستجد مهم سوف يساعد الخزينة في مهمة تحصيلها للديون الضريبية .

ب- الامتياز الخاص لفائدة الخزينة

تتمتع الخزينة بامتياز خاص يمارس على المحاصيل والثمار والأكرية وعائدات العقارات المفروضة عليها الضريبة ، وذلك أيا كان مالكيها (المادة 106 من م.ت.د.ع) وهذه مقتضيات

التحصيل الجبري للديون العمومية : الوسائل و الضمانات

جديدة أدخلتها مدونة التحصيل لأول مرة بالنسبة لتحصيل الضرائب والرسوم المفروضة على العقارات وهي من المستجدات المهمة في هذا الصدد.

و الملاحظ أن المشرع في هذه المادة قد أضاف عبارة "أيا كان مالكا" مقتفيا بذلك أثر الاجتهاد القضائي الذي رسخ هذا المعنى رغم عدم وجود هذه العبارة في نص المادة 56 من ظهير 21 غشت 1935 المطبق من قبل ، و هكذا فهذا الامتياز مرتبط بالدين الضريبي بغض النظر عن بقاء العقارات في ملكية المدين أو انتقالها لشخص آخر ، فهو امتياز يمنح للخرينة حق التتبع لثمار ومحاصيل وأكرية و عائدات العقارات، أيا كانت اليد التي تعود إليها ملكية العقار ، وهو ما من شأنه أن يسد الطريق أمام أي محاولات تدليسية بالبيع أو بغيره من وسائل التفتيت الأخرى التي تروم التهرب من أداء الديون العمومية الواجبة على المدين .

وتجدر الإشارة إلى أن امتيازات الخرينة التي تنص عليها مدونة التحصيل تقتصر على المنقولات دون العقارات ، وحتى الامتياز الخاص الذي تتمتع به لتحصيل الضرائب والرسوم المفروضة على العقارات الذي ينصب على محاصيل و ثمار أكرية تلك العقارات لا يعتبر امتيازاً على العقار ، وهذا ما أكدته الاجتهاد القضائي في تفسيره للمادة 56 من ظهير 21 غشت 1935 والتي لا تختلف كثيراً عن المادة 105 و 106 من المدونة ، حيث قررت محكمة الاستئناف بالرباط "أن الفصل 210 من القانون المدني الفرنسي المتضمن أن الامتيازات العامة المنقولة تمتد عند الاقتضاء إلى الأموال العقارية بالامتياز ، يجب أن يفسر تفسيراً ضيقاً ، فلا يمكن اعتبار الامتياز العام المقرر للخرينة على المنقولات ممتداً إلى الثمن الناتج عن بيع عقار أحد المكلفين⁶⁷ "، مما يبقى مصير الديون الضريبة المترتبة على عقار مملوك للمدين رهناً بوضعية العقار و التحملات المترتبة عليه ، و طبيعة الدائنين الآخرين ومدى تمتعهم بامتيازات من عدمها ، الشيء الذي يتطلب تدخلاً من المشرع لتمديد امتياز ديون الخرينة ليطال العقار أيضاً ضماناً لتحصيل أوفر للديون العمومية بما فيه من صالح للجميع .

67- مامون الكزيري: التحفيظ العقاري والحقوق العينية الأصلية و التبعية في ضوء التشريع المغربي، الجزء الثاني، دار الهلال العربية للطباعة والنشر ، الطبعة الثانية، 1987 ، ص 342 .

الفقرة الثانية: الرهن الرسمي للخرينة

نصت المادة 113 من مدونة تحصيل الديون العمومية على كون الخريضة تتمتع من أجل تحصيل الضرائب و الرسوم و باقي ديون المحاسبين العموميين الناتجة عن قرارات الحجز برهن رسمي على جميع الأملاك العقارية للمدينين ، كما نصت الفقرة الرابعة من نفس المادة على الحالات التي يمكن فيها تقييد الرهن الرسمي دون تأخير ، فما المقصود بالرهن الرسمي؟ وما هي شروطه؟ وما الآثار الناجمة عنه؟

1 - مفهوم الرهن الرسمي

الرهن الرسمي حق عيني يترتب على عقار يبقى في حوزة صاحبه ويخصص لضمان الوفاء بالتزام ، و بمقتضاه يمنح الدائن في حالة عدم أداء المدين التزامه حق نزع ملكية العقار محل الرهن أيا كان حائزه ، واستيفاء دينه من الثمن بالأفضلية على سائر الدائنين 68.

وحسب مقتضيات المادة 157 من ظهير 1915/6/2 المحدد للتشريع المطبق على العقارات المحفظة ، فالرهن الرسمي "حق عيني عقاري على العقارات المخصصة لأداء الالتزام، وهو بطبيعته لا يتجزأ و يبقى بأكمله على العقارات المخصصة له ، و على كل واحد و على كل جزء منها ، ويتبعها في أي يد انقلبت إليها ". فالرهن الرسمي للخرينة لا يهم كافة الديون العمومية ، بل فقط الضرائب و الرسوم و صوائر التحصيل والذعائر و الغرامات .

2 - شروط تطبيق الرهن الرسمي

لا يطبق الرهن الرسمي للخرينة على عقارات المدين إلا إذا توفرت الشروط التالية: أن يكون مبلغ الدين يعادل أو يفوق عشرين ألف درهم (20000 درهم). لا يصبح هذا الرهن قابلا للتقييد ، إلا ابتداء من التاريخ الذي يتعرض فيه المدين للزيادة الناتجة عن عدم الأداء ، باستثناء حالات الاستحقاق الفوري المنصوص عليها في المواد 18 و 19 من مدونة التحصيل ، التي تخول إمكانية تقييد الرهن الرسمي للخرينة دون تأخير . بخصوص الأشخاص الذين يمكن أن تكون عقاراتهم محل رهن رسمي للخرينة فهم المدينون المسجلون بالجداول و كذا ذوو حقوقهم .

التحصيل الجبري للديون العمومية : الوسائل والضمانات

يتم تقييد الرهن الرسمي بناء على طلب من المحاسب المكلف بالتحصيل يقدم إلى المحافظ العقاري الذي يوجد بدائنته العقار موضوع الرهن الرسمي ، ويجب أن يؤشر على هذا الطلب من طرف الخازن الجهوي أو الإقليمي التابع له المحاسب المكلف بالتحصيل .
ويترتب عن الرهن الرسمي للخرينة عدة آثار يمكن حصرها فيما يلي :

- حق الأولوية في استيفاء الدين باعتبار درجة التقييد .

- قطع التقادم .

- حق التتبع الذي يتم وفق الشكل التالي : تبليغ الإنذار للمدين ، و توجيه إشعار للحائز من

أجل أداء الدين موضوع الرهن أو الحجز ، وبيع العقار .

وقد أثارت مقتضيات المواد 113 و 116 من مدونة التحصيل اختلافاً بينا في تأويلها ، بين الخزينة العامة للمملكة وبين دائرة المحافظة العقارية و المسح العقاري و الخرائطية ، مرده عدم تنصيبها صراحة على طبيعة الرهن الرسمي للخرينة، هل هو رهن رسمي قانوني؟ وبالتالي نوع جديد من الرهون الرسمية يضاف إلى الرهن الرسمي الاختياري والجبري المنصوص عليهما في الفصل 162 من ظهير 2 / 6 / 1915 ، أم أنه فقط رهن رسمي يدخل في إطار الرهون الإجبارية ؟

حيث اعتبرت إدارة المحافظة العقارية أن الرهن الرسمي للخرينة ليس نوعاً جديداً من الرهون الرسمية ، بل هو رهن رسمي إجباري يخضع لمقتضيات الرهون الإجبارية كما هي منظمة في التشريع العقاري ، و استناداً على ذلك يجب على المحاسب أن يلجأ إلى قاضي المستعجلات لموقع العقار ليحصل على أمر بتقييد هذا الرهن .

في حين ذهبت الخزينة العامة للمملكة في تعليماتها المتعلقة بتحصيل الديون العمومية، إلى اعتبار أن الرهن الرسمي للخرينة هو رهن رسمي يمنحه القانون بالشروط التي يحددها، وبالتالي فهو نوع جديد من الرهون الرسمية يختلف عن الرهون الاتفاقية والرهون الإجبارية.

ويبقى تأويل الخزينة العامة للمملكة أقرب إلى الصواب من تأويل إدارة المحافظة العقارية على اعتبار أن الفصل 163 من ظهير 2 يوليوز 1915 قد حدد بشكل حصري حالات الرهن الجبري ، و لا يمكن إضافة حالة جديدة إلا بنص صريح من المشرع ، ومع سكوت هذا

الأخير لا يمكن تبني هذا الطرح ، بل ينبغي اعتباره رهنا قانونيا يستند في وجوده للقانون وفق الشروط التي ينص عليها ، دون الحاجة إلى موافقة المدين أو اللجوء إلى القضاء⁶⁹ .

المطلب الثاني : الشروط الموضوعية لإيقاف تنفيذ الديون العمومية
حتى يجد طلب إيقاف التنفيذ سبيله لقبوله أمام القضاء، فلا بد من استجماعه لبعض الشروط الموضوعية التي تتمثل في جدية المنازعة، والاستعجال .

وإضافة لما ذكر، وبعبارة عن الاختلاف بين المحاكم حول مدى إلزامية تقديم الضمانات كشرط لإيقاف التنفيذ، فإن المشرع قد حسم هذا النقاش الفقهي والاختلاف الحاصل بين المحاكم بهذا الخصوص، بعد تعديله للمادة 242 من المدونة العامة للضرائب، والتي استوجب من خلالها تقديم الضمانات كشرط لمنح إيقاف التنفيذ، متى تعلق الأمر بالضرائب المفروضة على إثر مراقبة ضريبية.

وبذلك تتمثل الشروط الموضوعية الخاصة بإيقاف تنفيذ الديون العمومية فيما يلي :



- شرط جدية المنازعة؛
- شرط الاستعجال؛
- شرط تقديم الضمانات عند اللزوم.

الفقرة الأولى، شرط الجدية

يعتبر هذا الشرط بمثابة الحاجز الذي يقف عقبة أمام الطلبات الكيدية التي لا يهدف أصحابها من ورائها سوى المماطلة في تنفيذ الديون العمومية. ولذلك فلا بد من أن يثبت طالب الإيقاف جدية الطلب التي تستخلص من جدية منازعته في موضوع الدين العمومي لكي يحصل على الإيقاف القضائي للتنفيذ.

ولولا هذا الشرط لأمكن لكل مدين بدين عمومي أن يوقف تنفيذه، مما سيعرض خزينة الدولة لأضرار خطيرة، ويجعلها مفقورة للسيولة النقدية التي عليها اعتماد الدولة في مخططاتها التنموية، وفي النفقات العمومية المختلفة.

69- عبد الرحيم الكتنداري : تحصيل الديون الضريبية، مقاربة قانونية وقضائية، دار نشر المعرفة، الطبعة الأولى، 2012، ص 104 .

التحصيل الجري للديون العمومية : الوسائل و الضمانات

لذلك تشدد القضاء الاستعجالي الإداري في تطلب توفر جدية المنازعة كشرط لإيقاف تنفيذ الديون العمومية، تفاديا للطلبات الكيدية التي لا تستهدف سوى المماطلة والتسويف. ونظرا لأهمية هذا الشرط فسأحاول تحديد مفهومه، وعرض صورته وحالاته.

(1) - مفهوم جدية المنازعة :

لا يمكن تحديد مفهوم جدية منازعة طالب إيقاف تنفيذ الدين العمومي بمعزل عن الأوامر والأحكام القضائية، ولذلك سأحاول تحديد مفهومها على ضوء الأوامر الاستعجالية الصادرة في هذا الإطار.

وفي هذا السياق جاء في قاعدة أمر 70 صادر عن رئيس المحكمة الإدارية بالرباط ما يلي: "الاستجابة لطلب إيقاف تنفيذ دين عمومي رهينة بتوافر شرطي الجدية والاستعجال من خلال المنازعة الجدية في صفة الملزم كخاضع للدين العمومي أو في عدم قانونية تأسيسه أو تحصيله أو في تقادم مسطرة تحصيله المطعون فيها ولو في غياب تكوين الضمانة..."

وحدد قاضي المستعجلات بالمحكمة الإدارية بالدار البيضاء مفهوم المنازعة الجدية بناء على ما استقر عليه الاجتهاد القضائي من خلال حيثيات الأمر الصادر عن رئيس المحكمة المذكورة والذي جاء فيه ما يلي: "وحيث استقر الاجتهاد القضائي على كون الجدية في المنازعة الضريبية تتجلى إما في منازعة الملزم في صفته كخاضع للضريبة أو في قانونية تأسيس وفرض تلك الضريبة، ويمكن للمحكمة أن تقدرها تبعا لسلطانها التقديرية..."

وعلى ضوء هذه الأحكام القضائية التي تم عرضها، والتي تمت الإحالة عليها، يمكن تعريف جدية المنازعة بأنها: "الحالة التي ينازع فيها طالب إيقاف تنفيذ دين عمومي، أمام قضاء الموضوع أو أمام الجهات الأخرى المختصة، إما في صفته كمدين، أو في سلامة مسطرة تأسيس ذلك الدين، أو أن ينازع في قانونية إجراءات تحصيله، أو سقوطه بالتقادم، والتي ترجح احتمال إلغائه على تأكيده".

التحصيل الجري للديون العمومية : الوسائل والضمانات

وربط بعض الباحثين⁷¹ بين شرط الجدية واحتمال وجود الحق المدعى به، إذ يكفي لنشأة الدعوى المستعجلة أن يكون هناك احتمال لوجود هذا الحق، فإذا لم يوجد هذا الاحتمال وجب على قاضي المستعجلات رفض الدعوى، وهذا الاحتمال - حسب الرأي الاجتهادي المذكور- يتوافر فيه شرطان وهما:

أ- وجود قاعدة قانونية تحمي حقاً مما يطلبه المدعي حمايته بالدعوى الموضوعية التي غالباً ما ترفع الدعوى لخدمتها.

ب- يجب أن تعطي وقائع القضية احتمالاً بوجود الحق محل الحماية الموضوعية من الناحية الفعلية، لأن المدعي لا يحتج عليه بإثبات الواقعة القانونية سبب الحق، بل يكفي أن يبين من الوقائع ما من شأنه أن يعطي احتمالاً لوجود هذا الحق".

ويستخلص من هذا التحليل لشرط الجدية وربطه باحتمال وجود الحق، بأن طالب إيقاف تنفيذ الدين العمومي ملزم ببيان الأسباب القانونية والواقعية التي يستند إليها في الطلب الموضوعي، والتي ترجح احتمال إلغاء الدين العمومي محل المنازعة الموضوعية على تأكيده.

وبعد محاولة تحديد مفهوم جدية المنازعة كشرط لإيقاف التنفيذ، سيكون من المفيد عرض صورها وحالاتها، والتي ستكون موضوع المحور الموالي.

2- صور جدية المنازعة:

تتنوع صور المنازعة الجدية بتنوع النوازل المعروضة أمام القضاء الإداري ، فقد ينازع المدين بدين عمومي في صفته كمدين به، أو في مسطرة تأسيسه، وقد ينازع في قانونية وسلامة إجراءات تحصيله، أو في سقوطه بالتقادم.

ويعتبر طلب إلغاء الدين العمومي لسقوطه بالتقادم من أهم صور المنازعة الجدية، ويسهل على قاضي المستعجلات التحقق من جدية المنازعة متى استند طالب الإيقاف إلى تقادم تأسيس الدين العمومي أو تقادم إجراءات تحصيله، كما يسهل على المدعي إثبات تقادم الدين لمصلحته.

71- خميس السيد اسماعيل: "موسوعة القضاء الإداري - دعوى الإلغاء ووقف تنفيذ القرار الإداري، وقضاء التنفيذ وإشكالاته والصيغ القانونية أمام مجلس الدولة مع المبادئ العامة للقضاء المستعجل طبقاً لأحدث التحولات"، دار محمود للنشر والتوزيع- مصر (ت.ط.غ.م) من 2002، ص 181-182.

التحصيل الجري للديون العمومية : الوسائل و الضمانات

المنازعة في قانونية إجراءات تحصيل الدين العمومي:

قد لا ينازع المدين بدين عمومي في صفته كمدين، ولا في مسطرة تأسيس ذلك الدين،

وإنما ينازع في إجراءات تحصيله لسبب أو لآخر، ومن أهم حالات هذه المنازعة ما يلي:

- حالة تقادم إجراءات تحصيل الدين العمومي .

- حالة عدم احترام مبدأ تدرج إجراءات التحصيل .

الفقرة الثانية: شرطا الاستعجال وتقديم الضمانات عند اللزوم

سيتم تخصيص هذه الفقرة لدراسة شرط الاستعجال (أولا)، إضافة إلى شرط تقديم الضمانات

عند اللزوم (ثانيا).

أولا : شرط الاستعجال

يتطلب بحث الاستعجال كشرط لإيقاف تنفيذ الديون العمومية، تحديد مفهومه من

خلال تعريفه وتبيين خصائصه، وتحديد موقف الإدارة الجبائية منه إضافة إلى موقف القضاء

الإداري المغربي؟ آنذاك يمكن اقتراح تصور معين له، انطلاقا من الاستنتاجات التي يمكن

التوصل إليها، كما سيتم التطرق أيضا لبعض حالاته في مادة إيقاف تنفيذ الديون العمومية.

1 - مفهوم الاستعجال على ضوء آراء الفقه وأحكام القضاء:

لم يحدد المشرع المغربي المقصود بشرط الاستعجال وإنما ترك أمر تعريفه للاجتهاد

والقضاء.

ويمكن تعريف الاستعجال بأنه الخطر الحقيقي الذي يهدد الحق المراد المحافظة عليه

باتخاذ إجراءات سريعة لا تحتمل التأخير والانتظار، ولا يمكن أن تتحقق عن طريق قضاء

المحاكم الإدارية ولو بتقصير مدة البت في الجور. فالمراد به تفادي ضرر مؤكد يصعب

تداركه إذا حدث، كإثبات حالة يخشى من زوال معالمها مع مرور الوقت، فهو يتحدد

بظروف كل دعوى وملابساتها وظروف الحق المراد المحافظة عليه .

ولعل في تسمية القضاء الاستعجالي إشارة إلى أهمية شرط الاستعجال، واعتباره قوام

الدعوى الاستعجالية. ولهذه العلة يشترط توافره في الدعوى من وقت رفعها حتى وقت

الحكم فيها، ومتى تخلف في أي مرحلة من مراحلها انتفى معه شرط من شروط انعقاد

الاختصاص لقاضي المستعجلات، وتعين عليه الحكم بعدم اختصاصه نوعيا بنظر الدعوى⁷².

واستلزام توافر هذا الشرط في جميع مراحل الدعوى الاستعجالية، يعني أنه لازم أيضا سواء أمام محكمة الدرجة الأولى أو أمام محكمة الدرجة الثانية. فزواله أمام محكمة الاستئناف يؤدي إلى الحكم بعدم اختصاص القضاء الاستعجالي، ولو كان متوفرا أمام محكمة الدرجة الأولى.

والاستعجال ليس وصفا بوسع أطراف الدعوى إسباغها به أو نفيه عنها، بل هو مبدأ مرن وغير محدد، مما يسمح لقاضي المستعجلات باستخلاصه من ظروف وملابسات كل دعوى⁷³، ومن طبيعة الحق المراد المحافظة عليه أو الإجراء الوقتي المراد اتخاذه.

بناء على ما سبق، يمكن القول بأن الاستعجال يقوم على فكرتين أساسيتين:

الفكرة الأولى: هي فكرة الخطر المهدد للحق المطلوب المحافظة عليه، باتخاذ إجراءات وقتية توفر له الحماية العاجلة. وأستحضر في هذا الإطار التشبيه الرائع الذي أعطاه الأستاذ عبد الله درميش⁷⁴ للاستعجال معتبرا إياه "بمثابة الإسعافات الأولية التي تقدم للمريض، الذي يوجد في حالة خطيرة جدا، قبل ممارسة الفحوص الطبية عليه أو إجراء عملية جراحية عليه".

الفكرة الثانية : تتجسد في الضرر المؤكد الذي يتعذر تداركه إذا حدث، ويصعب تفاديه باللجوء إلى الإجراءات العادية للتقاضي.

لكن كيف تعامل القضاء الإداري المغربي مع هذا الشرط؟ وكيف تنظر إليه الإدارة الجبائية من جانبها؟ وما هو التصور الذي يمكن إعطاؤه له في ضوء المعطيات التي سيأتي تقديمها؟

72- مصطفى مجدي هرجه: "الجديد في القضاء المستعجل"، دار الفكر والقانون- المنصورة، (ع.ط.غ.م)، مصر 2002، ص 56.
73- حسن صهيبي: "القضاء الإداري المغربي"، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية - سلسلة مؤلفات وأعمال جامعية، ع 80 الطبعة الأولى 2008، ص 542.
74- عبد الله درميش: "موقع القضاء الاستعجالي من القضاء بصفة عامة"، مقال منشور بـمجلة ندوة القضاء المستعجل التي نظمها المركز العربي للبحوث القانونية والقضائية بتاريخ 5-7 فبراير 1986، ص 525.

(2) موقف الإدارة الجبائية والقضاء الإداري من عنصر الاستعجال :
دأبت الإدارة الجبائية على التمسك بمجموعة من الدفوع التقليدية التي تثيرها أمام القضاء الاستعجالي الإداري بمناسبة نظره في طلبات إيقاف تنفيذ الديون العمومية، ومن ضمنها دفاعها عن فكرة مفادها أن تحصيل الدين العمومي محل النزاع لا يمكن أن يؤدي في جميع الأحوال إلى نتائج يصعب تداركها، ما دام بإمكان المدين أن يسترد ما أداه متى أثبت صحة ادعائه⁷⁵.

لكن ولئن كان بإمكان المدين فعلا استرداد ما دفعه أداءً لدين عمومي، بعد إثباته عدم قانونيته أو بطلانه، فإن تحصيل هذا الدين قبل البت في صحته أو بطلانه من شأنه أن يؤدي إلى أضرار يتعذر تداركها، على عكس ما تدعيه الإدارة الجبائية.

وعموما فإن مباشرة إجراءات التحصيل الجبري، تشكل في حد ذاتها خطرا داهما وتهديدا للمدين قد يصبیه في أمواله و حتى في شخصه، مما تتولد عنها حالة الاستعجال التي تستدعي تدخلا عاجلا من قاضي المستعجلات، لتفادي ما قد ينجم عن مباشرتها في مواجهة المدعي من أضرار من الصعب تداركها.

لذلك فلا مجال للقول بأن المنازعات التي تنصب على الحقوق المالية، لا يمكن أن تتصور فيها حالة الاستعجال التي تتولد عنها نتائج يتعذر تداركها⁷⁶، أو أن إدارة الضرائب لا يخشى إفسارها أو إفلاسها إذا ألغى أساس الدين، ويمكن الرجوع عليها لاسترداد ما تم دفعه⁷⁷.

ويرى القضاء الفرنسي أن منازعات التحصيل يتوفر لها شرط الاستعجال بطبيعتها⁷⁸، كما أن القضاء الإداري المغربي غالبا ما يستخلص حالة الاستعجال من إجراءات التحصيل الجبري الجارية في مواجهة طالب إيقاف التنفيذ؛ وهذا ما جرى عليه قضاء المحكمة الإدارية

75- محمد ببيصة: "المنازعة في قانونية قرارات الإدارة المكلفة بربط الضريبة بين دعوى الإلغاء وطعون القضاء الشامل"، أطروحة لنيل الدكتوراه، نوقشت بكلية الحقوق جامعة الحسن الثاني-الدار البيضاء السنة الجامعية: 2003/2004، ص 475.

76- جاء في قرار المجلس الأعلى ما يلي: "حيث تمسك المستأنف (الخازن العام للمملكة) باتعدام شرط الاستعجال لأن... بإمكان المدعي أن يسترد ما أداه إذا ثبت فيما بعد صحة ما يدعيه، وأن المنازعات التي تنصب على الحقوق المالية لا يمكن أن تتصور فيها حالة الاستعجال التي تتولد عنها نتائج يتعذر تداركها...". - قرار عدد: 536، المؤرخ في: 1996/07/04، ملف إداري عدد: 96/19، أشار إليه محمد ببيصة: نفس المرجع، ص 475.

77- وفي نفس السياق نقرا في حيثيات الحكم الصادر عن رئيس المحكمة الإدارية بالرباط ما يلي: "وحيث إنه ما دام الأمر يتعلق بأداء مبلغ مالي، فإن عنصر الاستعجال غير متوفر في النزالة على اعتبار أن إدارة الضرائب لا يخشى إفسارها أو إفلاسها إذا ألغى أساس الدين، وفي هذه الحالة يمكن للطالب الرجوع على الإدارة المذكورة مما ارتأت معه المحكمة عدم الاستجابة لطلب إيقاف التنفيذ". - حكم عدد: 81، بتاريخ: 1995/03/14، ملف رقم: 94/221 غ، أشار إليه محمد ببيصة من خلال مرجعه السابق، ص 476.

78- محمد المساحي: مرجع سابق، ص 217.

التحصيل الجبري للديون العمومية : الوسائل والضمانات

بأكادير، والتي نقرأ في حيثيات الأمر الصادر عن رئيسها بتاريخ: 2010/6/22 ما يلي: "وحيث إن إجراءات التحصيل الجبري جارية في مواجهة المدعي بموجب الإشعار للغير الحائز رقم 2010/2 مما تكون معه حالة الاستعجال قائمة".

وجاء في أمر صادر عن رئيس المحكمة الإدارية بمراكش ما يلي: "وحيث إنه اعتباراً للأثر الفوري الذي ينتجه الإشعار للغير الحائز كإجراء تنفيذي، وبالنظر لما سيترتب عنه من أضرار تصيب أموال المنفذ عليه من جراء حجزها ومنعها من التصرف في حسابها البنكي ويؤثر بالتالي على وضعيتها المالية مما قد يؤدي إلى عرقلة نشاطها، ويعرضها إلى التوقف عن الدفع فإن حالة الاستعجال تعتبر قائمة".

وقد لاحظ بعض الباحثين⁷⁹ بأن المجلس الأعلى (الغرفة الإدارية) في مرحلة معينة، لم يجعل من شرط الاستعجال شرطاً قائماً بذاته ومستقلاً عن شرط المنازعة الجدية، فقد قضى بانتفاء شرط الاستعجال لعدم توافر جدية المنازعة، وجعل بالتالي حالة الاستعجال رهينة بتوفر جدية المنازعة⁸⁰.

وفي حالات أخرى وعندما يؤكد المجلس الأعلى على توفر شرط جدية المنازعة، يعترف بالتبعية بتوفر شرط الاستعجال، وهو ما يتضح من خلال القرار⁸¹ الصادر عنه بتاريخ: 98/01/08، والذي جاء فيه ما يلي: "لكن حيث وكما يتضح ذلك من عناصر الملف وكما أكد عليه الأمر المستأنف، فإن هناك منازعة جدية من طرف المستأنف عليه في شرعية ارتكاز الضريبة موضوع النزاع على أساس في مواجهته... وحيث نتيجة لذلك، فإن الطابع الاستعجالي لطلب إيقاف تنفيذ الأمر بالاستخلاص موضوع الطعن يرتبط بهذه المنازعة الجدية، ويجد مرتكزه في أن تنفيذ الأمر المذكور سيكون مضراً بالمستأنف".

إن فالملاحظ من خلال ما جاء في هذين القرارين القضائيين، أن المجلس الأعلى غلب شرط جدية المنازعة على شرط الاستعجال، وجعل هذا الشرط الأخير مرتبطاً بمدى توافر جدية المنازعة في طلب إيقاف التنفيذ. فهل هناك مبرر لما ذهب إليه المجلس الأعلى في هذا الإطار؟

79- محمد بيصة: مرجع سابق، ص 482.
80- قرار عدد: 167، المؤرخ في: 99/02/11، ملف إداري عدد: 98/1011، أشار إليه محمد بيصة من خلال مرجعه السابق، ص 481.
81- قرار عدد: 891، المؤرخ في: 98/10/08، ملف إداري عدد: 95/113، أشار إليه محمد بيصة في مرجعه السابق، ص 482.

(3) - شرط الاستعجال كما أتصوره:

لقد عودنا القضاء الإداري على السير في الاتجاه الذي يخدم العدالة، وهو ما جعله بحق حاميا طبيعيا للحقوق والحريات⁸³. ومن مظاهر هذه الحماية، المواقف الجريئة التي يتخذها كلما تعلق الأمر بحقوق الأفراد والجماعات، لذلك نجد موقفه مناقضا لموقف الإدارة الجبائية فيما يتعلق بشرط الاستعجال. لكن هل هناك من سبيل للتوفيق بين موقف الإدارة الجبائية التي لا تعترف بإمكانية تحقق الاستعجال بتاتا في الميدان الجبائي، وموقف القضاء الاستعجالي الإداري الذي يعتبر بأن مباشرة إجراءات التحصيل الجبري في حد ذاتها تعتبر مبررا كافيا للقول بتوافر حالة الاستعجال؟

لعل السبيل إلى التوفيق بين موقف القضاء الإداري و الإدارة الجبائية، هو أن يسلك القضاء الإداري مسلكا وسطا في تحديده لحالة الاستعجال التي تبرر إيقاف تنفيذ الدين العمومي؛ فلا يعتبر بأن مباشرة إجراءات التحصيل في مواجهة الطالب الذي ينازع بشكل جدي في موضوع الدين، تترتب عنه بالضرورة أضرار يصعب تداركها أو إصلاحها، كما لا يجب أن يسير في الاتجاه الذي يقول بعدم إمكانية تحقق شرط الاستعجال أصلا في الميدان الضريبي، وإنما يجب عليه أن يبحث في كل حالة على حدة عن مدى توافر حالة الاستعجال، بناء على المعطيات التي تقدم له⁸⁴.

فقد ينازع المدين بشكل جدي في الدين العمومي، وتكون إجراءات التحصيل الجبري جارية في مواجهته، إلا أن ذلك لا يشفع له في الحصول على إيقاف التنفيذ متى أثبتت الإدارة الجبائية بأن مباشرة إجراءات التحصيل في مواجهة المدعي، لا تشكل خطرا على حقوقه، ولن تخلف له أية أضرار صعبة الاستدراك أو الإصلاح. وذلك مثلا في الحالة التي يتم فيها حجز وبيع سيارة من سياراته المتعددة، أو إقامة من إقاماته الثانوية المتعددة، أو في الحالة التي يتم فيها حرمانه من جزء يسير من رصيده البنكي الضخم، ففي هذه الحالات وغيرها من الحالات المشابهة، لن يكون بوسع قاضي المستعجلات منح إيقاف التنفيذ بناء على كون النتائج المترتبة على التنفيذ في مثل هذه الحالات تتجاوز ما يمكن أن يتحمله المدين⁸⁵.

83- حسن صحبي: مرجع سابق، ص 561.
84- عثمان الحادك : "المنازعات الجبائية بالمغرب، الاختصاص والمسطرة"، أطروحة لنيل دكتوراه في الحقوق، توفقت بكلية الحقوق بالدار البيضاء، السنة الجامعية 2003.2004، ص 177.
85- محمد بيصة: مرجع سابق، ص 478-479.

(3) - شرط الاستعجال كما أتصوره:

لقد عودنا القضاء الإداري على السير في الاتجاه الذي يخدم العدالة، وهو ما جعله بحق حاميا طبيعيا للحقوق والحريات⁸³. ومن مظاهر هذه الحماية، المواقف الجريئة التي يتخذها كلما تعلق الأمر بحقوق الأفراد والجماعات، لذلك نجد موقفه مناقضا لموقف الإدارة الجبائية فيما يتعلق بشرط الاستعجال. لكن هل هناك من سبيل للتوفيق بين موقف الإدارة الجبائية التي لا تعترف بإمكانية تحقق الاستعجال بتاتا في الميدان الجبائي، وموقف القضاء الاستعجالي الإداري الذي يعتبر بأن مباشرة إجراءات التحصيل الجبري في حد ذاتها تعتبر مبررا كافيا للقول بتوافر حالة الاستعجال؟

لعل السبيل إلى التوفيق بين موقف القضاء الإداري و الإدارة الجبائية، هو أن يسلك القضاء الإداري مسلكا وسطا في تحديده لحالة الاستعجال التي تبرر إيقاف تنفيذ الدين العمومي؛ فلا يعتبر بأن مباشرة إجراءات التحصيل في مواجهة الطالب الذي ينازع بشكل جدي في موضوع الدين، تترتب عنه بالضرورة أضرار يصعب تداركها أو إصلاحها، كما لا يجب أن يسير في الاتجاه الذي يقول بعدم إمكانية تحقق شرط الاستعجال أصلا في الميدان الضريبي، وإنما يجب عليه أن يبحث في كل حالة على حدة عن مدى توافر حالة الاستعجال، بناء على المعطيات التي تقدم له⁸⁴.

فقد ينازع المدين بشكل جدي في الدين العمومي، وتكون إجراءات التحصيل الجبري جارية في مواجهته، إلا أن ذلك لا يشفع له في الحصول على إيقاف التنفيذ متى أثبتت الإدارة الجبائية بأن مباشرة إجراءات التحصيل في مواجهة المدعي، لا تشكل خطرا على حقوقه، ولن تخلف له أية أضرار صعبة الاستدراك أو الإصلاح. وذلك مثلا في الحالة التي يتم فيها حجز وبيع سيارة من سياراته المتعددة، أو إقامة من إقاماته الثانوية المتعددة، أو في الحالة التي يتم فيها حرمانه من جزء يسير من رصيده البنكي الضخم، ففي هذه الحالات وغيرها من الحالات المشابهة، لن يكون بوسع قاضي المستعجلات منح إيقاف التنفيذ بناء على كون النتائج المترتبة على التنفيذ في مثل هذه الحالات تتجاوز ما يمكن أن يتحملة المدين⁸⁵.

83- حسن صحيح: مرجع سابق، ص 561.
84- عثمان الحادك : "المنازعات الجبائية بالمغرب، الاختصاص والمسطرة"، اطروحة لنيل دكتوراه في الحقوق، نوقشت بكلية الحقوق بالدار البيضاء، السنة الجامعية 2003-2004، ص 177.
85- محمد بيصة: مرجع سابق، ص 478-479.

التحصيل الجبري للديون العمومية : الوسائل والضمانات

لذلك فمن المحبذ دراسة وبحث كل نازلة تعرض على قاضي المستعجلات على حدة، لاستخلاص حالة الاستعجال من ظروف وملابسات كل قضية، إذ في ذلك حماية لحقوق المدنيين، وحماية لحق الدولة في الحصول على الموارد المالية دون عرقلة أو تأخير. وفي ختام هذه النقطة، لا بد من الإشارة إلى أن عنصر الاستعجال يعتبر من مسائل الواقع التي يستخلصها قاضي المستعجلات من وقائع الدعوى، ويترك أمر تقديره إلى سلطة هذا الأخير دون أن يخضع لرقابة المجلس الأعلى في هذا الإطار⁸⁶، إلا فيما يتعلق بالتعليل الذي يجب أن يكون متناسقا بصفة منطقية، مؤيدا للنتيجة التي انتهى إليها الحكم ومستندا مما له أصل ثابت بأوراق القضية⁸⁷.

وإذا كان شرطا جدية المنازعة والاستعجال، أهم ما استلزمه القضاء الاستعجالي لمنع إيقاف تنفيذ الديون العمومية، فإن المشرع والقضاء قد فرضا في بعض الحالات تقديم الضمانات التي من شأنها أن تؤمن أداء الدين العمومي. ولذلك سأحاول بحث شرط تقديم الضمانات كقيد يرد على سلطة القاضي التقديرية في إطار إيقاف تنفيذ الديون العمومية، وذلك من خلال المحور الموالي.

ثانياً : شرط تقديم الضمانات عند اللزوم

يدخل طلب إيقاف تنفيذ الديون العمومية في زمرة الطلبات الاستعجالية التي يختص القضاء الاستعجالي بالبت فيها. وإذا كانت الشروط التي سبق عرضها شروطا يشترك فيها طلب إيقاف التنفيذ مع غيره من الدعاوى الاستعجالية، فإنه يختص بشرط تقديم الضمانة عند اللزوم، والذي ينم عن خصوصية نابعة من طبيعة المنازعة الجبائية.

ونجد في القواعد العامة للاستعجال ما يشبه نظام الضمانات الذي نص عليه المشرع في المادتين 117 و 118 من القانون 15.97، فقد جاء في الفقرة الأولى الفصل 153 من ق.م.م ما يلي: " تكون الأوامر الاستعجالية مشمولة بالتنفيذ المعجل بقوة القانون ويمكن للقاضي مع ذلك أن يقيد التنفيذ بتقديم كفالة".

86- محمد الكشور: "رقابة المجلس الأعلى على محاكم الموضوع في المواد المدنية - محاولة للتمييز بين الواقع والقانون"، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، ط الأولى 2001-1422، ص 250-251.
87- محمد اللجمي: "القضاء الاستعجالي بين سرعة الفصل وتوفير الضمانات، مقال منشور بمجلة القضاء والتشريع"، تصدر شهريا عن وزارة العدل بالجمهورية التونسية، ع 7، السنة الثالثة والثلاثون ذو الحجة 1411 جويلية 1991، ص 31.

وإذا كان الأمر بتقديم كفالة يخضع للسلطة التقديرية للقاضي الاستعجالي حسب نص الفصل 153 المذكور، فإن استلزام تقديم الضمانة في إطار إيقاف تنفيذ الديون العمومية أو الإعفاء منها لا يخضع للسلطة التقديرية لقاضي المستعجلات، وذلك لاعتبارين اثنين: أولهما: أن القضاء الإداري قد استقر بعد طول اختلاف، على تحديد الحالات التي يلزم فيها المدين بتقديم الضمانة، وكذا الحالات التي يعفى فيها من تقديمها، مما لا يدع أي مجال للاختلاف حول هذه النقطة.

ثانيهما: أن المشرع قد تدخل بعد طول ترقب، ومنع القضاء الاستعجالي الإداري من إيقاف تنفيذ الديون العمومية إلا إذا قدم المدين الضمانات المنصوص عليها في المادتين 117 و 118 من القانون 15.97، وذلك فيما يتعلق بالضرائب والرسوم المستحقة على إثر مراقبة ضريبية، وهذا ما تنص عليه المادة 242 من المدونة العامة للضرائب في فقرتها الخامسة.

لذلك فإنه وفي إطار إيقاف تنفيذ الديون العمومية تتقلص السلطة التقديرية للقاضي الاستعجالي، وقد تختفي كلياً، ولا سيما فيما يتعلق بشرط تقديم الضمانات الكافية لتأمين أداء الدين المطلوب إيقافه. وبناء على ذلك، يتوجب على طالب إيقاف التنفيذ تقديم الضمانة التي تؤمن أداء الدين العمومي المطلوب إيقاف تنفيذه، وذلك في حالات معينة، كما أنه يحفى من تقديمها في أحوال أخرى.

1- حالات الإعفاء من تقديم الضمانة:

بالرجوع إلى مجموعة من الأحكام القضائية، يمكن الخروج بملاحظة عامة، تتمثل في أن القضاء الإداري يربط بين المنازعة الجدية في موضوع الدين العمومي وإعفاء طالب إيقاف التنفيذ من تقديم الضمانات المنصوص عليها في المادتين 117 و 118 من القانون 15.97. فإذا كان الطالب ينازع بصفة جدية في موضوع الدين العمومي، فإنه لا يلزم بتكوين الضمانات التي تؤمن أداء الدين المنازع فيه في حال تأكيده.

وفي هذا السياق، يتيح المشرع الإسباني للمدين بأن يلجأ للقضاء الإداري لاستصدار أمر بالإيقاف المؤقت لتنفيذ الضريبة، إذا أثبت أن هذا التنفيذ قد يتسبب له في أضرار يصعب إصلاحها، وذلك دون إلزامه بتقديم أية ضمانات⁸⁸.

أما بالنسبة للقضاء الإداري المغربي فقد كان فيما مضى، ولا سيما قبل دخول مدونة تحصيل الديون العمومية حيز التنفيذ، لا يعفي طالب إيقاف التنفيذ من تقديم الضمانة إلا إذا كان ينازع بصفة جدية وشاملة لمبلغ الدين العمومي، وذلك بإعمال مفهوم المخالفة لمقتضيات المادة 15 من ظهير 1935/08/21 التي تستوجب تقديم الضمانة إذا كانت منازعة المدين جزئية ولا تشمل الدين بأكمله⁸⁹.

وقد استمر هذا التفسير القضائي لمقتضيات المادة 15 من ظهير 1935/08/21 حتى بعد دخول مدونة تحصيل الديون العمومية حيز التنفيذ⁹⁰، بالرغم من وضوح مقتضيات المادة 117 منها والتي تنص في فقرتها الثانية على ما يلي: "إلا أنه يمكن للمدين الذي ينازع كيلا أو بعضا في المبالغ المطالب بها، أن يوقف أداء الجزء المتنازع فيه...".

إلا أن القضاء الإداري تخلى عن التفسير المذكور، وذلك لعدم وجود ما يبرر التمييز بين ملزمان ينازعان في نفس مبلغ الدين العمومي المنازع فيه، إلا أن أحدهما يحصل على إيقاف التنفيذ لكونه ينازع منازعة جدية في كامل مبلغ الدين، بينما يحرم منه الآخر لأنه لا ينازع سوى في جزء من الدين العمومي⁹¹.

وتأكيدا لهذا الاتجاه الجديد الذي سلكه القضاء الإداري، أيدت الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى الأمر الاستعجالي الصادر عن رئيس المحكمة الإدارية بفاس⁹²، والذي منح إيقاف التنفيذ بالرغم من أن طالبه لا ينازع سوى في جزء من الضريبة التي ينازع فيها.

88 - Karim Sid Ahmed, Droits Fondamentaux Du Contribuable Et Procédures Fiscales, étude comparative, L'Harmattan, Paris 2007, p: 105.

89- وفي هذا السياق نقرأ في قاعدة قرار الصادر عن المجلس الأعلى ما يلي: "إن الضمانة المنصوص عليها في المادة 15 من ظهير 21 غشت 1935 لا تكون لازمة إذا كانت المنازعة جدية وشاملة للضريبة المطلوب إيقاف تنفيذها".-قرار عدد: 121، المؤرخ في: 2000/11/02، منشور بمجلة دفاتر المجلس الأعلى، ع 2005/9، ص 215.

و قرر المجلس الأعلى في قرار آخر له ما يلي: "لكن من جهة حيث إنه بالرجوع إلى مقتضيات النقرة الثانية من الفصل 15 من ظهير 1935/8/21 الذي كان مطبقا على إجراءات استخلاص الضرائب، يتبين أن النص المنكور يخص الحالة التي تكون فيها المنازعة في الضريبة جزئية فيستلزم أداء الجزء غير المتنازع فيه وتقديم كفالة لضمان أداء جزء الضريبة الذي يكون محل منازعة، وبمفهوم المخالفة إذا كانت المنازعة جدية وشاملة لمبلغ الضريبة كله فإن طلب إيقاف التنفيذ يظل خاضعا للقواعد العامة...".-قرار عدد: 187، المؤرخ في: 2000/11/30، الملف الإداري عدد: 1999/1/4/585، منشور بمجلة دفاتر المجلس الأعلى، ع 2005/9، ص 225.

90- محمد بيصة: مرجع سابق، ص 396.

91- نفس المرجع، ص 399.

92- قرار عدد: 242، المؤرخ في: 2000/12/14، ملف عدد: 2000/1/4/1764، أشار إليه محمد بيصة، مرجع سابق، ص 400.

التحصيل الجبري للديون العمومية : الوسائل و الضمانات

وقد أصبح القضاء الإداري يمنح إيقاف تنفيذ الديون العمومية دون ضرورة تقديم ضمانات للمدينين الذين ينازعون بصفة جدية في الديون المنازع فيها؛ وذلك ما تجسد من خلال مجموعة من الأوامر الاستعجالية المانحة لإيقاف التنفيذ دون ضمانات، ومن بينها الأمر 93 الصادر عن رئيس المحكمة الإدارية بالرباط الذي جاء في قاعدته ما يلي: "الإستجابة لطلب إيقاف تنفيذ دين عمومي رهينة بتوافر شرطي الجدية والاستعجال من خلال المنازعة الجدية في صفة الملتزم كخاضع للدين العمومي أو في عدم قانونية تأسيسه وتحصيله أو في تقادم مسطرة تحصيله المطعون فيها ولو في غياب تكوين الضمانة... نعم".

وجاء في حيثيات أمر 94 آخر صادر عن رئيس نفس المحكمة ما يلي: "وحيث تواتر الاجتهاد القضائي على الاستجابة لطلبات إيقاف إجراءات تحصيل الديون العمومية في إطار القواعد العامة للاستعجال ودونما حاجة إلى تكوين الضمانات، كلما ثبت توفر عنصر الاستعجال وجدية المنازعة في صفة الملتزم أو في البطلان الظاهر لمسطرة فرض الضريبة أو مراجعتها أو البطلان الظاهر لمسطرة التحصيل أو لتقادم إجراءات التحصيل".

أ - الإعفاء من تقديم الضمانة في حالة المنازعة الجدية في مسطرة تحصيل الدين العمومي:
قد لا ينازع المدين بدين عمومي لا في صفته كمدين، ولا في إجراءات تأسيس هذا الدين، وإنما ينازع في سلامة وقانونية إجراءات تحصيله. وعندما تكون منازعته جدية بحيث يظهر منذ الوهلة الأولى احتمال إلغاء مسطرة التحصيل لعدم قانونيتها، فإنه يستفيد من إيقاف التنفيذ دون الحاجة إلى تكوين ضمانات تؤمن أداء الدين المذكور.

ومن بين أهم صور المنازعة في مسطرة تحصيل الدين العمومي، الحالة التي لا تحترم فيها الجهة المكلفة بالتحصيل مبدأ تدرج المتابعات، أو مبدأ تدرج إجراءات التحصيل. وفي هذا السياق أمر رئيس المحكمة الإدارية بالرباط بإيقاف تنفيذ الدين العمومي لعدم احترام الجهة المكلفة بالتحصيل مبدأ تدرج المتابعات، وبدون استلزام تقديم الضمانة في هذا الإطار، وجاء في قاعدة الأمر 95 المذكور ما يلي: "عدم احترام مبدأ تدرج المتابعات قبل مباشرة الحجز التنفيذي على الأصل التجاري يجعل إجراءات التحصيل الجبري مشوبة بالبطلان،

93- أمر رقم: 01، بتاريخ: 2010/01/04، ملف رقم: 09/1/1083، (غير منشور).

94- أمر رقم: 183، بتاريخ: 2010/03/31، ملف رقم: 2010/1/152.

95- أمر رقم: 51، بتاريخ: 2007/2/5، ملف رقم: 07/16، س.

التحصيل الجبري للديون العمومية : الوسائل والضمانات

والطلب حول إيقاف إجراءات بيعه مؤسسا تفاديا للأضرار التي يتعذر تداركها بعد تفويت المحجوز".

(ب)- الإعفاء من تقديم الضمانة في حالة المنازعة الجدية في تقادم الدين العمومي في الوعاء أو التحصيل:

من خلال الاطلاع على مجموعة من الأوامر الاستعجالية المانحة لإيقاف التنفيذ، يمكن الخروج بملاحظة عامة، تتمثل في استناد أغلب طلبات إيقاف التنفيذ على التقادم، ولاسيما الذي يطال إجراءات تحصيل الديون العمومية.

وفي هذا الإطار جاء في قاعدة الأمر 96 الصادر عن رئيس المحكمة الإدارية بالرباط ما يلي: "- مرور أربع سنوات على ضوء ظاهر أوراق الملف بين تاريخ الشروع في تحصيل الضريبة وتاريخ التبليغ بأي إجراء من إجراءات التحصيل الجبري لها، يجعل المطالبة بأداء الدين الضريبي مشوبة بالسقوط للتقادم، وأن ذلك شكل سببا جديا يبرر إيقاف التنفيذ حيادا على الضمانة المنصوص عليها أعلاه...نعم".

ومن خلال ما سبق، يمكن القول بأن الإعفاء من تقديم الضمانات المنصوص عليها في المادتين 117 و 118 من القانون 15.97، يرتبط أشد الارتباط بالمنازعة الجدية في الموضوع، فمتى كان المدعي ينازع في الموضوع بصفة جدية حق له الاستفادة من إيقاف التنفيذ دون الحاجة إلى تكوين الضمانة التي تؤمن استخلاص الدين العمومي.

2)- حالات وجوب تقديم الضمانات

بعد تحديد الحالات التي يعفى فيها طالب إيقاف التنفيذ من تقديم الضمانات المنصوص عليها في المادتين 117 و 118 من القانون 15.97، يمكن استخلاص الحالات التي يلزم فيها هذا الأخير بتقديم تلك الضمانات.

وبذلك يكون طالب إيقاف التنفيذ مخاطبا بأحكام المادتين 117 و 118 المذكورتين، عندما لا ينازع منازعة جدية في صفته كمدين، أو في مسطرة تأسيس الدين، أو في مسطرة تحصيله، ويكون ملزما أيضا بتقديم الضمانات الكافية بتأمين أداء الدين المنازع فيه، في

التحصيل الجبري للديون العمومية : الوسائل و الضمانات

الحالة التي ينازع في الضرائب والرسوم المستحقة على إثر مراقبة ضريبية وفقا لما جاء في الفقرة الخامسة من المادة 242 من المدونة العامة للضرائب.

ويمكن إجمال الحالات التي يلزم فيها طالب إيقاف التنفيذ بتقديم الضمانات المنصوص عليها في المادتين 117 و 118 من القانون 15.97، في جالتين اثنتين:

الحالة الأولى: تتمثل في الحالة التي لا ينازع فيها منازعة جدية في صفته كمدین، أو في مسطرة تأسيس الدين المنازع فيه، أو في مسطرة تحصيله، أو في تقادمه، لكنه ينازع بشكل جدي في تقدير الدين العمومي أو في قيمته.

الحالة الثانية: تتجسد في الحالة التي ينازع فيها طالب إيقاف التنفيذ في الضرائب والرسوم المستحقة على إثر مراقبة ضريبية (م242 من المدونة العامة للضرائب).

أوجب تقديم الضمانات في حالة المنازعة الجدية في تقدير الدين العمومي: المقصود بالمنازعة الجدية في تقدير الدين العمومي، الحالة التي يستكثر فيها المدين

تقديرات الجهة المكلفة بتأسيس الدين، ويتمسك بأساس أقل مما اعتمدته هذه الأخيرة.

وفي هذه الحالة يكون طالب إيقاف التنفيذ مخاطبا بأحكام المادتين 117 و 118 من القانون 15.97، وهذا ما قرره الغرفة الإدارية من خلال قرارها 97 المؤرخ في 2006/02/22، والذي جاء في حيثياته ما يلي: "لكن حيث إن المستأنفة تنازع في قيمة الضريبة المفروضة عليها بادعائها بأنها ملزمة بالأداء في حدود المبلغ المعقول، ولا تنازع في مبدأ الضريبة المذكورة أو في مشروعيتها، فإنه يتعين عليها قبل رفع الدعوى أمام القضاء لإيقاف إجراءات التحصيل تكوين الضمانة المنصوص عليها في المادة 117 من مدونة تحصيل الديون العمومية، ويكون الأمر المستأنف بهذه العلة واجب التأييد".

وتطبيقا لما ذكر فقد جاء في الأمر 98 الصادر عن رئيس المحكمة الإدارية بأكادير، والذي نقرأ في حيثياته ما يلي: "وحيث إن الضمانة التي يفرضها القانون للحصول على الإيقاف المؤقت لإجراءات المتابعة، لا تكون إلزامية إلا في حالة المنازعة في قيمة الضريبة

97- قرار عدد: 162، المؤرخ في: 2006/02/22، ملف إداري: القسم الثاني عدد: 2005/2/4/3036، أورده محمد قصري في مرجعه السابق ضمن ملحق الأحكام والقرارات القضائية، ص 652.
98- أمر رقم: 95، بتاريخ: 2009/01/22، ملف عدد: 2009/1/1، (غير منشور).

التحصيل الجبري للديون العمومية : الوسائل و الضمانات

أو في جزء منها (قرار المجلس الأعلى عدد 83 بتاريخ 1999/10/28 وفي الملف الإداري عدد 98/712).

...وحيث إنه بالرجوع إلى ظاهر وثائق الملف تبين كون طالبة إيقاف إجراءات تحصيل الضريبة على القيمة المضافة...تقديمت بشأن موضوعها بدعوى تنازع فيها حول الإعفاءات المقررة لبعض الأدوية والإسقاطات التي تمنح للزبناء، وهو الأمر الذي يجعل منازعتها تتجه إلى المنازعة في التقدير وأن تأجيل ما يخرج عن الصفة في التضريب، أو قانونية التأسيس يلزم الملزم بتكوين أحد الضمانات المنصوص عليها في المادة 118 من مدونة تحصيل الديون العمومية".

وفي نفس الإطار حكم قاضي المستعجلات بالمحكمة الإدارية الرباط بعدم قبول طلب إيقاف التنفيذ لعدم تقديم طالبة للضمانات المنصوص عليها في القانون 15.97، وذلك لكونها تنازع في تقديرات الإدارة للضرائب موضوع إجراءات التحصيل 99.

وانطلاقا مما ورد أعلاه، فإن المنازعة في تقدير الدين العمومي ولو كانت منازعة جدية، لا تشفع للمدعي في طلب إيقاف تنفيذه دون تقديم الضمانات التي تؤمن أداء الدين في حال تأكيده على مستوى الموضوع، وإنما يلزم بتكوينها حتى يستفيد من إيقاف.

ب- وجوب تقديم الضمانات في حالة المنازعة في الضرائب والرسوم المستحقة على إثر مراقبة ضريبية:

لقد خرج المشرع المغربي من صمته الذي طال أمده، وحاول التدخل لتنظيم جانب من مسطرة إيقاف تنفيذ الديون العمومية، وهو الجانب المتعلق بشرط تقديم الضمانات المنصوص عليها في القانون 15.97.

وتجسد هذا التدخل من خلال التعديل الذي أدخله على مقتضيات المادة 242 من المدونة العامة للضرائب الواردة في الباب المتعلق بالمسطرة القضائية المطبقة على إثر مراقبة ضريبية، وذلك بموجب قانون المالية 100 رقم 08.40 لسنة 2009، وذلك بإضافته فقرة أخرى والتي جاء فيها ما نصه: "بالرغم من جميع الأحكام المخالفة، لا يمكن إيقاف تنفيذ تحصيل الضرائب والواجبات والرسوم المستحقة على إثر مراقبة ضريبية إلا بعد وضع

99- أمر رقم: 27، بتاريخ: 2007/1/31، ملف عدد: 06/1422 م، (غير منشور).
100- ظهير شريف رقم 1.08.147 صادر في 2 محرم 1430 (30 ديسمبر 2008) بتنفيذ قانون المالية رقم 40.08 للسنة المالية 2009، ج.ر عدد 5695 مكرر- 3 محرم 1430 (31 ديسمبر 2008).

التحصيل الجبري للديون العمومية : الوسائل والضمانات

الضمانات الكافية كما هو منصوص عليها في المادة 118 من القانون رقم 15.97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية السالف الذكر".

وتطبيقا لما جاء في المادة 242 المذكورة، قرر قاضي المستعجلات بالمحكمة

الإدارية بالدار البيضاء ما يلي: "وحيث لما كان الثابت أنه وبموجب المادة 242 من المدونة

العامة للضرائب أنه بالرغم من جميع الأحكام المخالفة، لا يمكن إيقاف تنفيذ تحصيل

الضرائب والواجبات والرسوم المستحقة على إثر مراقبة ضريبية إلا بعد وضع الضمانات

الكافية كما هو منصوص عليها في المادة 118 من القانون رقم 15.97 بمثابة مدونة تحصيل

الديون العمومية".

ولذلك فإذا كان المدعي يطلب إيقاف تنفيذ الضرائب والواجبات والرسوم المستحقة

على إثر مراقبة ضريبية، يكون مخاطبا بأحكام المادة 242 السابق ذكرها، وملزما بتكوين

الضمانات الكافية المنصوص عليها في المادة 118 من القانون 15.97 .

إذا كانت هذه الضمانات السالفة الذكر تهم تارة الخزينة العامة وذلك بالحفاظ على مواردها

المالية من الضياع ، وتارة أخرى تهم المدين وتمنح له الفرصة للدفاع على حقوقه المالية .

فإنه يصح لنا أن نتساءل عن الضمانات المخولة للمدين خلال مرحلة التحصيل الجبري

للديون العمومية ، وهذا ما سيكون موضوع دراستنا في المبحث الثاني .

المبحث الثاني: الضمانات المخولة للمدين خلال مرحلة التحصيل

الجبري للديون العمومية

إن حقوق المدين كانت مهمة بصفة عامة أو تكاد ، فرغم قدم الاعتراف بتلك الحقوق في البلدان الغربية التي تأثرت بها التشريعات العربية ، فإنها لم ينلها اهتمام حقيقي. إلا في الثلاثين سنة الماضية ، حيث أصبح المدين ينظر إليه لا بوصفه مجرد موضوع للقانون بل أكثر من ذلك هو شريك للإدارة يستحق التمتع بعدد من الضمانات في مواجهة سلطة الإدارة، ومع ما يتمتع به من حماية قانونية كبيرة في الوقت الحاضر ، فإنها لا تزال حماية جزئية ، فعندما تدرس الحقوق الأساسية الأربع (الحق في حماية الحياة الخاصة – حق الملكية – الحق في اللجوء إلى القضاء – حق المواجهة) نجد عدة استثناءات في القانون الخاص وفي الإجراءات المدنية والإجراءات الجزائية والجبائية تبرر غالبا بالمصلحة العامة ، و إذا كانت هذه المبررات مقبولة في بعض الحالات فهي في حالات أخرى قابلة للنقاش¹⁰¹ .

إن القضاء المغربي يتحمل عند عرض المنازعة الجبائية أمامه عبء تحقيق التوازن بين المحافظة على المال العام وعدم إهداره ، و المحافظة على حقوق المدينين عبر تكريس الضمانات المخولة لهم ، و مما يصعب من مهمته هاته أن القوانين الضريبية على سبيل المثال تتميز عن غيرها من القوانين الأخرى بتشعبها و كذا بخضوعها للتعديل المستمر ، مما يطرح صعوبة التفسير و التطبيق¹⁰² .

وعلى هذا الأساس سنقسم هذا المبحث إلى مطلبين : الضمانات المخولة للمدين من لدن المشرع خلال مرحلة التحصيل الجبري (المطلب الأول) ثم ضمانات مالية وشخصية ممن لهم علاقة بمال المدين (المطلب الثاني) .

المطلب الأول: الضمانات المخولة للمدين من لدن المشرع خلال مرحلة التحصيل الجبري
في مقابل السلطات الواسعة و الضمانات الكبرى التي خولها المشرع للخزينة باعتبارها الجهة المناط بها تحصيل الديون الضريبية ، فإنه وفي إطار مسعاه لتحقيق نوع من التوازن في العلاقة الجبائية و محاولة منه لتفعيل إجراءات التحصيل الجبري ، فقد خول للمدين

101- Karim sid Ahmed : Droits fondamentaux Du Contribuable Et Procédures Fiscales, étude comparative, L'Harmattan, Paris 2007 , P 325.

102- عبد الرحيم الكندياري ، مرجع سابق ، ص 113 .

التحصيل الجبري للديون العمومية : الوسائل والضمانات

مجموعة من الضمانات القانونية التي توفر له بعض الحماية القانونية لمصالحه و لمركزه الاجتماعي و الاقتصادي في المجتمع ، إلا أن المتأمل لحقيقة هذه الضمانات سيكتشف سريعا مدى محدوديتها ، وهو ما حدا بالقضاء المغربي إلى العمل على محاولة توفير هذه الحماية من خلال إقراره لمجموعة من الأحكام و القواعد التي تم إرساؤها بناء على تواتر مجموعة من الأحكام العاكسة لمنحى وتوجه معين للقضاء المغربي في تناوله لإشكاليات مختلفة كشف عنها تطبيق مقتضيات م.ت.د.ع في مباشرة إجراءات التحصيل في مواجهة المدينين ، وعلى هذا الأساس ساقسم هذا المطلب إلى فقرتين :أنواع الضمانات المخولة للمدين خلال مرحلة التحصيل الجبري(الفقرة الأولى) ، ضمانات مالية و شخصية ممن لهم علاقة بمال المدين(الفقرة الثانية) .

الفقرة الأولى:أنواع الضمانات المخولة للمدين خلال مرحلة التحصيل الجبري

إن القانون الذي أسند لإدارة تحصيل الديون العمومية سلطة واسعة و ضمانات متعددة تمكنها من تحصيل ديونها ، وضع ضمانات تقابلها لفائدة المدين ، بعضها في نصوص متفرقة تتخلل ما للسلطة الإدارية من حدود ، وبعضها له تنظيم مستقل ، وهو ما يعنينا هنا ، ونجده بالخصوص في إقرار حق الفرد في منازعة الإدارة لما تقوم بعمليات تعسفية أو خاطئة إضافة إلى إضفاء الطابع الإنساني و المرونة على مساطر التحصيل من خلال عدم قابلية بعض الأموال للحجز ، والتظلم الاستعطافي ، وتسهيلات الأداء ، ويمكن التمييز داخل الضمانات المخولة للمدين خلال مرحلة التحصيل بين ضمانات عامة(1)وأخرى خاصة (2).

1 - الضمانات العامة المخولة للمدين

لئن كان من بين الأهداف الأساسية المعلنة التي سعت م.ت.د.ع إلى تحقيقها تحسين معدلات تحصيل الديون العمومية استجابة لحاجيات الدولة من الموارد المالية لتغطية النقص الذي سيخلفه تراجع العائدات الجمركية الناجم عن إلغاء الحواجز الجمركية نتيجة تنفيذ المغرب لالتزاماته الدولية في هذا المجال ، فإن هذا المسعى لا يمكن أن يحجب أو يتجاهل ضرورة صيانة حقوق المواطن /المدين ،تفعيلا لتدعيم وإقرار دولة الحق والقانون - بحسب الخطاب الرسمي- وعلى هذا الأساس عكست م.ت.د.ع الاحترام الدقيق لحقوق الإنسان من خلال إقرارها لمجموعة من الضمانات للمدين ، كحقه في اللجوء إلى القضاء في كل ما له ارتباط

التحصيل الجري للديون العمومية : الوسائل والضمانات

بإجراءات تمس حرية المواطن (حالة الإكراه البدني) ، أو بحق الملكية المنصوص عليها دستوريا ، لا سيما حين يتعلق الأمر بممتلكات مهمة كالأصول التجارية ، العقارات ، السفن... وقد يبرر ذلك في تنظيم طريقة الاعتراض على السندات التنفيذية التي تصدرها الإدارة ضد المدين ، أو بالطعن في عمليات التتبع لمنع حصولها ، كما قد يبرر في تنظيم حق استرجاع ما تستخلصه الإدارة خلافا للقانون مستفيدة من سلطتها الواسعة إذا أثبت المدين أن الضريبة التي أداها ضريبة إضافية أو مزدوجة ، أو في غير محلها أو نتيجة خطأ مادي ارتكبه الإدارة¹⁰³، عن طريق توجيه طلب إلى إدارة التحصيل داخل الأربع سنوات المالية لتاريخ أداء المبالغ الزائدة .

فبخصوص الضمانات العامة التي تجد سندها في نص الدستور (وفي المبادئ العامة القانونية المتعارف عليها) يمكن أن نسجل مبدأ شرعية التضرير ، ويجد هذا المبدأ سنده في نص الدستور الذي يخول السلطة التشريعية وحدها صلاحية سن الضرائب و توزيعها¹⁰⁴، ولئن كانت صيغة الفصل 17 من الدستور لم تشر إلى وجوب خضوع طرق تحصيل الضرائب للقانون على غرار الفصل 34 من الدستور الفرنسي¹⁰⁵، فإن م.ت.د.ع تكفل مبدأ شرعية التحصيل كضمانة شكلية تجعل من مباشرة أي إجراء لتحصيل الديون العمومية خارج الإجراءات المنصوص عليها في مدونة التحصيل باطلا وغير شرعي يخول لمن كان عرضة له حق استرداد ما دفعه من مبالغ ، بل و إمكانية مقاضاة المحاسب المكاف بالتحصيل الذي باشر الإجراء غير الشرعي اتجاهه و مطالبته بالتعويض .

كما أن قوانين المالية في كل سنة ، تحرص على التأكيد على أنه يمنع تحت طائلة العقاب جنائيا استخلاص أي ضريبة مهما كان الوصف أو الاسم التي تجبى به غير مبرر بموجب أحكام القانون .

وأخيرا فإنه من الضمانات العامة التي تحرص كل القوانين الجبائية على ضمانها ، احترام حرية الأفراد وحياة الأشخاص و حقوق ملكيتهم وعدم المساس بها إلا في أضيق الحدود التي تستدعي ذلك ، و التي ينص عليها القانون صراحة ، تحت رقابة القضاء لضمان عدم تعسف

محمد شكيري: القانون الضريبي المغربي دراسة تحليلية و نقدية، منشورات م.م.إ.م.و.ت، سلسلة مؤلفات و أعمال جامعية، طبعة 200 ، ص 191

103

104- ينص الفصل 17 من الدستور على أنه (... للقانون وحده الصلاحية لإحداثها - التكاليف العمومية - وتوزيعها حسب الإجراءات المنصوص عليه في هذا الدستور .

105- ينص الفصل 34 من الدستور الفرنسي على أنه "يحدد القانون القواعد المتعلقة بوعاء وسعر و طرق تحصيل الضرائب كيفما كانت طبيعتها"

إدارة التحصيل في استخدام السلطات المخولة لها قانونا ، هذا بخصوص الضمانات العامة، فماذا عن الضمانات الخاصة التي يخولها المشرع للمدين خلال مرحلة التحصيل الجبري ؟

2 - الضمانات الخاصة المخولة للمدين خلال مرحلة التحصيل الجبري
يقصد بالضمانات الخاصة مجموع الحقوق والامتيازات التي يخولها التشريع المنظم لمساطر استخلاص الدين العمومي للملزم¹⁰⁶ ، وتتنوع هذه الحقوق على مستوى مساطر التحصيل لتشمل كل ما قررته تلك المساطر من إجراءات تحمل في طياتها ضمانات لفائدة الملزمين تفرض على إدارة التحصيل وجوب التقيد بشكلياتها وأجالها تحت طائلة بطلان تصرفاتها . ومن ضمن الضمانات الصريحة المخولة للمدين ، الحق في الاطلاع على أغلب الإجراءات المتخذة في حقه عبر إلزامية التبليغ لنفاذ هذه الإجراءات اتجاهه ، كما أن مقتضيات م.ت.د.ع منحت للمدين ضمانة كبرى من تعسف أعوان التبليغ والتنفيذ التابعين للخزينة من خلال إلزامها للمحاسبين المكلفين بالتحصيل بوجوب الحصول على ترخيص من رئيس الإدارة التي ينتمون إليها قبل مباشرة إجراءات التحصيل الجبري باستثناء الإنذار، ووجوب إرسال آخر إشعار بدون صائر ، كما أنها وحماية لحق الملكية و كذا للحرية الشخصية للمدين فقد أوجبت على المحاسبين المكلفين بالتحصيل اللجوء إلى القضاء للحصول على موافقته ، في حال رغبتهم في اتخاذ إجراءات التحصيل الجبري ذات الطبيعة الخاصة و الاستثنائية كحجز العقارات و السفن و الأصول التجارية و الإكراه البدني ، وجعلت هذه الإجراءات تتم تحت إشراف و رقابة القضاء لمدى سلامة وصحة المسطرة المتخذة في حق المدين ، كما حرص المشرع في مدونة التحصيل على عدم عرقلة الإجراءات التحفظية المتخذة في حق المدين الذي يكون موضوع مسطرة تصحيح جبائي للسير العادي للمقولة ، كما نص على عدم الحجز على بعض الأموال لاعتبارات إنسانية و اجتماعية محضة ، وحدد المشرع سقفا ماليا لإمكانية مباشرة الإجراء الخطير على حرية الأشخاص ألا وهو الإكراه البدني ، و حظر تطبيقه على بعض الأشخاص لوضعياتهم الخاصة كالمرأة الحامل و الزوجين في الوقت نفسه، كما ضمنت مقتضيات المدونة للمدين الحق في المطالبة والمنازعة في كل أو بعض

106- محمد محمد عبد اللطيف ، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، مطبوعات جامعة الكويت ، الطبعة الأولى، 1999، ص 242 .

التحصيل الجبري للديون العمومية : الوسائل والضمانات

المبالغ المطالب بها ، والحق في المطالبة بالأثاث وغيره من المنقولات ، أو فصل أشياء غير قابلة للحجز ، والحق في المطالبات المتعلقة بإجراءات التحصيل ، والحق في التعرض على قانونية الإجراءات المتخذة من حيث الشكل أو على عدم اعتبار أداءات يكون قد قام بها المدين ، والحق في التظلم الاستعطاقي للحصول على إعفاء أو تخفيض من الزيادة عن التأخير و صوائر التحصيل ، والحق في الدفع بالتقادم الذي يعد أحد الضمانات الأساسية المقررة للمدين في مواجهة إدارة التحصيل .

وأخيرا فإن المشرع منح للمدين بالضريبة ضمانتين هامتين في منحه تسهيلات في أداء الدين الضريبي ووقف أداء الدين الضريبي ، فبخصوص منح التسهيلات فإن المشرع في الفقرة الثانية من المادة 124 من مدونة التحصيل سمح للمحاسب المكلف بالتحصيل أو لرئيس الإدارة التي ينتمي إليها بتقديمهما للمدين الذي يوفر الضمانات المنصوص عليها في المادة 118 من المدونة ، و تتمثل هذه التسهيلات في إمكانية تقسيم الدين الضريبي إلى أقساط تؤدي في آجال محددة ، وبالتالي فاستجابة المحاسب لطلب المدين أداء دينه على أقساط يعني توقيف المتابعات في حقه ، وهذا التقسيم موكول إلى السلطة التقديرية للمحاسب المكلف بالتحصيل وبالتالي فعدم الاستجابة لطلب من هذا القبيل لا يمكن أن يكون موضوع منازعة من قبل المدين .

أما بخصوص الحق بوقف الدين العمومي فهو حق مخول بمقتضى القانون للمدين في اللجوء إلى المحاسب المكلف ، من أجل أن يوقف أداءه للدين العمومي أو متابعته بإجراء من إجراءات التحصيل الجبري ، وذلك إلى حين البت في شكايته المتعلقة بموضوع الدين أو صدور حكم في الدعوى المرفوعة أمام الجهة القضائية المختصة ، وقد نصت م.ت.د.ع على مقتضيات المنظمة لمسطرة وقف الأداء في المواد 117 إلى 120 ، وقد وضع المشرع المغربي مجموعة من الشروط الشكلية والموضوعية للاستفادة من هذا الحق و تتمثل هذه الشروط الشكلية في :

- تقديم طلب ممن له الصفة وهو المدين ، سواء المدين الرئيسي المباشر أو المدينين المشار إليهم في المواد من 93 إلى 99 من مدونة التحصيل .

- ضرورة وجود منازعة في أصل الضريبة موازية لطلب وقف الأداء .

التحصيل الجبري للديون العمومية : الوسائل و الضمانات

- ضرورة تقديم الطلب داخل الأجال المنصوص عليها في القوانين و الأنظمة الجاري بها العمل .

أما الشروط الموضوعية فتكمن في :

- حصر طلب وقف الأداء في الجزء المتنازع فيه .

- ضرورة تقديم الضمانات المنصوص عليها في المادة 118 لتأمين تحصيل الدين الضريبي .

وبمجرد توافر هذه الشروط الشكلية والموضوعية يستفيد المدين من وقف الأداء تلقائيا .

ويترتب على وقف الأداء مجموعة من الآثار القانونية يمكن إجمالها في :

- وقف استحقاق الدين العمومي وجميع توابعه .

- وقف جميع إجراءات التحصيل الجبري الجارية على المدين الأصلي المباشر وكذا

المتضامنين و الأغيار الحائزين ، حتى ولو لم يكونوا هم الذين تقدموا بطلب وقف الأداء .

- وقف الإجراءات التحفظية التي قد يلجأ إليها المحاسب في إطار المواد 113 وما يليها من

المدونة .

بالإضافة إلى كل هذه الضمانات التي خولها المشرع للمدين في مرحلة التحصيل الجبري ،

فإن القضاء المغربي بدوره عمل على تكريس مجموعة من الضمانات لفائدة المدين من

خلال مجموعة من الأحكام الصادرة عن مختلف محاكم المملكة التي حاولت إحداث توازن

في العلاقة بين الدائن (الخزينة العامة للمملكة) باعتبارها الطرف القوي يملك العديد من

الضمانات و الصلاحيات ، وطرف ضعيف يملك بعض الضمانات التي لا يمكن أن تقارن

بتلك المخولة لإدارة التحصيل .

وتدعيما لهذه الضمانات المخولة لفائدة المدين ، فإن المشرع المغربي من خلال م.ت.د.ع

قد جعل بعض الأشخاص مسؤولين ومتضامنين مع المدين الرئيسي في حالات سأطرق إليها

في الفقرة الموالية .

الفقرة الثانية: ضمانات مالية وشخصية ممن لهم علاقة بمال المدين

ينص القانون على اعتبار بعض الأفراد متضامنين شخصيا مع المدين أو ملزمين بالوفاء بدلا عنه بسبب مالهم من علاقة بماله ، ومن هؤلاء نذكر الأشخاص المشار إليهم في المواد من 93 إلى 99 وهم: الأغيار. المسؤولون. أو المتضامنون، أي الخلف وكل الأشخاص الذين اتخذ المدين موطنه الجبائي لديهم والمالك الجديد للعقار والعدول والموثقين في حالة عدم مطالبتهم لأطراف عقد نقل الملكية أو تفويت العقار بالإدلاء لهم بشهادة إبراء العقار موضوع التفويت من أي رسوم أو ضرائب، والجهات المفوت إليها أصل تجاري أو مؤسسة تجارية أو صناعية أو تقليدية أو معدنية على سبيل التضامن مع المفوت بشأن الضرائب والرسوم الواجبة على هذا الأخير، والشركات الخاصة أو الشركات التابعة، والمديرين والمتصرفين والمسيرين في حالة وقوع أعمال تدليسية تحول دون تحصيل الضرائب والرسوم المفروضة على الشركات والمقاولات المسؤولين عن سيرها، ومالك الأصل التجاري والحائز على الأموال المملوكة للمدين الأصلي أو ما يعرف بالإشعار للغير الحائز (المؤسسات البنكية، المكثرون،...). كل هؤلاء الأشخاص يمكن متابعتهم بإجراءات التحصيل الجبري، فما المسؤولية المترتبة عن الإخلال بالتزاماتهم؟ وما الضمانات التي يوفرها هؤلاء للمدينين الأصليين؟ -

1 - الأغيار المسؤولون أو المتضامنون والمسؤولية المترتبة عن الإخلال بالتزاماتهم

يعتبر المدين بالدين العمومي هو الملزم الرئيسي بأداء ما عليه من ديون ويجب أن تباشر إجراءات التحصيل الجبري في حقه وحده دون غيره، إلا أنه وفي بعض الحالات الاستثنائية، بسبب مجموعة من الاعتبارات سيرد ذكرها فيما بعد ، وبالنظر إلى هاجس المحافظة وضمان حقوق الخزينة ارتأى المشرع تخويل المحاسب إمكانية متابعة بعض الأغيار بنفس الإجراءات التي يتابع بها المدين نفسه وذلك بتوافر شروط معينة .

لكن قبل الحديث عن الأغيار و المسؤولية المترتبة عن إخلالهم بالتزاماتهم، لا بد من التطرق إلى مفهوم الإلتزام .

أ - مفهوم الالتزام

سأعرض لمفهوم الالتزام في القانون المدني بصفة عامة على أن أتطرق للالتزام من زاوية نظر التشريع الضريبي على اعتبار أن ما يهمنا في بحثنا هذا هو الالتزام في القانون الضريبي الذي يستمد جذوره من النظرية العامة للالتزامات. فكيف نظر التشريع الضريبي إلى الالتزام؟

الالتزام في القانون المدني

تجاذب تعريف الالتزام مدرستان الأولى تسمى المدرسة الشخصية وتعرف الالتزام (الحق الشخصي) بأنه: " رابطة قانونية بين شخصين أحدهما دائن والآخر مدين، ويترتب بمقتضاها على الطرف المدين تجاه الطرف الدائن نقل حق عيني أو القيام بعمل أو الامتناع عن العمل". والثانية تسمى المدرسة المادية وتعرف الالتزام بكونه " وضع قانوني يكون بمقتضاه شخص معين مكلفا بنقل حق عيني أو بالقيام بعمل أو بالامتناع عن عمل" من خلال هذين التعريفين يتضح ما يلي:

أنه في نطاق المدرسة الشخصية هناك تركيز على الرابطة التي تجمع طرفي الالتزام، مما يعني أن الالتزام لن يقوم إلا بوجود الطرفين، مما يترتب عنه استحالة انتقال الالتزام سواء من ناحية المدين عن طريق حوالة الدين أو من ناحية الدائن عن طريق حوالة الحق.

وفي نطاق المدرسة المادية هناك أهمية للجانب المادي كعنصر أساسي في الالتزام، هذا يعني أن هذا التعريف يوافق ما وصل إليه النظام الاقتصادي من تطور وسرعة في حركية الأموال، كما أنه يمكن من انتقال الالتزام إلى غير طرفيه عن طريق حوالة الحق والدين وكذا الإنابة القانونية. التعريف المادي للالتزام يستوعب حالة قيام الالتزام من جانب المدين دون تحديد شخص الدائن الذي يكفي أن يكون موجودا عند مرحلة التنفيذ.

المشرع المغربي جمع بين المدرستين معا، فمن ناحية اعتبر العقد كمصدر أساسي للالتزام لكنه مع ذلك سمح للإرادة المنفردة بأن تولد التزامات في بعض الحالات، كما أنه أجاز حوالة الحق.

الالتزام في القانون الضريبي

يأخذ الالتزام بالمعنى الضريبي مفهوم الواجب الذي يلزم المكلف بأدائه قانوناً ، حيث يكاد يكون هناك إجماع على أنه واجب مفروض بنص القانون على الخاضعين كما على الأغيار في بعض الحالات تبرره الأغراض الاقتصادية والاجتماعية و السياسية، حيث إن الالتزام من شأنه حفظ موارد الخزينة العامة ، و بواسطة هذه الموارد تعمل الدولة على تسيير الحياة في المجتمع وفق النمط أو النظام الاقتصادي الذي تتبناه. من هنا نجد البعض يعرف الالتزام بأنه "واجب مفروض بنص القانون على أفراد المجتمع تبرره الأغراض الاقتصادية والاجتماعية والسياسية"¹⁰⁷ ونجد صفة الوجوب التي ينطوي عليها في الوقت ذاته من تصرفات الإدارة الضريبية تجاه المكلف ، وتتنوع التزامات المكلفين عموماً إلى:

أولاً: التزامات أساسية تدخل في صلب واجبات المكلف تجاه الإدارة الضريبية وبشكل جوهري، وتشمل صورتين تتحقق الأولى في المراحل التي تسبق أو تعاصر أداء مبلغ الضريبة خلال مرحلة التقدير ، والثانية تتحقق في المراحل التي تلي عملية التقدير تحديداً خلال مرحلة تسديد الضريبة ، وهي عادة تكون مسبقة بإجراءات الإدارة الضريبية في تحديد مقدار الضريبة وتاريخها ، ويرجع السبب في اعتبار هذه الواجبات أساسية إلى صفة العموم المتحققة فيها من ناحية اتفاق التشريعات الضريبية على الأخذ بها.

ثانياً: التزامات خاصة ترد كمكلة للالتزامات الأساسية ، ويبرر خصوصيتها كونها لا ترد في كل التشريعات الضريبية ، حيث لا اتفاق بينها على إيرادها أو العمل بها ، فبعض التشريعات توردتها التزامات أساسية وأخرى توردتها التزامات ثانوية في حين قد لا ترد إطلاقاً في تشريعات غيرها.

وفي هذين النوعين من الالتزامات لا تفرق التشريعات بين الأشخاص المعنوية والأشخاص الطبيعية ، حيث يفترض فيهم بوصفهم مكلفين أن يؤديوها دون تمييز عدا ما يحصل من اختلافات في إطار الالتزام الواحد في كيفية أدائه في الشخص المعنوي أو الشخص الطبيعي

107- قيس حسن عواد البدراني :المركز القانوني للمكلف بالضريبة ، مجلة المؤتمر العلمي الضريبي الأول ، بغداد ، وزارة المالية ، الهيئة العامة للضرائب ، 2001 ، ص 163

التحصيل الجري للديون العمومية : الوسائل والضمانات

كل بحسب طبيعته، كما أن بعض الالتزامات قد تخص الأشخاص المعنوية بصورة أكثر من الأشخاص الطبيعية .

ولكن قد يحصل أن يخاطب القانون هؤلاء لا بوصفهم مكلفين بالضريبة ، ولكن بوصفهم من الغير الذين يجب عليهم في إطار القانون الضريبي تقديم أو أداء ما يخدم ويكفل تطبيق هذا القانون .

بـ الخلف وكل الأشخاص الذين اتخذ المدين موطنه الجبائي لديهم ميز المشرع المغربي من خلال مدونة تحصيل الديون العمومية بين أنواع عدة من الأغيار أورد ذكرهم في البابين الرابع و الخامس من المدونة السالفة الذكر .

تنص المادة 93 من القانون 97-15 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية على أن الجداول الضريبية لا تكون مستحقة فقط في حق المكلفين بالضريبة والمسجلين في قوائمها ، ولكنها تكون نافذة في حق الخلف ، وفي حق بعض الأشخاص ممن اتخذ المدين موطنه الجبائي لديهم برضاهم. من هذا المنطلق فإن للمدين بالضريبة مفهوم واسع قياسا بالملزم بها والذي ينطبق مفهومه فقط على مرحلة احتساب الضريبة وتصفياتها¹⁰⁸.

الخلف

جرى الفقه في القانون العام على التمييز ما بين الخلف العام والخلف الخاص ، حيث اعتبر الخلف العام كل من يخلف الشخص في ذمته المالية أو في جزء منها باعتبارها كتلة من المال، كالوارث، والموصى له بحصة من التركة ، كالثالث والربع ، في حين اعتبر الخلف الخاص كل من يخلف الشخص في ملكية شيء معين ، فالمشتري يعتبر خلفا خاصا للبائع لأنه يخلفه في العين المباعة ، والموصى له بعين يعتبر خلفا خاصا للموصى¹⁰⁹ .

108- تنص المادة 93 من م.د.ع على ما يلي "تعتبر قابلة للتنفيذ، جداول الضرائب وقوائم الإيرادات وسندات التحصيل الأخرى الموضوعة للتحصيل بكيفية قانونية، ضد المدينين المسجلين فيها وضد ذوي حقوقهم وكل الأشخاص الآخرين الذين جعل المدينون موطنهم الجبائي لديهم بموافقتهم."

109- أحمد حسن البرعي: نظرية الالتزام في القانون المغربي، دار الثقافة، 1981، ص 187 .

التحصيل الجبري للديون العمومية : الوسائل و الضمانات

غير أنه بالنسبة لموضوع الخلف الخاص فإن أغلبية حالاته تعرضت لها المدونة في نصوص خاصة . لكن مناقشة انتقال الالتزام الضريبي إلى الخلف تستدعي منا أولا التطرق إلى هذا الموضوع في إطار القواعد العامة ، قبل بسط موقف المدونة منه .

أثر الالتزام بالنسبة للخلف

حدد المشرع أثر الالتزام بالنسبة للخلف في المادة 229 من قانون الالتزامات والعقود التي نصت على أن : "تنتج الالتزامات أثرها لا بين المتعاقدين فحسب ولكن أيضا بين ورثتهما ما لم يكن العكس مصرحا به أو ناتجا عن طبيعة الالتزام أو عن القانون ومع ذلك ، فالورثة لا يلتزمون إلا في حدود أموال التركة ، وبنسبة ما ناب كل واحد منهم .

وإذا رفض الورثة التركة ، لم يجبروا على قبولها ولا على تحمل ديونها ، وفي هذه الحالة ليس للدائنين إلا أن يباشروا ضد التركة حقوقهم . "

إذن فالقاعدة العامة المعمول بها أن الخلف (العام) يعتبر استمرارا لشخصية السلف إيجابا أو سلبا فيخلفه في التزاماته ، كما يخلفه في حقوقه . غير أن خلافة الخلف للسلف تكون في حدود ما آل إليه من التركة . علما أن المشرع أعطى الحق للورثة في رفض التركة . أما إذا قبلوها فإن مسؤولية كل واحد منهم محددة بنسبة ما ناله منها . والظاهر أن المشرع تأثر في هذا النص بالقاعدة الشرعية المعمول بها في المغرب ، كما في جميع البلدان الإسلامية التي تنص على أنه لا تركة إلا بعد سداد الدين . وبناء على هذه القاعدة يبقى الالتزام معلقا بالتركة دون أن ينتقل إلى ذمة الورثة ، ما لم يتم توزيعها قبل الوفاء بالالتزام .

موقف المدونة من المسألة

طبعاً يعتبر الدين الضريبي والدين العمومي بصفة عامة ، كبقية الالتزامات ، التي قد تنتقل من السلف إلى الخلف ، وعلى هذا الأساس نصت المدونة في مادتها 97 على أن جداول الضرائب وقوائم الإيرادات وسندات التحصيل الأخرى تعتبر قابلة للتنفيذ أيضا في حق ذوي الحقوق المدينين . لكن أعتقد أن المشرع ما كان مجبرا لينص على هذه القاعدة في صلب

التحصيل الجري للديون العمومية : الوسائل والضمانات

المدونة ما دام أن الأمر منظم بكيفية عادلة في القواعد العامة ، ولكن مع ذلك لا بد من تسجيل مجموعة من الملاحظات الأساسية على موقف المدونة من هذه المسألة:

- فيما يتعلق بصياغة النص يلاحظ أن المدونة عوضت عبارة "كافة خلفائهم" في القانون القديم بعبارة "ذوي حقوقهم"، وهي صياغة في غير محلها على اعتبار أن الصياغة الأولى المستعملة أوضح من الثانية ، التي قد تقحم بعض المتابعين بديون عمومية في نزاعات مع المحاسبين ، خاصة إذا ما حاول هؤلاء توسيع دائرة المتابعة، وتأويل "ذوي حقوقهم" بإضافة متابعين آخرين .
- وما يلاحظ في هذا الإطار أن المدونة لم تحل لا صراحة ولا ضمنا على القواعد العامة في هذه المسألة (المادة 229 من قانون الالتزامات والعقود) ، ولم تربط متابعة المحاسب لذوي الحقوق فيما نابهم من تركة سلفهم . علما أن هذا الأمر شكل على الدوام مصدر خلافات بين القباض و المتابعين ، وعليه فإن الرجوع إلى القواعد العامة في هذا الصدد أمر لا محيد عنه .

وفي الواقع كان بعض القباض يتابعون بعض الورثة بجميع ديون سلفهم حتى لو تجاوزت قيمتها قيمة التركة . فإذا نازع الورثة في الأمر توبعوا بنسبة ما آل إليهم من التركة ، وإذا لم يفتنوا إلى القاعدة ولم ينازعوا أدوا من مالهم الخاصة ، وقد كان على المدونة أن تتدخل بصفة صريحة لوقف هذا الشطط .

- من بين الإشكاليات التي كانت تطرح في هذا الصدد والتي كانت غالبا ما تشكل مصدر نزاع بين الورثة وبين القباض ، أو بين الورثة فيما بينهم الحالة التي يقوم فيها القباض بانتقاء أحد الورثة ومتابعته بكل الدين ، المترتب في ذمة سلفه ، دون غيره من بقية الورثة .

إذ من المعلوم أن الضرائب المباشرة تصدر في جداول كما هو الشأن بالنسبة للضريبة على الدخل و الضريبة على الشركات و رسوم أخرى كرسوم السكن و رسم الخدمات الجماعية ...

التحصيل الجري للديون العمومية : الوسائل والضمانات

أما قوائم الإيرادات فتصدر إما جماعية أو فردية ، أما في ما يتعلق بسندات التحصيل الأخرى فيقصد بها سجلات الحراسة بالنسبة لمداخيل و عائدات أملاك الدولة و أيضا مستخرجات سجلات الحقوق الثابتة كحقوق التسجيل و التمبر.

و يعتبر ما ذكر أعلاه قابلا للتنفيذ ليس فقط ضد مديني الدولة بل أيضا ضد ذوي الحقوق و كل الأشخاص الآخرين (الأغيار) الذين يمنحون للخاضع المقر الجبائي.

2- الأشخاص الذين اتخذ المدين موطنه الجبائي لديهم

إذا كان هذا المقتضى يشوبه كثيرا من الغموض والإيهام ، على اعتبار أنه لا وجود لمسألة الموطن الجبائي في النظام الضريبي المغربي ، وعلى اعتبار أيضا أن المشرع أخطأ حينما استعمل عبارة "المدينون" التي تنطبق على الشخص المكلف في مرحلة التحصيل ، في حين أن الوطن الجبائي التزام تظهر فائدته العملية في مرحلة تأسيس الضريبة وتحديد وعائها ، وهذه الملاحظة تعكس حالة انعدام الانسجام القانوني الموجود بين تأسيس الدين وتحصيله.

و يقابل المادة 93 في هذا الجزء منها المتعلق بالأغيار المسؤولين الفصل الثامن من ظهير 21 غشت 1935 الذي جاء فيه ما يلي:

" إن الورثة و الأشخاص الموصى لهم بوصايا عمومية تجوز متابعتهم بوجه التكافل و التضامن بينهم و ذلك على قدر المبالغ الملتزم بدفعها موروثهم أو الأشخاص الذين خلفوهم هم في الإرث و هذا ما دام تفويت الملكية و انتقالها غير مقيد في قائمة الضرائب " يستنتج أن الأغيار المسؤولين خصهم الظهير بالذكر على سبيل الحصر في الورثة و الأشخاص الموصى لهم بوصايا عمومية بخلاف المدونة التي أجملتهم بلفظ " ذوي الحقوق " ملاحظة أخرى يمكن ذكرها في ما يخص المادة 93 من المدونة هو أن الكلمة الأخيرة من هذه المادة كانت حاسمة في بعض القرارات التي سنورد بعضها حيث أن موافقة الغير على جعل المدينين موطنهم الجبائي عندهم هي التي ترتب التضامن مع المدين.

التحصيل الجبري للديون العمومية : الوسائل والضمانات

في هذا الصدد ذهبت محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش 110 إلى القول بإلغاء إجراءات التحصيل في حق زوجة الخاضع الذي اتخذ من سكنى زوجته محلا لإقامته المعتادة وضمن عنوانها في تصريحاته الضريبية طالما لم توافق صراحة على جعل عنوانها موطنا جبائيا له؛ فاعتبرت بذلك غير مسؤولة على وجه التضامن مع زوجها، من هنا نستشف مدى أهمية الكلمة الأخيرة في المادة 93 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

و في الاتجاه ذاته ذهبت المحكمة الإدارية بفاس 111 إلى اعتماد المادة 93 من مدونة التحصيل كسند قانوني لتعليل بقاء الضرائب موضوع المنازعة قابلة للتنفيذ في حق ورثة الخاضع الأصلي لكن التقادم هو الذي كان سببا في سقوط حق القابض و لو تطبيقا للمادة السالفة الذكر.

و للفائدة أيضا نورد ما ذهب إليه المجلس الأعلى تطبيقا للمادة 93 حيث أكد أن انتقال الإلتزام بأداء الضريبة المترتبة في حق الهالك إلى ورثته و الذين عبرت عنهم المادة 93 من المدونة كونهم أغيارا مساهمين (ذوي الحقوق) يكون في حدود التركة المخلفة و لا يمتد إلى الأموال الخاصة للورثة في حالة عدم كفاية التركة لسداد الدين الضريبي.¹¹²

المالك الجديد للعقار

هكذا وفي سبيل توسيع نطاق المسؤولية التضامنية في أداء الديون الضريبية ،استوجب المشرع إمكانية متابعة المالك الجديد للعقار موضوع التفويت إلى جانب المالك القديم أو صاحب حق الانتفاع بخصوص الضرائب و الرسوم المتعلقة بنفس العقار 113 .

يستنتج من منطوق هذه المادة أن العبء يقع على المالك الجديد في الاستبيان و التأكد من أن العقار موضوع التفويت غير مثقل بالضرائب. و قد رتب المشرع نتيجة إخلال المالك الجديد (المفوت إليه) بهذا الإجراء إلزامه بأداء الضرائب المثقل بها العقار تضامنيا مع المالك

110- قرار رقم 232 بتاريخ 05/ 28/ 2008 ملف عدد 05/ 096 ش
111- الحكم رقم 2007/453 ملف رقم 629 غ/ 2006 بتاريخ 2007/5/23
112 - قرار عدد 565 المؤرخ في 14.07.2004 الملف الإداري عدد 2002/1/4/364
113 - تنص المادة 94 من م.ت.د.ع على ما يلي " في حالة تفويت عقار، يعين على المالك الجديد أن يطالب بالاطلاع على وصولات أو شهادة من مصالح التحصيل تثبت أداء الضرائب والرسوم المثقل بها هذا العقار برسم سنة التفويت والسنوات السابقة.

وإذا لم يتم المفوت إليه بذلك، ألزم تضاميا مع المالك القديم أو صاحب حق الانتفاع بأداء الضرائب والرسوم المذكورة. إذا تعلق الأمر بتفويت جزئي، لا ينصب التضامن إلا على جزء الضرائب والرسوم المناسب للحصة المفقودة".

114 - قرار رقم 2009/7/500 بتاريخ 2010/2/23

التحصيل الجري للديون العمومية : الوسائل و الضمانات

القديم (المفوت) و ذلك ليس برسم سنة التفويت فحسب بل أيضا برسم السنوات السابقة عن سنة التفويت شرط ألا يطالها التقادم.

و تجدر الإشارة إلى أن التضامن في الأداء لا ينصب إلا على جزء الضرائب و الرسوم التي تناسب الحصة موضوع التفويت.

في هذا الاتجاه ذهبت المحكمة الإدارية بالبيضاء في الحكم عدد 684 ملف عدد 2005/591 غ بتاريخ 2006/10/09 إلى القول بأن التضامن في أداء ضريبة النظافة في حق المالكين الجدد الذين ألزموا المالك القديم بواسطة الموثق على تزويدهم بشهادة مسلمة من قبضة سيدي معروف تثبت أن العقار مؤداة عنه الضريبة الحضرية موضوع النزاع. لكن بالمقابل ألزمتهم المحكمة بأداء الضريبة الحضرية عن سنة 2005.

من جهة أخرى ذهبت محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط في قرارها رقم 2009/7/500 بتاريخ 2010/2/23 إلى القول بإلغاء الضريبة الحضرية و رسم النظافة المفروضة على المدعي مع الحكيم على الخزينة العامة للمملكة في شخص الخازن العام بإرجاعها المبالغ التي تم اقتطاعها من راتبه استنادا إلى أن المدعي وهب العقار المفروض عليه الضريبة لأبنائه و زوجته و من تم فإنه لم يعد هو الخاضع للضريبة لأن أساس فرضها يكون لتملك العقار الخاضع لها فعليا و انتفاء ذلك يجعلها غير قائمة على أساس لفرضها عليه مستندة في ذلك على المادة الأولى من القانون 37-89 المنظم للضريبة الحضرية و ليس على المادة 94 من مدونة التحصيل التي أثارها الإدارة الجبائية.114

مسؤولية العدول والموثقين

نصت المادة 95 على أغيار آخرين سمّتهم بأسمائهم و هم العدول و الموثقين ، و أشخاصا آخرين لم تسمهم باسمهم لكن اشترطت أن يمارسوا مهامها توثيقية و يتدخلوا في عملية انتقال الملكية أو التفويت و نصت على واجبهم في:

• التأكد من خلو العقار موضوع التفويت أو انتقال الملكية من الديون الضريبية برسم سنة التفويت والسنوات الفارطة الغير المشمولة بالتقادم.

إلا أن الإخلال بالالتزام المذكور أعلاه يدخلهم في مصاف الأغيار المتضامنين في أداء الديون المثقل بها العقار.

و تنص هذه المادة في فقرتها الأخيرة على ألا يباشر قابض التسجيل عملية تسجيل تفويت أو بيع أو انتقال ملكية العقار إلا بعد الإدلاء له بالإبراء الضريبي دونما ذكر الآثار المترتبة قانونا في حقه في حالة إخلاله.

كما أن المشرع الضريبي انتقل من الحديث عن العقارات ليتطرق إلى الأصل التجاري و المؤسسة التجارية أو الصناعية أو الصناعية التقليدية أو المعدنية. فقد تحدث على أن تفويت هذه الأملاك بالتحديد سواء بمقابل أو بالمجان هو أيضا يرتب المسؤولية التضامنية على المفوت إليه في حالة عدم التزامه بالتأكد من خلو الأملاك السابقة الذكر من أي دين ضريبي في تاريخ التفويت. و هو ما أوضحه في الفقرة الثانية من المادة 96 من م.ت.د.ع.

و قد نص المشرع أيضا في إطار هذه المادة على ضرورة احترام الالتزام المذكور أعلاه في حالة تفويت أصول شركة أو تفويت عناصر خاضعة للضريبة المهنية (الباتنتا) تحت طائلة المسؤولية التضامنية¹¹⁵.

و الجدير بالملاحظة أن المشرع المغربي لا زال يستعمل عبارة " الضريبة المهنية " رغم التغيير في التسمية الذي جاء به القانون 47-06 و الذي بمقتضاه أصبح الحديث عن الرسم المهني عوض الضريبة المهنية.

115- تنص المادة 96 من م.ت.د.ع على ما يلي : " في حالة تفويت أصل تجاري أو مؤسسة تجارية أو صناعية أو صناعية تقليدية أو معدنية بعوض أو بالمجان كما في حالة تفويت مجموع الأموال أو العناصر المنرجة في أصول شركة أو المستعملة لمزاولة مهنة خاضعة للضريبة المهنية (الباتنتا)، فإن المنوت إليه ملزم بالتأكد من أداء الضرائب والرسوم الواجبة على المنوت في تاريخ التفويت برسم النشاط المزاول وذلك استنادا على شهادة يسلمها المحاسب المكلف بالتحصيل.

في حالة عدم احترام هذا الالتزام الواقع عليه، يمكن جعل المنوت إليه مسؤولا على وجه التضامن عن أداء الضرائب والرسوم الواجبة عند تاريخ التفويت برسم النشاط المزاول.

116 - تنص المادة 97 من م.ت.د.ع على ما يلي: " في حالة إدماج شركة أو انفصالها أو تحويل شكلها القانوني لإحداث أو دون إحداث شخص معنوي جديد، فإن الشركات الزامة أو التي تنبثق عن الإدماج أو الانفصال أو التحويل ملزمة بأداء مجموع المبالغ الواجبة عن الشركات المنحلة.

التحصيل الجبري للديون العمومية : الوسائل و الضمانات

إن تحصيل الديون العمومية من الشركات له بعض الخصوصيات تستند أساسا على نوع الشركات وطبيعة النشاط الذي تمارسه.

تبدأ المتابعة في حق الشركة على أملاكها المنقولة ثم العقارية حتى إذا تعذر ذلك أو تعرضت الشركة للإفلاس، فإن المتابعات تقع مباشرة على عاتق الشركاء أو لجزء منها حسب طبيعة التشارك.

المسؤولية التضامنية الناتجة عن إدماج شركة أو انفصالها أو تحويل شكلها القانوني بإحداث أو بدون إحداث شخصية معنوية¹¹⁶ يمكن تفصيلها كما يلي:

❖ بالنسبة للشركة في حالة الإدماج :

الإدماج يعد اتحاد شركتين أو أكثر قصد تأليف شركة واحدة. فإذا أسفر الاندماج بين عدة شركات عن إنشاء شركة جديدة تصبح الشركة الجديدة الناتجة عن الإدماج مجبرة على أداء الدين الضريبي المستحق على الشركة المنحلة بمجموع مبالغه.

❖ بالنسبة لحالة تحويل الشركة لشكلها القانوني :

في حالة ما إذا تغير شكل الشركة إلى شكل آخر من أشكال الشركات ، مثلا حين تضطر شركة مساهمة¹¹⁷ إلى أن تتحول إلى شركة ذات مسؤولية محدودة لأن عدد شركائها قد نزل عن الحد الأدنى المطلوب قانونا¹¹⁸، أو تضطر شركة التضامن¹¹⁹ إلى أن تتحول إلى شركة توصية بسيطة¹²⁰ لوفاة أحد الشركاء و كان الوارث قاصرا.

و بالتالي فإن تحويل الشركة لشكلها القانوني يستوجب بالضرورة الأداء الفوري للديون المستحقة على الشركة المنحلة حسب مقتضيات المادة 19 من مدونة التحصيل باستثناء

117 ظهير شريف رقم 1.96.124 صادر في 14 من ربيع الآخر 1417 (30 أغسطس 1996) بتنفيذ القانون رقم 17.95 المتعلق بشركات المساهمة المعدل بالقانون 20-05

118 - حسب منطوق المادة 1 من قانون 17-95 المعدل بالقانون 20-05 المتعلق بالشركة المساهمة، فإن عدد المساهمين لا يجب أن يقل عن 118 خمسة مساهمين.

119 - المادة 3 من القانون 5-96 تورد تعريفا لشركة التضامن كما يلي: " شركة التضامن هي الشركة التي يكون فيها لكل الشركاء صفة 119 تاجر، ويسألون بصفة غير محدودة وعلى وجه التضامن عن ديون الشركة "

120 ظهير شريف رقم 1.97.49 صادر في 5 شوال 1417 (13 فبراير 1997) بتنفيذ القانون رقم 5.96

التحصيل الجري للديون العمومية : الوسائل والضمانات

المديونية بالضريبة الحضرية استنادا إلى أحكام الفقرة الثانية من نفس المادة فيما يخص الأداء الفوري للدين الضريبي¹²¹.

ونلاحظ أن المشرع انتقل من الحديث عن الضرائب و الرسوم و ما يترتب عن عدم أدائها ، لينتقل إلى الحديث عن ديون عمومية أخرى تضاف إلى الضرائب و الرسوم كالغرامات و الزيادات و صوائر التحصيل¹²².

فحسب منطوق هذه المادة يمكن إثارة المسؤولية التضامنية في حق:

✓ المديرين؛

المتصرفين؛

✓المسيرين- الآخرين

فالمشرع ألزم من سلف ذكرهم بأداء المبالغ المستحقة كديون عمومية - على الشركة أو المقولة - على وجه التضامن في حالة قيامهم بأعمال تدليسية (افتعال العسر نتيجة التلاعب في الأوراق المحاسبية أو تقديم إقرارات بجانب الحقيقة أو الإدلاء برقم معاملات لا يعكس حقيقة الوضعية المالية للشركة أو المقولة أو أن يقدم شيكا بدون رصيد الذي لا يعد بالمفهوم القانوني أداء ما دام لا يبرئ ذمة المدين) مثبتة قانونا تجعل تحصيل الديون العمومية المدينة بها الشركة متعذرا.

و الجدير بالذكر أن هذه المسؤولية التضامنية تثار من طرف الخازن العام للمملكة في إطار دعوى مدنية ضد المديرين أو المتصرفين أو المسيرين الآخرين المعنيين.

121 تنص الفقرة الثانية من المادة 19 من مدونة تحصيل الديون العمومية على ما يلي:

و باستثناء الضريبة الحضرية، تستحق كذلك قورا الديون القابلة للأداء بأجل في الحالات التالية: (انظر القانون 97-15 في فصله 19 للوقوف على حالات الديون القابلة للأداء بأجل و المستحقة قورا)

122-تنص المادة 98 من م.ت.د.ع على ما يلي: "إذا تعذر تحصيل الضرائب كيفما كانت طبيعتها والغرامات والزيادات وصوائر التحصيل المرتبطة بها الواجبة على شركة أو مقولة نتيجة أعمال تدليسية مثبتة قانونا، أمكن جعل المديرين أو المتصرفين أو المسيرين الآخرين مسؤولين على وجه التضامن مع الشركة أو المقولة عن أداء المبالغ المستحقة وذلك إذا لم يكونوا ملزمين بأداء ديون الشركة تطبيقا لأحكام أخرى.

تثار هذه المسؤولية بمبادرة من الخازن العام للمملكة الذي يقيم دعوى لهذا الغرض أمام المحكمة الابتدائية ضد المديرين أو المتصرفين أو المسيرين الآخرين."

وبصرف النظر عن كل الأحكام المخالفة¹²³، يعتبر مالك الأصل التجاري مسؤولاً على وجه التضامن مع المستغل عن أداء الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الواجبة برسم استغلال ذلك الأصل (المادة 99 من م.ت.د.ع)

يقابل هذه المادة الفصل 9 من ظهير 21 غشت 1935 الذي نص على ما يلي:

"إذا تأخر الملاكون أو عوضا عنهم المكثرون الأصليون عن إعلام قابض الأموال بانتقال المكثرين و تركهم لمساكنهم و ذلك قبل شهر واحد من انقضاء الأجل المحدود بعقدة الكراء و بالاتفاقات الشفهية أصبح الملاكون أو المكثرون الأصليون المذكورون مسؤولين بالمبالغ الملتمزم بأدائها المكثرون منهم بصفة ضريبة باطننت و ضريبة السكنى: و إذا جرى انتقال المذكورين و تركهم لمساكنهم قبل الأجل المحدود المشار إليه كما لو وقع مثلاً الانتقال من المسكن و تركه خفية صار إذ ذاك الملاكون أو عوضا عنهم المكثرون الأصليون مسؤولين عن دفع ضريبة الباطننت و الضريبة عن السكنى الملتمزم بها المكثرون منهم وذلك إن لم يعلموا قابض الأموال بالانتقال و الترك بخلاف ثمانية أيام من وقوعه: هذا و إن في جميع الأحوال و بدون التفات إلى أي تصريح كان يصرح به الملاكون أو المكثرون الأصليون فيبقى هؤلاء مسؤولين عن ضريبة السكنى الملتمزم بها الأشخاص الساكنون عندهم بمساكن مفروشة مكررة بأثاثها."

يلاحظ من خلال استقراءنا للمادة 99 من القانون 97-15 و مقابله في ظهير 21 غشت 1935 الفصل 9 يتبين لنا أن الحديث كان عن المالك و المكثري الأصلي و أيضاً المكثري في ظل الظهير السالف الذكر؛ بينما أصبح الحديث عن مالك الأصل التجاري و المستغل وفق مدونة تحصيل الديون العمومية.

و هكذا فإن المشرع حسب ظهير 1935 رتب أداء الدين الضريبي المتعلق بضريبة باطننت و في المدة المحددة قانوناً¹²⁴ بانتقال المكثرين و استثنى المكثري.

123 - مثلاً المادة 60 من مدونة التجارة التي تنص على: " في حالة تفويت أو كراء أصل تجاري، يبقى الشخص المسجل مسؤولاً على وجه التضامن عن ديون خلفه أو مكثريه، ما لم يشطب من السجل التجاري أولم يعطل تقييده مع البيان الصريح للبيع أو الإكراء."

124 - حدد ظهير 1935 المدة التي يلزم فيها إعلام قابض الأموال من طرف الملاك أو المكثرين الأصليين في شهر واحد قبل انتهاء عقدة الكراء.

أما في القانون 97-15 فإن الحديث أصبح عن مالك الأصل التجاري و المستغل، حيث أن المشرع رتب المسؤولية التضامنية في حق الأول مع المستغل برسم استغلال الأصل التجاري ضريبة السكنى في حق المالك أو المكثرين الأصليين في حالة عدم إعلام قابض الأموال في حالة عدم أداء الضرائب و الرسوم المستحقة على الأصل المذكور.

3- الأغيار المودع لديهم و الأغيار الحائزون و التزاماتهم
تطرقت مدونة تحصيل الديون العمومية في بابها الخامس إلى التزامات الأغيار المودع لديهم و كذا الأغيار الحائزين انطلاقاً من المادة 100 إلى المادة 104.
المادة 100 من القانون 97-15 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية فاتحة التزامات الأغيار المودع لديهم و الأغيار الحائزين جاءت على الشكل التالي:

"لا يمكن للمصنفين القضائيين و الموثقين و الحراس و كذا مصفي الشركات المنحلة و غيرهم من المؤتمنين على الأموال، أن يسلموا الأموال التي يحوزونها للورثة أو الدائنين أو الأشخاص الآخرين الذين لهم الحق في الحصول على المبالغ المحروسة أو المودعة، إلا بعد إثبات أداء الضرائب و الرسوم الواجبة على الأشخاص الذين يمتلكون تلك الأموال.

وبالنسبة لكتاب الضبط و الأعوان القضائيين و المحامين فيما يخص الأموال الناتجة عن عمليات التفويقات و الحراسة القضائية المودعة لديهم، يجب أن لا يسلموا الأموال إلى مستحقيها إلا بعد إثبات أداء الضرائب و الرسوم الواجبة على الأشخاص الذين يمتلكون تلك الأموال.

يتعين على المودع لديهم المشار إليهم في الفقرتين السابقتين، رغم كل التعرضات التي قد يقوم بها الدائنون أصحاب أحد الامتيازات المنصوص عليها في المادة 107 أدناه، أن يؤديوا مباشرة الضرائب و الرسوم و الديون الأخرى التي قد يدين بها الأشخاص المؤتمن على أموالهم قبل تسليمها لهم، ولو لم يتقدم المحاسب المكلف بالتحصيل بأي طلب."

تعرض هذه المادة في فقرتها الأولى نوعاً آخر من الأغيار، يتعلق الأمر بالأغيار المودع لديهم أو حارسي الأموال و هم كما يلي:

▪ المصفون القضائيون

▪ الموثقون

▪ الحراس

▪ مصفو الشركات المنحلة

▪ غيرهم من المؤتمنين على الأموال

يجب على من سلف ذكرهم أعلاه ألا يسلموا الأموال التي يحوزونها- و التي تعود إلى الورثة أو من لهم الحق في الحصول عليها سواء كانت هذه الأموال مودعة أو محروسة- إلا بعد إثبات أن هؤلاء الأخيرين بريئة ذمتهم تجاه الإدارة الضريبية. و ينطبق الأمر ذاته حسب منطق الفقرة الثانية من نفس المادة على كل من:

▪ كتاب الضبط؛

▪ الأعوان القضائيون؛

▪ المحامون.

في ما يتعلق بالأموال الناتجة عن عمليات التقويات و الحراسة القضائية المودعة لديهم. أما الفقرة الثالثة فتعرض للالتزام الواجب على هؤلاء الأغيار السالف ذكرهم باعتبارهم أغيارا مودع لديهم أو حارسي أموال. يتمثل هذا الإلتزام في أداء الديون العمومية نيابة عن أصحاب الأموال المودعة أو المحروسة قبل دفعها لهم حتى في غياب أي طلب من المحاسب المكلف بالتحصيل.

يقابل المادة 100 المذكورة أعلاه الفصل 61 من ظهير 21 غشت 1935 الذي نص على ما يلي:

"إن الكتاب المسجلين و وكلاء الإفلاس (سنديك) و المكلفين بالتصفية العدلية (في الإفلاس) و الموثقين و المستودعين للأشياء المحجوزة و غير ذلك ممن استودعت عندهم أموال متأتية من الملتزمين بالأداء و مخصصة بالامتياز الخاص بيت المال لا يدفعون للورثة و أرباب الديون و غيرهم من الأشخاص الذين لهم الحق في دفع المبالغ المثقفة و المستودعة إلا بعد

التحصيل الجري للديون العمومية : الوسائل و الضمانات

أن يثبتوا أنهم دفعوا الضرائب المعينة و ما شاكلها من الأداءات الواجب دفعها من طرف الأشخاص المتأتية منهم المبالغ المذكورة .

و رغم كل تعرض يجب على من ذكر أعلاه من الكتاب المسجلين و وكلاء الإفلاس (سنديك) و المكلفين بالتصفية العدلية في (الإفلاس) و الموثقين و المكلفين بشؤون التثقيف و غيرهم من الأمناء أن يدفعوا مباشرة من الأموال الأولى التي بيدهم الضرائب المعينة و ما شاكلها من الأداءات التي يستوجب دفعها و ذلك قبل الشروع في تسليم الأموال و لو لم يقدم القابض أدنى مطلب بشأن ما ذكر.

و تقبل في حسابهم التواصيل المعطاة عن تلك الضرائب و الأداءات. "

إذا أردنا أن نقوم بمقارنة الفصل 61 أعلاه مع المادة 100 من المدونة فإننا سنلاحظ في بادئ الأمر الاختلاف في المصطلحات المستعملة في كلا القانونين و ندرج مثالين على النحو التالي:

مفردات القانون 15-97	مفردات ظهير 1935
← مصفو الشركات المنحلة	• وكلاء الإفلاس (السنديك)
← المصفون القضائيون	• المكلفون بالتصفية العدلية

ما يلاحظ على العموم في ما يتعلق بالالتزام المفروض على الأغيار المذكورين في المادة 100 من القانون 15-97 كان مفروضا على هؤلاء الأغيار، و إن اختلفت تسميتهم في كلا القانونين.

مدونة تحصيل الديون العمومية نصت في المادة 101 على ما يأتي:

" يتعين على المحاسبين العموميين 125 والمقتصدين والمكترين وكل الحائزين أو المدينين الآخرين بمبالغ يملكها أو ينبغي أن تعود لفائدة الملتزمين بالضرائب والرسوم والديون الأخرى المتمتعة بامتياز الخزينة، أن يدفعوا وفاء عن الملتزمين، بناء على طلب المحاسب

125 - يمكن اعتبار القابض المكلف بالتحصيل الذي هو محاسب عمومي بالأساس من الأغيار الحائزين على فرضية أن شخصا مدينا للخزينة و لم يود ما بذمته لها و في الآن نفسه لديه حساب مفتوح باسمه لدى الخزينة. نسوق فرضية أخرى في هذا الصدد لكن على اعتبار أن المدين للخزينة لديه حساب مفتوح لدى خزينة مدينة ماء، و في الوقت نفسه هو مدين للقابض المكلف بالتحصيل في مدينة أخرى: في هذه الحالة القابض الدائن له صاحب الحساب يشعر القابض الحائز.

التحصيل الجري للديون العمومية : الوسائل و الضمانات

المكلف بالتحويل على شكل إشعار للغير الحائز، الأموال التي يحوزونها أو التي يدينون بها وذلك في حدود المبالغ الواجبة على هؤلاء الملزمين.

ويخضع أيضا للالتزامات المشار إليها في الفقرة الأولى من هذه المادة، مسيرو الشركات أو متصرفوها أو مديروها بالنسبة للضرائب والرسوم المترتبة عليها، وذلك بصفتهم أغيارا حائزين.

ما يستفاد من هذه المادة هو أن المشرع ألزم الأغيار المنصوص عليهم في هذه المادة و التالية صفاتهم:

○ المحاسبون العموميون

○ المقتصدون

○ المكثرون

○ كل الحائزين أو المدينون

الزمهم بما ألزم سالفهم المذكورين في المادة السابقة أي الأداء وفاء عن الملزمين الديون العمومية التي على عاتقهم، و أضاف في الفقرة الأخيرة من المادة 101 صنف آخر من الأغيار هم:

○ مسيرو الشركات

○ متصرفو الشركات

○ مديرو الشركات

و ألزمهم باعتبارهم أغيارا حائزين بأداء الضرائب و الرسوم المترتبة على الشركة التي ينتمون إليها.

إلا أن الاختلاف بين المادتين يتجلى في تقديم الطلب من طرف المحاسب المكلف بالتحويل من عدمه: فبينما المادة 100 لا تستوجب تقديم هذا الطلب من قبل المحاسب

المكلف بالتحويل، نجد أن المادة 101 تفرض على المحاسب المذكور سلفاً تقديم طلب على شكل إشعار للغير الحائز لهؤلاء الأغيار الحائزين أو المدينين.

و يقابل هذه المادة في ظهير 21 غشت 1935 الفصل 62 الذي ورد على الشكل التالي:
"إن القبض و خزنة المال و وكلاء الصوائر و غيرهم من المحاسبين العموميين و كذلك أنواع المكترين و الوكلاء و غيرهم من المدينين بأموال متأتية من الملتزمين بالأداء و المعدة للامتياز الخاص بيت المال هم ملزمون رغم أي تعرض كان بأن يدفعوا عن الملتزمين بالأداء عند طلب العون المكلف باستخلاص الضرائب المعينة و الأداءات المشاكلة لها التي بذمة من ذكر من الملتزمين بالأداء و ذلك من مبلغ الأموال التي في ذمتهم أو المستودعة لديهم و إلى نهاية ذلك المبلغ و تقبل في مخالصة حسابهم التواصيل المعطاة من طرف الأعوان المكلفين بالاستخلاص."

و يلاحظ أن هذا الفصل لا يختلف مع المادة التي تقابله من حيث كونها يلزمان الأغيار المذكورين بنفس الإلتزامات اللهم إذا استثنينا الفرق في المسميات (مسميات الأغيار).
فتعبير " في حدود المبالغ الواجبة على هؤلاء الملزمين" من المادة 101 يقابله في الفصل 62 من الظهير " من مبلغ الأموال التي في ذمتهم أو المستودعة لديهم و إلى نهاية ذلك المبلغ" أي مبلغ الدين.

في هذا الصدد نورد القرار رقم 152 المؤرخ في 2007/04/04 ملف عدد 9/07/16 الذي قضت فيه محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط بإلغاء الحكم المستأنف الذي بموجبه حكمت المحكمة الإدارية بفاس على السيد حمدي باعتباره ممثلاً قانونياً لشركة TFCD بأداء مبلغ 527.370 درهما كواجب الدخول إلى الأسواق الأسبوعية و أماكن البيع بسوق الجلد.
و أصدرت قرارها استناداً على أن عقدة الكراء التي كانت تجمع الشركة السالفة الذكر بالمجلس البلدي للجماعة الحضرية بفاس المدينة تم فسخها و تم التأشير على الفسخ بمصالحها. 126.

المادة 102 من مدونة تحصيل الديون العمومية التي نصت على ما يلي:

التحصيل الجبري للديون العمومية : الوسائل و الضمانات

المكلف بالتحويل على شكل إشعار للخير الحائز، الأموال التي يحوزونها أو التي يدينون بها وذلك في حدود المبالغ الواجبة على هؤلاء الملزمين.

ويخضع أيضا للالتزامات المشار إليها في الفقرة الأولى من هذه المادة، مسيرو الشركات أو متصرفوها أو مديروها بالنسبة للضرائب والرسوم المترتبة عليها، وذلك بصفتهم أغيارا حائزين.

ما يستفاد من هذه المادة هو أن المشرع ألزم الأغيار المنصوص عليهم في هذه المادة و التالية صفاتهم:

○ المحاسبون العموميون

○ المقتصدون

○ المكثرون

○ كل الحائزين أو المدينون

الزمهم بما ألزم سالفهم المذكورين في المادة السابقة أي الأداء وفاء عن الملزمين الديون العمومية التي على عاتقهم، و أضاف في الفقرة الأخيرة من المادة 101 صنف آخر من الأغيار هم:

○ مسيرو الشركات

○ متصرفو الشركات

○ مديرو الشركات

و ألزمهم باعتبارهم أغيارا حائزين بأداء الضرائب و الرسوم المترتبة على الشركة التي ينتمون إليها.

إلا أن الاختلاف بين المادتين يتجلى في تقديم الطلب من طرف المحاسب المكلف بالتحويل من عدمه: فبينما المادة 100 لا تستوجب تقديم هذا الطلب من قبل المحاسب

المكلف بالتحصيل، نجد أن المادة 101 تفرض على المحاسب المذكور سلفا تقديم طلب على شكل إشعار للغير الحائز لهؤلاء الأغيار الحائزين أو المدينين.

و يقابل هذه المادة في ظهير 21 غشت 1935 الفصل 62 الذي ورد على الشكل التالي:

"إن القبض و خزنة المال و وكلاء الصوائر و غيرهم من المحاسبين العموميين و كذلك أنواع المكترين و الوكلاء و غيرهم من المدينين بأموال متأتية من الملتزمين بالأداء و المعدة للامتياز الخاص بيت المال هم ملزمون رغم أي تعرض كان بأن يدفعوا عن الملتزمين بالأداء عند طلب العون المكلف باستخلاص الضرائب المعينة و الأداءات المشاكلة لها التي بذمة من ذكر من الملتزمين بالأداء و ذلك من مبلغ الأموال التي في ذمتهم أو المستودعة لديهم و إلى نهاية ذلك المبلغ و تقبل في مخالصة حسابهم التواصيل المعطاة من طرف الأعوان المكلفين بالاستخلاص."

و يلاحظ أن هذا الفصل لا يختلف مع المادة التي تقابله من حيث كونها يلزمان الأغيار المذكورين بنفس الإلتزامات اللهم إذا استثنينا الفرق في المسميات (مسميات الأغيار).

فتعبير " في حدود المبالغ الواجبة على هؤلاء الملتزمين " من المادة 101 يقابله في الفصل 62 من الظهير " من مبلغ الأموال التي في ذمتهم أو المستودعة لديهم و إلى نهاية ذلك المبلغ " أي مبلغ الدين.

في هذا الصدد نورد القرار رقم 152 المؤرخ في 2007/04/04 ملف عدد 9/07/16 الذي قضت فيه محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط بإلغاء الحكم المستأنف الذي بموجبه حكمت المحكمة الإدارية بفاس على السيد حمدي باعتباره ممثلا قانونيا لشركة TFCD بأداء مبلغ 527.370 درهما كواجب الدخول إلى الأسواق الأسبوعية و أماكن البيع بسوق الجلد.

و أصدرت قرارها استنادا على أن عقدة الكراء التي كانت تجمع الشركة السالفة الذكر بالمجلس البلدي للجماعة الحضرية بفاس المدينة تم فسخها و تم التأشير على الفسخ بمصالحها. 126.

المادة 102 من مدونة تحصيل الديون العمومية التي نصت على ما يلي:

"يترتب على الإشعار للغير الحائز، التسليم الفوري للمبالغ الموجودة في حوزة الأغيار المشار إليهم في المادتين السابقتين، في حدود مبلغ الضرائب والرسوم والديون الأخرى المطلوب أدائها.

يمتد مفعول هذا التسليم إلى الديون بأجل أو الديون المشروطة التي للمدين على الأغيار الحائزين المتابعين."

يمكن اعتبارها شرحا من المشرع لآثار الإشعار للغير الحائز المتمثلة في التسليم الفوري لما للمدين للخرينة لدى الأغيار المذكورين في المادتين 100 و 101 و هي توضح نوع الديون التي يمتد مفعول الإشعار للغير الحائز إليه إذ نجد المفعول يمتد ليطال ليس فقط الديون المستحقة فورا و لكن أيضا الديون المستحقة بأجل و الديون المشروطة.

و الملاحظ أن المادة 102 من مدونة تحصيل الديون العمومية تتقاطع مع الفصل 62 من ظهير 1935.

المادة 103 من مدونة تحصيل الديون العمومية نصت على ما يلي:

"يخصم مبلغ الوصولات المسلمة من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل للمودع لديهم وللأغيار الحائزين برسم أداء الضرائب والرسوم، من الأموال والديون العائدة للملزمين بالضرائب والرسوم المذكورة.

ويمكن الاعتداد بهذه الوصولات في مواجهة هؤلاء الملزمين."

يقابل هذه المادة - مع استثناء فقرتها الأخيرة- فقرة واردة في الفصل 61 من ظهير 1935 التي جاءت على الشكل التالي:

" و تقبل في حسابهم التواصيل المعطاة عن تلك الضرائب و الأداءات."

و معنى ذلك أن الأموال المسلمة من طرف الأغيار المذكورين إلى الخزينة و المؤدى عنها توصيل بالأداء لهم تخصم من الأموال المودعة لديهم و التي في ملكية مديني الدولة. إذ قد يدفع المدينين بدعوى عدم الوفاء بحفظ الوديعة أو الدين فيعمد الأغيار إلى تقديم التواصيل كدليل مادي على الوفاء بالأداء نيابة عنهم في حالة المنازعة القضائية.

المادة 104 من القانون 97-15 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية تنص على ما يلي:

"يمكن إلزام الأغيار الحائزين أو المودع لديهم المشار إليهم في المادتين 100 و 101 أعلاه بنفس الطرق المستعملة ضد الملزمين أنفسهم بدفع المبالغ الموجودة لديهم والمتمتعة بامتياز الخزينة إلى المحاسب المكلف بالتحصيل باستثناء اللجوء إلى مسطرة الإكراه البدني."

هذه المادة تحيلنا إلى المادتين 100 و 101 اللتين تضمنتا الأغيار المشمولين بالإلزام بنفس طريقة إلزام الخاضعين أنفسهم لحملهم على الوفاء بالأداء نيابة عن الخاضعين للديون المتمتعة بامتياز الخزينة.

هؤلاء الأغيار هم كالتالي:

❖ أغيار ورد ذكرهم في المادة 100 من المدونة:

المصفين القضائيين، الموثقين، الحراس، مصفي الشركات المنحلة وغيرهم من المؤتمنين على الأموال و كتاب الضبط والأعوان القضائيين والمحامين.

❖ أغيار نصت عليهم المادة 101 من المدونة:

المحاسبين العموميين ، المقتصدين ، المكترين وكل الحائزين أو المدينين الآخرين إضافة مسيرو الشركات أو متصرفوها أو مديروها.

و كما هو معلوم فإن طرق التحصيل تبتدئ من التحصيل الرضائي و تنتهي بالتحصيل الجبري بدرجاته الأربع: الإنذار- الحجز- البيع و أخيرا الإكراه البدني.

لكن هؤلاء الأغيار مستثنون من الإجراء الأخير المتمثل في الإكراه البدني

و على خلاف ذلك ذهب الفصل 63 من الظهير المقابل لهذه المادة، إذ نجده لم يستثن الإكراه البدني في حق هؤلاء الأغيار.

و قد ورد الفصل 63 من الظهير المتعلق بمتابعة ديون الدولة كما يلي:

" إن الأشخاص الماسكين للأموال المذكورة أو المستودعة عندهم تلك الأموال و المشار إليهم في الفصلين أعلاه يمكن عند الاقتضاء أن يجبروا بنفس الوسائل التي يجبر بها الملزمون بالأداء أنفسهم على أن يدفعوا للقباض أو لغيرهم من محاسبي الأموال العمومية المبالغ المخصصة بامتياز بيت المال."

في هذا الإتجاه ذهب المجلس الأعلى في قراره عدد 1709 بتاريخ 2003/12/25 ملف عدد 2003/2/4/3117 مكرسا للقاعدة التي بمقتضاها يتم إلزام الأغيار الحائزين أو المودع لديهم بنفس الطرق المستعملة ضد الملمزمين أنفسهم عملا بأحكام المادة 104 من مدونة تحصيل الديون العمومية حين أيد القرار المستأنف¹²⁷.

المطلب الثاني: الضمانات التي أقرها القضاء المغربي للمدين خلال مرحلة التحصيل

الجبري للديون العمومية

لئن كان هدف المشرع من خلال مقتضيات نصوص م.ت.د.ع هو إقامة التوازن المنشود بين مصالح إدارة التحصيل وحقوق المدينين ، فإن القضاء بما يملكه من سلطة في إصدار الأحكام والقرارات التي تضع حدا فاصلا للنزاع بين المدين والخزينة ، هو أكثر الجهات المؤهلة لترسيخ الضمانات التي خولها المشرع للطرف الضعيف (المدين) ، بل وإرساء ضمانات أكثر كلما كان ذلك متاحا في حال سكوت المشرع أو غموض ما جاء به .
و إذا كان هدف القضاء هو السعي وراء وضع مجموعة من الاجتهادات لسد الفراغ و الإجابة عن التساؤلات التي يطرحها تطبيق القانون ، فإنه في غالب الأحيان لا يعمل سوى على تكريس القواعد القانونية و تطبيق النصوص كما جاءت¹²⁸.

الفقرة الأولى: الضمانات التي كرسها القضاء الاستعجالي للمدين

اعتبارا لتعارض المصالح بين كل من الإدارة و المدين في المنازعة ، ونظرا لضعف هذا الأخير أمام الإدارة ، فإن القضاء الإداري يعمل على توفير الحماية اللازمة للمدين ، و ذلك بتكريس الحقوق المخولة له في إطار مدونة تحصيل الديون العمومية .
و رفعا للالتباس الذي قد يثيره اختصاص القضاء الإداري في إطار مسطرة إيقاف الأداء، فلا بد من تحديد نطاق هذا الاختصاص لتمييزه عن الاختصاص الأصلي للقضاء الاستعجالي الإداري في مادة إيقاف التنفيذ.

127- قرار عدد 1709 بتاريخ 2003/12/25 ملف عدد 2003/2/4/3117
128- سعاد بنور: العمل القضائي في المادة الجبائية ، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا ، جامعة الحسن الثاني ، الدار البيضاء ، الموسم الجامعي 1999
2000 ، ص 146 .

واعتبارا لكون مسطرة إيقاف الأداء حقا مكفولا لمديني الإدارة الجبائية، وخضوعها لرقابة القضاء الإداري، فإن هذا الأخير يختص بالنظر في طلب إلغاء قرار المحاسب المكلف بالتحصيل، شأنه في ذلك شأن باقي القرارات الإدارية الأخرى، في حالة رفضه منح إيقاف الأداء الجزئي أو الكلي للدين العمومي، وذلك للشطط في استعمال السلطة.

ويبقى اختصاص القضاء الاستعجالي الإداري بالنظر في مدى كفاية الضمانات أبرز دور رقابي يضطلع به القضاء الإداري في إطار مسطرة إيقاف الأداء. وفي هذا الإطار يرى الباحثين عبد الرحمان ابليل ورحيم الطور¹²⁹ أن المنازعة في رفض أو قبول الضمانات من أجل إيقاف الأداء تخضع لمقتضيات المادة 19 من القانون 41.90 المحدث للمحاكم الإدارية، مما يعني إمكانية لجوء المدين إلى قاضي المستعجلات في حالة رفض المحاسب المكلف بالتحصيل للضمانات المقدمة من طرفه.

وإلى جانب الشروط التي ينعقد بها اختصاص القضاء الاستعجالي بالنظر في الطلبات الوقتية و الاستعجالية، فلا بد من استجماع بعض الشروط الأخرى المتمثلة في:

- أن يكون طلب إيقاف الأداء الذي تم تقديمه إلى المحاسب المكلف بالتحصيل مستجمعا كل الشروط المتطلبة قانونا.

- أن تعبر الإدارة الجبائية عن رفضها الصريح أو الضمني للضمانات المقدمة من طرف طالب إيقاف الأداء، ويترسل أعوانها إجراءات المتابعة ضد الطالب.

وفي ختام هذه النقطة تجدر الإشارة إلى أن تدخل القاضي الاستعجالي الإداري في إطار مسطرة إيقاف الأداء ينحصر في النظر في مدى كفاية الضمانات المقدمة من طرف الملزمين، ولا يتعدى ذلك إلى التصريح بإيقاف الأداء¹³⁰، كما أنه يجسد الدور الحمائي الذي يلعبه هذا القضاء، وهو ما دفع بعض الفقهاء الفرنسيين إلى القول بأن: "المظهر الخارجي لعدالة حقة، يتجسد في جودة مساطرها الاستعجالية"¹³¹.

129- عبد الرحمان ابليل ورحيم الطور: مرجع سابق، ص 104.

130- محمد المساحي: مرجع سابق، ص 216.

131- عبر عن ذلك الأستاذ René CHAPUS بقوله: « le signe extérieur d'une bonne justice, c'est l'excellence de ses procédures d'urgence ».

- René CHAPUS : rapport de synthèse in CNRS et IFSA, actes du colloque de trentième anniversaire des tribunaux administratifs, éd du CNRS, 1986, p.338.

ويمكن أن نميز داخل الضمانات التي كرسها القضاء الإداري المغربي ، بين ضمانات كرسها القضاء الاستعجالي لفائدة المدين (في مرحلة أولى) في حين سياترق لمظاهر الحماية القضائية للضمانات الموضوعية للمدين (في مرحلة ثانية).

الضمانات التي كرسها القضاء الاستعجالي لفائدة المدين

بخصوص الضمانات التي كرسها القضاء الاستعجالي ، نجد أنه ميز بين مسطرة إيقاف الأداء التي تقدم أمام القابض المالي بعد استيفاء شروطها، وبين مسطرة إيقاف التنفيذ التي تقدم أمام القضاء الاستعجالي متى كانت هناك منازعة جدية في صفة الملزم أو في مسطرة فرض الدين العمومي أو تحصيله ، ومتى كانت هناك حالة استعجال يقتضيها الضرر المتعذر التدارك أو التقويم في حال مواصلة التنفيذ¹³² . والضمانة التي حملها هذا التمييز من لدن القضاء الاستعجالي للمدين في مرحلة التحصيل ، أنه أعفى هذا الأخير في حالة تقديمه طلبا بإيقاف التنفيذ من التقيد بمسطرة الطعن الإداري وكذا من وجوب توفير الضمانة الكفيلة بسداد الدين العمومي ، نذكر على سبيل المثال الأمر الاستعجالي عدد 31 الصادر عن رئيس المحكمة الإدارية بمراكش بتاريخ 23 / 4 / 2002 و الذي جاء فيه "...المنازعة الجدية في صفة ملزم بالضرانب يتم معها استبعاد تطبيق الفصل 117 من م.ت.د.ع" ، وكذا الأمر الصادر عن رئيس نفس المحكمة في الملف الاستعجالي عدد 60 / 2001 بتاريخ 25 / 9 / 2001 في قضية الشقوري والذي جاء فيه : "أن التقيد بشكليات المادة 120 من مدونة التحصيل غير واجب كلما قدر قاضي الأمور المستعجلة أن الطالب ينازع جديا في صفته كملزم" ، وقد أيد المجلس الأعلى هذا التوجه من خلال قراره الصادر في نفس القضية .

ومن الضمانات التي كرسها القضاء الاستعجالي للمدين في مرحلة التحصيل الجبري للديون العمومية ، تدخله لتعليق مسطرة الحجز بغية رفع الضرر عن المدين ، في حالة عدم مواصلة المحاسب المكلف بالتحصيل للمسطرة بعد توقيعه الحجز على أملاك المدين ، مما يلحق ضررا بالغا بالملزم في حالة ما إذا كان الإلزام الضريبي موضوع مسطرة الحجز المذكور مشكوكا في صحته أو منازعا حوله ، وقد أبدى القضاء الاستعجالي في مسعاه لتحقيق الضمانات اللازمة للطرف الضعيف في العلاقة الجبائية نوعا من التدخل الإيجابي

132 محمد قصري: المنازعات الجبائية المتعلقة بربط و تحصيل الضريبة أمام القضاء المغربي، دار أبي رقراق للطباعة والنشر، الطبعة الثانية 2009 ، ص 181.

في تأويل وتفسير بعض النصوص و تحديد نطاق مقتضياتها ، و نذكر في هذا الصدد الأمر الصادر عن رئيس المحكمة التجارية بمراكش في تحديده لنطاق امتياز الخزينة على منقولات المدين والذي أكد أن "امتياز الخزينة حسب مفهوم المادة 107 من م.ت.د.ع ينحصر في المحاصيل والثمار والأكرية وعائدات العقارات ...ولا يتحدث لا من قريب ولا من بعيد على امتياز الخزينة على العقارات ...".

إن إقرار نظام إيقاف تنفيذ الديون العمومية لم يأت إلا لحماية مديني الخزينة العامة من تعسف هذه الأخيرة، أو من تحمل وزر الأخطاء التي قد ترتكبها الإدارة التي أسست الدين في حقهم.

فقد ينازع المدين في وجود الدين أو في استحقاقه أو يدعى سقوطه بالتقادم، إلا أنه ومع ذلك يكون مهددا بإجراءات التحصيل الجبري في مواجهته، والتي قد تطل أمواله أو حتى شخصه في بعض الأحيان بالنسبة للشخص الطبيعي المدين. وعندما يتعلق الأمر بشركة فقد يجعلها أداء الدين العمومي رغم منازعتها في موضوعه، في ضائقة مالية، يمكن أن تؤدي بها إلى الحكم بتسويتها أو تصفيتها قضائيا. من هنا تظهر أهمية نظام إيقاف تنفيذ الديون العمومية ودوره في حماية الأشخاص سواء كانوا طبيعيين أو معنويين.

لذلك ومتى تم الحديث عن الضمانات القانونية والقضائية المكفولة للمدينين في إطار المنازعات الجبائية، إلا كان نظام إيقاف التنفيذ أهمها، وذلك لما يحققه من حماية فعلية وحقيقية لمديني الإدارة الجبائية

الفقرة الثانية: مظاهر الحماية القضائية للضمانات الموضوعية للملزم

يحرص القاضي في المادة الإدارية على تمكين الملزم من الضمانات الكافية لحماية حقوقه وصيانتها بشكل فعال أمام الإدارة الضريبية (الخزانة العامة)، حيث أفرزت التجربة القضائية عدة أحكام وقرارات تترجم هذه الحماية ومن أهمها ما يتعلق بتطبيق المبادئ الأساسية للقانون الضريبي.

لذلك سأعالج من خلال هذه الفقرة ما أفرزته التجربة القضائية في المنازعة الضريبية من حماية للضمانات الموضوعية للملزم ، سواء من خلال تطبيق مبدأ عدم رجعية القوانين

الضريبية (أولا) أم من خلال مبدأ تفسير القانون الضريبي تفسيراً ضيقاً (ثانياً) أم من خلال قاعدة توزيع عبء الإثبات (ثالثاً).

أولاً ، مبدأ عدم رجعية القوانين الضريبية

يقصد بمبدأ رجعية القانون، أن القانون الجديد لا يسري على الوقائع والتصرفات التي تمت في الماضي، أي قبل نفاذه فلا يتناولها حكمه، ولا تسرى عليها آثاره بل تظل خاضعة ومحكومة بالقانون الذي نشأت في ظلّه¹³³.

فمبدأ عدم رجعية القانون هو الأصل في حل مشكلة تنازع القوانين من حيث الزمان، والمنطق يقتضي ألا يطبق القانون إلا بعد نشره في الجريدة الرسمية، فالنشر هو الذي يجعل القانون نافذا وملزماً للجميع، فلا يعقل أن يطبق القانون على وقائع تمت ورتبت آثارها وفق أحكام قانون قديم، والعدالة ترفض أن يسري القانون على أفعال أو وقائع سبق إتيانها قبل نفاذه، كما أن المصلحة العامة تستوجب عدم رجعية القانون لحماية لاستقرار والمعاملات وتوفير الثقة الواجبة.

يعتبر هذا المبدأ من المبادئ الدستورية الهامة التي كفلها المشرع لحماية الأفراد ضد أي تدخل تشريعي قد يمس مصالحهم، لذلك يلاحظ من خلال الفصل الرابع من دستور سنة 1996 أن عبارة

" وليس للقانون أثر رجعي " وردت على سبيل العموم، أي أن مبدأ عدم رجعية القوانين يسري على جميع القوانين دون استثناء بما فيها القوانين المالية والقوانين الضريبية.

وقد استقر القضاء على أنه ليس للقانون الجبائي أثر رجعي، وفي هذا الإطار جاء في قرار الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى ما يلي : " لكن حيث أن تطبيق سعر ضريبي أحدثه قانون جديد على ضريبة تحقق سبب فرضها قبل ذلك القانون، هو تطبيق له بأثر رجعي وبصرف النظر على أن من حق الملتزم في حالة زيادة سعر الضريبة أن لا يواجه بما لم يكن مفروضاً عند تحقق سبب فرض تلك الضريبة، فإن قاعدة عدم رجعية القانون هي قاعدة عامة وضعها الفصل الرابع من الدستور فلا يجوز للقانون نفسه أن يخالفها".

133- نجاة بضراني: المخل لدراسة القانون، الجزء 1، مطبوعات الأفاق، الدار البيضاء، سنة 1995، ص 263.

لقد استقر القضاء على تطبيق مبدأ عدم رجعية النصوص الضريبية عاكسا بذلك نية المشرع في توفير الاطمئنان والاستقرار للملزمين بالضريبة وذلك بضمان التعامل على أساس قواعد قانونية معلومة مسبقا، وتفادي مفاجأتهم بضريبة لم يدخلوها في حسابهم الاقتصادي.

هذا إذا كانت القاعدة هي عدم رجعية القوانين الضريبية، فإن هذه القاعدة قد ترد عليها استثناءات، كما هو الحال في القانون الجنائي الذي يقدس هذه القاعدة، ويعتبرها من أهم المبادئ التي يقوم عليها قانون التجريم والعقاب لكن السؤال المطروح هو كيف تعامل القضاء الإداري مع الاستثناءات التي ترد على مبدأ عدم رجعية القوانين الضريبية؟

لقد أكد المجلس الدستوري في القرار رقم 2001-467 بأن مبدأ عدم رجعية القانون ترد عليها استثناءات فجاء فيه: " لكن حيث أن مبدأ عدم رجعية القانون المنصوص عليه في الفصل الرابع من الدستور لا يشكل قاعدة مطلقة إذ ترد عليه استثناءات تقوم بخصوص قانون المالية على معيار يبررها يستند إليه المشرع في إصلاح أوضاع عادية محددة من قبل الإدارة وتهدف إلى الصالح العام¹³⁴.

ترتبا عليه، يلاحظ من قرار المجلس الدستوري أن مبدأ عدم رجعية القوانين الضريبية، قد ترد عليه بعض الاستثناءات فيما يخص قانون المالية متى كان الهدف منه تحقيق الصالح العام.

ومن الاستثناءات التي قد ترد على مبدأ عدم رجعية النصوص الضريبية نجد :

- سريان القوانين التفسيرية بأثر رجعي لأنها تتضمن أحكاما موضوعية ولا تضيف جديدا إلى القانون السابق، بل كل ما تفعله هو بيان ما يضمن من أحكام النص الضريبي، ولذا فهي تعتبر جزءا مكملًا له فيلحق به، ويستند صدوره إلى تاريخ نفاذه أي يعتبر كما لو كان قد صدر في ذات الوقت الذي صدر فيه القانون محل التفسير ويبقى على الوقائع التي حدثت قبل صدورها ما لم يفصل فيها بحكم نهائي، ومن قبيل القوانين التفسيرية تصحيح الأخطاء بصورة رجعية، لأنها لا تضيف جديدا في الموضوع. بل تقتصر على استبدال الخطأ بالصواب.

- قرار أورده إبراهيم مهم :المنازعة الجبائية بالمغرب محاولة لتحقيق التوازن بين الملزم و الإدارة، أطروحة لنيل الدكتوراه، 2005/ 2006، جامعة 134الحسن الثاني، البيضاء، ص 141.

- النص الصريح على الرجعية ويقصد بهذا الاستثناء أن ينص المشرع في القانون الجديد على أنه يسري بأثر رجعي من تاريخ يحدده.

بالرغم من هذه الاستثناءات التي ترد على مبدأ عدم رجعية القانون الجبائي، فإن هذا المبدأ يبقى من الحقوق الأساسية التي أقرها الدستور للملزم وكرسها القضاء. بعد أن عالجنا مبدأ عدم رجعية القوانين الضريبية باعتباره أحد الحقوق الأساسية التي قررتها دساتير المملكة للملزم فإننا سنقوم بدراسة الإثبات في القانون الضريبي في النقطة المالية.

ثانيا : الإثبات في المادة الضريبية

لكي نحتج بالحقوق المقررة لنا، يكون من الضروري إثبات وجودها، فإثبات الإنسان لحقه مسألة ذات مصلحة عملية مهمة، وقد عرف "بلانيول" الإثبات بأنه " تلك الوسائل المختلفة المستخدمة لإقناع القاضي" 135.

كما عرف بيير باكتيت بأنه " الجهد الواجب إبرازه أو تحقيقه عند ما تتحرك الدعوى للحصول على التصريح القضائي بإدلاء متعلق بهذه النقطة الواقعية" 136.

لم يحدد المشرع المغربي في المادة الضريبية قانونا خاصا لتنظيم عبء الإثبات، وبهذا تكون القواعد العامة هي المرجعية التشريعية في هذا المجال، فبالرجوع للقواعد العامة نجد أن المدعي هو المكلف بتحمل عبء إثبات ما يدعيه وذلك طبقا للمادة 399 من قانون الالتزامات والعقود. وبتطبيق هذه القاعدة في المنازعة الجبائية سيكون الملزم هو المكلف بتحمل عبء الإثبات في أغلب الأحوال كونه هو الأكثر إثارة الدعوى أمام القضاء، مما يجعله أمام صعوبة حقيقية في إيجاد الوسائل التي ستساعده في إثبات ما يدعيه خاصة وأن الإدارة الضريبية تكون حائزة لأغلبية وسائل الإثبات.

وأمام هذا الوضع قام القضاء بالتخفيف من حدة أعمال هذه القاعدة، حيث أقر قلب عبء الإثبات في بعض الحالات التي يستعصى معها تحميل الملزم عبء الإثبات معتمدا في هذا التوجه على أن إدارة الضرائب لدى تحديد اللوعاء الضريبي تدعى عدم صحة الإقرارات المقدمة من طرف الملزم، ومن الواجب عليها إثبات ما تدعيه، ونورد هنا ما جاء في حكم

135- إبراهيم مهم: مرجع سابق، ص 145 .

136- يونس معاطا : مرجع سابق، ص 104 .

المحكمة الإدارية بوجدة الصادر بتاريخ 27/03/1998 حيث جاء فيها " إن اعتماد الإدارة على عناصر إضافية لاحتساب الضريبة يستوجب عليها إثبات ذلك " .
وهو نفس الاتجاه الذي سبق للمحكمة الإدارية بأكادير أن أخذت به في حكمها الصادر بتاريخ 02/02/9591، حيث حملت الإدارة عبء الإثبات ونصت على أن تقاعس المدعي عليه عن المنازعة في الأساس الجديد الذي اعتمدته كوعاء للضريبة داخل أجل شهر من تاريخ تبليغه له لا يعني أن الإدارة غير ملزمة بالإثبات.

ثالثا : التفسير الضريبي

لاشك أن سلطة القاضي تزداد عند حله للنزاعات المثارة أمامه كلما تعذر عليه إيجاد مطابقة بين واقع النزاع وأساسه القانوني إما بفعل صياغته بصورة غير تامة أو غير مضبوطة، أو لإصابته بعيب ما يتطلب إزالة ما أصاب النص من غموض أو إبهام، أو نظرا لغياب حل تشريعي للمسألة، الأمر الذي يدفع القاضي إلى خوض ميدان الاجتهاد لإيجاد الحل الملائم تحت طائلة إنكار العدالة. الذي أكدته العديد من التشريعات ومنها التشريع المغربي الذي يحظر على القاضي البت في النوازل وإصدار الأحكام بشأنها لأي سبب كان ولو لعدم العثور على النص القانوني المطابق للنازلة وإلا عد ممتنعا عن الحق.
ويعتبر تفسير النص المراد تطبيقه أهم آلية يستعملها عندما يستعصى عليه تحديد مفهوم النص المبهم أو الغامض أو التنسيق بين مجموعة من النصوص المنظمة للحالة الواحدة.
إنه لا يخفى ما لتفسير النصوص من أهمية كبرى في تطبيق أي قاعدة من القواعد القانونية، والتفسير لا يمكن فهمه ، فقبل إنزال حكم على واقعة ما لابد من معرفة مضمون هذا الحكم وهذا هو التفسير.

ولقد عرفه فقهاء القانون بأنه تلك العملية الذهنية التي تجري على قواعد القانون لاستخلاص قصد المشرع فيها. "بيان معنى القاعدة القانونية بتحديد مدلول الألفاظ التي عبر بها المشرع، وتحديد المضمون الحقيقي للقاعدة القانونية بالكشف عن مختلف التطبيقات التي تسحب عليها أحكامها وإيضاح ما غمض من هذه الأحكام واستكمال النقص فيها ورفع ما قد يبدو في الظاهر من التناقض بين أجزائها أو يلوح من التعارض بينها وبين غيرها من القواعد القانونية".

فالغاية من التفسير هو تحديد النطاق الصحيح للقاعدة القانونية موضع التفسير، ويكون إما تفسيراً تشريعياً أو فقهيّاً أو قضائياً.

فأما التفسير القضائي فهو تلك العملية التي يقوم بها القاضي من أجل تقصي إرادة المشرع وسبر أغوارها، وإذا كان القاضي المدني يتمتع بجبرية واسعة عند قيامه بعملية التفسير للنص القانوني- الذي قد يشوبه بعض الغموض - لدرجة أنه إذا لم يجد نصاً مكتوباً لتطبيقه على النازلة المعروضة أمامه فإن له الحق في اللجوء إلى مصادر أخرى للقاعدة القانونية. وإذا كان هذا هو حال القاضي المدني، فما هو وضع القاضي الإداري وحدود حريته في تفسير القانون الضريبي؟

يرى بعض الفقه بأن تفسير النصوص الضريبية يجب أن يكون تفسيراً ضيقاً وذلك إعمالاً لمبدأ الشرعية الضريبية الذي يقضي بأنه لا ضريبة ولا إعفاء إلا بنص، فالقاضي الإداري يمكنه أن يعتمد في تفسير النصوص الضريبية على المبادئ العامة للقانون دون تجاوز الحدود التشريعية المرسومة له، تطبيقاً للقاعدة المعروفة " حيث لا يميز القانون، لا ينبغي التمييز ". كما يجب على القضاء أن يتصدى للإدارة الضريبية إذا تجاوزت في تفسيرها الحدود التي ترسمها النصوص الضريبية.

فقد جاء في حيثيات قرار للغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى الصادر بتاريخ 13 فبراير 1996: " بأن الأشياء التي يترتب عليها الحق في استخلاص الضريبة لفائدة الجماعة، هي التي وردت على سبيل الحصر في المادة 192 من القانون رقم 30/98 المتعلق بالضرائب المستحقة للجماعات، ما دام أن اللوحة التي يعلقها المحامي بباب مكتبه غير مذكور في المادة المشار إليها، فلا يمكن أن يترتب عن تعليقها الحق في استخلاص أية ضريبة لفائدة الجماعة".

وقد جاء هذا القرار السابق لنقض الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بالرباط والتي سلكت تفسيراً واسعاً للفصل 192 من القانون 89/30 وأخضعت لوحة المحامي للرسم المنصوص عليه في هذا الفصل.

وفي نفس السياق سبق للمحكمة الإدارية بأكادير أن أصدرت بتاريخ 08/06/1995 حكماً جاء فيه: " وحيث أنه من المستقر عليه فقها وقضاء في كل من مصر وفرنسا، أنه في حالة

الشك في مدى النص الضريبي، ينبغي الأخذ بالتفسير الأصلح للملزم، مما يستوجب تفسير النصوص الضريبية تفسيراً ضيقاً ولقائفة الملزم دائماً وكذا استبعاد طريقة القياس عن المجال الضريبي، ويجب التأكيد على أن التشريع الضريبي المغربي يسير في نفس الاتجاه من حيث اعتبار القوانين الضريبية قوانين أمرة، فالمغرب كباقي الدول الحديثة يسود تشريعه الضريبي مبدأ عام، وهو وجوب فرض الضريبة بالقانون ، ويتفرع عنه أن الضريبة إذا ما فرضت بنص على واقعة فلا يجب أن تمتد فتتناول واقعة أخرى وحتى ولو كان ثمة تشابه بين الواقعتين، ويؤكد هذا ما تحرص على التنصيص عليه قوانين المالية لكل سنة، المرخصة بتحصيل الضرائب المشروعة قانوناً، من أنه يحظر تحت طائلة العقاب جنائياً، استيفاء أية ضريبة مهما كان الوصف أو الاسم الذي تجبى به مادام غير مأذون فيها بموجب أحكام القانون ولذلك يحرص المشرع المغربي على الدوام أن يحدد نطاق تطبيق الضريبة أو الرسم الذي يقننه، مما يسعفنا على التأكيد والجزم بأنه لا مجال إطلاقاً

في مادة الضرائب إلا بمقتضى القانون لتمديد نطاق رسم أو ضريبة قانونية تحت طائلة الوقوع في المحظور.."

من خلال الأحكام السابقة يمكن القول أن القضاء الإداري قد أخذ بقاعدة التفسير الضيق للنص الضريبي تحقيقاً لمبدأ الشرعية الضريبية المنصوص عليه في الفصل 17 من الدستور، لذلك فأخذ القاضي الإداري بمبدأ التفسير الضيق يستلزم منه استحضار القواعد التالية :

أ- استبعاد إمكانية الأخذ بالقياس في المادة الجبائية

إن الأخذ بطريقة القياس في المادة الجبائية، يعني تفسير النصوص الجبائية تفسيراً واسعاً، وهو ما يخالف مبدأ التفسير الضيق الذي يميز ويطلع المادة الجبائية، لذلك فإن استبعاد طريقة القياس عن هذه المادة ما هو إلا نتيجة حتمية لمبدأ التفسير الضيق فالجوء إلى القياس في المادة الجبائية يؤدي إلى فرض ضرائب على أمر لم ترد بالقانون قياساً على أمور وردت به وهو أمر مخالف للقاعدة في الفصل 17 من الدستور وهي عدم جواز فرض الضريبة إلا بقانون.

التحصيل الجري للديون العمومية : الوسائل والضمانات

وقد أكد القضاء بالفعل على هذه القاعدة من خلال الحكم السابق لإدارية أكادير والصادر بتاريخ 08/06/1995 والذي سبقت الإشارة إليه والقاضي باستبعاد القياس عن المجال الضريبي.

بـتفسير النص الضريبي الغامض لفائدة الملزم
إذا كان التفسير كما سبق بيانه هو تقصي القاضي لإرادة المشرع عندما يواجهه نص غامض فإن هذا التفسير يجب أن يأتي في صالح الملزم وفائدته، وذلك رجوعاً للأصل الذي لا يلزم الملزم بالضريبة إلا بمقتضى نص قانوني، وعلى القاضي أن يستحضر ذلك عند تفسيره للنص الضريبي الغامض هذا بالإضافة إلى أن تطبيق هذه القاعدة - تفسير النص الغامض لصالح الملزم - هو من أهم مستلزمات مبدأ التفسير الضيق الجبائي وهذا ما أكدته بالفعل إدارية أكادير بتاريخ 08/06/1995 عندما نصت على أن النص الضريبي الغامض أو المشكوك في مداه ونطاقه يفسر دائماً لفائدة الملزم.

خاتمة الفصل الثاني

يعتبر العمل القضائي المحك الحقيقي لتقييم مدى ملاءمة القوانين للمجتمع الذي تطبق فيه ومدى فعالية هذه القوانين لخدمة أطراف عملية تحصيل الديون العمومية. وهو ما يلمس عن قرب من عجز الجانب الإجرائي في عملية تحصيل الديون العمومية عن طريق مجموع الاجتهادات التي تصدر عن العمل القضائي بمختلف المحاكم الإدارية المغربية وذلك قصد تدارك النقص في هذا الجانب الإجرائي بتنقيحه بتفسيرات تخدم حقوق أطراف عملية التحصيل. وقبل ذلك تيسير العمل الإجرائي للأشخاص المؤهلين قانونا للقيام بذلك.

وينتظر من المشرع التدخل بحدة وبسرعة لإيقاف زحف التأويلات المتضاربة في هذا الجانب وكثرة المساطر الفرعية التي تتولد عن الغلط في عملية التحصيل وذلك بنصوص واضحة و بأدوات عمل سليمة وناجعة وقارة مستكملة الجوانب، تخاطب المؤهل للقيام بعملية التحصيل وتعرفه بالتزاماته وتحدد سبل التحصيل بدقة لتحفظ لأطرافه حقهم في الوصول إلى تحقيق عدالة متينة ورصينة.

الملاحظ من استقرار العمل القضائي حول المنازعات المتعلقة بإجراءات التحصيل الجبري للدين العمومي سواء أمام القضاء الاستعجالي أو قضاء الموضوع يتبين أن متابعة الخزينة للمدين بالدين العمومي تطرح إشكالات عديدة خصوصا فيما يتعلق بالحجز على الأصل التجاري و الحجز على العقار و ما يطرحه ذلك من تنازع في الاختصاص بين المحاكم العادية و الإدارية ، كما أن تطبيق مسطرة الإكراه البدني يطرح إشكالات عديدة و تنازع الاختصاص بين المحاكم علاوة على مسطرة الإشعار لغير الحائز من حيث طبيعتها وما إذا كانت مباغثة أم تنطوي على ضرورة احترام مبدأ تدرج المتابعات باعتبارها حجزا على أموال المدين و مدى اختصاص القاضي الاستعجالي لرفعه .

لقد تبين من خلال ما تم تدارسه في هذا الموضوع مكانة إيقاف تنفيذ الدين الضريبي في صيانة حقوق الملزمين إلى حين صدور قرار نهائي في جوهر النزاع الجبائي.

التحصيل الجري للديون العمومية : الوسائل والضمانات

و إيقاف تنفيذ الدين الضريبي يبقى استثناء من قاعدة الأداء قبل الإدعاء ترتبط إمكانية تقديمه أمام القضاء بتوافر عدة شروط تحوله من مجرد معطى قانوني إلى تمكين واقعي يسهم في إيقاف المتابعات بشكل مؤقت.

وإذا كانت المطالبة بإيقاف إجراءات المتابعة تشكل استثناء من قاعدة الأداء قبل الإدعاء، فلقد استقر القضاء الاستعجالي الجبائي على التمييز بين مسطرة إيقاف الأداء التي تقدم أمام الإدارة الضريبية بعد استيفاء شروطها وإجراءاتها كما هي منصوص عليها في المادة 117 من مدونة تحصيل الديون العمومية، و مسطرة إيقاف التنفيذ التي تقدم أمام القضاء الجبائي في إطار القواعد العامة للاستعجال متى توفرت في الطلب جدية السبب بمفهوم المنازعة الجدية في صفة الملزم الخاضع للدين الضريبي ، و حالة الاستعجال بسبب الضرر الذي يتعذر تداركه أو تقويم نتائجه بعد التنفيذ.

خاتمة عامة

أكون الآن قد أتيت على نهاية هذا البحث في موضوع التحصيل الجبري للديون العمومية وإن كانت هناك من خلاصات يمكن الخروج بها فهي كالتالي :

- أن هناك اختلاف في قراءة مضامين النصوص القانونية المنظمة لقواعد وإجراءات تحصيل الديون العمومية ما بين المحاسبين المكلفين بالتحصيل والقضاء الإداري المغربي .
- إن القضاء الإداري قد وضع ضوابط وآليات للإدارة يتعين عليها احترامها وهي بصدد تحصيل ديون الدولة تمثيا مع روح النصوص القانونية الجاري بها العمل وفلسفة المشرع في هذا الصدد .

- أن صيانة الحقوق والحريات تعتبر من محددات عمل القضاء الإداري المغربي والتي تسعى غير ما مرة في عدد من اجتهاداته لبلورتها والعمل على تعزيزها دعما منه لحقوق المواطن وتوخيا للمساهمة في تأسيس دولة الحق والقانون .

- أن القاضي الإداري المغربي قد تعامل بمرونة وبشكل إيجابي مع مقتضيات القانونية الجاري بها العمل، مكرسا بذلك انفتاحه على محيطه السياسي الداعم للديمقراطية، والاقتصادي المنادي بحرية المبادرة الفردية، والاجتماعي الذي يراهن على حق المواطنة، وهو الانفتاح الذي يشكل أحد لبنات الاستقرار العام الذي ينشده المغرب في جميع المجالات .

- أن الاجتهاد القضائي يعبر على مبدأ التوازن الواجب اعتباره ما بين ضرورة تحصيل الدولة لديونها باعتبارها أحد أهم موارد الدولة ، وضمانات الملزمين الواجب توافرها وضمانها ، وهو ما يبدو جليا من القرارات والأحكام في هذا المجال .

- ضرورة تدخل المشرع لتحيين النصوص القانونية المنظمة لمجال تحصيل الديون العمومية، وذلك تمثيا مع المستجدات المستحدثة والعمل على بلورة المبادئ المقررة من طرف القضاء الإداري ، وذلك إسهاما في تشجيع الاستثمار الداخلي والخارجي ودعم المبادرة الفردية وانسجاما مع السياسة العامة للمملكة .

وبتسليماً - جدلاً - على أن هناك العديد من المعوقات التي تعترض عملية التحصيل الجيد للديون العمومية ، فإن وضع تصور للبحث عن سبل لتجاوز هذه المعوقات يقتضي الأخذ بمجموعة من المقترحات التي يجمع أغلب المهتمين بالشأن العام على أنها السبيل للوصول إلى تحقيق أعلى معدلات التحصيل ويمكن إجمال هذه المقترحات فيما يلي :

- تحقيق الرضا المنشود بين أطراف عملية تحصيل الديون العمومية (الدائن والمدين) عن طريق إرساء التوازنات المجتمعية ، ويعتبر مطلب العدالة في لونها السياسي وكذا القضائي أهم مدخلات الإصلاح .

- دور السياسة التحفيزية لتشجيع المدين على أداء ما بذمته من ديون كالتفكير في منح جوائز للمقاولات المواطنة المخلصة والملزم المواطن المنضبط .

- دور الحكامة الجيدة في ترسيخ الوعي الجبائي للمدين المغربي .

- تعزيز دور القضاء في تكريس ضمانات الملزم وحماية مصالح الخزينة .

إضافة إلى كل المقترحات سواء منها التي ذكرنا أو التي غابت عن ذهننا ، يبقى السؤال المطروح كالتالي : ما مصير السياسة التشاركية في مجال تحصيل الديون العمومية بغية تحقيق العدالة التي تبقى كمطلب يسعى الجميع إلى تحقيقها ؟

الملاحق

**ملحق القرارات والأحكام والأوامر
القضائية الصادرة
في مادة التحصيل الجبري للديون
العمومية :**

التحصيل الجري للديون العمومية : الوسائل و الضمانات

القرار عدد : 2497

المؤرخ في : 2011/10/03

ملف عدد : 9/11/264

المملكة المغربية

وزارة العدل

محكمة الاستئناف الإدارية

بالرباط

السيد قابض فاس

ضد

السيد عبد الرحيم بنديهاج

باسم جلالة الملك

بتاريخ 03 أكتوبر 2011

إن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط في جلستها العلنية أصدرت القرار الآتي نصه :

يبين : قابض قباضة فاس-الخازن العام للمملكة .

ينوب عنهما المدير الجهوي بفاس .

المستأنف من جهة

وبين : السيد عبد الرحيم بنديهاج

عنوانه زنقة أوصلو شارع الزهور 1 فاس .

ينوب عنه الأستاذ بلعيد قيفون المحامي بفاس

المستأنف عليهم من جهة أخرى

بناء على المقال الاستئنافي المقدم من طرف قابض قباضة فاس بواسطة المدير الجهوي بفاس ضد الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بفاس بتاريخ 2011/1/26 تحت عدد 79 في الملف رقم 2010/9/345 القاضي بسقوط حق قابض فاس في تحصيل الضريبة العامة على الدخل موضوع جدول المكلفين عدد 16090226 برسم سنة 2003 .

وبناء على المذكرة الجوابية المؤشر عليها بتاريخ 2011/06/20 من طرف المستأنف عليه الرامية إلى تأييد الحكم المستأنف .

وبناء على الأوراق الاخرى المدلى بها في الملف.

وبناء على المادتين الخامسة والخامسة عشر من القانون رقم 03.80 المحدثه بموجبه محاكم استئناف ادارية.

وبناء على قانون المسطرة المدنية.

وبناء على الاعلام بتعيين القضية في الجلسة العلنية المنعقدة بتاريخ 2011/09/05

وبناء على المناداة على الأطراف ومن ينوب عنهم وتخلفهم عن الحضور

وبعد الاستماع الى الآراء الشفهية للمفوض الملكي للدفاع عن القانون والحق السيد أحمد البوزيدي

الذي أكد فيها ما جاء في مستنتاجاته الكتابية الرامية إلى تأييد الحكم المستأنف، فتقرر حجز ملف

القضية للمداولة لجلسة 2011/09/26 قصد النطق بالقرار الآتي نصه بعده .

وبعد المداولة طبقا للقانون

في الشكـل :

حيث إن الاستئناف المقدم بتاريخ 20/04/2011 من طرف قابض فاس ... الخازن العام للمملكة ينوب عنهما المدير الجهوي بفاس ضد الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بفاس بتاريخ 26/01/2010 تحت عدد 79 في الملف رقم 2010/9/345 ، جاء متوفرا على الشروط المطلوبة لقبوله قانونا .

وفي الموضوع :

حيث يستفاد من وثائق الملف و من ضمنها الحكم المستأنف أن المدعي (المستأنف عليه) تقدم بتاريخ 25/10/2010 بمقال افتتاحي يعرض من خلاله أنه أشعر من طرف قباضة فاس بأداء الضريبة العامة على الدخل موضوع جدول المكلفين 16090226 برسم سنة 2003/2003 بمبلغ 00 ، 639 . 223 درهم رغم أنها طالها التقادم المسقط لمرور أربع سنوات انطلاقا من تاريخ الشروع في تحصيلها الذي هو 30/05/2003 ، ملتصا الحكم بسقوط حق قابض فاس . وأجاب هذا الأخير بأن المدعي لم يتقدم بالمطالبة وإقيامه بتبليغه الإنذار القانوني عدد 2713 بتاريخ 3/3/2004 ومسطرة الحجز التنفيذي في 18/10/2010 ملتصا رفض الطلب وبعد إتمام الإجراءات المسطرية صدر الحكم المشار إلى مراجعه ومنطوقه أعلاه .

في أسباب الاستئناف :

حيث يعيب المستأنف الحكم المستأنف بمجانبته للصواب ذلك أن تبليغه للملزم للإنذار القانوني وإنجاز الحجز التنفيذي كانا قاطعين لأمد تقادم الضريبة موضوع الدعوى . لكن حيث إن قيام القابض المستأنف بإثبات تبليغه الملزم بالإنذار القانوني بتاريخ 2004/03/01 فإنه لم يدل بما يفيد مواصلته للإجراءات تحصيل الضريبة العامة على الدخل برسم سنة 2003 إلى حين سقوط حقه في استخلاصها بحلول يوم 2008/03/01 وبقي تعليق الإنذار بتاريخ 2010/10/18 قد جاء خرقا لمقتضيات المادة 43 من مدونة تحصيل الديون العمومية كما أن الحجز التنفيذي المنجز بتاريخ 2010/10/18 جاء بعد انصرام أمد التقادم الأمر الذي يكون معه الحكم المستأنف صائبا وواجب التأييد .

لمحة الأصـواب

قضت محكمة الاستئناف الإدارية علنيا انتهائيا حضوريا

في الشكـل : بقبول الاستئناف .

في الموضوع : بتأييد الحكم المستأنف .

وبه صدر القرار ونلي في الجلسة العلنية المنعقدة بالتاريخ المذكور أعلاه بقاعة الجلسات

العادية بمحكمة الاستئناف الإدارية بالرباط وكانت الهيئة متركبة من السادة :

رئيسا

السيد امحمد نفيل

مقرر

السيد عبد الكريم الهاشمي

السيد رضا التايدي

عضوا

التحصيل الجرى للديون العمومية : الوسائل و الضمانات

- بحضور المفوض الملكي للدفاع عن القانون و الحق السيد أحمد البوزيدي .
- و بمساعدة كاتب الضبط السيد أحمد ملين .

المقرر

الرئيس

كاتب الضبط

المملكة المغربية

وزارة العدل

محكمة الاستئناف الإدارية

بالرباط

القرار عدد : 73

المؤرخ في : 2011/1/6

ملف عدد : 9/09/357

السيد قابض الرباط مابيللا

ضد

السيد سيدي حمادي الإنريسي

باسم جلالة الملك

بتاريخ 6 يناير 2011

إن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط في جلستها العلنية أصدرت القرار الآتي نصه :
بين : السيد قابض الرباط مابيللا القبضة المتخصصة - الخازن العام للمملكة الجاعل
محل المخابرة معهم بمكاتبتهم بالرباط .

المستأنف من جهة

وبين : السيد سيدي حمادي الإنريسي

التحصيل الجري للديون العمومية : الوسائل و الضمانات

عنوانه لاس بالماس جزر الكناري الإسبانية .

ينوب عنه الأستاذ أحمد اكديرة المحامي بهيئة الرباط .

المستأنف عليه من جهة أخرى

بناء على المقال الاستئنافي المقدم بتاريخ 2009/3/18 من طرف قابض الرباط مابيللا ضد الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بالرباط بتاريخ 2009/1/6 تحت عدد 32 في الملف رقم 08/762 ش ض .

وبناء على المذكرة الجوابية المدلى بها بتاريخ 09/7/27 من طرف المستأنف عليه سيدي حمادي الإدريسي بواسطة نائبه الأستاذ اكديرة الرامية إلى المقال الاستئنافي .

وبناء على المذكرة التعقيبية المدلى بها بتاريخ 2009/11/2 من قابض الرباط مابيللا الرامية إلى تأكيد المقال الاستئنافي .

وبناء على الاوراق الاخرى المدلى بها في الملف.

وبناء على المادتين الخامسة والخامسة عشر من القانون رقم 03.80 المحدثه بموجبه محاكم استئناف ادارية.

وبناء على قانون المسطرة المدنية.

وبناء على الأمر بالتخلي الصادر بتاريخ 2010/7/2

وبناء على الاعلام بتعيين القضية في الجلسة العلنية المنعقدة بتاريخ 2010/9/30 وتم تأخيرها لجلسة

010/10/21 .

وبناء على المناداة على الأطراف ومن ينوب عنهم وعدم حضورهم

التحصيل الجبري للديون العمومية : الوسائل والضمانات

وبعد تلاوة المستشار المقرر السيد عبد الكريم الهاشيمي لتقريره في الجلسة والاستماع الى الآراء الشفهية للمفوض الملكي للدفاع عن القانون والحق السيد محمد البقالي الذي أكد فيها ما جاء في مستنتاجاته الكتابية الرامية إلى تأييد الحكم المستأنف .

تقرر حجز القضية للمداولة لجلسة 010/12/9 وتم تمديد لها لجلسة 2011/1/6 .

وبعد المداولة طبقا للقانون

في الشكـل :

حيث إن المقال الاستئنافي المقدم بتاريخ 2009/3/18 من طرف قابض الرباط مابيلا ضد الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بالرباط المشار إلى مراجعه أعلاه، جاء وفق الشكليات المتطلبة قانونا مما يتعين معه التصريح بقبوله .

وفي الموضوع :

حيث يستفاد من أوراق الملف و محتوى الحكم المستأنف أنه بتاريخ 2008/5/26 تقدم المدعي المستأنف عليه بمقال افتتاحي أمام المحكمة الإدارية بالرباط عرض فيه أنه فوجئ بقابض الرباط مابيلا وهو يقوم بتنفيذ حجز جبري على عقار، ذي الرسم عدد 03/100387 وذلك لضمان أداء مجموعة من الضرائب إلا أنه لم يتوصل بأي إشعار أو إنذار من قبل وأن إجراءات التحصيل الواجب سلوكها قبل اللجوء إلى مسطرة الحجز تنطبق كذلك على مسطرة الإشعار الغير الحائز هذا فضلا على أن العنوان المضمن بالإجراء المتعلق بالرهن الجبري والعنوان الوارد بالجدول المتعلق بالضرائب متناقضين مع بعضهما البعض ملتمسا الحكم ببطالان إجراءات التحصيل الخاصة بالضريبة العامة على

التحصيل الجبري للديون العمومية : الوسائل و الضمانات

الدخل وضريبة رسم النظافة لسنة 05-06-07 و 08 والحكم برفع الرهن الجبري المحدد بتاريخ 2006/8/10 بالرسم العقاري عدد 03/100387 مع الصائر، وبعد جواب القابض برفض الطلب، وبعد تمام الإجراءات، وانتهاء المناقشة أصدرت المحكمة الإدارية حكمها القاضي ببطلاق إجراءات التحصيل المتعلقة بالضريبة العامة على الدخل وضريبة رسم النظافة لسنة 05-06-07 و 08 مع ترتيب الآثار القانونية على ذلك، وهو الحكم المستأنف .

في أسباب الاستئناف :

حيث يعيب المستأنف الحكم المستأنف بنقصان التعليل الموازي لانعدامه ذلك أنه وعلى خلاف ما ذهب إليه المحكمة الإدارية فإن القابض ليس ملزماً بإرسال الإشعار دون صائر للمدين بخصوص ما قام به من إشعار للغير الحائز والذي يعتبر مسطرة خاصة، كما أنه من جهة أخرى فإن القابض قام بتبليغ المستأنف عليه بعدة إنذارات كما قام بإجراء رهن جبري مقيد بتاريخ 2006/8/10 .

لكن حيث إنه بالاستناد إلى أحكام المادة 39 من مدونة تحصيل الديون العمومية فإن إجراءات التحصيل الجبري للديون العمومية تباشر حسب الترتيب انداء من الإنذار تم الحجز ثم البيع وأنه لا يمكن مباشرة التحصيل الجبري إلا بعد إرسال آخر إشعار إلى المدين دون صائر ويجب تنفيذ تاريخ إرسال هذا الإشعار في جدول الضرائب والرسوم أو أي سند تنفيذي آخر المادة 36 من نفس المدونة .

وحيث إنه وكما استقر على ذلك العمل القضائي فإن مجرد إرسال الإنذار بدون صائر لا يمكن أن ينتج أثره في مواجهة الملمزم وإنما يجب تبليغه إليه، وأن عدم تبليغه إليه تجعله في حكم عدم باعتبار أن الغاية من هذا الإجراء هو علم الملمزم بالدين العمومي العالق بذمته وليس مجرد تقييد إرساله إليه بالسجل المحدد لذلك لا يقترب أثر التبليغ القانوني المعتمد به وأن عدم القيام بتبليغ الإنذار دون صائر للمطلوب في الحجز يترتب عنه بطلان الإجراء

التحصيل الجبري للديون العمومية : الوسائل والضمانات

الموالي له مما يكون معه السبب المثار غير مرتكز على أساس والحكم المستأنف كان صائبا
وواجب التأييد .

المادة الأولى

تضت محكمة الاستئناف الإدارية علنيا انتهجا حضوريا

في الشكـل : بقبول الاستئناف .

في الموضوع : بتأييد الحكم المستأنف .

وبه صدر القرار وتلي في الجلسة العلنية المنعقدة بالتاريخ المذكور أعلاه بقاعة الجلسات
العادية بمحكمة الاستئناف الإدارية بالرباط وكانت الهيئة متركبة من السادة :

السيد عبد الكريم الهاشيمي رئيسا ومقررا

السيدة نادية اللوسي عضوا

السيد عبد الحق المرجاني عضوا

بحضور المفوض الملكي للدفاع عن القانون و الحق السيد محمد البقالي .

و بمساعدة كاتب الضبط السيد أحمد ملين .

الرئيس المقرر كاتب الضبط

حالات الإعفاء

من

تقديم الضمانات

قرار صادر عن المجلس الأعلى عدد 147

المؤرخ في: 2006/02/22

الملف الإداري عدد: 2005/2/4/2553

باسم جلالة الملك

إن الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى في جلستها العلنية أصدرت القرار الآتي نصه:

بين: قباضة البيضاء درب سيدنا الخازن العام للمملكة، الجاعلة محل المخابرة معها

بمكتبها الكائن بزقة الفيكيكي رقم 54 درب سيدنا البيضاء.

المستأنفة - من جهة -

وبين : السيد ...

عنوانه...بن احمد

النائب عنه الأستاذ محمد بلهاشمي المحامي بهيئة مراكش والمقبول للترافع لدى المجلس الأعلى.

المستأنف عليه - من جهة أخرى -.

بناء على المقال الاستئنافي بتاريخ 2005/8/19 من طرف قباضة البيضاء درب سيدنا، التي

استأنفت بمقتضاه الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء بتاريخ 2005/7/28

في الملف عدد 2005/399 س.

وبناء على الأوراق الأخرى المدلى بها في الملف.

وبناء على المادة 47 من القانون رقم 90/41 المحدث للمحاك الإدارية.

وبناء على قانون المسطرة المدنية.

وبناء على الأمر بالتخلي الصادر بتاريخ 2006/2/1.

وبناء على الإعلام بتعيين القضية في الجلسة العلنية المنعقدة بتاريخ 2006/2/22.

وبناء على المناداة على الأطراف ومن ينوب عنهم وعدم حضورهم.

وبعد تلاوة المستشار المقرر السيد الحسن أبو مريم لتقريره في هذه الجلسة والاستماع إلى

ملاحظات المحامي العام السيد سابق الشرقاوي.

وبعد المداولة طبقا للقانون:

في الشكل:

حيث إن الاستئناف المقدم من طرف قابض البيضاء درب سيدنا بتاريخ 2005/8/19
ضد الأمر الصادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء بتاريخ 2005/7/28 في الملف عدد
2005/399 جاء وفق الشروط المتطلبة قانونا لقبوله.

في الموضوع:

حيث يستفاد من وثائق الملف ومن الأمر المستأنف أن المستأنف عليهم أمهال احمد
تقدم بمقال استعجالي بتاريخ 2005/7/14 أمام المحكمة الإدارية بالدار البيضاء عرض فيه
أنه توصل بإشعار من قبضة درب سيدنا لأداء مبلغ 3.338.669،40 درهم يتعلق بالضريبة
على القيمة المضافة برسم سنة 1998 والضريبة العامة على الدخل برسم سنوات 1999
و2000 و2001، وأن هاتين الضريبتين لا تتعلقان به لأنهما تحملان رقما غير الرقم
الخاص به بالإضافة إلى أن رقم بطاقة التعريف المدون بالإشعار المذكور لا يخصه وأن
جميع الضرائب الملزم بها تؤدي بمدينة بن احمد، وأنه قدم دعوى في الموضوع ملتصقا
إيقاف إجراءات التحصيل إلى حين البت في الجوهر، وانتهت القضية بصدر أمر يقضي
بإيقاف إجراءات التحصيل على القيمة المضافة برسم سنة 1998 والضريبة العامة على
الدخل برسم سنوات 1999 و1998 و2000 و2001 إلى حين البت في الموضوع وهو
الحكم المستأنف.

في أسباب الاستئناف:

في السبب الأول والفرع الثاني من السبب الثاني:

حيث يعيب المستأنف الأمر المستأنف بانعدام الأساس القانوني ذلك أن إيقاف التنفيذ في ميدان
تحصيل الديون العمومية يقتضي من المدين أداء ما بذمته حالا وأن يقوم برفع مطالبته داخل
الأجل القانوني بتقديم ضمانات للمحاسب تؤمن استخلاص الدين المتنازع فيه حسب المادتين
117 و 118 من مدونة تحصيل الديون العمومية وأن عنصر الجدية لا يستشف من دفع
الملزم التي تعد من اختصاص قضاة الموضوع وإنما ينتج من مستندات الملف، وأن الوثائق

التي أدلى بها لا يستشف منها عنصر الاستعجال ما دام لم يتحقق أي ضرر أو خطأ واقعي ظاهر وبالتالي فغن المنازعة تخرج عن اختصاص قاضي المستعجلات. /

لكن حيث إن طلب تأجيل تنفيذ الأمر بالاستخلاص هو طلب استعجالي بطبيعته ولا شيء في القانون ينفي صبغة الاستعجال عنه ما دام أن الأمر بالاستخلاص يشكل تهديدا في الزمة المالية للملزم وأن الضمانة المنصوص عليها في المادة 118 من مدونة تحصيل الديون العمومية لا تكون لازمة إلا في حالة المنازعة في قيمة الضريبة أو في جزء منها، أما المنازعة في مشروعية الضريبة كما هو الأمر في نازلة الحال فلا يستوجب إيداع الضمانة ما يجعل الأمر المستأنف عندما قضى بإيقاف إجراءات الاستخلاص الجارية في حق الملزم إلى حين البت في دعوى الموضوع صائبا ويتعين تأييده.

لهذه الأسباب:

قضى المجلس الأعلى بتأييد الأمر المستأنف.

وبه صدر الحكم وتلي في الجلسة العلنية المنعقدة بالتاريخ المذكور أعلاه بقاعة الجلسات العادية بالمجلس الأعلى بالرباط وكانت الهيئة الحاكمة متركبة من رئيس الغرفة الإدارية القسم الثاني السيد مصطفى التراب والمستشارين السادة: الحسن بومريم، عائشة بن الراضي، محمد دغير، عبد الكريم الهاشمي، وبمحضر المحامي العام السيد سابق الشرقاوي، وبمساعدة كاتبة الضبط السيدة خديجة الرومينجو.

كاتب الضبط

المستشار المقرر

رئيس الغرفة

أمر استعجالي صادر عن رئيس المحكمة الإدارية بالرباط عدد: 54

بتاريخ: 2007/2/7

ملف رقم: 06/1640 س

باسم جلالة الملك

القاعدة

(1) تقبل المطالبة بإيقاف تنفيذ الدين العمومي في إطار القواعد العامة للاستعجال حيادا على ضوابط وإجراءات إيقاف الأداء والتنفيذ المنصوص عليها بالفصلين 117 و 118 متى توافرت في الطلب جدية السبب بمفهوم المنازعة في صفة الملمزم كخاضع للدين العمومي أو في مسطرة فرضه أو تحصيله الآيلة بحسب الظاهر إلى إلغاء الدين العمومي أو إجراءات تحصيله موضوعا، وحالة الاستعجال بمفهوم الضرر الذي يتعذر تداركه بعد التنفيذ.

(2) مرور أربع سنوات على ضوء ظاهر أوراق الملف بت بتاريخ الشروع في تحصيل الضريبة وتاريخ التبليغ بأي إجراء من إجراءات التحصيل الجبري لها بجعل المطالبة بأداء الدين الضريبي مشوبة بالسقوط للتقادم، وأن ذلك شكل سببا جديا مبررا لإيقاف التنفيذ حيادا على الضمانة المنصوص عليها... نعم.

نحن محمد قصري رئيس المحكمة الإدارية بالرباط بصفته قاضيا للمستعجلات.

وبمساعدة السيدة فاطمة منون كاتبة الضبط.

وبناء على المادة 19 من القانون المحدث للمحاكم الإدارية.

أصدرنا الأمر الآتي نصه بتاريخ 2007/2/7.

بين المدعية : شركة ... في شخص مديرها وأعضاء مجلسها الإداري مقرها ... تطوان.

نائبها الأستاذ محمد القدوري، المحامي بهيئة الرباط.

مدعية..... من جهة.

وبين المدعى عليهم : - السيد وزير التجهيز بمكتبه بوزارة التجهيز بالرباط

- السيد الخازن العام للمملكة، بالخزينة العامة للمملكة بالرباط.

- السيد قابض قباضة تطوان باب ارواح.

مدعى عليهم..... من جهة أخرى.

الوقائع:

بناء على المقال الاستعجالي المقدم من طرف المدعية أعلاه بواسطة نائبها المسجل بكتابة ضبط هذه المحكمة والمؤداة عنه الرسوم القضائية بتاريخ 06/12/27، تعرض فيه أنها سبق أن حصلت من وزارة التجهيز رخصة لاستخراج ما يعادل 200 ألف متر مكعب من الرمال سنوياً من شاطئ تطوان إلا أن الإدارة المذكورة أصدرت القرار بتاريخ 06/6/2 تحت عدد 1408 يقضي بسحب الرخصة المذكورة مما دفعها إلى التوقف عن استخراج الرمال من الجهة المذكورة وأنها تقدمت بدعوى الإلغاء وأن المحكمة أصدرت حكماً في الموضوع تحت عدد 864 بتاريخ 2000/8/6 في الملف 00/293 غ قضى بإلغاء القرار المذكور وأن الحكم تم تأييده من طرف الغرفة الإدارية بقرارها عدد 1109 بتاريخ 04/11/3 وأن القرار المطعون فيه لم ينفذ من طرف الإدارة بعد، إلا أنها فوجئت بإشعار من طرف قابض تطوان يطالبها بأداء الضرائب عن سنة 2001... مبلغ 51ر 1091640 درهم في حين أنها موقفة عن مزاوله أي نشاط منذ صدور قرار السحب إضافة إلى أن الضرائب المطلوب إيقاف تنفيذها صدرت سنة 2000 ولم تتوصل المدعية بالإشعار إلا عند بداية سنة 2005 أي بعد انصرام أزيد من خمس سنوات من تاريخ صدور الأمر بتحصيلها ملتزمة بالحكم بإيقاف الضريبة المطعون فيه عما يترتب عن ذلك قانوناً وأرفق الطلب بنسخة من تظلم نسخة حكم إداري نسخة قرار صادر عن الغرفة الإدارية نسخة من وضعية محاسبية.

وبناء على جواب قابض قباضة باب الرواح بطنجة يعرض فيه أن الطعن في أساس الدين لا يوقف إجراءات التحصيل وأن القابض ملزم بتحصيل الجداول الضريبية الواردة عليه من مديرية التجهيز بتطوان باعتبارها الجهة الأمرة بالصرف ومن جهة أخرى فإن الأساس المعتمد من طرف المدعية للقول بالمطالبة بإيقاف إجراءات التحصيل لا يمكن الاعتماد عليها مادام أن المنازعة... فيها قررت الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى قرار رقم 10 المؤرخ في 02/1/3 في حالتين وهما وجود منازعة الملزم في صفته كملزم أو المنازعة في قانونية الضريبة كأن يخضع ملزم لضريبة معفى منها بمقتضى القانون، ثم من جهة أخرى

فإن المدعية لم تحترم مقتضيات المادة 117 من مدونة التحصيل ولم تقدم ضمانات في انتظار البت في الدعوى بصفة نهائية ملتصا بالحكم برفض الطلب.

وبناء على المذكرة التوضيحية المدلى بها من طرف المدعية بواسطة نائبها بجلسة 07/1/24 تعرض فيها أنه تسرب إلى مقالها خطئ مطبعي وأنها توصلت بالإشعار بالإداء خلال شهر جنبر 2006 وليس سنة 2005 مع تأكيد المقال وارفقت المذكرة بنسخة من الإشعار. وبناء على القرار بحجز القضية للتأمل قصد النطق بالحكم الآتي نصه.

وبعد التأمل طبقا للقانون

حيث يهدف الطلب إلى استصدار أمر إيقاف إجراءات تحصيل الرسوم بوضع الطلب لغاية استنفاد مسطرة الطعن الإداري تأسيسا على استنفاد الواقعة المسبق لتلك الرسوم في ضوء الأحكام القضائية المضافة للملف وتقدم المطالبة بتلك الرسوم.

وحيث استقر العمل القضائي الاستعجالي بهذه المحكمة على قبول المطالبة بإيقاف إجراءات تنفيذ الدين العمومي المنصوص عليه بالفصل حسب القانون 97/15 كإجراء وقائي لغاية البت إداريا أو قضائيا في جوهر النزاع في إطار القواعد العامة للاستعجال المنصوص عليها بالفصل 149 من ق.م.م المحال عليه بموجب المادة 7 من القانون 90/14 وحيادا على ضوابط وإجراءات إيقاف الأداء والتنفيذ كما هي منصوص عليها بالفصلين 117 و118 من القانون 97/15 متى توافرت في الطلب حالة الاستعجال بمفهوم الضرر الذي يصعب تدارك نتائجه بعد التنفيذ جدية السبب بمفهوم المنازعة في صفة الملزم كخاضع للدين العمومي أو في مسطرة فرضه أو تحصيله الآيلة بحسب الظاهر إلى إلغاء وعاء الدين العمومي أو مسطرة تحصيله.

وحيث يؤخذ من ظاهر أوراق الملف ومستنداته وخاصة قرار الغرفة الإدارية 1109 المضاف للملف صدور حكم بإلغاء قرار سحب الترخيص المتعلق باستخراج الرمال الذي يفيد بدليل المخالفة في ضوء الأثر النافذ للقرار الإداري بمجرد صدوره وعدم قيام ما يخالف ذلك توقفه عن ممارسة النشاط المرتبط بالترخيص المذكور مما يبقى منازعته جدية حول الواقعة المثبتة لتلك الرسوم من جهة ومن جهة أخرى يؤخذ كذلك من ظاهر بيان الوضعية المبينة للطالبة بإجراء مقابلة به بتاريخ للشروع في تحصيل تلك الرسوم وتاريخ التبليغ به

التحصيل الجبري للديون العمومية : الوسائل والضمانات

مما هو وارد فيه مرور أكثر من أربع سنوات وسقوط الدين بالتقادم ما دام لم يَقم دليل من ظاهر أوراق الملف على قطعه وتجديد أمدّه بالتبليغ القانوني بإجراءات التحصيل الجبرية وأن حالة الاستعجال قائمة بالنظر لما يترتب عن مواصلة التنفيذ في صعوبة إرجاع الحالة إلى ما كانت عليه في ظل قواعد المحاسبة.

المنطوق:

وتطبيقا للفصلين 7 و 19 من القانون رقم 90/41 والفصل 149 من ق.م.م والفصلين 117 و118 من القانون 97/15.

لهذه الأسباب:

نأمر علنيا ابتدائيا حضوريا:
بإيقاف إجراءات تحصيل الرسوم موضوع الأوامر بالاستخلاص المحددة بالطلب لغاية
استنفاد مسطرة الطعن الإداري مع النفاذ المعجل وإرجاء البت في الصائر.
بهذا صدر في اليوم والشهر والسنة أعلاه.

كاتب الضبط

قاضي المستعجلات

حالات النزاعية تقديم الضمانات

قرار صادر عن المجلس الأعلى عدد 162

المؤرخ في: 2006/2/22

الملف الإداري عدد: 2005/2/4/2553

باسم جلالة الملك

المبدأ

حينما ينازع الملمزم في قيمة الضريبة كليا أو جزئيا فإنه يتعين عليه قبل تقديم طلب إيقاف إجراءات التحصيل أمام المحكمة تكوين الضمانة المنصوص عليها في المادة 117 من مدونة التحصيل ولا يعفى منها الطالب إلا إذا كان ينازع في مبدأ فرض الضريبة.

بتاريخ 2006 /2/22

إن الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى في جلستها العلنية أصدرت القرار الآتي نصه:

بين : - شركة ... في شخص ممثلها القانوني... الكائن مقرها الاجتماعي فاس.
النائب عنها الأستاذ رشيد بخري المحامي بهيئة مكناس المقبول للترافع أمام المجلس الأعلى.
المستأنفة - من جهة-

وبين : - قابض القباضة لبلدية فاس.

- الخازن الجهوي بفاس.

- الخازن العام للمملكة بالرباط.

- السيد رئيس الجماعة الحضرية بفاس.

المستأنف عليها - من جهة أخرى-

بناء على المقال الاستئنافي المرفوع بتاريخ 2005/10/26 من طرف شركة ...

بواسطة دفاعها الأستاذ رشيد بخري الذي استأنف بمقتضاه الحكم الصادر عن المحكمة

الإدارية بفاس بتاريخ 2005/08/12 في الملف عدد 64 س/2005.

وبناء على الأوراق الأخرى المدلى بها في الملف.

وبناء على المادة 47 من القانون رقم 90/41 المحدث للمحاكم الإدارية.

وبناء على الأمر بالتخلي الصادر بتاريخ 2006/02/01.
وبناء على الإعلام بتعيين القضية في الجلسة العلنية المنعقدة بتاريخ 2006/02/22.
وبناء على المناداة على الأطراف ومن ينوب عنهم وعدم حضورهم.
وبعد تلاوة المستشار المقرر السيد محمد دغبر لتقريره في هذه الجلسة والاستماع إلى
ملاحظات المحامي العام السيد سابق الشرقاوي.

وبعد المداولة طبقا للقانون:

في الشكل:

حيث إن الاستئناف الذي تقدمت به شركة ... بتاريخ 2005/10/26 ضد الأمر
الصادر عن رئيس المحكمة الإدارية بفاس بتاريخ 2005/08/12 في الملف عدد 2005/64
متوفر على الشروط القانونية لقبوله.

في الموضوع:

حيث إن الأمر المستأنف قضى بعدم قبول الطلب الذي تقدمت به المستأنفة المذكورة
أعلاه من أجل إيقاف إجراءات تحصيل الرسم الجماعي المتعلق باللوحة الإشهارية موضوع
الجدول رقم 40100700 وهو الأمر المستأنف.

في أسباب الاستئناف:

حيث ركزت المستأنفة استئنافها بكون الإجراءات الموجهة ضدها ستضر فعلا
بسيولتها البنكية والتزاماتها المادية السابقة عليها، وقد أشار إلى كونها ملزمة بالأداء في
حدود المبلغ المعقول ولا تشكل منازعتها أي أضرار ومعفاة من تقديم الضمانة المنصوص
عليها في المادة 117 من مدونة تحصيل الديون العمومية والتمست إلغاء الأمر المستأنف.
لكن حيث إن المستأنفة تنازع في قيمة الضريبة المفروضة عليها بادعائها بأنها ملزمة
بالأداء في حدود المبلغ المعقول، ولا تنازع في مبدأ فرض الضريبة المذكورة أو في
مشروعيتها، فإنه يتعين عليها قبل رفع الدعوى أمام القضاء لإيقاف إجراءات التحصيل
تكوين الضمانة المنصوص عليها في المادة 117 من مدونة تحصيل الديون العمومية ويكون
الأمر المستأنف بهذه العلة واجب التأييد.

لهذه الأسباب

قضى المجلس الأعلى بتأييد الأمر المستأنف.

وبه صدر الحكم وتلي في الجلسة العلنية المنعقدة بالتاريخ المذكور أعلاه بقاعة
الجلسات العادية بالمجلس الأعلى بالرباط وكانت الهيئة الحاكمة متركبة من رئيس الغرفة
الإدارية القسم الثاني السيد مصطفى التراب والمستشارين السادة: الحسن بومريم، عائشة
الراضي، محمد دغبر، عبد الكريم الهاشمي وبمحضر المحامي العام السيد سابق الشرقاوي
وبمساعدة كاتبة الضبط السيدة خديجة الرومنجو.

كاتب الضبط

المستشار المقرر

رئيس الغرفة

المملكة المغربية

وزارة العدل

القرار عدد : 377

محكمة الاستئناف الإدارية

بالرباط

المؤرخ في : 2011/02/21

ملف عدد : 9/08/124

السيد لحسن زلماط

ضد

السيد المدير العام للضرائب

بإسم جلالة الملك

بتاريخ 21 فبراير 2011

إن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط في جلستها العلنية أصدرت القرار الآتي نصه :

التحصيل الجري للديون العمومية : الوسائل و الضمانات

بين : السيد لحسن زلماط

عنوانه بدوار تاجنات لعنصر صفرو

ينوب عنه الأستاذ عبد الواحد يوسف المحامي بهيئة فاس .

المستأنف من جهة

وبين :

(1) الدولة المغربية في شخص الوزير الأول بمكاتبه الرباط .

(2) السيد وزير المالية والإقتصاد .

(3) السيد المدير العام للضرائب .

(4) السيد المدير الإقليمي للضرائب .

(5) السيد الخازن العام للمملكة .

(6) السيد قابض قباضة صفرو .

(7) السيد الوكيل القضائي للمملكة .

المستأنف عليهم من جهة أخرى

بناء على المقال الاستئنافي المقدم بتاريخ 2008/02/21 من طرف السيد لحسن زلماط بواسطة نائبه

الأستاذ يوسف ضد الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بفاس بتاريخ 2007/05/08 تحت عدد 404

في الملف رقم 2 غ/2007 .

وبناء على المذكرة الجوابية المؤشر عليها بتاريخ 2008/05/30 المقدمة من طرف مديرية

الضرائب الرامية على تأييد الحكم المستأنف .

التحصيل الجري للديون العمومية : الوسائل و الضمانات

وبناء على المذكرة التعقيبية المؤشر عليها بتاريخ 2008/10/24 المقدمة من طرف

المستأنف بواسطة نائبه الأستاذ يوسفى الرامية إلى تأكيد ما جاء في مقاله الإستئنافي .

وبناء على الأوراق الاخرى المدلى بها في الملف .

وبناء على المادتين الخامسة والخامسة عشر من القانون رقم 03.80 المحدثه بموجبه محاكم

استئناف ادارية.

وبناء على قانون المسطرة المدنية.

وبناء على الأمر بالتخلي الصادر بتاريخ 2011/01/04

وبناء على الاعلام بتعيين القضية في الجلسة العلنية المنعقدة بتاريخ 2011/02/07

وبناء على المناداة على الأطراف ومن ينوب عنهم وتخلفهم عن الحضور

وبعد تلاوة المستشار المقرر السيد عبد الكريم الهاشمي لتقريره بالجلسة في الجلسة

والاستماع الى الآراء الشفهية للمفوض الملكي للدفاع عن القانون والحق السيد محمد البقالي

الذي أكد فيها ما جاء في مستنتاجاته الكتابية الرامية إلى الإلغاء والإرجاع فتقرر حجز

القضية للمداولة لجلسة 2011/02/21

قصده النطق بالقرار الآتي نصه .

وبعد المداولة طبقا للقانون

في الشكـل :

حيث إن الاستئناف المقدم بتاريخ 2008/02/21 من طرف لحسن زلماط بواسطة نائبه، ضد الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بفاس بتاريخ 2007/05/08 تحت عدد 404 في الملف رقم 2 غ/2007 جاء متوفرا على الشروط المطلوبة قانونا لقبولها .

وفي الموضوع :

حيث يؤخذ من وثائق الملف و من ضمنها الحكم المستأنف أن المدعي (المستأنف) تقدم بتاريخ 2007/01/04 بمقال أمام المحكمة الإدارية بفاس يعرض فيه أنه سبق له أن إشتري مجموعة من القطع الأرضية "الفلاحية" بدوار تحنات بمزارع آيت بوسي صفرو سنتي 1975 و 1988 وأنه في بداية سنة 2001 باع القطع الفلاحية بثمن مبلغه 00 ، 220 000 درهم وأدى جميع الديون المترتبة بذمته لفائدة الصندوق الجهوي للقرض الفلاحي بفاس وحصل بذلك على رفع السيد إلى أن فوجئ برسالة من الشركة العامة المغربية للأبنك فرع الدار البيضاء عين الذئاب تخبره بوقوع حجز على حسابه البنكي من أجل إستيفاء مبلغ 00 ، 756 . 63 درهم لفائدة قباضة صفرو ويتعلق بالضريبة العامة على الدخل عن سنة 2001 بشأن البيع للقطع الفلاحية المباعة موضحا عدم توصله بأي إشعار من إدارة الضرائب وأن الحجز باطل لعدم سلوك مسطرة تبليغه بإنذارين مصحوبين بشهادة التسليم ومن جهة أخرى فإن الفلاحة معفاة من الضرائب بجميع أنواعها كما أن الضريبة تتعلق بسنة 2001 ولم تتم المطالبة بها إلا بتاريخ 2005/11/30 أي بعد مرور أكثر من 4 سنوات الشيء الذي يعني أنها تقادمت والنتمس بالحكم بإلغاء الأمر بالتحصيل برسم الضريبة العامة على الدخل عن سنة 2001

التحصيل الجري للديون العمومية : الوسائل والضمانات

موضوع جدول المكلفين عدد 153005300 بمبلغ 00 ، 63756 درهم الصادر عن القابض الإقليمي بتاريخ 2005/11/30 ، وأجاب قابض صفرو أن المدعي لم يدخل الخازن العام في الدعوى ولم يميز بين تأسيس الضريبة وتحصيلها وأنه باشر سلوك مسطرة الإشعار بدون صائر بتاريخ 2005/12/08 والتمس عدم قبول الدعوى شكلا وفضهما موضوعا .

كما أجاب المدير العام للضرائب بأن المدعي لم يقدم التصريح بالبيع في داخل الأجل المحدد قانونا فأخبر الملزم برسالة أولى مضمونة مع الإشعار بالتسلم لم تستجب لها مما دفع بالإدارة إلى احتساب الواجبات على أساس ثمن البيع مخصوما بنسبة 10 % وأن الرسالة الثانية أرجعت إلى الجهة المختصة بملاحظة غير مطالب به والتمس رفض الطلب وبعد إتمام الإجراءات المسطرية صدر الحكم بعدم قبول الطلب .

في أسباب الاستئناف :

حيث من جملة ما يعيب به المستأنف الحكم المستأنف بمجانبته للصواب حينما قضت المحكمة الإدارية بعدم قبول الطلب والحال أنه سبق له أن تقدم بتظلم في الموضوع . حيث صح مانعاه المستأنف من خلال ما استدل به من تظلم بشأن الضريبة موضوع الدعوى توصلت به الإدارة بتاريخ 2006/09/20 فتكون دعواه المقدمة بتاريخ 2007/01/04 قد جاءت وفق الشكليات المتطلبة قانونا وبالتالي مقبولة ويكون الحكم المستأنف عندما قضى خلاف ذلك معرضا للإلغاء .

المادة الأخيرة

قضت محكمة الاستئناف الإدارية علنيا انتهائيا حضوريا

في الشكـل : بقبول الإستئناف .

في الموضوع : بإلغاء الحكم المستأنف وإرجاع ملف القضية إلى المحكمة الإدارية بفاس

لتبث فيه من جديد طبقا للقانون .

وبه صدر القرار وتلي في الجلسة العلنية المنعقدة بالتاريخ المذكور أعلاه بقاعة الجلسات

العادية بمحكمة الاستئناف الإدارية بالرباط وكانت الهيئة متركبة من السادة :

رئيسا

السيد امحمد نفيل

مقررا

السيد عبد الكريم الهاشيمي

السيد رضا التايدي

عضوا

بحضور المفوض الملكي للدفاع عن القانون و الحق السيد أحمد البوزيدي .

و بمساعدة كاتبة الضبط السيدة أحمد ملين .

المقرر

الرئيس

كاتب الضبط

مفهوم الاستعجال وجرية

المنازعة

أمر استعجالي صادر عن رئيس المحكمة الإدارية بالرباط عدد: 111

بتاريخ: 2010/02/17

ملف رقم: 2009/1/1127

القاعدة

1- تقبل المطالبة بإيقاف تنفيذ الدين العمومي في إطار القواعد العامة للاستعجال حيادا على ضوابط وإجراءات إيقاف الأداء والتنفيذ المنصوص عليها في المادتين 117 و 118 من مدونة تحصيل الديون العمومية متى توافرت في الطلب جدية السبب بمفهوم المنازعة في صفة الملزم كخاضع للدين العمومي أو في مسطرة فرضه أو تحصيله الآيلة بحسب الظاهر إلى إلغاء الدين العمومي أو إجراءات تحصيله موضوعا، وحالة الاستعجال بمفهوم الضرر الذي يتعذر تدارك نتائجه بعد التنفيذ.

2- مرور أربع سنوات على ضوء ظاهر أوراق الملف بين تاريخ آخر أداء القاطع للتقادم وتاريخ مباشرة إجراءات التحصيل الجبري بمقتضى مسطرة الإشعار للغير الحائز يجعل المطالبة بأداء الدين الضريبي مشوبة بالسقوط للتقادم وهو ما يشكل سببا جديا ومبررا لإيقاف التنفيذ حيادا على الضمانة المنصوص عليها أعلاه... نعم.

باسم جلالة الملك

نحن عبد الله فكار نيابة عن رئيس المحكمة الإدارية بالرباط بصفته قاضيا للمستعجلات

وبمساعدة السيدة فاطمة منون كاتبة الضبط

بتاريخ 2010/02/17 أصدرنا أمرنا الآتي نصه.

بين المدعي :

.... من جهة

وبين المدعى عليهما : - السيد الخازن العام للمملكة بمكاتبه بحي الرياض بالرباط

- السيد قابض قباضة حي السلام بمكاتبه بمدينة سلا

.... من جهة أخرى

الوقائع

بناء على المقال المسجل والمؤداة عنه الرسوم القضائية بصندوق هذه المحكمة بتاريخ 2009/12/30، يعرض فيه الطالب بواسطة نائبه...، إنه توصل بتاريخ 2009/11/3 بمستخرج الجداول إذ شرع قابض قباضة حي السلام في توجيه الإشعار للغير الحائز بشأنه بتاريخ 2009/05/29 يتضمن ضرائب تتعلق بسنوات 1996 إلى 2002 و 2004 و 2005 وهي ضرائب قد طالها التقادم الرباعي مؤكدا أنه مساعد لأداء الضريبتين غير المتقادمتين المتعلقتين بسنة 2005 والتمس تبعا لذلك التصريح بتقادم الضرائب عن سنوات 1996 إلى 2002 وسنة 2004 مع التصريح بخصر مطالبة الخزينة في الضريبتين غير المتقادمتين المتعلقتين بسنة 2005، وأرفق مقاله بنسخة من مستخرج الجداول الضريبية ونسخة من الإشعار للغير الحائز.

وأجاب قابض حي السلام ملتمسا رفض الدعوى بانتهاء عنصري الجدية والاستعجال، مؤكدا أنه لا وجود للتقادم على اعتبار أن الضرائب موضوع الدعوى هي ضرائب تصريحية، يتم تسديدها بكيفية تلقائية بناء على تصريح الملمزم إلا أن الملمزم لم يقدم تصريحه داخل الأجل القانوني، كما أنه قام بأداء جزئي لدى صندوق القباضة ويتعلق بنفس الضرائب ونفس الجدول الضريبي ونفس التعريف الضريبي ونفس السنة، وأرفق جوابه بنسخة من مستخرج الجداول ونسخة من القائمة الجماعية للمتابعات ونسخة من قائمة الأداءات.

وعقب الطالب بواسطة نائبة ملتمسا الحكم وفق المقال وموكدا أن أداء ضريبة بعينها لا ينتفي مع حالة التقادم، علما أن أداء الضريبة المهنية عن سنة 1999 بتاريخ 1994/12/20 وبالتالي فإن هذا الأداء لا تأثير له على تقادم الضرائب الأخرى.

وبناء على القرار بحجز القضية للتأمل لجلسة يومه.

وبعد التأمل طبقا للقانون

حيث يروم الطالب التصريح بتقادم الضرائب عن سنوات 1996 إلى 2002 مع التصريح بحصر مطالبة الخزينة في الضريبتين غير المتقادمتين المتعلقتين سنة 2005 تأسيسا على تقادم الضرائب المذكورة.

وحيث استقر عمل قاضي المستعجلات بهذه المحكمة على قبول المطالبة بإيقاف إجراءات تنفيذ الدين العمومي كإجراء وقائي إلى غاية البت إداريا أو قضائيا في جوهر النزاع في إطار القواعد العامة للاستعجال وحيادا على ضوابط إيقاف الأداء والتنفيذ المنصوص عليها في المادتين 117 و 118 من مدونة تحصيل الديون العمومية متى توافرت في الطلب حالة الاستعجال بمفهوم الضرر الذي يصعب تدارك نتائجه بعد التنفيذ، وجدية السبب بمفهوم المنازعة في صفة الملزم كخاضع للدين العمومي أو في مسطرة فرضه أو تحصيله الآيلة بحسب الظاهر إلى إلغاء وعاء الدين العمومي أو مسطرة تحصيله.

حيث يؤخذ من ظاهر أوراق الملف ومستنداته وأخذا بعين الاعتبار تاريخ الأداء القاطع للتقادم وتاريخ مباشرة مسطرة الحجز لدى الغير، مرور أكثر من أربع سنوات مما تكون معه الضرائب برسم سنوات من 1999 إلى 2004 قد طالها التقادم على اعتبار عدم الإدلاء بما يفيد التبليغ القانوني داخل أجل الأربع سنوات المذكورة للقول بقطع التقادم، مما يبقى معه الطلب حول إيقاف التنفيذ بخصوص تلك الفترة مؤسسا دون باقي السنوات الأخرى التي تبقى مسطرة الحجز لدى الغير على ضوءها مؤسسة، كما أن حالة الاستعجال قائمة بالنظر لما قد يترتب عن مواصلة التنفيذ من تعذر تدارك نتائجه ويبقى بالتالي الطلب حول إيقاف إجراءات التنفيذ عن تلك الفترة مؤسسا ويتعين الاستجابة إليه.

المنطوق

وتطبقا لمقتضيات القانون رقم 41-90 المحدثه بموجبه محاكم إدارية وقانون
المسطرة المدنية.

لهذه الأسباب

نأمر علنيا ابتدائيا حضوريا:

بإيقاف إجراءات تحصيل الضرائب موضوع الدعوى عن السنوات من 1999 إلى 2004 مع النفاذ المعجل ورفض باقي الطلب.

بهذا صدر في اليوم والشهر والسنة أعلاه.....

كاتب الضبط

قاضي المستعجلات

أمر استعجالي صادر عن رئيس المحكمة الإدارية بالرباط عدد: 57

بتاريخ: 2010/01/27

ملف رقم: 09/1/1115

باسم جلالة الملك

نحن محمد قصري رئيس المحكمة الإدارية بالرباط بصفتنا قاضيا للمستعجلات وبمساعدة السيدة فاطمة منون كاتبة الضبط.

بتاريخ 2010/01/27 أصدرنا أمرا الآتي نصه.

بين المدعي :

..... من جهة

وبين المدعى عليه :

- الدولة المغربية في شخص الوزير الأول بمكاتبه بالوزارة الأولى بالرباط
- السيد وزير المالية والخصوصية بمكاتبه بالرباط
- السيد المدير العام لإدارة الضرائب الضرائب بالرباط
- السيد الخازن العام للمملكة بمكاتبه بالرباط
- السيد المدير الجهوي للخزينة العامة بمقره بالرباط
- السيد القابض - القبضة المتخصصة 57- شارع المقاومة الرباط

- السيد الوكيل القضائي للمملكة بالرباط

.....من جهة أخرى

الوقائع

بناء على المقال المسجل والمؤداة عنه الرسوم القضائية بتاريخ 2009/12/24، يعرض فيه الطالب بواسطة نائبه... سبق له أن تقدم أمام هذه المحكمة بمقال يطلب من خلاله إلغاء الضريبة المفروضة عليه في مستخرج الجدول الضريبي المؤرخ في 2009/2/26 وبمبلغها 320.848,79 درهما لعدم شرعيتها ولتقادمها عملا بمقتضيات المادة 123 من مدونة تحصيل الديون العمومية فتح له ملف تحت رقم 2009/7/588، وبتاريخ 2009/12/17 توصل من القباضة المختصة بالرباط بالإنداز الأخير تطالبه بأداء ما قدره 329.204,78 درهما داخل أجل قدره 10 أيام تحت طائلة متابعة الاستخلاص بكافة الوسائل، وأوضح الطالب أنه أغلق محله الكائن بتابريكت بسلا لصناعة الزرابي ولم يعد يستغله منذ سنة 1998 كما تدل على ذلك الشهادة الإدارية لفائدة المقاطعة الحضرية الرابعة بسلا، وشهادة رئيس غرفة الصناعة التقليدية بعمالة سلا بالإضافة إلى شهادة شركة ريسال لها وإنها أصبحت متقادمة مؤكدا أنه لم يسبق أن توصل بأي إنذار بشأنها خلال الآجال القانونية، فتلقى جوابا بتاريخ 2009/4/9 بالرفض مؤكدا القابض من خلاله أنه قام بمجموعة من الإجراءات القاطعة للتقادم، والتمس الطالب تبعا لذلك الأمر بإيقاف تنفيذ الضريبة المفروضة عليه إلى حين البت في دعوى الموضوع مع النفاذ المعجل، وأرفق مقاله بنسخة من مقال دعوى الموضوع رقم 2009/7/588 مع جميع مرفقاته وأصل الإنذار الأخير المبلغ إليه بتاريخ 2009/12/17.

وأجاب قابض القباضة المتخصصة بالرباط ملتصقا برفض الدعوى لعدم احترام مقتضيات المادتين 117 و 118 من مدونة تحصيل الديون العمومية بشأن تقديم الضمانة، مؤكدا عدم توفر عنصري الجدية والاستعجال في النازلة موضعا أن المتابعة مرتكزة على أساس قانوني سليم، وأن التقادم المحتج به لا وجود له على اعتبار أنه قام بتوجيه إنذارات قانونية للملزم منها الإنذار القانوني عدد 71/69 والحجز التنفيذي عدد 22/52 بتاريخ 2006/5/8 والإنذار القانوني عدد 71/69 والإشعار للغير الحائز عدد 13857 المبلغ بتاريخ

2004/9/8 والإنداز القانوني عدد 23658 المبلغ بتاريخ 2005/11/7 وغيرها من الإندازات القانونية، مضيفا أن الطالب قام بقطع التقادم بأداءه جزءا من الدين المترتب عليه. وعقب الطالب بواسطة نائبه ملتصقا رد جميع الدفعات والحكم وفق مقاله. وبناء على حجز القضية للتأمل لجلسة يومه.

وبعد التأمل طبقا للقانون

حيث يهدف الطلب إلى استصدار أمر بإيقاف إجراءات تحصيل الضريبة موضوع الطلب لغاية البت في الجوهر تأسيسا على سقوطها بالتقادم. وحيث استقر عمل قاضي المستعجلات بهذه المحكمة على قبول المطالبة بإيقاف إجراءات تنفيذ الدين العمومي كإجراء وقائي إلى غاية البت إداريا أو قضائيا في جوهر النزاع في إطار القواعد العامة للاستعجال وحيادا على ضوابط إيقاف الأداء والتنفيذ المنصوص عليها في المادتين 117 و 118 من مدونة تحصيل الديون العمومية متى توافرت في الطلب حالة الاستعجال بمفهوم الضرر الذي يصعب تدارك نتائجه بعد التنفيذ، وجدية السبب بمفهوم المنازعة في صفة الملتزم كخاضع للدين العمومي أو في مسطرة فرضه أو تحصيله الآيلة بحسب الظاهر إلى إلغاء وعاء الدين العمومي أو مسطرة تحصيله موضوعا. وحيث يؤخذ من ظاهر أوراق الملف ومستنداته قيام منازعة جدية من جهة حول انتفاء الواقعة المنشئة للضريبة وحول سقوط الدين الضريبي بالتقادم أخذا بعين الاعتبار تاريخ الشروع في تحصيله وتاريخ إجراءات الحجز ومسطرة الإشعار للغير الحائز وعدم قيام تبليغ قانوني بينهما داخل أجل القادم الرباعي المنصوص عليه في الفصل 123 من القانون 97-15 الذي من شأنه قطع التقادم وتجديد أمدته وأن حالة الاستعجال قائمة بالنظر لما يترتب عن مواصلة إجراءات التحصيل الجبري من تعذر تدارك نتائج التنفيذ مما يبقي الطلب حول إيقاف إجراءات تحصيل الدين الضريبي أعلاه لغاية البت في جوهر النزاع مؤسس.

المنطوق

وتطبيقا لمقتضيات الفصلين 7 و 19 من القانون 41-90 والفصل 123 من القانون 97-15

لهذه الأسباب

نأمر علنيا ابتدائيا حضوريا :

بإيقاف إجراءات تحصيل الضرائب موضوع بيان بالوضعية الجبائية المؤرخ في 2009/2/23 لغاية البت في جوهر النزاع مع النفاذ المعجل وإرجاء البت في الصائر.

بهذا صدر في اليوم والشهر والسنة أعلاه.....

كاتب الضبط

قاضي المستعجلات

أمر استعجالي صادر عن رئيس المحكمة الإدارية بالدار البيضاء عدد:

148

بتاريخ: 2010/04/06

ملف رقم: 2010/1/100

باسم جلالة الملك

القاعدة

- طلب الإيقاف المؤقت لإجراءات تحصيل الضرائب والرسوم طلب مستعجل ولا شيء في القانون ينفي صبغة الاستعجال عنه... نعم.
- ثبوت أن الطلب يقوم حسب ظاهر المستندات على أسباب جدية الاستجابة له... نعم.

بتاريخ 21 ربيع الثاني 1431 هـ الموافق ل 06 أبريل 2010.

بناء على مقتضيات الفصول:

7- و 19 من قانون 41-90 المحدثه بموجبه محاكم إدارية؛

- 149 من قانون المسطرة المدنية.

نحن عبد السلام نعناني نيابة عن رئيسة المحكمة الإدارية،

بصفتنا قاضيا للمستعجلات.

التحصيل الجري للديون العمومية : الوسائل والضمانات

بمساعدة السيدة عائقة أورشو كاتبة الضبط.

أصدرنا الأمر الاستعجالي الآتي نصه:

بين :، الكائن ب الدار البيضاء، الجاعل محل المخابرة معه بمكتب الأستاذ...
المحامي بهيئة الدار البيضاء.

من جهة

وبين : - قابض قباضة الوازيس الدار البيضاء؛

- الخازن الجهوي للدار البيضاء؛

- الخازن العام للمملكة بالرباط.

من جهة أخرى

الوقائع

بناء على المقال الاستعجالي المرفوع من طرف المدعي بتاريخ 2010/2/25 الذي
يعرض فيه بواسطة محاميه ... أنه على إثر عملية عقارية قامت إدارة الضرائب بمراجعة
الضريبة على الأرباح العقارية وأصدرت في مواجهته الجدول الضريبي عدد 1325 الفصل
35600211 بمبلغ أساسي 370.741,30 درهما وأن العارض طعن في هذا الفرض
الضريبي وبعد الإجراءات المسطرية أصدرت المحكمة الإدارية بالدار البيضاء حكما تحت
عدد 08 بتاريخ 2008/1/2 في الملف رقم 2006/473 غ، يقضي بإلغاء الجدول المذكور
وأن العارض فوجئ بقابض قباضة الوازيس بالدار البيضاء يباشر إجراءات التحصيل في
مواجهته وأنه من حق العارض تبعا لوجود المانع القانوني ونظرا لحالة الاستعجال يلتمس
استدعاء المدعى عليه والأمر بإيقاف إجراءات التحصيل الجارية في حقه موضوع الجدول
رقم 1324 الفصل 3500211 بمبلغ أساسا قدره 370.741,30 درهما وأرفقه :

نسخة تبليغية للحكم عدد 8.

- أصل آخر تنبيه بالأداء صادر عن قابض الوازيس.

- أصل وضعية العارض صادر عن قباضة الوازيس.

وبناء على جواب قابض قباضة الوازيس - الخازن العام للمملكة - عارضا أن

عنصر الاستعجال منتف في النازلة وأن الجدية المطلوبة غير متوفرة في الطلب لأن المدعي

التحصيل الجري للديون العمومية : الوسائل والضمانات

لم يعمل على تفعيل الحكم الصادر عن المحكمة وأن عليه تنفيذه في مواجهة إدارة الضرائب وأن شروط الإيقاف ولاسيما الضمانات غير متوفرة والتمس الحكم برفض الطلب. وأرفقه بنسخة من مستخرج جدول ضريبي.

وبناء على تعقيب نائب المدعي ملتصقا رد الدفع المثاره والحكم وفق المقال، تقرر بجلسة 30 مارس 2010 اعتبار القضية جاهزة وتم حجزها للتأمل قصد الحكم بجلسة 6 أبريل 2010.

التعليق

وبعد التأمل طبقا للقانون

وعليه نحن قاضي المستعجلات:

حيث أن مؤدى الطلب هو الأمر بإيقاف إجراءات التحصيل المباشر من طرف قابض قبضة الوازيس - الخازن العام- في مواجهته بموجب الجدول عدد 1324 الفصل 35600211 الحامل لمبلغ 370.741,30 درهما.

في الجدية والاستعجال:

حيث لما الثابت أن طلبات إيقاف تنفيذ إجراءات التحصيل المباشرة لتحصيل الضرائب طلبات استعجالية لا شيء من القانون ينفي عنها هذه الصبغ فإنه لا يستجاب لها إلا إذا قام الطلب على أسباب جدية.

فإن الثابت من ظاهر مستندات القضية أن المدعي استصدر عن هذه المحكمة حكما تحت عدد 8 صادر بتاريخ 2008/1/2 في الملف رقم 2006/473 غ، يقضي بإلغاء الإعلام المتعلق بالضريبة المذكورة مما تكون معه الجدية المطلوبة متوفرة.

وحيث لما الثابت أن المستقر عليه في اجتهاد القضاء الإداري أن طلب الإيقاف المؤقت لإجراءات تحصيل الضريبة طلب وقتي لكونه محدد في الزمن تستدعيه الضرورة الملحة للحصول على حل مؤقت يحتفظ على مصالح الخصوم، ويجنب أخطار مواصلة إجراءات التنفيذ التي قد تنشأ عنها أضرار يصعب تداركها، فإنه واعتبارا لما قد ينشأ عن

التحصيل الجبري للديون العمومية : الوسائل والضمانات

استمرار الخزينة العامة - قباضة الوازيس- في تنفيذ أمر بالاستخلاص قضى القضاء بإلغائه من أوضاع غير قانونية - فإن مبرران الإيقاف المؤقت تكون متوفرة. وحيث تأسيسا عليه يتعين الاستجابة للطلب وتحميل المدعي الصائر. وتطبيقا لمقتضيات القانون رقم 41-90 المحدث للمحاكم الإدارية.

لهذه الأسباب

نحن قاضي الأمور المستعجلة:

نصرح علنيا ابتداءيا وحضوريا:

نأمر بإيقاف إجراءات التحصيل المباشر من طرف قابض قباضة الوازيس بالدار البيضاء في حق المدعي بالجدول رقم 1324 فصل 35600211 الحامل لمبلغ 370.741,30 درهما وتحميله الصائر إلى حين صيرورة الحكم نهائيا.

ونصرح بأن هذا الحكم مشمول بالنفاذ المعجل بقوة القانون.

بهذا صدر الأمر في اليوم والشهر والسنة أعلاه.....

إمضاء:

كاتب الضبط

قاضي المستعجلات

لائحة المراجع

الكتب

- عبد الرحيم الكنداري:تحصيل الديون الضريبية ، مقارنة قانونية و قضائية ، منشورات مجلة الحقوق المغربية ،الطبعة الأولى ،دار نشر المعرفة 2012
- زهير بونعامية :الإشعار للغير الحائز، خاصية التسليم الفوري بين القانون الفرنسي والمغربي ،طوب بريس، الطبعة الأولى ،يناير 2012
- يونس معاطا:المنازعات في تحصيل الضريبة بالمغرب ،طوب بريس ،الطبعة الأولى، الرباط ، يناير 2012
- محمد قصري : نماذج من الإشكاليات التي يثيرها تطبيق القانون المتعلق بتحصيل الدين العمومي أمام القضاء الاستعجالي ،دفاثر المجلس الأعلى عدد 16 ،مطبعة المعارف الجديدة،الرباط 2011
- محمد قصري:المنازعات الجبائية المتعلقة بربط و تحصيل الضريبة أمام القضاء المغربي،دار أبي رقراق للطباعة والنشر،الطبعة الثانية ،2009
- لطيفة الداودي:الوجيز في القانون الجنائي المغربي ،مطبعة الوراقة الوطنية ،مراكش، 2007
- كمال العياري : إجراءات التقاضي والتنفيذ في المادة الجبائية ، تشريعا وقضاء و فقها ،منشورات مجمع الأطرش للكتاب المختص ،تونس 2007
- محمد السماحي : مسطرة المنازعة في الضريبة ،الطبعة الثانية ،دار أبي رقراق ، الرباط 2003
- خميس السيد اسماعيل: "موسوعة القضاء الإداري – دعوى الإلغاء ووقف تنفيذ القرار الإداري، وقضاء التنفيذ وإشكالاته والصيغ القانونية أمام مجلس الدولة مع المبادئ العامة للقضاء المستعجل طبقا لأحدث التعديلات- "، دار محمود للنشر والتوزيع- مصر (ت.ط.غ.م) س 2002

- مصطفى مجدي هرجه: "الجديد في القضاء المستعجل"، دار الفكر والقانون- المنصورة، (ع.ط.غ.م)، مصر 2002

- عبد الغني خالد: المسطرة في القانون الضريبي المغربي، مطبعة دار النشر المغربية، عين السبع الدار البيضاء، 2002

- محمد الكشور: "رقابة المجلس الأعلى على محاكم الموضوع في المواد المدنية - محاولة للتمييز بين الواقع والقانون-"، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، ط الأولى 1422-2001

- محمد شكيري: القانون الضريبي المغربي دراسة تحليلية و نقدية، منشورات م.م.إ.م.و.ت، سلسلة مؤلفات و أعمال جامعية، طبعة 2000.

- عبد اللطيف العمراني/ مراد الخروبي : مدونة تحصيل الديون العمومية ، القانون رقم 97 - 15 ، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية الطبعة الاولى 2000

- عبد الرحمان ابليل / رحيم الطور: تحصيل الضرائب والديون العمومية على ضوء المدونة الجديدة (قانون 97 - 15)، مطبعة الأمنية، 2000

- محمد محمد عبد اللطيف ، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، مطبوعات جامعة الكويت ، الطبعة الأولى، 1999

- أبليل عبد الرحمان/ محمد مرزاق: المنازعات الجبائية بالمغرب بين النظرية والتطبيق ، طبعة 1998

- نجاة بضراني: المدخل لدراسة القانون ، الجزء 1 ، مطبوعات الأفق ، الدار البيضاء، سنة 1995

- عبد الحميد الشواربي: التجريم والعقاب في قانون الضريبة على الاستهلاك ، مصر 1988

التحصيل الجبري للديون العمومية : الوسائل والضمانات

- مأمون الكزبري : التحفيظ العقاري والحقوق العينية الأصلية و التبعية في ضوء التشريع المغربي، الجزء الثاني، دار الهلال العربية للطباعة والنشر ، الطبعة الثانية، 1987

- عبد الله هلالي : الاستخلاص في المادة الجبائية، الوسائل والضمانات
- ابن رشد : بداية المجتهد ونهاية المقتصد ، في باب التفليس ، دار الفكر ، الجزء الثاني

الأطروحات و الرسائل :

الأطروحات :

- إبراهيم مهم : المنازعة الجبائية بالمغرب محاولة لتحقيق التوازن بين الملزم و الإدارة، أطروحة لنيل الدكتوراه، 2005/ 2006، جامعة الحسن الثاني، البيضاء

- محمد بيصة: "المنازعة في قانونية قرارات الإدارة المكلفة بربط الضريبة بين دعوى الإلغاء وطعون القضاء الشامل"، أطروحة لنيل الدكتوراه، نوقشت بكلية الحقوق-جامعة الحسن الثاني-الدار البيضاء السنة الجامعية: 2003/2004

- عثمان الحادك : "المنازعات الجبائية بالمغرب، الاختصاص والمسطرة"، أطروحة لنيل دكتوراه في الحقوق، نوقشت بكلية الحقوق بالدار البيضاء، السنة الجامعية 2003.2004

- إبراهيم عشاق :مسؤولية المحاسب العمومي في التشريع المغربي ،أطروحة لنيل الدكتوراه الوطنية في الحقوق ،جامعة الحسن الثاني الدار البيضاء ،كلية الحقوق البيضاء(2002 -

2003)

الرسائل :

- سعاد قسيمي :التحصيل الجبري للديون العمومية عن طريق الإكراه البدني ، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون الخاص ،جامعة القاضي عياض ،كلية العلوم القانونية و الاقتصادية والاجتماعية ،مراكش ، السنة الجامعية :2011/ 2012

التحصيل الجبري للديون العمومية : الوسائل والضمانات

- سعيد العمري: إيقاف تنفيذ الديون العمومية ،رسالة لنيل الماستر في القانون الخاص،الموسم الجامعي: 2010/2011 ،
- سعيد مرتضي: ضمانات تحصيل الضرائب المباشرة في القانون المغربي،رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة ،كلية الحقوق الرباط أكمال السنة الجامعية:2003/2004

المقالات العلمية

- حسن صحيب: "القضاء الإداري المغربي"، منشورات المجلة الغربية للإدارة المحلية والتنمية – سلسلة مؤلفات وأعمال جامعية- ع 80 الطبعة الأولى 2008.
- قيس حسن عواد البدراني :المركز القانوني للمكلف بالضريبة ، مجلة المؤتمر العلمي الضريبي الأول ، بغداد ، وزارة المالية ، الهيئة العامة للضرائب ، 2001
- محمد اللجمي: "القضاء الاستعجالي بين سرعة الفصل وتوفير الضمانات، مقال منشور بمجلة القضاء والتشريع"، تصدر شهريا عن وزارة العدل بالجمهورية التونسية، ع 7، السنة الثالثة والثلاثون ذو الحجة 1411 جويلية
- عبد العلي العبودي : مسطرة الإكراه البدني في الأحكام المدنية و التجارية ،مجلة رابطة القضاة ،عدد 10 - 11 .
- مصطفى التراب :نظام الإكراه البدني كوسيلة للإجبار على التنفيذ ، مجلة القسطاس ،عدد 1
- عبد الله درميش: "موقع القضاء الإستعجالي من القضاء بصفة عامة".مقال منشور بمجلة ندوة القضاء المستعجل التي نظمها المركز العربي للبحوث القانونية والقضائية بتاريخ 5-7 فبراير
- أنس السيتي : قراءة في الإعفاءات الضريبية المتعلقة بالمجال الفلاحي و الإشكالات التي تطرحها المادة 7 من قانون 85 – 30 المتعلقة بالضريبة على القيمة المضافة ، دفا تر المجلس الأعلى
- محمود حسن :الحجوز التحفظية على الأموال في القانون المغربي ،مجلة المحاكم المغربية،عدد 53 ،يناير ،فبراير 1988

الندوات والمناظرات

- الندوة الجهوية السادسة المنظمة من قبل المجلس الأعلى تحت عنوان "المنازعات الانتخابية والجبائية من خلال اجتهادات المجلس الأعلى" الرباط 10-11 مايو 2007
- المختار السريدي : مداخل في المناظرة الدولية الثالثة حول المالية العمومية: أي دور للإدارة الضريبية في ظل الأزمة المالية الحالية ؟

النصوص القانونية

- ظهير شريف رقم 1.08.147 صادر في 2 محرم 1430 (30 ديسمبر 2008) بتنفيذ قانون المالية رقم 40.08 للسنة المالية 2009، ج.ر. عدد 5695 مكرر- 3 محرم 1430 (31 ديسمبر 2008).
- الظهير الشريف رقم 1. 02. 25 المؤرخ ب 19 من محرم 1423 (3 أبريل 2002) الجريدة الرسمية عدد 4999 .
- ظهير شريف رقم 1.00.175 الصادر في 28 محرم 1421 الموافق ل 3 ماي 2000 بتنفيذ القانون رقم 15.97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية
- مرسوم ملكي رقم 330-66 ، بتاريخ 10 محرم 1387 ، الموافق ليوم 21 أبريل 1967 (المنظم للقواعد العامة للمحاسبة العمومية)، الجريدة الرسمية عدد 2843 بتاريخ 26 أبريل 1967 .
- ظهير شريف صادر بتاريخ 8 شعبان 1374 ، الموافق ليوم 2 أبريل 1955 ، حول مسؤولية المحاسب العمومي ، الجريدة الرسمية عدد 2219 بتاريخ 6 مايو 1955 .

Ouvrages en français

- Karim Sid Ahmed, Droits Fondamentaux Du Contribuable Et Procédures Fiscales, étude comparative, L'Harmattan, Paris 2007
- Abdellah boudahrain :Les voies d'exécution au Maroc , les éditions Toubkal ,Casablanca 1988
- René CHAPUS : rapport de synthèse in CNRS et IFSA, actes du colloque de trentième anniversaire des tribunaux administratifs, éd du CNRS, 1986
- Pierre Schonseck :Le privilège des impôts directes au Maroc,édition la porte ,1961
- Philippe Borrás/Alain Garay :Le contentieux du recouvrement fiscal

الفهرس

- 1.....إهداء
- 1.....كلمة شكر.....Erreur ! Signet non défini.
- 3.....فك أهم الرموز:
- 4.....مقدمة:
- 10.....الفصل الأول: وسائل التنفيذ الجبري للديون العمومية
- 10.....المبحث الأول: الوسائل البشرية والقانونية لتحصيل الديون العمومية
- 11.....المطلب الأول: اختصاصات الهيئة المكلفة بالتحصيل الجبري
- 11.....الفقرة الأولى: مسؤولية المحاسب العمومي في مجال التحصيل الجبري
- 12.....أولا : مسؤولية المحاسب العمومي تجاه الخزينة
- 14.....أ - أداء اليمين من طرف المحاسب العمومي:
- 15.....ب - تقديم الكفالة من طرف المحاسب : Le cautionnement
- 15.....ج - خضوع المحاسب لعدد من أشكال الرقابة
- 16.....ثانيا : مسؤولية المحاسب العمومي تجاه المدين
- 16.....أ - بطلان إجراءات التحصيل
- 17.....ب - تحميل القايض مسؤولية عدم الأداء
- 18.....الفقرة الثانية: الأشخاص المكلفون بتنفيذ التحصيل الجبري
- 18.....1 - انتداب مأموري التبليغ والتنفيذ
- 19.....أ - أداء القسم من طرف مأموري التبليغ والتنفيذ
- 20.....ب - تعرض مأموري التبليغ والتنفيذ للشتم أو التهديد أو الاعتداء
- 24.....2 - إمكانية الاستعانة ببعض أطر المحاكم و أعوان القوة العمومية أو السلطات المدنية للقيام بعملية التحصيل
- 27.....المطلب الثاني: الوسائل القانونية لتنفيذ التحصيل الجبري
- 27.....الفقرة الأولى: الإجراءات السابقة للتحصيل الجبري
- 28.....1 - إرسال إشعار بدون صائر (رسالة تذكير)
- 29.....2 - الحصول على ترخيص مسبق
- 30.....الفقرة الثانية: إجراءات التحصيل الجبري للديون العمومية
- 31.....1 - الإنذار

التحصيل الجبري للديون العمومية : الوسائل و الضمانات

- 2 - الحجز 32
- مسطرة بيع المحجوز 34
- المبحث الثاني: تدابير لجبر المدين على الوفاء بالدين العمومي 36
- المطلب الأول: تنوع التدابير لجبر المدين على الوفاء بالدين العمومي 36
- الفقرة الأولى: الإكراه البدني وسيلة لجبر المدين على الوفاء بالدين العمومي 37
- 1 - مفهوم الإكراه البدني 38
- الفقرة الثانية: وسائل قانونية ومسطرية لجبر المدين على الوفاء بالدين العمومي 39
- 1 - حق الاطلاع كسلطة مخولة لإدارة التحصيل 40
- 2- سلطة توقيع الجزاءات والعقوبات 42
- المطلب الثاني: الإشكالات التي يثيرها الحجز التحفظي كتدبير لجبر المدين على الوفاء بالدين العمومي 44
- الفقرة الأولى: الحجز التحفظي كتدبير لجبر المدين على الوفاء بالدين العمومي 44
- 1 - مفهوم الحجز التحفظي 45
- 2 - شروط الحجز التحفظي 46
- الفقرة الثانية: الإشكالات التي يثيرها تطبيق القانون المتعلق بتحصيل الدين العمومي أمام القضاء الاستعجالي 47
- 1 - حجز الأصل التجاري في إطار تحصيل الدين العمومي وما يطرحه من إشكالات 48
- 2 - حجز العقار في استخلاص الدين الضريبي و ما يطرحه من إشكالات 50
- خاتمة الفصل الأول 52
- الفصل الثاني: الضمانات المخولة لطرفي العلاقة الجبائية في مجال التحصيل الجبري للديون العمومية 54
- المبحث الأول: الضمانات المخولة للخزينة خلال مرحلة التحصيل الجبري للديون العمومية 55
- المطلب الأول: امتيازات الخزينة في تحصيل الديون العمومية 55
- الفقرة الأولى: الامتياز المخول لديون الخزينة 56
- 1 - مفهوم الامتياز 56
- 2 - أنواع الامتياز 57
- أ - الامتياز العام لفائدة الخزينة 57
- ب - الامتياز الخاص لفائدة الخزينة 57
- الفقرة الثانية: الرهن الرسمي للخزينة 59
- 1 - مفهوم الرهن الرسمي 59
- 2 - شروط تطبيق الرهن الرسمي 59

التحصيل الجبري للديون العمومية : الوسائل و الضمانات

- الطلب الثاني : الشروط الموضوعية لإيقاف تنفيذ الديون العمومية 61
- الفقرة الأولى، شرط الجدية 61
- (1) - مفهوم جدية المنازعة : 62
- (2) - صيور جدية المنازعة : 63
- الفقرة الثانية، شروط الاستعجال وتقديم الضمانات عند اللزوم 64
- أولا : شرط الاستعجال 64
- (1) - مفهوم الاستعجال على ضوء آراء الفقه وأحكام القضاء : 64
- (2) موقف الإدارة الجبائية والقضاء الإداري من عنصر الاستعجال : 66
- (3) - شرط الاستعجال كما أتصوره : 69
- ثانيا : شرط تقديم الضمانات عند اللزوم 70
- (1) - حالات الإعفاء من تقديم الضمانة : 71
- أ - الإعفاء من تقديم الضمانة في حالة المنازعة الجدية في مسطرة تحصيل الدين العمومي : 73
- ب - الإعفاء من تقديم الضمانة في حالة المنازعة الجدية في تقادم الدين العمومي في الوعاء أو التحصيل : 74
- (2) - حالات وجوب تقديم الضمانات 74
- أ - وجوب تقديم الضمانات في حالة المنازعة الجدية في تقدير الدين العمومي : 75
- ب - وجوب تقديم الضمانات في حالة المنازعة في الضرائب والرسوم المستحقة على إثر مراقبة ضريبية : 76
- المبحث الثاني : الضمانات المخولة للمدين خلال مرحلة التحصيل الجبري للديون العمومية 78
- الطلب الأول : الضمانات المخولة للمدين من لدن المشرع خلال مرحلة التحصيل الجبري 78
- الفقرة الأولى : أنواع الضمانات المخولة للمدين خلال مرحلة التحصيل الجبري 79
- 1 - الضمانات العامة المخولة للمدين 79
- 2 - الضمانات الخاصة المخولة للمدين خلال مرحلة التحصيل الجبري 81
- الفقرة الثانية : ضمانات مالية وشخصية ممن لهم علاقة بهال المدين 84
- 1 - الأغيار المسؤولون أو المتضامنون والمسؤولية المترتبة عن الإخلال بالتزاماتهم 84
- أ - مفهوم الالتزام 85
- ب - الخلف وكل الأشخاص الذين اتخذ المدين موطنه الجبائي لديهم 87
- 2 - الأشخاص الذين اتخذ المدين موطنه الجبائي لديهم 90
- 3 - الأغيار المودع لديهم و الأغيار الحائزون و التزاماتهم 97
- الطلب الثاني : الضمانات التي أقرها القضاء المغربي للمدين خلال مرحلة التحصيل الجبري للديون العمومية 104
- الفقرة الأولى : الضمانات التي كرسها القضاء الاستعجالي للمدين 104

التحصيل الجبري للديون العمومية : الوسائل والضمانات

107.....	الفقرة الثانية، مظاهر الحماية القضائية للضمانات المطروحة للملزم
108.....	أولا : مبدأ عدم رجعية القوانين الضريبية
110.....	ثانيا : الإثبات في المادة الضريبية
111.....	ثالثا : التفسير الضريبي
113.....	أ- استبعاد إمكانية الأخذ بالقياس في المادة الجبائية
114.....	ب- تفسير النص الضريبي الغامض لفائدة الملزم
115.....	خاتمة الفصل الثاني
117.....	عائمة عامة
119.....	الملاحق
157.....	لائحة المراجع
163.....	الفهرس

