

المحجوب الدربالي

دكتور في الحقوق

المنازعات الجبائية المحلية

في ضوء المستجدات القانونية
وآخر الاجتهادات القضائية

تقديم الأستاذ الحسين سرحان

أستاذ التعليم العالي بكلية الحقوق مراكش

الطبعة الأولى

2015

الدكتور المحبوب الدربالي
باحث في الشأن المحلي

المنازعات الجبائية المحلية

في ضوء المستجدات القانونية و آخر الاجتهادات القضائية

تقديم الأستاذ الحسين سرحان
أستاذ التعليم العالي بكلية الحقوق، مراكش

تقديم

تحتل الجبايات المحلية مكانة أساسية ضمن الموارد المالية للجماعات الترابية، حيث أنه في ظل الأدوار الجديدة لهذه الأخيرة ضمن بنود دستور 2011، جعلت من الجماعة الترابية مقولة تعتمد على التدبير الحر و التعاون و الشراكة بين مختلف الوحدات اللامركزية، اعتبارا لكون اقتصار دور الجماعات الترابية على الأدوار الإدارية لم يعد لوحده كافيا لتحقيق تنمية محلية حقيقية. وتبعاً لذلك أضحي تحسين مكانة الجباية المحلية ضمن مصادر تمويل التنمية المحلية مسألة ضرورية.

ومن هذا المنطلق، نجد أن معالجة المواضيع ذات الصلة بالجبايات المحلية، له مكانة أساسية ضمن الأعمال الأكاديمية التي تساهم في توفير مراجع علمية للمهتمين بالشأن المحلي (باحثين، طلبة، منتخبين...).

ولعل من بين هذه المواضيع، موضوع منازعات الجبايات المحلية، و الذي لم يحضى بعد بالاهتمام الكافي من طرف الباحثين، نظرا للإشكالات الكبيرة التي يطرحها. والاصلاحات المتتالية التي يعرفها، خاصة بعد الإصلاح الجبائي المحلي الأخير. وأيضاً للأهمية الاجتهادات القضائية الصادرة في هذا المجال.

واهتمام الباحث المحجوب الدربالي بموضوع المنازعات الجبائية المحلية، سيساهم في توضيح جانباً مهماً من المساطر الإدارية والقضائية للمنازعات الجبائية المحلية. خاصة أمام قلة الأعمال الأكاديمية التي تهتم بهذا الجانب.

فإذا كان موضوع المنازعات الضريبية الوطنية (الضريبة على الشركات، الضريبة على القيمة المضافة، الضريبة على الدخل) عرف العديد من الكتابات، فإن منازعات الجبايات المحلية (سواء تلك التي تدبرها مصالح مديرية الضرائب

لصالح الجماعات الترابية أو تلك التي تدبرها الجماعات بنفسها) لا زال يعرف قلة في المراجع الأكاديمية التي تعالج أهم الإشكالات التي يعرفها الموضوع.

لذلك نعتبر معالجة هذا الموضوع، بالوقوف عند المستجدات التي عرفها، و تحليل الاجتهادات القضائية في المجال الجبائي المحلي، من خلال تحديد المساطر الإدارية للمنازعات الجبائية محلية، و للمراحل التي تمر منها الدعوى الجبائية المحلية وكذلك إسهامات القاضي الإداري في هذا المجال والاكراهات التي تواجهه و آليات تجوزها. مسألة مهمة ستساهم في تفسير العديد من الإشكالات المرتبطة بالموضوع.

فتطور موضوع منازعات الجبايات المحلية له علاقة أساسية مع التغيرات والمستجدات التي عرفتھا النصوص القانونية المنظمة للجبايات المحلية منذ إصلاح سنة 1662 مرورا بإصلاح 1989 (القانون رقم 89.30) و صولا إلى الإصلاح الأخير المتجسد في القانون رقم 47.06 الذي دخل حيز التنفيذ منذ سنة 2008. هذا الأخير الذي عمل على تبسيط مساطر منازعات الجبايات المحلية، من خلال توحيد مختلف الإجراءات المتعلقة بالجباية المحلية مع تلك المعمول بها على مستوى الضرائب الوطنية.

فقد حاول النص الجبائي المحلي أن يوحد المقتضيات القانونية للجبايات المحلية مع ما جاء في المدونة العامة للضرائب ومدونة تحصيل الديون العمومية، حيث عمل على توحيد مساطر المطالبات الجبائية من حيث الشروط و الضوابط و منح الاختصاص للجان المحلية لتقدير الضريبة للبت في الطلبات الجبائية في حالة فشل أساليب الحوار الأولي بين الإدارة الجبائية والملزم في إيجاد حل للنزاع الجبائي المحلي.

على مستوى آخر، فمنازعات الجبايات المحلية لها صلة بالتحول الحاصل على مستوى الاختصاص القضائي في المجال جبائي، منذ إحداث المجلس الأعلى (محكمة النقض) سنة 1957، و المحاكم الإدارية سنة 1993 و محاكم

الاستئناف الإدارية سنة 2006. و ما صاحب ذلك من اجتهادات مهمة في هذا المجال، و التي لا تخرج في الغالب عن مسارين:

- أولهما، أنها تؤكد قانونية الإجراءات المتبعة من طرف الإدارة الجبائية المحلية و بالتالي تؤكد حق الإدارة في استخلاص الدين الجبائي المحلي، باعتبارها الجهاز المسؤول عن تحصيل الدين الجبائي المحلي.

- ثانيهما، تحمي حقوق الملمزم، من خلال منحه جميع الضمانات المنصوص عليها في القوانين الجبائية بما فيها القانون الجبائي المحلي.

واستنادا لما سلف، فإن هذا العمل الأكاديمي، الذي يتميز بالبساطة في الأسلوب و يناقش أهم الإشكالات التي تعرفها منازعات الجبايات المحلية و ذلك بتوضيح المساطر الإدارية لمنازعات الجبايات المحلية وتحديد الاختصاص القضائي في هذا المجال (الجهة القضائية المختصة، مجال دعوى الإلغاء و دعوى القضاء الشامل، القضاء الاستعجالي...)، و يحلل الاجتهادات القضائية ذات الصلة بالجبايات المحلية. سيساعد بدون شك المهتمين في الحصول على جانب مهم من المعلومات المتعلقة بموضوع منازعات الجبايات المحلية في ظل المستجدات القانونية و آخر الاجتهادات القضائية.

الأستاذ الحسين سرحان

منسق مجموعة الدراسات و الأبحاث في الإدارة والقانون

مقدمة

تلعب الجبايات المحلية دورا مهما في دعم موارد الجماعات المحلية، نظرا لأهمية مردوديتها مقارنة مع باقي وسائل التمويل الأخرى، لاعتبارها أداة لتحقيق التنمية المحلية ودعامة أساسية لبناء الديمقراطية المحلية.

ويراد بالجبائيات المحلية مجموعة الضرائب والرسوم المستحقة لفائدة الجماعات المحلية بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، أي تلك التي يرجع حق استخلاصها للجماعات المحلية بواسطة إدارتها الجبائية مباشرة من لدن الملتزمين بأدائها، أو تلك المحولة لفائدتها من طرف الدولة⁽¹⁾.

وإذا كانت الضريبة المحلية تعبر عن واجب مالي تفرضه الوحدة المحلية بصفة إلزامية في نطاق الوحدة الإدارية، دون مقابل بهدف تحقيق منفعة عامة، وتستفيد من مدخولها الإدارة المحلية⁽²⁾. فإن الرسم المحلي يعد بمثابة اقتطاع مالي، تجبیه السلطات العامة (الجماعات المحلية) على وجه الإلزام، مقابل خدمة يتم تقديمها للملتزم الجبائي، شريطة أن يتناسب مبلغ الرسم مع الخدمة المقدمة⁽³⁾. وقد مر النظام الجبائي المحلي المغربي بثلاثة مراحل أساسية، عرف خلالها تغييرات جوهرية، ويتعلق الأمر بكل من مرحلة ما قبل الحماية ومرحلة الحماية وأخيرا مرحلة ما بعد الاستقلال.

- 1 - أمينة عباد: إصلاح النظام الجبائي المحلي، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام، كلية الحقوق، السويسي، الرباط، 2008-2009، ص 1.
- 2 - عبد الحق المرجاني: الجباية المحلية بالمغرب، مجلة المالية المحلية والاقتصاد الجهوي، العدد 1، 1995، ص 58.
- 3 - محمد حلمي: مالية الهيئات العامة المحلية في البلاد العربية، الطبعة الأولى، مطبعة النهضة، القاهرة، 1962، ص 85.

ففي ما يخص مرحلة ما قبل الحماية أي قبل دخول المستعمر 1912، عرف المغرب بعض الجبايات كان المستفيد الأول منها المدينة في إحدى منشأتها أو إنشاء تجهيزات تتطلبها الحاجة المحلية بما تسمى بالمستفادات أو المستفاد(4).

ويمكن تصنيف جبايات ما قبل الحماية إلى جبايات مباشرة والتي تتكون من ضرائب دينية كالزكاة على المواشي والمعادن، ومع مرور الزمن فقدت الزكاة صفتها الجبائية لتبقى صدقة شرعية فقط، إلا أنها احتفظت بطابعها الديني، إذ يقتصر فرضها على المسلمين الذين يعيشون في بلاد الإسلام دون غيرهم و من هذا المنطلق كان لا بد من التفكير في أشكال جبائية تفرض على غير المسلمين المتواجدين بالأراضي الإسلامية ، أو البلدان التي شملها الفتح الإسلامي كلما برزت هناك ضرورة للرفع من الموارد العمومية(5).

وخلال نفس المرحلة فرضت الأعشار بالنسبة للحبوب وثمار الأشجار(6) ، و الغرامة على القبيلة أو المدينة في حالة ارتكاب مخالفة تقتضي مسؤولية جماعية(7)، وضرائب سيادية كالخراج والذي يعني لغة الكراء والغلة، والجزية التي كانت تفرض على الأشخاص ذوي العقيدة اليهودية أو المسيحية المنتمين لأهل الكتاب مقابل حمايتهم من طرف الوالي وضرائب غير مباشرة كالمكوس والرسوم الجمركية(8).

بالإضافة إلى الضرائب السيادية السالفة، فرضت ضرائب أخرى ظرفية، كالمؤونة والسخرة، وهما ضربيتان عينيتان مخصصتان، لموظفي المخزن المركزيين، لتغطية تكاليف إقامتهم بأرض القبيلة، وقد بقيت السخرة على

4 - أسعد عبد المجيد، مالية الجماعات المحلية بالمغرب، مطبعة النجاح الجديدة، الطبعة الأولى، الدار البيضاء، 1991، ص 136.

5 - د. مصطفى الكثيري، النظام الجبائي والتنمية الاقتصادية في المغرب، ترجمة العربي الزياتي، عبد الرحمان الشاوي، وخالد عليوة، دار النشر المغربية، الدار البيضاء، 1985، ص 34.

6 - خالد عبد الغني: تاريخ السياسة الجبائية بالمغرب، القرن التاسع عشر، مطبعة دار النشر المغربية، الدار البيضاء، 2002، ص 12.

7 - Jilali CHABIH , les Finances des collectivites locales au Maroc : essai d'une approche globale des finances locales, Edition L'Harmattan, 2005, p 64 .

8 - مصطفى الكثيري، المرجع السابق، ص 34.

الخصوص حتى آخر عهد الحماية كعمولة نقدية مستحقة لموظفي التبليغ لدى السلطات القضائية بالمحاكم المخزنية التي كانت تابعة للسلطات التنفيذية للباشوات والقواد، في حين يمكن اعتبار الغرامة والدعيرة بمثابة عقوبتين زجريتين تفرضان على القبيلة التي تكون مسرحا لارتكاب جرائم وتمردات تمس بالسيادة⁽⁹⁾.

وفيما يتعلق بمرحلة الحماية فقد نص ظهير 22 يوليوز 1916 على تأسيس الضرائب المتعلقة بالميزانية البلدية بموجب ظهائر شريفة⁽¹⁰⁾، وبالفعل صدرت خلال هذه المرحلة مجموعة من النصوص المنظمة لبعض الضرائب والرسوم المحلية والتي كانت تعرف بالضرائب العصرية⁽¹¹⁾، فقد صدر أول ظهير منظم للضريبة الحضرية والمتعارف عليها بضريبة المباني⁽¹²⁾ في 14 يوليوز 1918، كما صدر قبله الظهير المتعلق بالضرائب البلدية بتاريخ 23 مارس 1917 الذي نص في فصله الأول على رسم النظافة المفروضة بمناسبة كنس الشوارع والأزقة، وصدر أيضا ظهير 9 أكتوبر 1920 المتعلق بضريبة البتانتا وظهير 30 نونبر 1927 المتعلق بضريبة السكنى، هذه الأخيرة التي كانت محلية من حيث نتائجها، لكن لم تعمر طويلا، نظرا لمقاومة الملاك والشركات العقارية والصعوبات التقنية⁽¹³⁾.

وبعد الحصول على الاستقلال بدأ المغرب في محاولة تأسيس لبنات الإصلاحات السياسية والاقتصادية والاجتماعية والإدارية والمالية، فعلى مستوى ما هو محلي صدر من الناحية الإدارية ظهير 2 دجنبر 1959 المتعلق

9 مصطفى الكثيري، مرجع السابق، ص 36.

10- El Kbir Fikri, le régime financier de la commune urbaine, les éditions maghrébines, Rabat, 1980, p 22.

11- Mohamed Cherkaoui, contentieux fiscal au Maroc, mémoire d'études supérieures en droit public, université Med V Rabat, 1982, p 54.

12 - Anas Bensalh Zemrani, la fiscalité face au développement économique et social au Maroc, édition la porte, L.G.D.J, 1982, p 70-71.

13 - أحمد حضرائي، النظام الجبائي المحلي على ضوء التشريع المغربي والمقارن، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مؤلفات وأعمال جامعية، العدد 22، 2002، ص 26.

بالتقسيم الجماعي، وظهر 23 يونيو 1960 المتعلق بالتنظيم الجماعي، والذي خول للجماعات التمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي ليواكب من الناحية الجبائية بصور ظهير 23 مارس 1962⁽¹⁴⁾، والذي أكد في فصله الأول على أن تأسيس كل أداء بلدي يجب أن يتم بموجب ظهير شريف، وليسرد بعد ذلك لائحة الأداءات والضرائب المحلية. مميزا في ذلك بين الضرائب الواجب فرضها بصورة إلزامية منها ما يرتبط بالجباية العقارية، كرسوم النظافة وأداءات عن الطرق، وحقوق عن الأرصفة وقنوات المياه عندما تتحمل الجماعة نفقاتها، واحتلال الطريق العمومية والمساهمة في نفقات تهيئة الشوارع، ومنها ما يرتبط بقطاعات أخرى كالأداءات عن الكلاب، والمشاهد والذباح، ولحوم الأسواق وحقوق الأسواق، وأداءات يقدر فرضها بطريقة اختيارية كالأداء عن الإغلاق المتأخر والفتح المبكر لبعض المحلات، وأماكن بيع المشروبات غير الكحولية⁽¹⁵⁾. وقد خضع ظهير 23 مارس 1962 لبعض التعديلات كتلك المتضمنة في ظهير 22 فبراير 1973 بمثابة قانون⁽¹⁶⁾، والذي نص في فصله الأول بالتحديد على استبدال عنوان «الأداءات البلدية» بالأداءات الجماعية.

إلا أنه أمام عدم قدرة ظهير 23 مارس 1962 على مواكبة التطورات التي عرفت الجماعات المحلية من حيث هيكلتها والاختصاصات الجديدة الموكولة إليها. صدر القانون رقم 30.89⁽¹⁷⁾ الذي دخل حيز التنفيذ ابتداء من فاتح يناير 1990 واعتبر آنذاك محطة مهمة من خلال عمله على تبسيط الإطار القانوني ودعم الموارد الجبائية للجماعات المحلية⁽¹⁸⁾.

14 - الجريدة الرسمية عدد 2580 بتاريخ 1962، ص 783.

15 - أحمد حضرائي، مرجع سابق، ص 29.

16 - الجريدة الرسمية عدد 3151 بتاريخ 21 مارس 1973، ص 837.

17 - الظهير الشريف رقم 1.89.187 بتاريخ 21 نونبر 1989 الصادر بتنفيذ القانون رقم 30.89 المتعلق بنظام الضرائب المستحقة للجماعات المحلية وهيئاتها الجريدة الرسمية عدد 4023 بتاريخ 6 دجنبر 1989، ص 573.

18 - Abdellatif EL ATROUZ, la gestion des collectivités décentralisées entre les contraintes financières et les exigences du développement local, thèse de doctorat d'Etat en droit public, Casablanca, 2003, p 79.

وقد ضم القانون رقم 30-89 المتعلق بالجبايات المحلية ثلاث كتب، يهم الأول منها الأحكام العامة الخاصة ببيان الضرائب والرسوم المحلية، وطرق تحديد أسعارها وتوزيع المادة الجبائية بين الأجهزة المحلية دون إغفال شكليات التحصيل وحقوق وواجبات طرفي العلاقة الجبائية أي الإدارة والملزم، أما الكتاب الثاني فتطرق لمجموع الضرائب والرسوم المحلية مخصصا لأحكام كل واحدة منها بابا، وتناول الكتاب الثالث للأحكام الانتقالية.

لكن القانون رقم 30.89 بدوره لم يعد مسائرا لمتطلبات المالية المحلية وحاجياتها التنموية، أمام تزايد نفقات التسيير وكثرة الحدود التقنية بالإضافة إلى عدم قدرته على مواكبة الإصلاح الإداري الذي تعرفه سياسية اللامركزية⁽¹⁹⁾، سيما بعد صدور الميثاق الجماعي لسنة 2002، لذلك وبعد مرور ثمانية عشر سنة من التجربة الجبائية الثانية التي أقرها قانون 30.89، ثم صدور القانون رقم 47.06⁽²⁰⁾ الذي دخل حيز التنفيذ منذ فاتح يناير 2008⁽²¹⁾.

و شكل الإصلاح الجبائي المحلي الأخير محطة مهمة في تاريخ الإصلاحات التي عرفتھا المنظومة الجبائية المحلية، من خلال المستجدات المهمة التي تضمنها القانون رقم 47.06⁽²²⁾، حيث عمل على تبسيط الجباية المحلية بإلغائه

19 - لمعرفة المزيد حول التغيرات التي شابت القانون رقم 30.89 و بعض المقترحات لتجاوزها أنظر:

- Abdellatif EL ATROUZ, op cit , p 216 et s.

20 - ظهير شريف رقم 1.07.195 الصادر في 30 نونبر 2007 بتنفيذ القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، الجريدة الرسمية عدد 5583 بتاريخ 3 ديسمبر 2007.

21 - وتجدر الإشارة إلى أن نفس التاريخ عرف دخول حيز التطبيق القانون رقم 39.07 بمقتضى الظهير الشريف رقم 1.89.187 الصادر بتاريخ 27 دجنبر 2007 والمتعلق بسن أحكام انتقالية فيما يتعلق ببعض الرسوم والحقوق والمساهمات والأتاوى المستحقة لفائدة الجماعات المحلية و الذي نص في مادة فريدة على تظل سارية المفعول بصفة انتقالية أحكام الأبواب 4 و5 و8 و9 و10 و11 و12 و13 و14 و15 و32 و33 و34 من الكتاب الثاني من القانون رقم 89.30 المحدد بموجبه نظام للضرائب المستحقة للجماعات المحلية وهيئاتها الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 187.89.1 بتاريخ 21 من ربيع الآخر 1410 (21) نوفمبر 1989).

22 - الظهير الشريف رقم 1.07.195 الصادر في 30 نونبر 2007 بتنفيذ القانون رقم 06/47 المتعلق بالجبايات المحلية. الجريدة الرسمية عدد 5583 بتاريخ 3 دجنبر 2007

الرسوم ذات المر دودية الضعيفة أو تلك التي تشكل ازدواجا ضريبيا مع جبايات الدولة⁽²³⁾. و تبسيطه لمجال فرض الرسوم و تصفيته و تحصيلها و كذا توحيد الإجراءات المسطرية بالنسبة لكافة الرسوم من اجل ضمان حسن تدبيرها⁽²⁴⁾.

و حاول ملاءمة الجبايات المحلية مع جبايات الدولة عن طريق ملاءمة المساطر المتعلقة بالمراقبة و المنازعات الجبائية و الجزاءات و العلوات مع تلك المطبقة من طرف الدولة⁽²⁵⁾. و قام أيضا بتعزيز دور الجماعات المحلية في إطار سياسة اللامركزية لمسايرة الجبايات للمكتسبات الحالية التي جاء بها بالأساس الميثاق الجماعي⁽²⁶⁾ في مجال ترسيخ اللامركزية و دعم الديمقراطية المحلية وتعزيز سياسة القرب، ويستشف ذلك من خلال دعم القانون رقم 06-47 لاختصاصات الجماعات المحلية في الميادين المرتبطة بممارسة المراقبة و حق الاطلاع و التفتيش و زجر المخالفات في مجال الجبايات المحلية و من خلال تقوية بعض مظاهر الاختصاص الجبائي المحلي⁽²⁷⁾.

و عمل أيضا على دعم مردودية الجبايات المحلية، و ذلك عن طريق توسيع أوعية بعض الرسوم و الرفع من أسعارها، مما جعل عائد الرسوم التي جاء بها القانون رقم 06-47 أكثر مردودية بالمقارنة مع عائد الرسوم و الضرائب المحلية في ظل القانون القديم⁽²⁸⁾.

- 23 انظر: محاضرة الأستاذ محمد حيمود حول « النظام الجبائي المحلي على ضوء القانون رقم 06-47 المتعلق بالجبايات المحلية » القيت على طلبة ماستر قانون الإدارة العمومية والجماعات المحلية، القانون العام، كلية الحقوق سلا-الموسم الجامعي 2007-2008، ص 2، غير منشورة.
- 24 - ذ المحجوب الدربالي، النظام الجبائي المحلي على ضوء القانون رقم 06/47، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام، كلية الحقوق، سلا، 2007/2008، ص 39.
- 25 - مذكرة تقديم عامة لمشروع القانون رقم 06-47، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية-سلسلة نصوص قانونية-العدد 184، 2008-ص 19.
- 26- القانون رقم 78.00، ج.ر عدد 5058 بتاريخ 21 نونبر 2002، ص 3468، الذي عدل بمقتضى القانون رقم 08/17 سنة 2009.
- 27- ذ. المحجوب الدربالي، السياسة الجبائية المحلية للجماعات المحلية: قراءة تحليلية للقانون الجبائي المحلي الجديد، مجلة العلوم القانونية، سلسلة الدراسات الدستورية و السياسية، العدد الأول، ماي 2013، ص 139، 140.
- 28- نفس المرجع السابق، ص 143، 144.

لكن تنزيل مقتضيات القانون القانون الجبائي المحلي على أرض الواقع، شأنه شأن القوانين الجبائية، نتج عنه مجموعة من الخلافات بين طرفي المعادلة الجبائية، الملزم⁽²⁹⁾ وهو الطرف الضعيف والمجرد من جميع الامتيازات ماعدا الضمانات المقررة بمقتضى القانون الجبائي المحلي والذي يحرص على الدفاع عن مصالحه المالية بشتى الوسائل مستهدفا تخفيف العبء الجبائي الذي يقع على عاتقه⁽³⁰⁾ ، و الإدارة الجبائية المحلية الطرف القوي المدعوم بالعديد من الامتيازات باعتبارها المسؤولة عن توفير الموارد المالية الضرورية لميزانية الجماعات المحلية⁽³¹⁾.

ومن هذا التناقض الظاهري بين مصالح الطرفين ، تبرز أهمية أي إصلاح جبائي، من خلال مدى قدرته على تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية من جهة والملزم من جهة أخرى⁽³²⁾.

وتعريف المنازعات الجبائية كان محل خلاف في الفقه الضريبي، وذلك لغياب تعريفات دقيقة وواضحة سواء على صعيد التشريع المغربي أو التشريعات المقارنة⁽³³⁾.

فالفقه الفرنسي عرفها على أنها مجموعة الأساليب القانونية التي بمقتضاها يتم فض النزاعات التي تنشأ عن تطبيق قانون الضريبة من طرف الإدارة الجبائية على الملزم⁽³⁴⁾.

29 - عبارات الخاضع للجباية، الممول، المكلف كلها تستعمل للدلالة على الملزم.
30 - عبد القادر تعلقتي، النزاع الضريبي في التشريع المغربي، الوجيز في النزاعات الضريبية على مستوى أسس فرض الضريبة واحتسابها، دار النشر المغربية، 1997، ص 16.

31 - هشام الشاوي، المرحلة الإدارية لحل المنازعات الجبائية بالمغرب «دراسة مقارنة»، رسالة لنيل شهادة الدراسات العليا- جامعة محمد الخامس اكدال، كلية الحقوق، 1999-2000، ص 8.

32 - Mohamed BOUSSETTA, le système fiscal marocain : pour une nouvelle génération de réformes, Revue de Finances et de Fiscalité, Rabat, n°3, 2001, p 73.

33 - كمال حلمي، حماية الملزم في منازعات الوعاء الضريبي، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا، جامعة محمد الخامس، كلية الحقوق اكدال، الرباط، 2007-2008، ص 4.

34 - Joel Molinier, finances publiques, édition presse universitaires de France, Paris 1992, p 310.

أما الفقه المغربي، فقد اختلف في تحديد مفهوم موحد للمنازعة الجبائية. فقد عرفها الأستاذ عبد الله بودهرين على أنها مجموعة القواعد المطبقة على المنازعات التي يمكن أن تنشأ بمناسبة تحديد وعاء الضريبة على مختلف أنواعها أو تصنيفها أو تحصيلها⁽³⁵⁾.

و اعتبرها الأستاذ محمد حركات على أنها المرصد، من جهة لنشاط الإدارة وطريقة عملها، ولكفاءة العاملين بها، ومن جهة أخرى، لتصرفات الملزمين ودرجة فهمهم و انخراطهم في المساءلة الضريبية⁽³⁶⁾.

أما الأستاذان عبد الرحمان ابليل و محمد مرزاق، فقد عرفاها على أنها الحالة القانونية الناشئة عن وجود خلاف بين المكلف والإدارة الجبائية بمناسبة قيام هذه الأخيرة بتحديد وعاء الضريبة أو تصنيفها أو تحصيلها، ومن جهة أخرى تعني المسطرة الإدارية والقضائية والمقرر قانونا سلوكها لتسوية هذا الخلاف⁽³⁷⁾.

وفيما يخص مفهوم المنازعة الجبائية المحلية، فيمكن تعريفها على أنها مجموعة القواعد المقررة بمقتضى القانون الجبائي المحلي، التي تهدف إلى حل الخلاف الذي قد ينشأ بين الإدارة الجبائية المحلية والملزم عند تحديد أساس الجباية المحلية (رسم أو ضريبة) أو تصنيفها أو تحصيلها وتعتبر كذلك عن المساطر الإدارية و القضائية الممنوحة لطرفي النزاع الجبائي المحلي لتسوية

35 - Abdellah Boudahrin, le contentieux fiscale, édition Edmar, casablanca, 1984, p 52.

36 - ترجمة خاصة للتعريف الذي أعطاه الأستاذ محمد حركات بأحد مراجعه باللغة الفرنسية، حيث عرفه: « Le contentieux fiscal se présente comme un observatoire, du fait, d'une part, de l'action de l'administration, de ses méthodes de travail, et de la qualité de son personnel, et d'autre part de comportement du contribuable et degré de sa compréhension et de son adhésion à l'impôt »

- Mohamed HAKAKAT, les finances publiques et les impératifs de la performance le cas du Maroc, Edition L'Harmattan, 2011, p213.

37 - عبد الرحمان ابليل و محمد مرزاق، النظام القانوني للمنازعات الجبائية في المغرب، مطبعة الأمنية الرباط، الطبعة الأولى، ص 22.

الخلاف المثار بينهما.

والمقصود هنا بالمساطر الإدارية تلك المسالك القانونية المتاحة للملزم والإدارة الجبائية المحلية لحل النزاع الجبائي المحلي قبل اللجوء للقضاء، وذلك عن طريق المطالبة الجبائية أو الطعن أمام اللجان الضريبية⁽³⁸⁾.

وقد عمل القانون 47.06 على وضع أرضية تكرر دور المساطر الإدارية في تحقيق التوازن بين طرفي النزاع الجبائي المحلي، من خلال هيكلته الجديدة التي تتسم بالوضوح والبساطة في تحديد كيفية تأسيس الرسوم وتسويتها وتحصيلها، بدل الغموض والتشتت الذي كان يطبع النظام المحلي القديم⁽³⁹⁾.

لكن في بعض الحالات قد لا تغلح المساطر الإدارية في إيجاد حل المنازعة الجبائية المحلية مما يدفع الملزم أو الإدارة الجبائية المحلية إلى اللجوء للقضاء، باعتباره المحطة الأخيرة وصاحب الحلول النهائية لتسوية النزاع الجبائي المحلي.

وقد كانت المحاكم العادية هي المختصة بالمنازعات الجبائية قبل إحداث المحاكم الإدارية سنة 1993⁽⁴⁰⁾، والتي أسند لها الاختصاص في المنازعات الجبائية ومنها المحلية⁽⁴¹⁾

38 - وقد استعملت العديد من المفردات للتعبير عن هذه المرحلة فهناك من سماها بالمرحلة ما قبل القضائية، أو المرحلة الغير قضائية أو المسطرة الإدارية. ويرجع اختيارنا لعبارة «المساطر الإدارية» لوجود العديد من المساطر الإدارية عند المنازعة في أحد الرسوم المحلية، فهناك على سبيل المثال، كما سنوضح لاحقاً، مسطرة المطالبة الجبائية والتي تختلف إجراءاتها حسب إذا ما كان الأمر يتعلق بالرسوم التي تدبرها مديرية الضرائب لصالح الجماعات المحلية أو أن الأمر يتعلق بالرسوم التي تدبرها الجماعات المحلية بنفسها، وهناك المطالبة الاستعطفية والمطالبة النزاعية، ونجد كذلك مسطرة الطعن أمام اللجان الضريبية، لهذا نعتبر أن الأمر يتعلق بمجموعة من المساطر الإدارية وليس مسطرة وحيدة.

39 - المحجوب الدريالي، النظام الجبائي المحلي على ضوء القانون رقم 47.06، رسالة لنيل دبلوم الماستر، جامعة محمد الخامس، كلية الحقوق بسلا، 2007-2008، ص 14 وما بعدها.

40 - القانون رقم 41.90 الصادر بالجريدة الرسمية عدد 4227 بتاريخ 03/11/1993

41 - فقد نصت المادة 8 من القانون رقم 41.90 « تختص المحاكم الإدارية كذلك بالنظر في النزاعات الناشئة عن تطبيق النصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة... الضرائب... وبالبت في الدعاوي المتعلقة بتحصيل الديون المستحقة للخزينة العامة». وأيضاً الباب الخامس المعنون باختصاص المحاكم الإدارية فيما يتعلق بالضرائب وتحصيل الديون المستحقة للخزينة والديون التي في حكمها، خاصة ما جاء في

وتنقسم المنازعات الجبائية إلى منازعات الوعاء contentieux de l'assiette ومنازعات التحصيل contentieux du recouvrement⁽⁴²⁾. وإذا كانت الأولى تعبر عن تلك المنازعات التي تنشأ أثناء تأسيس الضريبة أو الرسم، سواء تعلق الأمر بالأساس القانوني أو الواقعي لهذا التأسيس⁽⁴³⁾، فإن الثانية (منازعة التحصيل) فهي التي ينازع فيها الملزم الإجراءات المتبعة ضده لإجباره على الوفاء بالتزامه لصالح الخزينة⁽⁴⁴⁾.

ولتحليل موضوع منازعات الجبايات المحلية و توضيح مختلف المراحل التي تمر منها، وكذلك أهم الاجتهادات القضائية في هذا المجال، سنقسم هذا العمل الى ثلاثة فصول على الشكل التالي:

الفصل الأول: المساطر الإدارية للمنازعات الجبائية المحلية .

الفصل الثاني: قواعد التقاضي في المادة الجبائية المحلية.

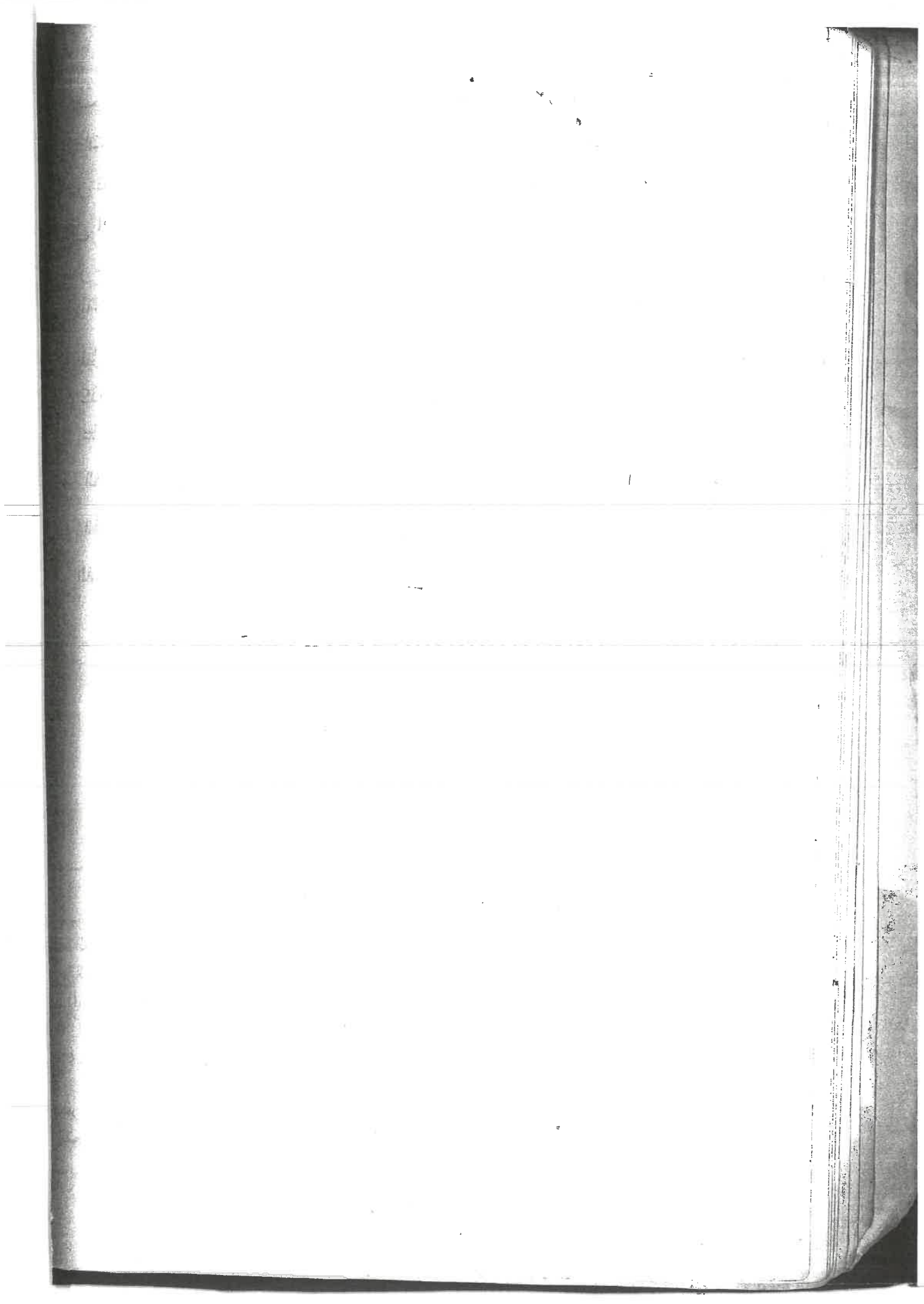
الفصل الثالث: تحليل واقع العمل القضائي في مجال الجبايات المحلية

المادة 32 التي نصت على «يراد بالمحكمة المختصة لتطبيق المادة 16 من القانون رقم 30.89 المتعلق بالضرائب المستحقة للجماعات المحلية وهيئاتها، المحكمة الإدارية الواقع في دائرة اختصاصها المكان المستحقة الضريبة فيه» و المادة 35 التي جاء فيها «تختص المحكمة الإدارية الواقع في دائرة اختصاصها مقر لجنة العمالة أو الإقليم بالنظر في الطعون المتعلقة بقرارات هذه اللجنة المحدثه بالمادة 14 من القانون رقم 30.89 المتعلق بالضرائب المستحقة للجماعات المحلية وهيئاتها، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.89.187 بتاريخ 21 من ربيع الآخر 1410 (21 نوفمبر 1989)»

42 - Serhane el houssaine, le contentieux administratif de pleine juridiction en droit public marocain, thèse d'état en droit ,bordeaux ,1989, p 366.

43 - جعفر حسون، الطبيعة القانونية للمنازعة الضريبية في ضوء قانون 90.41 المحدث للمحاكم الإدارية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، العدد 4، 1994، ص 4.

44- Mohamed HARAKAT, les Finances publiques...,p 212.



الفصل الأول
المساطر الإدارية للمنازعات
الجبائية المحلية

بعد استيعاب الملزم الجبائي المحلي⁽⁴⁵⁾ للرسوم المعني بها، من خلال فهمه لأساس احتسابها وطريقة تصفيته وأخيرا تحصيلها؛ وفق ما حاولنا توضيحه في الفصل الأول؛ يمكنه أن ينازع في الرسوم التي يرى أنها تخالف المقتضيات المنصوص عليها في القانون رقم 47.06.

فقد منحه القانون السالف الذكر حق المطالبة أمام الإدارة الجبائية المحلية من أجل تصحيح أخطاءها سواء الناتجة عن تحديد مجال التطبيق أو أساس احتساب الرسوم أو التصفية أو التحصيل. وتعد هذه المسطرة حلقة أساسية لحل النزاع الجبائي المحلي بين الملزم الجبائي والإدارة الجبائية المحلية قبل اللجوء إلى اللجان الضريبية أو القضاء، لهذا أكد القانون رقم 47.06 على إلزامية هذه المسطرة ووضع لها مجموعة من القواعد يجب مراعاتها عند ممارسة هذا الحق (المبحث الأول).

وفي حالة فشل المطالبة الجبائية في إيجاد حل بين الملزم الجبائي والإدارة الجبائية المحلية، سيعطي للطرفين فرصة أخرى خلال المرحلة الإدارية ألا وهي الطعن أمام اللجان المحلية لتقدير الضريبة التي لا يقل دورها أهمية عن المطالبة الجبائية. ونظرا لمكانتها لحل النزاع الجبائي المحلي حظيت باهتمام المشرع عند تعديله للقانون الجبائي المحلي، حيث أدخل عليها عدة تعديلات، مما يدفع إلى التساؤل عن أهميتها ودورها في فض النزاع الجبائي المحلي (المبحث الثاني).

45 - المقصود بالملزم الجبائي المحلي المكلف المعني بالرسوم المنصوص عليها في القانون 47.60

المبحث الأول

المطالبة الجبائية حق للملزم

أمام امتيازات الإدارة الجبائية المحلية

نظرا لضعف الملزم الجبائي أمام امتيازات الإدارة الجبائية المحلية، منحه المشرع من خلال القانون رقم 06-47، حق المطالبة الجبائية التي تعتبر قناة رضائية لفك النزاع الجبائي المحلي بينه وبين الإدارة، حيث يمكن من خلالها مطالبة الإدارة الجبائية المحلية بالعدول عن قراراتها التي يبدو للملزم فيها حيف بالنسبة إليه أو أن يستعطفها لتخفيض رسم معين لعدم قدرته على تسديد الدين الواجب عليه أداءه.

ونظرا لأهمية هذه المسطرة عمل المشرع من خلال القانون رقم 06-47 على تنظيمها بمقتضيات جديدة بغية الرفع من إسهامها في إيجاد حل للخلافات بين الإدارة الجبائية المحلية والملزم الجبائي قبل اللجوء إلى مسطرة الطعن أمام اللجان المحلية لتقدير الضريبة، لهذا سنحاول الوقوف عند القواعد المؤطرة لها مع إعطاء بعض الأمثلة التطبيقية لها (المطلب الثاني).

لكن قبل هذا يجب أن نوضح الامتيازات التي تتمتع بها الإدارة الجبائية المحلية، باعتبارها صاحبة الحق لتحصيل الديون العمومية المستحقة لفائدة الجماعات المحلية ومجموعاتها، كي يعلم الخاضعون للرسوم المحلية أن للإدارة الجبائية المحلية امتيازات خولها لها القانون رقم 47.06، من أجل أن تكون مطالباتهم صحيحة وقادرة على التأثير في قرارات الإدارة الجبائية المحلية (المطلب الأول).

المطلب الأول

صلاحيات الإدارة الجبائية المحلية

يقصد بالإدارة الجبائية المحلية مجموع المرافق الجبائية المحلية المتدخلة في مختلف مراحل إنتاج الجبائية المحلية، والتي تدخل في علاقة مباشرة أو

غير مباشرة مع المزمين بمناسبة قيام كل طرف بدوره داخل العلاقة الجبائية المحلية⁽⁴⁶⁾.

ويمكن تعريفها انطلاقا من مقتضيات القانون رقم 47.06 استنادا إلى ما جاء في المادة 167 منه، حيث نصت على أنه يقصد بمصطلح الإدارة (الإدارة الجبائية المحلية) المصالح التابعة لمديرية الضرائب بالنسبة للرسم المهني ورسم السكن ورسم الخدمات الجماعية من جهة، والمصالح الجبائية التابعة للجماعات المحلية بالنسبة لباقي الرسوم المذكورة في القانون رقم 47.06 من جهة أخرى⁽⁴⁷⁾.

وعمل المشرع من خلال القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، على تعزيز صلاحيات الإدارة الجبائية المحلية، بمنحها مجموعة من السلط الجديدة التي تعتبر بمثابة امتيازات مسطرية، لحماية حقوقها المادية في علاقتها بالملزم الجبائي⁽⁴⁸⁾، لهذا فهي تتمتع بسلطات واسعة باعتبارها الجهاز المسؤول عن تنفيذ جزء مهم من السياسة الجبائية⁽⁴⁹⁾.

فقد خولها القانون رقم 47.06 سلطة المراقبة والاطلاع (الفقرة الأولى) وكذا سلطة التصحيح وتطبيق الجزاءات (الفقرة الثانية) بصفتها السلطة المسؤولة عن استخلاص الدين العمومي المحلي المستحق للجماعات المحلية.

46 - كريم لحرش و بلقاسم بوطيب ، النظام الجبائي المحلي على ضوء القانون رقم 47.06، طوب بريس، الطبعة الأولى، 2008، ص 29.

47 - نود أن نشير إلى أن هذا النوع من الازدواجية في تركيبة الإدارة الجبائية المحلية سينعكس بشكل سلبي على تدبير رسوم الجماعات المحلية، لهذا يجب، خصوصا أمام المعطيات الراهنة (الجهوية المتقدمة، التعديل الدستوري الأخير...)، إعادة النظر في هيكلية الإدارة الجبائية المحلية، وذلك إما بمنح المصالح التابعة للجماعات المحلية تدبير كافة الرسوم التي تستفيد منها شريطة تكوين أطر وكالات المداخل وتمكينهم بآخر المستجدات المرتبطة بتدبير الضرائب والرسوم، أو إسناد هذه المهمة للمصالح التابعة لمديرية الضرائب باعتبارها أكثر تطورا من حيث استعمال التقنيات الحديثة للتدبير وكذا من حيث التنظيم. وفي نظرنا الطريقة الأولى أكثر واقعية باعتبارها تتماشى مع الاستقلال المالي الحقيقي للجماعات الترابية.

48 - كريم لحرش، النظام الجبائي المحلي...، مرجع سابق، ص 109.

49 - هشام الشاوي، مرجع سابق، ص 43.

الفقرة الأولى: سلطة المراقبة والإطلاع

في إطار ملاءمة الجبايات المحلية النظام الجبائي الجديد للدولة، عمل المشرع على منح سلطة المراقبة والتفتيش والإطلاع وفحص المحاسبة لفائدة الإدارة الجبائية المحلية وهذا ما فنده القانون رقم 47.06 ، فكيف يمكن للإدارة الجبائية المحلية ممارسة هذه السلطة؟

أولاً: سلطة المراقبة والتفتيش

على غرار ما هو معمول به في الضرائب الوطنية، تتمتع الإدارة الجبائية المحلية بسلطة مراقبة والتفتيش⁽⁵⁰⁾ العديد من الرسوم التي حددها القانون رقم 47.06.

ويأتي منح سلطة المراقبة والتفتيش للجماعات المحلية في إطار ملاءمة الجبائية المحلية مع التطور الحاصل على مستوى اللامركزية، لهذا أصبحت الجماعات المحلية بعد الإصلاح الجبائي المحلي الأخير تتمتع بسلطة المراقبة والتفتيش وفق ما حدده قانون الجبايات المحلية (القانون رقم 47.06).

فبعد أن تكون الإدارة الجبائية المحلية قد اطلعت على الوثائق المفيدة في تصحيح ربط الرسم المحلي، أو حصلت على معلومات من خلال قنوات متعددة، يصير في إمكانها مواجهة الملمزم، الذي تقاعس على واجب التصريح أو صرح بغير الحقيقة⁽⁵¹⁾، فيحق لها أن تراقب الإقرارات والوثائق المعتمدة للرسوم التالية⁽⁵²⁾:

- الرسم على عمليات التجزئة.
- الرسم على محال بيع المشروبات.
- الرسم على الإقامة بالمؤسسات السياسية.

50 - Abdellah Boudahrain ; op cite ; p 27.

51 - كريم لحرش، النظام الجبائي المحلي...، مرجع سابق ص 109.

52 - الفقرة الأولى من المادة 149 من القانون رقم 47-06.

- الرسم على المياه المعدنية ومياه المائدة.
- الرسم على النقل العمومي للمسافرين.
- الرسم على استخراج مواد المقالع.
- الرسم على الخدمات المقدمة بالموانئ.
- الرسم على استغلال المناجم.

وقد أوجب القانون رقم 47.06 من خلال ما جاء في الفقرة الأولى من المادة 149 على الملزمين، أشخاصا ذاتيين أو معنويين، أن يدلوا بجميع الإثباتات الضرورية وأن يقدموا جميع الوثائق المحاسبية إلى المأمورين المحلفين التابعين للإدارة المنتدبين للقيام بالمراقبة الجبائية.

وفي هذا الإطار، يعتبر التنصيب على حق المراقبة لفائدة الإدارة الجبائية المحلية من المستجدات المهمة التي أتى بها القانون رقم 47.06، إلا أن هناك بعض الملاحظات يجب الإشارة إليها، ويتعلق الأمر بالمأمورين المحليين الذين نص عليهم القانون رقم 47.06 وكذا القانون الجبائي المحلي القديم (القانون رقم 30.89)، إذ أكد الأستاذ أحمد قيلش⁽⁵³⁾ أن الممارسة العملية أبانت عن قصور احترام المقتضيات القانونية المتعلقة بهذه الفئة من الموظفين، حيث لم يتم تزويد الجماعات المحلية بقرارات تعيين الأعوان المكلفين بهذه المهمة، وهذا الفراغ خلق إشكالية قانونية تتمثل في مدى صلاحية وقانونية كل الإجراءات التي يقوم بها المأمورون المحلفون في غياب توفرهم على قرار التعيين وعن مدى القوة القانونية لكل الملاحظات التي يتم تضمينها في محاضرهم وكذا شرعية الإجراءات العقابية والجزائية التي يتخذها؟

لهذا نأمل أن يتم إصدار قرارات تعيين هذه الفئة مع مراعاة ترابط الكفاءة والقدرة على مراقبة الملزمين المعنيين بالرسوم المنصوص عليها في المادة

53 - أحمد قيلش، المنظومة الجبائية المحلية...، مرجع سابق، ص 129.

149 من القانون رقم 47.06، عند تحديد الأشخاص المكلفين بهذه المهمة من أجل ضمان مراقبة فعالة قادرة على إلزام المعنيين بالرسوم من أدائها بحسن نية دون غش أو تهرب.

وفي الختام، جدير بالذكر أن المشرع فرض على الملزمين أن يحتفظوا طوال عشر سنوات في المكان المفروض فيه الرسم عليهم بالوثائق المحاسبية اللازمة للمراقبة الجبائية وكذا كل وثيقة أخرى منصوص عليها في الأحكام التشريعية والتنظيمية الجاري بها العمل. وفي حالة ضياع الوثائق الآتفة الذكر لأي سبب من الأسباب وجب على الملزمين أن يخبروا بذلك مصلحة الوعاء التابع لها محل موطنهم الضريبي أو مقرهم الاجتماعي أو مؤسستهم الرئيسية بواسطة رسالة مضمونة مع إشعار بالتوصل خلال الخمسة عشر (15) يوما الموالية للتاريخ الذي لا حظوا فيه ضياعها⁽⁵⁴⁾.

ثانيا: سلطة الاطلاع وفحص المحاسبة

في أفق ضمان تطبيق جديد للقانون رقم 47.06 تم منح الإدارة الجبائية المحلية سلطة الاطلاع وفحص المحاسبة، هذا الإجراء يعتبر بمثابة تعبير صريح للقانون رقم 47.06 لكي يضع حدا للإقرارات المغلوطة، فأين يتبين ذلك؟.

1- سلطة الاطلاع:

لتمكين الإدارة الجبائية المحلية من الحصول على جميع المعلومات التي من شأنها أن تفيدها في ربط ومراقبة الرسوم المستحقة على الغير، يجوز لها أن تطلب الاطلاع على الأصل أو تسليم النسخ على حامل مغناطيسي أو على الورق لما يلي⁽⁵⁵⁾:

* وثائق المصلحة أو الوثائق المحاسبية الموجودة في حوزة الإدارات العمومية والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية وكل هيئة خاصة لمراقبة الدولة دون إمكانية الاعتراض على ذلك بحجة كتمان السر المهني.

54 - المادة 150 من القانون رقم 47.06.

55 - المادة 151 من القانون رقم 47.06 والمادة 9 من الفصل الخامس من الكتاب الأول من قانون 30.89.

*السجلات والوثائق التي تفرض القوانين أو الأنظمة الجاري بها العمل مسكها وكذا جميع العقود والمحركات والسجلات والملفات الموجودة في حوزة الأشخاص الذاتيين أو المعنويين الذين يزاولون نشاطا خاضعا للضرائب والواجبات والرسوم.

إلا أن ممارسة سلطة الاطلاع من طرف الإدارة الجبائية المحلية لا يمكن أن يشمل الملف بكامله فيما يتعلق بالمهنة الحرة التي تستلزم مزاوتها تقديم خدمات ذات طابع قانوني أو ضريبي أو محاسبي.

كما يمارس حق الاطلاع بأماكن المقر الاجتماعي للأشخاص الذاتيين والمعنويين أو مؤسستهم⁽⁵⁶⁾ ماعدا إذا قدم المعنيون بالأمر المعلومات كتابة أو سلموا الوثائق مقابل وصل لمأموري الضرائب.

إضافة إلى ما سلف، تقدم المعلومات والوثائق السالفة الذكر كتابة إلى مأموري الإدارة المحلفين، إلا أن تطبيق كل هذه المقتضيات يتطلب تفعيل دور هذه الفئة التي لا تزال مهامها مكثفة بغموض كبير.

وتجدر الإشارة هنا إلى أن سلطة الاطلاع أصبحت تشمل أغلب الرسوم الإقرارية بعد ما كانت في ظل القانون القديم تستثني الرسم على محال بيع المشروبات والرسم على عمليات التجزئة...، وهذا من شأنه أن يوسع من مجال ضبط الإدارة الجبائية المحلية للمادة الخاضعة للرسوم المشار إليها في المادة 149 من القانون رقم 47.06. وبالتالي ضمان تحصيلها بشكل سيقول من معضلة الباقي استخلاصه، لكن كيف يمكن للإدارة الجبائية المحلية فحص المحاسبة؟

56 - الملائمة مع المادة 214 من المدونة العامة للضرائب

2- سلطة فحص المحاسبة:

تعتبر الوثائق المحاسبية أهم وسيلة لمباشرة عملية فحص المحاسبة، لذلك ألزم المشرع الملزمين بمسك سجلات محاسبية من أجل تمكين الإدارة الجبائية المحلية من التأكد من مدى واقعية إقرارات الملزمين.

لكن القانون رقم 47.06 ووضع مجموعة من القواعد يجب مراعاتها عند القيام بعملية الفحص، كما أكدت المادة 153 إذا قررت الإدارة القيام بفحص محاسبة⁽⁵⁷⁾، وجب تبليغ إشعار بذلك إلى الملزم⁽⁵⁸⁾ كما هو معمول به بالنسبة لقواعد التبليغ بالضرائب والرسوم الوطنية⁽⁵⁹⁾، قبل التاريخ المحدد للشروع في عملية الفحص بخمسة عشر (15) يوما على الأقل.

كما تقدم الوثائق بحسب الحالة في محل الموطن الضريبي أو المقر الاجتماعي أو المؤسسة للملزمين المعنيين أشخاصا ذاتيين أو معنويين إلى أعوان الإدارة المحليين والمنتدبين للقيام بالمراقبة الجبائية.

إضافة إلى ذلك منح القانون رقم 47.06 للأعوان المكلفين بعملية الفحص التحقق من صحة الوثائق والتقييدات المحاسبية والإقرارات التي أدلى بها الملزمون والتأكد في عين المكان من حقيقة وجود الأموال المدرجة في الأصول. أما إذا كانت المحاسبة ممسوكة بوسائل الإعلاميات أو كانت الوثائق محفوظة في مكروفيشات، فيجب على الملزمين أن يقدموا للأعوان جميع التسهيلات للقيام

57 - المقصود هنا بفحص محاسبة الرسوم المنصوص عليهم في المادة 149 من القانون رقم 47.06.
58 - يتم التبليغ وفق ما هو مبين في المادة 152 من القانون رقم 47.06 بالعنوان المحدد من قبل الملزم في إقراراته أو عقود أو مراسلته المدلى بها إلى الإدارة الجبائية المحلية التابع لها مكان فرض الرسم عليه إما برسالة مضمونة مع إشعار بالتسليم أو بالتسليم إليه بواسطة المأمورين المحليين التابعين للإدارة الجبائية المحلية أو أعوان كتابة الضبط أو المفوضين القضائيين أو بالطريقة الإدارية.
ويجب أن يقوم العون المبلغ بتقديم الوثيقة المراد تبليغها إلى المعني بالأمر في ظرف مغلق، ويتبين التسليم بشهادة تتضمن اسم العون المبلغ وصفته وتاريخ التبليغ والشخص المسلمة إليه الوثيقة وتوقيعه، وتحرر في نسختين وفق نموذج تعده الإدارة.

59 - في هذا الإطار تمت ملائمة المادة 152 من القانون رقم 47.06 مع المادة 219 من المدونة العامة للضرائب.

بالمراقبة وتحليل المعطيات المسجلة⁽⁶⁰⁾.

لكن بالرغم مما سلف، يجب أن لا تستغرق عملية الفحص أكثر من ستة أشهر بالنسبة للمنشآت التي يعادل أو يقل مبلغ رقم أعمالها المصرح به في حساب الحاصلات والتكاليف برسم السنوات المحاسبية الخاضعة للفحص على خمسين (50) مليون درهم دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة. واثني عشر (12) شهرا بالنسبة للمنشآت التي يفوق مبلغ رقم أعمالها المصرح به في حساب الحاصلات والتكاليف برسم إحدى السنوات المحاسبية الخاضعة للفحص خمسون (50) مليون درهم دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة.

وفي هذا السياق، تلزم الإشارة، طبقا لتصريح السيد رئيس قسم تنمية الموارد المالية بالجماعة الحضرية بمراكش⁽⁶¹⁾ إلى أن فحص الوثائق المحاسبية يعتبر من النقط التي وجب إدخال بعد التعديلات على الطريقة التي تتم بها، حيث أن أغلب الجماعات المحلية تتوفر على أطر لها تكوين متوسط، في حين أن القيام بعملية الفحص تتطلب دراية كبيرة بقواعد المحاسبة من أجل التأكد من مدى صحة المعلومات والمعطيات التي يقدمها الملزمون للأعوان المكلفين بالفحص. وللمزيد من التوضيح: كيف نتصور فحص محاسبة الفنادق الكبرى والمطاعم والمقاهي التي تتوفر على محاسبة كبيرة من لدن أعوان لا تتوفر أغلبهم على التكوين الكافي للاطلاع على الوثائق المحاسبية لهذه المؤسسات.

لذلك نقترح إما أن يتم إدخال أطر جديدة خاصة بالنسبة للجماعات الحضرية المتواجدة بالمدن الكبرى أو التعاقد مع خبراء في مجال المحاسبة للقيام بهذه العملية. نظرا لكون الواقع الحالي لعملية الفحص يحرم الجماعات المحلية من عائدات مهمة، لهذا و من أجل تفادي الاختلالات التي يمكن أن تنتج عن هذه العملية يجب اتخاذ أحد الإجراءات السالفي الذكر.

60 - ملانمة المادة 153 من القانون رقم 47.06 مع المادة 212 من المدونة العامة للضرائب.

61 - مقابلة مع السيد محمد بوردوية، رئيس قسم تنمية الموارد المالية بالجماعة الحضرية لمدينة مراكش بتاريخ 17 غشت 2008.

الفقرة الثانية: سلطة التصحيح وتطبيق الجزاءات

عمل القانون رقم 47.06 على إدخال تعديلات مهمة على تصحيح الرسوم وكذا الجزاءات الجبائية التي يتعرض لها الملزم عند مخالفته للمقتضيات التي جاء بها.

ولتوضيح ذلك، من الملائم الوقوف أولا عند تصحيح الرسوم والكيفية التي تتم بها هذه العملية من طرف الإدارة الجبائية المحلية ثم بعد ذلك للجزاءات الجبائية في الرسوم المحلية.

أولا: سلطة تصحيح الرسوم

منح القانون رقم 47.06 الإدارة الجبائية المحلية سلطة تقديرية مهمة⁽⁶²⁾، يمكنها من خلالها تحديد أساس فرض الرسوم إذا شابت حسابات سنة محاسبية أو فترة لفرض الرسم إخلالات جسيمة كعدم تقديم محاسبة ممسوكة وفقا للتشريع الجاري بها العمل أو انعدام الجرود وإخفاء بعض الأثرية أو البيوع، وكذلك في حالة انعدام أوراق الإثبات الذي يجرد المحاسبة من كل قيمة إثباتية أو عدم إدراج عمليات في المحاسبة بالرغم من انجاز الملزم لها وأخيرا إدراج عمليات صورية في المحاسبة.

وتكتسي مسطرة تصحيح الرسوم أهمية بالغة ضمن الوسائل القانونية المتاحة للإدارة الجبائية المحلية، قصد تصحيح ما قد يشوب إقرارات الملزمين، من أخطاء سواء تم ذلك بحسن نيتهم أو بسوءها، كما أنها أداة رقابية مهمة للتأكد من صحة البيانات الواردة في التصريحات المقدمة من قبل الملزمين⁽⁶³⁾.

أما الكيفية التي يتم بها تصحيح الرسوم المحلية المنصوص عليها في المادة 149 من القانون رقم 47.06، فقد تم التمييز بين مسطرتين هما المسطرة العادية والسريعة فكيف تتم عملية التصحيح وفق كل مسطرة؟

62 - تمت ملاءمة المادة 154 من القانون رقم 47.06 مع المادة 213 من المدونة العامة للضرائب.

63 - كريم لحرش، النظام الجبائي المحلي...، مرجع سابق، ص 119.

1-المسطرة العادية لتصحيح الرسوم:

إذا تبين للإدارة الجبائية المحلية بالنسبة للرسوم المحلية المنصوص عليها في المادة 149 من القانون رقم 47.06، أن مبلغ الرسم المفروض، سواء بصفة تلقائية أو على إقرار الملتزم، يستلزم إعادة النظر، يمكنها أن تلجأ إلى المسطرة العادية لتصحيح وفق مجموعة من الإجراءات نصت عليهم المادة 155 (64) من القانون رقم 47.06.

فاستنادا إلى هذه المادة السابقة تمر المسطرة العادية من مرحلتين اثنتين هما:

1-1-رسالة التبليغ الأولى:

عندما تلاحظ الإدارة الجبائية المحلية ما يستوجب القيام بتصحيح أساس فرض الرسوم المشار إليها في المادة 149 إما بناء على الإقرارات التي أدلى بها الملتزم وإما بصورة تلقائية، فإنها تبلغ هذا الأخير بأسباب التصحيح المزمع القيام به وطبيعته وتفاصيل مبلغه وتدعوه إلى الإدلاء بملاحظاته خلال أجل ثلاثين (30) يوما الموالية لتاريخ تسلم رسالة التبليغ⁽⁶⁵⁾، وفي حالة عدم الجواب، داخل الأجل المضروب لذلك، يتم وضع الواجبات التكميلية موضع التحصيل ولا يمكن أن ينازع إلا وفقا لما هو مبين في المادة 161 من القانون رقم 47.06.

1-2-رسالة التبليغ الثانية:

تقوم الإدارة للمرة الثانية بإشعار الملتزم إذا تلقت ملاحظاته داخل الأجل المضروب له ورأت أن جميعها أو بعضها لا يستند إلى أي أساس صحيح،

64 - ملزمة المادة 155 من القانون رقم 47.06 مع المادة 220 من المدونة العامة لضريبة.
65 - يعتبر التبليغ صحيحا بالإضافة إلى المقتضيات الأخرى المنصوص عليها في المادة 152 إذا وقع تسليم الوثيقة فيما يخص الأشخاص الذاتيين، إما للشخص المعني وإما بموطنه لأقاربه أو مستخدمين عنه أو لكل شخص آخر يسكن أو يعمل مع الملتزم الموجهة إليه الوثيقة أو في حالة رفض تسليم الوثيقة المذكورة بعد انصرام أجل العشرة (10) أيام الموالية لتاريخ رفض التسليم. أما فيما يخص الشركات والهيئات الأخرى، إلى الشريك الرئيسي أو ممثلها القانوني أو مستخدميهما أو أي شخص آخر يعمل مع الملتزم الموجهة إليه الوثيقة أو في حالة رفض تسليم الوثيقة المذكورة، بعد انصرام أجل العشرة (10) أيام الموالية لتاريخ رفض التسليم.

لكن يجب عليها أن تقوم خلال أجل لا يتجاوز ستين (60) يوما من تاريخ تسلم الجواب، بتبليغه وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 152 من القانون رقم 47.06. أسباب رفضها الجزئي أو الكلي وأساس فرض الرسم الذي ترى من الواجب اعتماده، مع إخباره بأن هذا الأساس سيصير نهائيا إن لم يقدم طعنا في ذلك إلى اللجنة المحلية لتقدير الضريبة داخل أجل اثنان يوما الموالية لتاريخ تسلم رسالة التبليغ الثانية.

بالإضافة إلى لجوء الإدارة الجبائية المحلية إلى المسطرة العادية لتصحيح الرسوم يمكنها كذلك أن تلجأ إلى المسطرة السريعة، لكن كيف يتم ذلك؟

2- المسطرة السريعة لتصحيح الرسوم:

على غرار ما هو معمول به بالنسبة لضرائب الدولة، يمكن للإدارة الجبائية المحلية أن تلجأ إلى المسطرة السريعة لتصحيح الرسوم وفق ما هو مبين في المادة 156 من القانون رقم 47.06⁽⁶⁶⁾.

فإذا لاحظت الإدارة الجبائية المحلية ما يتطلب القيام بتصحيح أساس فرض الرسوم المشار إليها في المادة 149 من القانون رقم 47.06، لآخر فترة نشاط غير مشمولة بالتقادم⁽⁶⁷⁾. في الحالات التالية:

* حالة وفاة الملمزم؛

* حالة تفويت مقولة أو انقطاع عن مزاوله النشاط أو تغيير شكلها القانوني أو تسوية أو تصفية قضائية تبلغ إلى الملمزم أسباب التصحيحات وتفاصيل مبلغها المزمع القيام بها والأساس المعتمد لفرض الرسم⁽⁶⁸⁾.

وفي هاتين الحالتين يتوفر الملمزم على أجل ثلاثين (30) يوما من تاريخ تسلم رسالة التبليغ لتقديم جوابه والإدلاء إن اقتضى الحال بما لديه من إثبات، وفي حالة عدم الجواب داخل الأجل المضروب لذلك، يفرض الرسم ولا يمكن أن

66 - تمت ملائمة المادة 156 من القانون رقم 47.06 مع المادة 221 من المدونة العامة للضرائب.

67 - كما هو منصوص عليه في المادة 160 من القانون رقم 47.06.

68 - وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 152 من القانون رقم 47.06

ينازع فيه عن طريق مسطرة المطالبة الجبائية⁽⁶⁹⁾.

إلا أن الإدارة الجبائية المحلية وفي حالة إذا ما قدم الملمزم ملاحظات داخل الأجل المضروب لذلك، ورأت أن جميعها أو بعضها لا يستند إلى أي أساس صحيح، وجب عليها أن تبلغ الملمزم⁽⁷⁰⁾، داخل أجل لا يتجاوز الستين يوما الموالية لتاريخ تسلم جواب الملمزم، أسباب رفضها الجزئي أو الكلي وكذا أسس فرض الرسم المعتمدة مع إخباره بأن له أن يطعن في الأساس المذكور أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة.

إضافة إلى سلطة تصحيح الرسوم تمارس الإدارة الجبائية المحلية وبقوة القانون سلطة تطبيق الجزاءات عند مخالفة المقتضيات المنصوص عليها في القانون رقم 47.06، فما هذه الجزاءات؟

ثانيا: سلطة تطبيق الجزاءات

يعتبر تطبيق الجزاءات من السلطات التي تتمتع بها الإدارة الجبائية المحلية لضمان أداء الرسوم من طرف الملمزمين كما يعتبر وسيلة لاستخلاص الرسوم المحلية في وقتها وتعد سلطة الجزاء من القواعد المعمول بها في الضرائب الوطنية⁽⁷¹⁾، لهذا حاول المشرع أن يوضحها بشكل كبير عند إصلاحه للمنظومة الجبائية المحلية وخصص لها القسم الثالث من الجزء الأول بكامله مع حرصه على توحيد الجزاءات المعمول بها على المستوى المحلي مع تلك المطبقة على صعيد الضرائب والرسوم الوطنية.

وعكس ما كان سائدا في القانون رقم 30.89⁽⁷²⁾، حاول القانون الجديد أن يضع هيكلة أكثر وضوحا للإجراءات، ولتوضيح ذلك، سنقف عند هذا الجزاء حسب طبيعة الفعل المرتكب من طرف الملمزم والمخالف للقانون رقم 47.06؟

1- جزاءات عدم الإقرار أو وضع الإقرار خارج الأجل أو على التصحيحات:

69 - المادة 161 من القانون رقم 47.06.

70 - وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 152 من القانون رقم 47.06.

71 - Abdellah Boudahrain, op cite, p 30.

72 - الفصل التاسع من القانون رقم 30.89.

حرصا من المشرع على التطبيق السليم للنظام الجبائي المحلي ورغبة منه في أن تتم التصريحات بالإقرارات داخل الآجال القانونية، رتب عن عدم الإقرار أو وضع الإقرار خارج الأجل أو عن التصحيحات مجموعة من الجزاءات حددتها المادة 134 من القانون رقم 47.06.

وما يميز الجزاءات مقارنة مع ما كان معمولاً به في القانون الجبائي المحلي القديم هو التخفيض من الغرامات المطبق عن القيام بالأفعال السالفة.

ففي حالة عدم إيداع الإقرار أو إيداعه خارج الأجل تطبق مع مبلغ الرسم المستحق زيادة قدرها 15%⁽⁷³⁾، كما أن كل قرار ناقص أو يتضمن عناصر غير مطابقة، تطبق نفس النسبة السالفة الذكر، ماعدا إذا كانت العناصر الناقصة أو غير المطابقة لا تؤثر على أساس تصفية الرسم أو استخلاصه، إضافة إلى ذلك لا يمكن أن يقل مبلغ كل زيادة من الزيادات السابقة الذكر عن 500 درهم.

أما عند تصحيح أساس الرسم المصرح به في الإقرار تطبق زيادة 15% على مبلغ الواجبات المترتبة عن هذا التصحيح، ويمكن الرفع من نفس الزيادة من 15% إلى 100% عند ثبوت سوء نية الملتزم. كما تطبق هذه النسبة دون أن تقل عن مبلغ مئة درهم كحد أدنى ودون الإخلال بتطبيق الذعيرة والزيادات المنصوص عليها في القانون رقم 47.06.

2- جزاءات عدم الإقرار بتفويت النشاط أو توقفه أو نقله أو تغيير الشكل القانوني للمؤسسة:

يعتبر من الجزاءات التي جاء بها القانون رقم 47.06⁽⁷⁴⁾، حيث أصبح يتعرض كل ملزم لم يقم بإيداع الإقرارات المتعلقة بتفويت نشاط أو توقفه أو نقله أو تغيير الشكل القانوني للمؤسسة⁽⁷⁵⁾، لزيادة قدرها 15% تحتسب على مبلغ الرسم المستحق أو الذي كان سيستحق في غياب كل إعفاء من الرسم أو تخفيض منه.

73 - في السابق كانت تطبق زيادة قدرها 25% من مبلغ الرسم، ويرجع اعتماد هذه النسبة لملائمة المادة 134 من القانون رقم 47.06 مع المادة 184 من المدونة العامة للضرائب.

74 - المادة 135 من القانون رقم 47.06.

75 - المواد 16 و 48 و 68 و 75 و 87 من القانون رقم 47.06.

وفي الحالة التي لم يحدد فيها ذوو الحقوق صراحة في الإقرار بوفاء الملزم ومواصلة مزاولة نشاط الهالك، تتم تسوية الرسم استثناءً إلى الفقرة الثامنة من المادة الثامنة من القانون رقم 47.06⁽⁷⁶⁾.

ويعد فرض هذا النوع من الجزاءات وسيلة للحد من التلاعبات التي يمكن أن يقوم بها الملزمون خصوصاً وأن تقويت النشاط أو توقيفه أو نقله يشغله البعض للتملص من أداء الرسوم المفروض عليه نظراً لضعف وسائل المراقبة للإدارة الجبائية المحلية على هذه الأعمال لقلة الموارد البشرية وضعف التكوين في هذا المجال.

3- جزاءات مخالفة الأحكام المتعلقة بحق الاطلاع والإدلاء بالوثائق المحاسبية

منح القانون رقم 47.06 من خلال المادة 136 للإدارة الجبائية المحلية تطبيق جزاءات على الملزمين الذين لا يحترمون القواعد المتعلقة بحق الاطلاع وفق ما بيناه سابقاً، بغرامة قدرها خمسمائة (500) درهم وبغرامة تهديدية قدرها مائة (100) درهم عن كل يوم تأخير في حدود ألف (1000) درهم كما يتم إصدار الغرامة والغرامة التهديدية عن طريق جداول التحصيل، غير أن هذه الإجراءات لا تطبق مع الإدارات العمومية ولا على القضاة المكلفين بالتوثيق والجماعات المحلية.

وتجدر الإشارة إلى أن القانون الجبائي المحلي القديم (القانون رقم 30.89) كان يعاقب بغرامة من 100 إلى 1000 درهم كل خاضع للرسم أو الضريبة امتنع عن الاطلاع على المستندات بغرامة ضريبية قدرها 10 دراهم عن كل يوم تأخير⁽⁷⁷⁾.

76 - تنص الفقرة الثامنة من المادة الثامنة من القانون رقم 47.06 على أنه في حالة التوقف الكلي للنشاط المهني خلال السنة يستحق الرسم عن السنة بأكملها إلا إذا كان إغلاق المؤسسات والمتاجر والدكاكين والورشات ناتجاً عن وفاة أو تصفية قضائية أو نزع ملكية أو الإفراغ، وفي هذه الحالة ترتب الحقوق عن المدة السابقة والشهر الجاري.

77 - المادة 19 من القانون رقم 30.89.

والملاحظ هنا أن المشرع رفع من قيمة الذعيرة وكذا الغرامة التهديدية، من أجل حث الملزمين على تمتيع الإدارة الجبائية المحلية من ممارسة حقها في الاطلاع، وبالتالي التأكد من مدى صدق الملزم فيما يخص الإقرارات التي أدلى بها.

4- جزاءات عدم الإدلاء بالرخص:

للإدارة الجبائية المحلية، في حالة امتناع الملزم عن تقديم التراخيص المسلمة إليه من طرف الإدارة عند كل عملية مراقبة رسم معين، توجيه رسالة إليه تدعوه إلى الإدلاء بالرخص داخل أجل خمسة عشر (15) يوما ابتداء من تاريخ تسلمه الرسالة المذكورة⁽⁷⁸⁾.

وفي حالة عدم إدلاء الملزم بالوثائق المطلوبة بعد انصرام الأجل المذكور، يطبق عليه الرسم بطريقة تلقائية ودون سبق إعلام مع تطبيق غرامة قدرها 500 درهم.

وبمقارنة القانون رقم 47.06 مع القانون الجبائي المحلي القديم يلاحظ أن المشرع قد منح الملزم أجل 15 يوما للإدلاء بالرخص، عكس القانون رقم 30.89 الذي لم يحدد أي أجل وفرض على الملزم الذي يمتنع عن الإدلاء بالرخص التي تسلمها الإدارة المحلية بغرامة ضريبة من 50 إلى 500 درهم⁽⁷⁹⁾.

5- تطبيق جزاءات المساعدة على التملص من أداء الرسم:

يطبق على كل شخص ثبت أنه ساهم في أعمال تهدف إلى التملص من دفع الرسم أو ساعد الملزم أو أشار عليه بتنفيذ الأعمال المذكورة، غرامة لا تقل عن ألف (1000) درهم ولا تفوق 100% من مبلغ الرسم المتملص من أدائه⁽⁸⁰⁾.

78 - المادة 137 من القانون رقم 47.06.

79 - المادة 21 من القانون رقم 30.89.

80 - المادة 139 من القانون رقم 47.06.

ويعتبر هذا الجزاء من الوسائل التي أتى بها القانون رقم 47.06، لتمكين الإدارة الجبائية المحلية من وضع حد لأي مساعدة قد يتم تقديمها للملزم من أجل التملص من أداء الرسوم. كما تعد غرامة 1000 درهم معقولة نظراً لطبيعة الفعل المرتكب من طرف الملزم.

6- جزاءات عدم التسجيل بجدول الرسم المهني أو عدم الإقرار بالعناصر الخاضعة للرسم

عندما يتعلق الأمر بعدم تسجيل الملزم بجدول الرسم المهني وذلك من خلال عدم تقديمه داخل الأجل المحدد إقرار التسجيل بجدول الرسم المهني⁽⁸¹⁾، يتعرض^{٢٨} الملزم لزيادة قدرها 15% من مبلغ الرسم المستحق أو الذي كان سيستحق في غياب كل إعفاء من الرسم أو تخفيض منه، لكن في جميع الأحوال، لا يمكن أن يقل مبلغ الرسم عن خمسمائة (500) درهم⁽⁸²⁾.

أما في حالة عدم الإقرار بالعناصر الخاضعة للرسم، فيما يتعلق بالرسوم المنصوص عليها في المادة 149 من القانون رقم 47.06، فإنه في حالة عدم إيداع الإقرار بالعناصر الخاضعة للرسم أو التأخير في ذلك أو عدم إيداع الإقرار بتغييرات متعلقة بهذه العناصر⁽⁸³⁾، أو في حالة الإدلاء بإقرار ناقص وغير كاف يطبق الرسم وفق العناصر التي في حوزة الإدارة الجبائية المحلية مع تطبيق زيادة قدرها 15% تحتسب على أساس مبلغ الرسم المستحق أو الذي كان مستحقاً في غياب كل إعفاء من الرسم أو تخفيض منه دون الإخلال بتطبيق الجزاءات المنصوص عليها في المادة 147 من القانون رقم 47.06.

7- جزاءات عدم إشعار رقم التعريف وعدم الإدلاء بوثيقة التسجيل بجدول الرسم المهني:

إذا لم يقم الملزم بإشعار رقم التعريف أو الإدلاء بوثيقة التسجيل بجدول الرسم المهني، يتم استدعاؤه لتسوية وضعيته داخل أجل ثلاثين (30) يوماً الموالية

81 - كما هو منصوص عليه في المادة 12 من القانون رقم 47.06.

82 - المادة 140 من القانون رقم 47.06.

83 - كما هو منصوص عليها في المادة 13 من القانون رقم 47.06.

9- لتاريخ تسلمه الإشعار. وفي حالة عدم تسوية وضعيته داخل هذا الأجل المذكور
فيم تقرر المخالفة بمحضر وتؤدي إلى تطبيق زيادة قدرها 15% من مبلغ الرسم
7.06 المستحق أو الذي كان سيستحق في غياب كل إعفاء من الرسم أو تخفيض منه
الدين وذلك برسم السنة التي تبنت فيها المخالفة⁽⁸⁴⁾.

قدرها إضافة إلى ذلك في حالة عدم تمكن الأشخاص المشار إليهم في المادة
وف 10-I-2⁽⁸⁵⁾ من الإدلاء بتعريفهم بالرسم المهني يتم اللجوء على نفقتهم إلى
رقم 5 حجز البضائع المعروضة للبيع وكذا المعدات المستعملة لمزاولة نشاطهم المهني
أو الذ إلا إذا قدموا ضمانا كافية إلى حين الإدلاء بتعريفهم بالرسم المهني⁽⁸⁶⁾.

الإبر 8- جزاءات عدم الإدلاء بالإقرار بعطالة المؤسسة أو بانتهاء أشغال البناء
أو بتغيير الملك أو الغرض المخصص له

0 أكدت المادة 143 من القانون رقم 47.06 على أنه في حالة عدم الإدلاء
فر بالإقرار بعطالة المؤسسة⁽⁸⁷⁾، يفقد الملزم الاستفادة من الإبراء من الرسم أو
الجزز التخفيض منه بسبب العطالة⁽⁸⁸⁾.

5% أما في حالة عدم الإدلاء بانتهاء أشغال البناء أو بتغيير المالك أو ذوو حق
من الانتفاع الذين لم يدلو داخل الآجال المحددة بالإقرارات بانتهاء أشغال البناء أو
1- بتغيير الغرض المخصص له، يتعرض لزيادة قدرها 15% تحتسب من مبلغ
المنذ الرسم المستحق أو الذي كان سيستحق في غياب الإعفاء الكلي أو الجزئي من
1- الرسم⁽⁸⁹⁾.

أساس 84 - الفقرة الأولى من المادة 142 من القانون رقم 47.06

الرسم 85 - جاء في هذه الفقرة أن من بين الملزمون الذين يؤدون الرسم المهني مسبقا الوكلاء المتجولون
والممثلون والوسطاء في التجارة أو الصناعة فير الخاضعين للضريبة على الدخل برسم الأجور والدخول
90 - المعتمدة في حكمها والباعة المتجولون في الطرق العمومية والملزمون الذين لا يزاولون نشاطهم بمحل
العمو إقامتهم والأشخاص الذين يزاولون التجارة والصناعة في مدينة دون أن يكونوا قاطنين بها وبصفة عامة جميع
91 - الذين يزاولون مهنة خارج المحلات التي يمكن أن تكون أساس لاحتساب الرسم المهني.

92 - 86 - الفقرة الأخيرة من المادة 142 من القانون رقم 47.06.

93 - 87 - المادة 15 من القانون رقم 47.06.

94 - 88 - المادة 162 من القانون رقم 47.06.

الرسم 89 - المادة 144 من القانون رقم 47.06.

9- جزاءات عدم الإقرار بشغور العقار وعدم إيداع التصريح بالتأسيس:

فيما يتعلق بجزاءات عدم إيداع التصريح بالتأسيس⁽⁹⁰⁾، فقد منح القانون رقم 47.06 الإدارة الجبائية المحلية ممارسة هذه السلطة، إذ تطبق على المازمون الذين لم يقدموا بإيداع التصريح بالتأسيس⁽⁹¹⁾، أو إيداع إقرار مغلوطة لغرامة قدرها خمسمائة (500) درهم⁽⁹²⁾.

وفيما يرتبط بعدم الإقرار بشغور العقار⁽⁹³⁾ فقد أكدت المادة 145 من القانون رقم 47.06 أن الملاك أو ذوو حق الانتفاع الذين لم يستجيبوا لاستدعاء المفتش أو الذين لم يدلوا داخل الآجال المحددة بإقرار الشغور، يفقدون حق الاستفادة من الإبراء من الرسم الصادر بسبب الشغور.

10- الجزاءات عن الأداء المتأخر للرسم:

فرض المشرع من خلال المادة 147 من القانون رقم 47.06 مجموعة من الجزاءات عن الأداء المتأخر للرسم، إذ تطبق ذعيرة قدرها 15% وزيادة قدرها 5% عن الشهر الأول من التأخير و0.5% من كل شهر أو جزء شهر إضافي من مبلغ:

-الأداءات التلقائية جميعها أو بعضها بعد انصرام الأجل المحدد عن المدة المنصرمة بين تاريخ استحقاق الرسم وتاريخ الأداء⁽⁹⁴⁾.

-الرسوم الصادرة عن طريق الجدول أو أوامر بالاستخلاص إثر تصحيح أساس فرض الرسم الناتج عن الإقرار عن المدة المتراوحة بين تاريخ استحقاق الرسم وتاريخ إصدار الجدول أو الأمر بالاستخلاص واستثناء عما سلف. إن 90 - تطبق هذه الجزاءات على المزمين المعنيين بالرسم على محال بيع المشروبات والرسم على النقل العمومي للمسافرين.

91 - كما هو مبين في المادتين 67 و87 من القانون رقم 47.06.

92 - المادة 146 من القانون رقم 47.06.

93 - يتم تطبيق هذه الجزاءات على المزمين برسم السكن ورسم الخدمات الجماعية.

94 - غير ن هذه الزيادات والذعيرة لا تطبق على رسم السكن ورسم الخدمات الجماعية عندما يكون مبلغ الرسم الواجب أدائه المسجل بجدول التحصيل لا يفوق ألف درهم لكل رسم على حدة.

الزيادات المشار إليها لا تطبق بين الفترة التي تتجاوز الأربعة وعشرين (24) شهرا الفاصلة بين تاريخ تقديم الطعن من طرف المزم إلى اللجنة المحلية لتقرير الضريبة⁽⁹⁵⁾.

إضافة إلى ما سبق، وفيما يرتبط بتحصيل الجداول والأمر بالاستخلاص تطبق زيادة قدرها 5% عن كل شهر أو جزء من شهر عن التأخير، ينصرم بين تاريخ وضع الأمر بالاستخلاص لتسوية الرسم موضع التنفيذ وتاريخ الأداء⁽⁹⁶⁾. قبل الختام، يمكن القول إن هذه الجزاءات التي تتمتع الإدارة الجبائية المحلية بممارستها تدرج ضمن المستجدات المهمة التي عمل القانون رقم 47.07 على تكريسها، حيث كان تطبيق الجزاءات على المزمين يكتنفه الكثير من الغموض في ظل القانون الجبائي المحلي القديم مما كان يدفع الإدارة الجبائية المحلية إلى اعتماد بعض الحلول التي لا تستند إلى أساس قانوني⁽⁹⁷⁾، كما أن غياب بعض المقتضيات التي توضح الجزاءات المطبقة على تصرفات بعض المزمين، يؤدي إلى ارتفاع نسبة التملص الضريبي، مما يحرم معه ميزانية الجماعات المحلية من مداخيل مهمة.

وتجدر الإشارة أيضا إلى صدور القانون رقم 120.12⁽⁹⁸⁾ المتعلق بإلغاء الزيادات والذعائر وصوائر التحصيل المتعلقة بالرسوم و الحقوق والمساهمات والأتاوى المستحقة لفائدة الجماعات والعمالات و الأقاليم و الجهات، والذي نص في مادته الفريدة على أنه «تلغى الزيادات والذعائر وصوائر التحصيل المتعلقة بالرسوم و الحقوق و المساهمات والأتاوى المستحقة قبل فاتح يناير 2013 لفائدة الجماعات والعمالات و الأقاليم و الجهات، والمنصوص عليها على التوالي في

95 - المنصوص عليها في المادة 295 من المدونة العامة للضريبة

96 - الفقرة الأخيرة من المادة 147 من القانون رقم 47.06.

97 - للتوسع حول الإشكالات التي كانت سائدة في ظل القانون رقم 30.89 فيما يخص تطبيق الجزاءات، انظر أحمد قيلش، مرجع سابق، ص 133-134.

98 - الطهير الشريف رقم 1.13.07 صادر في 27 من ربيع الأول (8 فبراير 2013) بتنفيذ القانون رقم 120.12 المتعلق بإلغاء الزيادات و الذعائر و صوائر التحصيل المتعلقة بالرسوم و الحقوق و المساهمات و الأتاوى المستحقة لفائدة الجماعات و العمالات و الأقاليم و الجهات ، الجريدة الرسمية عدد 6130-17 ربيع الأول (8 فبراير 2013) ص 2061.

القانون رقم 47-06 و القانون رقم 39-07 و التي لم يتم استخلاصها قبل تاريخ نشر هذا القانون في الجريدة الرسمية، شريطة أن يقوم الخاضعون و الملزمون بتسديد أصل هذه الرسوم و الحقوق و المساهمات و الأتاوى قبل 31 ديسمبر 2013.

وتطبق تلقائيا الالغاءات المشار اليها أعلاه من طرف المكلف بالتحصيل عند تسديد أصل الرسوم و الحقوق و المساهمات و الأتاوى السالفة الذكر دون تقديم طلب مسبق من طرف الملزم أو الخاضع المعني» .

ونعتبر أن هذه الخطوة ايجابية، نظرا للعبء الذي أصبحت تشكله الزيادات و الغرامات على الملزمين، والتي قد تكون سببا في عدم أدائهم للدين الجبائي المحلي. و أيضا لكون موضوع العديد من الأحكام القضائية الصادرة في مجال منازعات الجبايات المحلية يدور أغلبها حول الجزاءات المحدثة بمقتضى القانون رقم 47-06.

وختاما، وبعد توضيح السلطات التي تتمتع بها الإدارة الجبائية المحلية والتي يجب على الملزمين معرفتها حتى لا يسقطوا في المطالبة بإسقاط حق من حقوقها التي منحها لها القانون الجبائي المحلي، باعتبارها صاحبة الولاية لتحصيل الدين العمومي المحلي، سنحاول توضيح مختلف المساطر المتعلقة بالمطالبة الجبائية مع توضيح أهميتها لحل النزاع الجبائي المحلي.

المطلب الثاني

آلية المطالبة الجبائية لحل النزاع الجبائي المحلي

أكد القانون رقم 47.06 على تلك القاعدة الذهبية السائدة في مجال المنازعات، والتي تكون فيها الرقابة القضائية مسبقة بالتظلمات الإدارية⁽⁹⁹⁾، فالمطالبة الجبائية تعتبر كقناة رضائية للوصول إلى حل للنزاع الجبائي بين الإدارة الجبائية

99- أحمد حضرائي، قانون الجبايات المحلية الجديد و ضمانات مبدأ العدالة الجبائية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، السلسلة العادية، العدد 78-79، السنة 2008، ص 156.

المحلية والملزم في مراحل الأولى⁽¹⁰⁰⁾.

وقد أجمعت أغلب التشريعات المقارنة على أهمية المطالبة الجبائية كآلية لإيجاد حل للنزاع الجبائي المحلي على مستوى الإدارة الجبائية، كالتشريع الفرنسي التي نص على الزامية هذه المرحلة⁽¹⁰¹⁾، و القانون الضريبي الجزائري الذي أكد على كون الدعوى القضائية في منازعات الضرائب لا تكون مقبولة ما لم تكن مسبقة وجوبا بشكوى يرفعها المكلف بالضريبة إلى إدارة الضرائب⁽¹⁰²⁾. و نفس الموقف نهجه التشريع المغربي الذي أكد بدوره على إلزاميتها قبل اللجوء إلى القضاء، و على دورها في تمكين الملزم من إبداء تعرضه على موقف الإدارة في إطار حوار مباشر يفسح المجال للإدارة لمراجعة أو توضيح موقفها⁽¹⁰³⁾.

وللوقوف عند آلية المطالبة الجبائية في مجال المنازعة الجبائية المحلية سنحاول التطرق لأنواعها وضوابطها (الفقرة الأولى) ثم سنقف عند بعض الحالات التطبيقية لحق المطالبة الجبائية بالجماعة الحضرية لمراكش (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: أنواع المطالبة الجبائية و ضوابطها

إن للمطالبة الجبائية باعتبارها وسيلة حوار بين الملزم والإدارة الجبائية المحلية، دورا كبيرا في تجنب إغراق الجهات القضائية بكم هائل من النزاعات

100 - قبل الإصلاح الجبائي المحلي الأخير ذهب بعض الفقه إلى أن الطعن الإداري في الرسوم المحلية يتسم بالطابع الاختياري، وحتهم في ذلك ما جاء في الفصل 16 من القانون رقم 30.89 الذي كان ينص على أن للخاضع للرسم أو الضريبة أن يطلب داخل أجل شهرين من تاريخ وضع الأمر بالتحصيل موضع التنفيذ إلى الأمر بالصرف في رسالة موصى بها مع إشعار بالتسليم أو في تصريح مراجعة الرسم أو الضريبة المفروضة عليه إداري أن في الأمر خطأ ماديا أو تكرار أو سوء تفسير للنصوص...»، انظر:

- عبد الرحمان أبليلو ومحمد مرزاق، النظام القانوني للمنازعات الجبائية بالمغرب...، مرجع سابق، ص 119.

101 - MARTIN COLLET, Procédures fiscales: contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt, Presses Universitaire de France, 2 février 2011, p 221.

102 - انظر: -عبد العزيز امقران، عن الشكوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة مجلس الدولة، 2003، ص 7.

-امزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى 2005، ص 11.

103- Serhane el houssaine, le contentieux administratif, op cit, p 380

من خلال إيجاد حلا لها على مستوى الإدارة الجبائية المحلية⁽¹⁰⁴⁾.

ويقصد بالمطالبة الجبائية (la Réclamation fiscale) مجموع القواعد الواجب إتباعها للحصول على بعض الحقوق أو لتسوية بعض الوضعيات القانونية⁽¹⁰⁵⁾. وتعني أيضا ذلك الطلب الذي يتقدم به الملمزم للإدارة الجبائية المحلية لإعادة النظر في قرار جبائي يدعي مخالفته للقانون أو بعده عن الواقع، أو يستعطفها لتخفيف مبلغ الرسم المحلي أو الإعفاء منه كلياً أو جزئياً نتيجة لظروفه المعسرة⁽¹⁰⁶⁾.

إلا أن فحوى هذه المطالبة وشروطها تختلف حسب نوع المطالبة، لهذا سنحاول الوقوف على كل نوع مع تبيان القواعد المرتبطة بكل منها.

وبالرجوع إلى الفقه المغربي⁽¹⁰⁷⁾ نجد ميز بين نوعين من التظلمات أو المطالبات وهما المطالبة الاستعطفية و المطالبة النزاعية ، ولتوضيح ذلك سنحاول التطرق أولاً للمطالبة الاستعطفية ثم بعد ذلك للمطالبة النزاعية.

أولاً-المطالبات الاستعطفية: (Recours gracieux)

تعتبر المطالبة الاستعطفية أسلوباً من أساليب التسيير والإدارة، وطريقة لرفع الضرر وتصحيحه، حيث يتظلم صاحب الشأن بذلك إلى مصدر القرار، يبصره فيه بموجب الخطأ الذي ارتكبه، وذلك إما بسحبه أو تعديله أو إلغائه بما يطابق القانون⁽¹⁰⁸⁾.

وتتميز المطالبة الاستعطفية بكون الملمزم لا ينازع في مشروعية الرسم أو الضريبة المفروضة عليه و إنما يستعطف الإدارة الإعفاء من الغرامات و الجزاءات، وعليه لكي يستجاب لمطالبه أن يثبت عجزه عن الأداء نتيجة ظروفه المالية المعسرة التي

104 - عبد العزيز امقران، مرجع سابق، ص 8.

105 - Gilles Noël, la réclamation préalable devant le service des impôts, Paris LGDJ, 1985, p 203.

106 - كريم لحرش، المرجع السابق، ص 109.

107 - Serhane el houssaine, op cit, p 381.

- محمد شكيري، القانون الضريبي المغربي دراسة تحليلية ونقدية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مؤلفات وأعمال جامعية، العدد 59، 2005، ص 563.

108 - احمد حضرائي، النظام الجبائي المحلي على ضوء التشريع المغربي والمقارن، مرجع سابق، ص 67.

حالت دون تمكينه من تسديد مستحقاته الجبائية.

ويعود تنظيم المطالبة الاستعطافية إلى ظهير 22 نونبر 1924⁽¹⁰⁹⁾ الذي نظمته في فقرته الثانية حيث جاء فيها أن لمدير المالية أو من يفوض إليه ذلك، أن يمنح إعفاء أو تخفيضا جزئيا للغرامات والجزاءات المنصوص عليها قانونا وذلك مراعاة لظروف الملزم⁽¹¹⁰⁾.

والقانون رقم 47.06 لم يخرج عما كرسه القانون السالف الذكر، حيث نصت الفقرة الثانية من المادة 162 على أنه يجوز للوزير المكلف بالمالية أو وزير الداخلية أو الأشخاص المفوضين من لدهما لهذا الغرض أن يسمح بناء على طلب الملزم ومراعاة للظروف المستند إليها بالإبراء أو التخفيف من الزيادات و الغرامات و الدعائر و باقي الجزاءات المنصوص عليها في هذا القانون.

وتتسم المطالبات الاستعطافية بعدم خضوعها لقواعد شكلية معينة وغير مرتبطة بأجل محدد لتقديمها، نظرا لكون الملزم يستعطف الإدارة من أجل الاستفادة من سلطتها التقديرية، ويرفع الطلب في شكل رسالة عادية يظهر فيها الملزم نيته الصريحة لهذا الخصوص، مع إثبات حالته المالية المعسرة بواسطة حجج كالشواهد الإدارية وما إلى ذلك من وسائل الإثبات⁽¹¹¹⁾.

وعكس القانون الجبائي المحلي القديم رقم 30.89 الذي يعطي صلاحية النظر والبت في هذه الطلبات إلى وزير الداخلية، فإن القانون الجبائي المحلي الجديد خول أيضا الوزير المكلف بالمالية صلاحية البت فيها.

وتختص الإدارة الجبائية المحلية بالتحقيق والبت في الطلبات من خلال دراسة الوضعية الاقتصادية والاجتماعية للملزم، وعلى أية حال فإنه بغض النظر على الإجراءات المتبعة بخصوص الطلبات الاستعطافية فإنه يبقى مجرد التنصيب عليها من قبل المشرع هو شيء إيجابي لإقامة توازن في العلاقة الجبائية المحلية

109- Serhane el houssaine: op cit, p 381.

110 - هذا المبدأ أكدته أيضا مدونة تحصيل الديون العمومية حيث اعتبرت أنه يمكن لوزير المالية أو الشخص الذي يفوض إليه أن يمنح تخفيضا أو إعفاء بالنسبة للزيادات على التأخير وصوائر التحصيل، وذلك بناء على طلب المدين.

111 - كمال حلمي، مرجع سابق، ص 29.

وتوفير بعض الضمانات لفائدة الملزم بمناسبة تحصيل الجماعة لديونها .
وجدير بالإشارة، أن البت في الطلبات الاستعطافية يدخل في إطار السلطة
التقديرية للإدارة الجبائية، فقد تصدر قرارا في شأنها إما بقبول الطلب فتخفض
مبلغ الرسم المحلي أو الجزاءات المرتبطة به كليا أو جزئيا، وإما برفض الطلب،
وفي كل هذه الحالات فهي ليست ملزمة بتعليل قراراتها(112).

الكن السؤال الذي يطرح في هذا الصدد هو إمكانية الملزم المعسر مقاضاة
الإدارة في حالة رفضها لطلبه الاستعطافي؟

في هذا الإطار، يرى البعض أنه لا يصح الطعن قضائيا في القرارات
الاستعطافية لأنها خاضعة للسلطة التقديرية للإدارة المعنية(113).

أما البعض الآخر، فيرى أنه بالإستناد إلى المبدأ العام للمشروعية الذي يأبى
أن تكون هناك قرارات محصنة ضد أية مراقبة قضائية رغم مساسها بحق من
الحقوق، وفي هذه الحالة نكون في مجال قضاء المشروعية الذي تعتبر دعوى
الإلغاء صيغته الطبيعية ويحق بالتالي للطاعن أن يطالب بإلغاء القرار السلبي
لوزير المالية أو الداخلية(114).

فهذا الرأي يعتبر السبيل الوحيد للملزم لطلب الإلغاء القرار الصادر عن
وزير الداخلية أو المالية، والذي يعتبره غير منسجم مع طلبه هو لجوءه للقضاء
الإداري، نظرا لعدم وجود نص قانوني يمنع ذلك أو يقننه.

إذن فمسألة الطعن في قرار الإدارة أمام القضاء مسألة واردة وإن كان مآل
نجاحه رهينا بصلابة الأسباب التي يستند إليها الملزم في دعواه، فالأمر هنا
يتعلق بالسلطة التقديرية التي خولها القانون للوزير المكلف بالمالية أو وزير
الداخلية، أو الأشخاص المفوضين من لدهما. لكن ذلك لا يحد من أن تطل رقابة

112 - عبد القادر تيعلاتي، مرجع سابق، ص 63.

113 - سعاد بنور، العمل القضائي في المادة الجبائية دراسة تحليلية، قانونية فقهية وقضائية مع أحدث
الاجتهادات القضائية، مطبعة دار القلم بالرباط، الطبعة الأولى 2003، ص 45.

114 - جعفر حسون، الطبيعة لقانونية للمنازعات الضريبية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية،
سلسلة مواضيع الساعة، العدد رقم 4، 1996، ص 53.

قاضي الإلغاء هذه السلطة للتأكد من مدى ممارستها ضمن ضوابط وشروط تتجه نحو استعمالها دون تعسف أو انحراف⁽¹¹⁵⁾.

ثانيا: المطالبة النزاعية (Recours contencieux)

إن تقديم المطالبة النزاعية أمام الإدارة الجبائية المحلية إجراء إلزامي قبل عرض الخلاف أمام أجهزة أخرى، فالملزم ليس أمام خيار تقديم أو عدم تقديم هذه المطالبة، فالقانون رقم 47.06 قد سن إلزامية تقديمها وحدد للقيام بذلك أجالا وضوابط، وفي حالة عدم تقديم هذه المطالبة الإدارية يترتب عنها بطلان المسطرة القضائية اللاحقة⁽¹¹⁶⁾.

والوقوف عند هذا النوع من المطالبات بشكل مفصل سنقف عند نقطتين أساسيتين:

1-تعريف المطالبة النزاعية وأهدافها.

2-ضوابط المطالبة النزاعية.

1تعريف المطالبة النزاعية وأهدافها:

بالرغم من تعدد تعريف المطالبة النزاعية سنحاول تحديد أهمها ثم بعد ذلك أهدافها.

1-1تعريف المطالبة النزاعية:

يقصد بالمطالبة النزاعية ذلك الطلب الذي يتقدم به الملزم أمام الإدارة الجبائية المحلية لإعادة النظر في قرار جبائي يدعي مخالفة للقانون أو بعده عن الواقع⁽¹¹⁷⁾.

وتعرف كذلك بكونها حق للملزم في طلب تطبيق دقيق للقانون الذي يتناول فرض الرسم الموضوع على كاهله⁽¹¹⁸⁾.

ويرى البعض أن المطالبات في الرسوم المحلية، تعرف فقط المطالبات

115 - جعفر حسون، مرجع سابق، ص 53.

116 - عبد القادر تيعلاتي، النزاع الضريبي في التشريع المغربي، دار النشر المغربية، 1997، ص 45.

117 - العربي الكزواح، الطعون الجبائية في ظل المحاكم الإدارية المغربية، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية الحقوق أكادال، الرباط، السنة الجامعية 2003-2004، ص 193.

118 - شكور عبد الغني، منازعات الضرائب المباشرة بين التسوية الإدارية والحل القضائي، رسالة لنيل

دبلوم السلك العالي بالمدرسة الوطنية للإدارة العمومية بالرباط، السنة 1992-1993، ص 16.

الوصاية دون المطالبات النزاعية نظراً لكونها ترفع إلى السلطة التي تملك الوصاية على الجماعات المحلية (وزارة الداخلية) (119).

لكن يرى البعض الآخر (120) عند تحديد هذه المطالبات يتحدث عن نوعين من المطالبات في مجال الرسوم المحلية وهما المطالبة النزاعية والمطالبة الاستعطفية.

وعند قراءة المادة 161 من القانون رقم 47.06 التي جاء في بدايتها «يجب على الملزمين الذين ينازعون في مجموع أو بعض مبلغ الرسوم المفروضة عليهم...» يبدو أن الرأي الثاني يحمل الكثير من الصواب، حيث إن المطالبة لم تعد ترفع فقط إلى سلطة الوصاية بل كذلك إلى الأمر بالصرف أو وزير المالية، لكن حسب طبيعة الرسوم وهو ما سيتضح لاحقاً.

إضافة إلى ذلك يمكن تعريف المطالبة النزاعية في مجال الرسوم المحلية بأنها تلك الفرصة الأولية المتاحة لكل من الملزم والإدارة الجبائية المحلية لإيجاد حل للخلافات الناتجة عن عدم التطبيق الجيد للقانون الجبائي المحلي.

2-1- أهداف المطالبة النزاعية:

يهدف الملزم من وراء تقديمه للمطالبة النزاعية إلى مطالبة الإدارة الجبائية المحلية بالتطبيق السليم للقانون الجبائي المحلي والعمل على إصلاح الأخطاء التي ارتكبتها أثناء تحديد مجال تطبيق الرسوم وأساس احتسابها وتصفياتها، كان يكون الرسم فرض مرتين أو وقع خطأ في فرضه، وفي هذه الحالة إذا تبين للإدارة الجبائية المحلية أنها أخطأت في تحديد الرسم بادرت إلى تصحيح الخطأ الذي قامت به، وإذا كان الملزم قد دفع مبالغ مستحقة يكون له أن يطلب استرجاعها (121).

كما تهدف أيضاً المطالبة النزاعية إلى المطالبة بالانتفاع بحق يترتب عليه نص تشريعي أو تنظيمي وكذلك لإعادة النظر في رسم فرض عليه وهو غير مطابق

119 - أحمد حضرائي، النظام الجبائي المحلي...، مرجع سابق، ص 68.

120 - كريم لحرش، مرجع سابق، ص 112.

121 - كمال حلمي، حماية الملزم في منازعات...، مرجع سابق، ص 31-32.

لنص قانوني، كما لو كان واردا في معاهدة جبائية ثنائية لتفادي الازدواج الضريبي⁽¹²²⁾.

هكذا يمكن القول أن للمطالبة النزاعية أهداف مهمة لحل النزاع الجبائي المحلي بين طرفي المعادلة الجبائية (الإدارة - الملتزم) في مراحله الأولى، لكن ماهي ضوابط هذا النوع من المطالبة؟

2- ضوابط المطالبة النزاعية:

تؤطر المطالبة النزاعية في الرسوم المحلية مجموعة من الضوابط حدد أغلبها القانون رقم 47.06، ولتحديد هذه الضوابط سنقف عند الطابع إلزامي لهذه المرحلة تم من يوجه المطالبة ومن توجه إليه وكذلك عند آجالها وأخيرا شكل المطالبة.

1-2 مرحلة إلزامية قبل اللجوء للقضاء

إذا كانت المطالبة النزاعية أمرا اختياريا في ظل النظام القانوني القديم الذي كان ينظم ضرائب و رسوم الجماعات المحلية، فعبارة «يجب على الملتزمين» التي نص عليها القانون رقم 47-06، تؤكد إلزامية هذه المرحلة⁽¹²³⁾.

ويندرج ماسلف في إطار رغبة المشرع في توحيد قواعد المنازعات المحلية مع تلك المعمول بها على مستوى الضرائب الوطنية فقد نصت المادة 235 من المدونة العامة للضرائب على أنه «يجب على الخاضعين للضريبة الذين ينازعون في مجموع أو بعض مبلغ الضرائب و الواجبات و الرسوم المفروضة عليهم أن يوجهوا مطالباتهم...»

وقد أكد أيضا الاجتهاد القضائي على إلزامية هذه المطالبة، وهذا ما اعتبرته المحكمة الإدارية بمراكش بتاريخ 15/06/2010 في حكم لها، إذ جاء في حيثياته «وحيث ألزم المشرع الخاضع للضريبة في كافة النصوص الضريبية بضرورة سلوكه مسطرة المطالبة الإدارية الأولية أمام الجهة المكلفة بالوعاء

122 - عبد القادر تيعلاتي، النزاع الضريبي المغربي...، مرجع سابق، ص 46.

123 - وتستمد المطالبة النزاعية إلزاميتها على مستوى منازعات التحصيل من المادة 120 من القانون رقم

15.97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية..

الضريبي في حالة منازعته في إجراءات تأسيس الضريبة المفروضة عليه،
ومنح للإدارة الضريبية آجالاً معينة للبحث والتحقيق في المطالبة المذكورة،
ولا يصبح من حق الخاضعين اللجوء إلى القضاء الإداري بغية عرض نزاعهم
أمامه إلا بعد انصرام هذا الآجال أو داخل الشهر الموالي لتاريخ توصلهم بجواب
الإدارة عن مطالبتهم»⁽¹²⁴⁾.

2-2- من يوجه المطالبة ومن توجه إليه:

مبدئياً يوجه المطالبة الملزم المعني مباشرة بالنزاع الجبائي أو من ينوب عنه،
ويشترط في هذه الحالة وجود وكالة قانونية تخول له القيام بهذا الإجراء⁽¹²⁵⁾،
ويعفى من تقديم الوكالة كل من يفترض القانون وجودها لديهم كالمحامون
والموثقون... وإذا تعلق الأمر بشخص معنوي يقدم الطعن الإداري الشخص
المخول له اتخاذ القرارات باسم الشخص المعنوي، كرئيس مجلس الإدارة في
شركات المساهمة أو الرئيس المدير العام... والمسировون في الشركات ذات
المسؤولية المحددة... وغيرهم⁽¹²⁶⁾.

أما فيما يخص من توجه إليهم المطالبات النزاعية، فقد أكد القانون رقم 47.06
في المادة 161 منه على أن الملزمين الذين ينازعون في مجموع أو بعض
الرسوم المفروضة عليهم، وبعد البحث الذي تقوم به المصلحة المختصة يتم البت
في المطالبة من طرف:

- الوزير المكلف بالمالية أو الشخص المفوض من لدنه لهذا الغرض فيما
يخص الرسوم التي تتكلف مصالح مديرية الضرائب بتدبيرها لصالح الجماعات
المحلية ونعني هنا الرسم المهني ورسم السكن ورسم الخدمات الجماعية.

- الأمر بالصرف للجماعة المحلية أو الشخص المفوض من لدنه لهذا الغرض
بالنسبة للرسوم الأخرى.

124 - حكم صادر عن المحكمة الإدارية بمراكش في الملف عدد 930/5/2010 ش، غير منشور.

125 - محمد شكيري، القانون الضريبي المغربي...، مرجع سابق، ص 564.

126 - عبد القادر تيعلاتي، النزاع الضريبي المغربي...، مرجع سابق، ص 48.

وفي حالة إذا ما كان الملزم لا ينازع في أساس الرسم وإنما في إجراءات
التحصيل، فمطالبته توجه لوزير المالية أو من ينبه عنه وفق ما أكدته المادة
المادة 122 من مدونة تحصيل الديون العمومية» يمكن للوزير المكلف بالمالية
أو الشخص الذي يفوضه لذلك، بناء على طلب الملزم واعتباراً للظروف المثارة،
أن يمنح إعفاء أو تخفيضاً من الزيادة عن التأخير وصوائرها».

وكما تم التأكيد سابقاً، يجب إعادة النظر في ازدواجية تدبير الرسوم المحلية،
وذلك من خلال منح المصالح التابعة للجماعات المحلية بتدبير كافة الرسوم التي
تستفيد منها، مما يترتب عنه رفع المطالبات كلها أمام الأمر بالصرف. نظراً
لبطء معالجة المطالبات التي توجه إلى وزارة المالية أو الداخلية.

وجدير بالإشارة هنا أن المطالبات في الرسوم التي كان ينظمها القانون الجبائي
المحلي القديم القانون رقم (30.89) توجه إلى الأمر بالصرف في رسالة مؤصية
بها مع إشهار بالتسلم أو في تصريح مراجعة الرسم أو الضريبة المفروضة عليه
إذا رأى أن في الأمر خطأ مادياً أو تكراراً أو سوء تفسير للنصوص⁽¹²⁷⁾، لكن
بعد الإصلاح الجبائي المحلي الأخير، وتجميع جل النصوص القانونية المتعلقة
بالجبايات المحلية في نص قانوني واحد، أصبحت المقتضيات السالفة هي
المعمول بها، لكن ما هي الآجال التي يجب احترامها حتى تكون هذه المطالبات
صحيحة؟

3-2-آجال المطالبة النزاعية:

قبل الإصلاح الجبائي لسنة 2008، كانت آجال المطالبة محددة في شهرين
من تاريخ وضع الأمر بالتحصيل موضع التنفيذ، وفي حالة إذا لم تصل إلى الأمر
بالصرف داخل الأجل المضروب لذلك اعتبرت غير مقبولة.

لكن بعد إصدار القانون رقم 47.06 أصبح بإمكان الملزمين بتوجيه طلباتهم
إلى الأمر بالصرف أو الشخص المفوض من لدنه لهذا الغرض⁽¹²⁸⁾:

127 - المادة 16 من القانون رقم 30.89.

128 - الفقرة الأولى من المادة 161 من القانون رقم 47.06.

في حالة فرض الرسم عن طريق جداول أو أوامر بالاستخلاص خلال الستة (6) أشهر الموالية للشهر الذي توضع فيه موضع تحصيل.

في حالة أداء الرسم بصور تلقائية خلال الستة (6) أشهر الموالية لانصرام الآجال القانونية للإقرارات.

ويعتبر رفع آجال تقدير المطالبات من شهرين إلى ستة أشهر، مسألة ايجابية، نظرا لكون ذلك سيعطي للملزم فرصة أكبر للتأكد من مدى موضوعية الرسم المطبق عليه وكذلك لكون مشكل الآجال من أكبر العراقيل التي توجه الملزم من أجل المطالبة بإسقاط رسم إما لعدم قانونيته أو عدم موضوعيته.

4-2- فحوى المطالبة:

إن الملزم الذي يريد تقديم مطالبة في الرسوم المحلية يواجه بمجموعة من الشكليات، تحت طائلة رفض شكايته، وهذه الشكليات دقيقة جدا إلى حد لا يستطيع الملزم ذو ثقافة ضريبية بسيطة الإلمام بها، مما يعرض حقوق نسبة كبيرة من الملزمين للضياع⁽¹²⁹⁾.

ويتم تقديم المطالبة في شكل كتابي، إذ لا تقبل الشكايات الشفوية⁽¹³⁰⁾، بخلاف التشريع الفرنسي الذي تقبل فيه الإدارة الجبائية الشكايات الشفوية، وتقوم بضبطها فيما يسمى ببطاقة زيارة (fiche de visite) يسجل فيه مضمون المطالبة وبعض العناصر المرتبطة بالرسم أو الضريبة موضوع النزاع⁽¹³¹⁾.

كما توجه المطالبة على ورق عادي على أن تتضمن توقيع الملزم المعني بالنزاع أو من ينوب عنه ويجب أن تشمل المطالبة البيانات التالية⁽¹³²⁾:

- الإشارة إلى نوع الرسم ومرجه وتاريخ الأمر بتحصيله، وجميع البيانات التي تمكن الإدارة الجبائية المحلية من تحديد الرسم.

129 - عبد الرحمان أبليل، محمد مرزاق، مرجع سابق، 132.

130 - إلا في حالتين وهما: تكرار فرض نفس الرسم والفرض الخاطئ للرسم.

131 - فتيحة لمعاشي، وضعية المكلف في التشريع الضريبي وعلاقته بالإدارة، أطروحة لنيل دكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق أكادال، الرباط، سنة 2001-2000، ص 236.

132 - محمد السماحي، مسطرة المنازعة في الضريبة، مطبعة الصومعة، 1997، ص 161.

-إيراد ملخص للوقائع والوسائل القانونية التي يعتمدها، كي يتيح للإدارة إمكانية الاستجابة إلى مطالبه جزئياً أو كلياً بالقبول أو التخفيض أو الرفض لها.
-الإدلاء كتابية بوسائل الإثبات التي تدعم الطلب، خاصة حين يقع عبء الإثبات على كاهله.

وعدم تضمن التظلم لهذه البيانات يجعله مرفوضاً من طرف المصالح المكلفة باستقبال هذه المطالبات، غير أنه يمكن تصحيح العيوب التي تشوب المطالبة طالما أن الأجل لازال مفتوحاً أو تقديم تظلم جديد، أما إذا انصرم الأجل القانوني فمصير المطالبة هو الرفض النهائي.

وبعد كل ما سلف، يتم التحقيق في المطالبة من طرف المصالح الجبائية المعنية⁽¹³³⁾ للتأكد من مدى واقعية وموضوعية الحجج التي قدم بها الملزم. وإذا لم يقبل الملزم المقرر الصادر عن الإدارة الجبائية أو في حالة عدم جواب هذه الأخيرة دخل أجل الستة (6) أشهر الموالية لتاريخ المطالبة، جاز له أن يرفع الأمر إلى المحكمة المختصة داخل أجل الثلاثين (30) يوماً الموالية لتاريخ تبليغ المقرر المذكور⁽¹³⁴⁾.

وتجدر الإشارة، إلى أن المطالبة لا تحول دون التحصيل الفوري للمبالغ المستحقة وإن اقتضى الحال الشروع في مسطرة التحصيل الجبري⁽¹³⁵⁾ مع مراعاة استرداد مجموع أو بعض المبالغ المذكورة بعد صدور المقرر أو الحكم.

هكذا يتبين أن المشرع من خلال القانون رقم 47.06 أعطى للملزمين سلوك مسطرة المطالبة النزاعية أو الاستعطفية نظراً لدورهما في حل النزاع الجبائي المحلي، ففي الغالب تحاول الإدارة الجبائية المحلية إيجاد حلول لهذه المطالبات 133 - حيث جاء في الفقرة الأولى من المادة 162 من القانون رقم 47.06 أنه على الوزير المكلف بالمالية أو الأمر بالصرف للجماعة المعنية أو الأشخاص المفوضين من لدنهما لهذا الغرض أن يقرروا داخل أجل التقادم المتعلقة بالمطالبة المنصوص عليه في المادة 161 من هذه القانون إسقاط الرسوم جميعها أو بعضها إذا ثبت أنها زائدة على المبلغ المستحق أو أن الأمر يتعلق برسم فرض مرتين أو فرض بغير موجب صحيح طبقاً للتشريع والتنظيم الجاري به العمل.

134 - إذا كان الملزم غير مقيم فإن لأجل يصبح شهرين لرفع الدعوى أمام القضاء.
135 - المنصوص عليها في المادة 133 من القانون رقم 47.06 التي جاء فيها أنه تطبق أحكام القانون رقم 15.97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية لتحصيل الرسوم المنصوص عليها في هذا القانون.

من أجل ربح الوقت وتفادي لجوء المزم سواء للجنة المحلية لتقدير الضريبة أو للقضاء.

وبعد أن بينا الجانب النظري المرتبط بممارسة هذه المطالبات سواء الاستعطافية أو النزاعية. لابد من إعطاء بعض الأمثلة التطبيقية تبين مدى التزام الإدارة الجبائية المحلية والمزمين بمسطرة المطالبة وكذلك لتوضيح مدى جدوى هذه المسطرة لحل النزاع الجبائي المحلي، ولأجل ذلك اخترنا بعض الرسوم التي تديرها المصالح الجبائية التابعة للجماعة الحضرية بمراكش سنقف من خلالها عن الجانب الواقعي لممارسة هذه المطالبات.

الفقرة الثانية: دراسة حالة: الجماعة الحضرية لمراكش

تتشكل الإدارة الجبائية المحلية (مصلحة تنمية الموارد المالية) للجماعة الحضرية لمراكش من عدة مصالح، أصبحت بعد الإصلاح الجبائي المحلي الأخير محددة في ثلاثة وهي مصلحة الوعاء ومصلحة المراقبة والمنازعات وأخيرا مصلحة التحصيل.

إضافة إلى ذلك، تعتمد الإدارة الجبائية للجماعة الحضرية لمراكش على التقنيات الحديثة للتدبير خصوصا على مستوى مصلحة الوعاء، وذلك من خلال استعمالها للمعلومات مما سهل عملية تصفية الرسوم.

ونظرا لأهمية الموارد الجبائية التي تحصل عليها الجماعة الحضرية لمراكش، فإن إدارتها الجبائية تستقبل العديد من الطلبات والتي تنتج في الغالب عن عدم إلمام المزمين بالمقتضيات القانونية الجديدة المنظمة للجبائيات المحلية، أو سوء فهم بعض الأجهزة المسؤولة عند تدبير الرسوم المحلية للنصوص القانونية المرتبطة بهذه الأخيرة.

ولتوضيح كل هذا، سنحاول إعطاء بعض الأمثلة يتبين من خلالها الكيفية العملية لممارسة حق المطالبة وذلك بتوضيح المراحل التي تمر منها هذه المطالبة. إضافة إلى توضيح بعض الإشكالات الناتجة عن تفسير القانون الجبائي المحلي.

وقد اخترنا الرسم على الأراضي الحضرية غير المبنية لنوضح كيفية ممارسة حق المطالبة النزاعية، وكذا الإشكالات القانونية التي يعرفها على مستوى الجماعة الحضرية لمراكش. لكن قبل ذلك سنقف عند المطالبة الاستعطفية من خلال إعطاء بعض الأمثلة لها وتقييما لكيفية معالجة الملفات عن طريقها.

أولاً: المطالبة الاستعطفية:

سنحاول تحديد المسار التطبيقي لهذه المطالبة، بالاعتماد على مضمون بعض الوثائق الرسمية التي اطلعنا عليها بالادارة الجبائية المحلية، ثم بعد ذلك سنعطي تقييما لهذه المسطرة.

1- مسار المطالبة الاستعطفية

تعتمد هذه المطالبة على استعطاف وزير الداخلية فيما يخص الرسوم التي تدبرها المصالح التابعة للجماعة⁽¹³⁶⁾، من أجل إعفائه من الزيادات و الغرامات المطبقة عليه نتيجة تأخره عن أداء الرسم في الوقت المحدد، و الملزم مطالب بتقديم طلب الى الإدارة الجبائية المحلية أو إلى وزارة الداخلية مباشرة يبين من خلاله أسباب هذا التأخر، ويجب أن يتضمن الطلب المعلومات التالية:

- الاسم الشخصي و العائلي للملزم.

- عنوان الملزم.

- إثبات أدائه للرسم، إذ لا يمكنه تقديم هذه المطالبة إلا بعد أدائه للدين الجبائي.

- توضيح الأسباب التي كانت وراء تأخره عن أداء الرسم في وقته. ومن خلال

اطلاعنا على بعض المطالبات الاستعطفية لاحظنا أن أغلب الأسباب التي تؤدي إلى التأخر في الأداء، هي تزامن فترة أداء الرسوم مع وجود بعض الملزمين خارج المغرب.

136- فيما يخص رسم السكن ورسم الخدمات الجماعية و الرسم المهني يتم توجيه الطلب إلى السيد وزير المالية.

وبعد وصول الطلب إلى الوزارة الوصية تنظر في مدى موضوعيته و
النّي في الغالب، كما أكد لنا السيد رئيس قسم تنمية الموارد الجبائية بالجماعة
الحضرية لمدينة مراكش، تتم الاستجابة لهذه الطلبات، لكن المشكل الذي يطرح
في هذا الصدد هو طول الوقت الذي يستغرقه البت في الطلب.
وإجمالاً ينظر في طلبات المزمين وفق طريقتين حسب طبيعة الرسم
المستعطف حوله:

1-1- إذا تعلق الأمر بالرسوم التي تدبرها الجماعات المحلية:

فإما أن يتم تقديم الطلب إلى السيد وزير الداخلية مع إرفاقه بوثائق تبين
وبشكل مفصل مبلغ الرسم سواء الجزء الأصلي والذي لا يمكن الإعفاء منه و
مبلغ الزيادات و الدائر و التي يمكن الإبراء منها. وفي هذه الحالة تقوم الوزارة
الوصية بإرسال مراسلة إلى المصالح الجبائية التابع للجماعة توضح من خلالها
مبلغ الإعفاء الذي يستفيد منه المزم. وإما أن يقدم الطلب عن طريق المصالح
التابعة للجماعة و دون تقديم بيانات تبين كافة المعلومات عن الرسم المعني، وفي
هذه الحالة ترافق المصالح الجبائية المعنية طلب المزم، بجدول يحدد الوضعية
الجبائية للمزم، وفي هذه حالة تقوم الوزارة الوصية بإرسال مراسلة تطلب فيها
المصالح الجبائية التابعة للجماعة بأعفاء المزم من الزيادات دون تحديد قيمة هذا
الإعفاء مع إعطاء سلطة الإعفاء للأمر بالصرف.

1-2- إذا تعلق الأمر بالرسوم التي تدبرها المصالح التابعة لمديرية الضرائب

ونكون أمام هذه الحالة إذا تعلق الأمر بالرسم المهني أو رسم السكن أو رسم
الخدمات الجماعية، ويتم تقديم الطلب إلى السيد وزير المالية أو مدير الضرائب
باعتباره مفوض له من طرف وزير المالية، ويتم إيداع الطلب لدى مديرية
الضرائب التي قامت بتحديد مبلغ الرسم الواجب أدائه، ثم ينظر في الطلب من
طرف مدير الضرائب أو من ينوب عنه.

2- تقييمنا للمطالبة الاستعطافية

إن إقرار مسطرة المطالبة الاستعطافية يعد مسألة ايجابية تعمل على خلق

نوع من الثقة بين الملزم والإدارة الجبائية، ما يؤكد ذلك هو قبول أغلب مطالبات الملزمين من طرف الإدارة.

لكن رغم ذلك، لابد من الإشارة إلى مجموعة من الملاحظات حول الطريقة التي تتم بها معالجة هذه المطالبات، فقد لاحظنا طول المدة التي يستغرقها البت في طلبات الملزمين، لذلك يجب أن تنتظر السلطة الوصية بشكل سريع في طلبات الملزمين أما بوضع آجال محددة ضمن مقتضيات القانون الجبائي المحلي يقيد بها ويجعلها ملزمة بالنظر داخل هذه الآجال، أو أن تسرع الإدارة الجبائية في معالجة الطلبات وعن طريق تفويض الاختصاص لفائدة ممثليها على المستوى المحلي.

إضافة إلى ما سلف نلاحظ غياب المعايير التي تعتمد عليها السلطة الوصية لقبول أو رفض المطالبات، لذلك نرى أن تقرر الجهات المسؤولة عند النظر في الطلبات بناء على بحث تعدده مصالح الإدارة الجبائية المحلية لتأكد من موضوعية المبررات التي يقدمها أصحاب الطلبات الاستعطفية.

وختاماً نعتبر أن مسطرة المطالبات الاستعطفية لها دور كبير في حل المنازعات الجبائية المحلية، لذلك يعد دعم هذه المسطرة بضمانات جديدة، سيتمكن من معالجة أغلب القضايا على مستوى الإدارة الجبائية المحلية قبل اللجوء إلى اللجان الضريبية أو القضاء.

ثانياً: المطالبة النزاعية: الرسم على الأراضي الحضرية غير المبنية نموذجاً

كما سبقت الإشارة يعتبر الرسم على الأراضي الحضرية غير المبنية من الرسوم التي كانت منظمة بمقتضى القانون رقم 30.89 وتضمنها القانون رقم 47.06. كما يعد هذا الرسم من الرسوم المهمة على مستوى الجماعة الحضرية لمراكش نظراً لدور العقار بالمدينة وما يعرفه من تجميد لكسب أكبر قدر من الربح.

وفي إطار جمعنا للمعلومات حول مسطرة المطالبة بالرسم على الأراضي الحضرية غير المبنية بالجماعة الحضرية لمدينة مراكش، وجدنا مجموعة من الحالات للمطالبة النزاعية، يهدف الملزمين من خلالها إلى إعفاءهم من الرسم على الأراضي الحضرية غير المبنية نظرا لعدم قانونية إخضاعهم له. لكن الإدارة ترفض ذلك بدعوى أن مطالبتهم تخالف المقتضيات القانونية.

ولتفسير كل هذا سنوضح المراحل التي تمر منها هذه المطالبة معتمدين على حيثيات أحد الحالات التي طرحت خلال المرحلة الأخيرة من تطبيق القانون رقم 30.89 ثم بعد ذلك سنبدى وجهة نظرنا حول الكيفية التي تم بها التعامل مع هذه المطالبات.

1- مضمون المطالبة:

يتعلق الأمر هنا بملزمين يتوفرون على أرض عارية وقد حصلوا على رخصة البناء سنة 2005.

وبعد الحصول على رخصة البناء، واستنادا إلى المادة التسعين من القانون رقم 30.89 التي جاء فيها أنه «تفرض الضريبة على الأراضي الحضرية غير المبنية وتستحق عن السنة بكاملها باعتبار الحالة التي توجد عليها الأراضي في فاتح يناير من سنة فرض الضريبة عليها. وفي حالة بناء الأرض تسقط عنها ابتداء من فاتح يناير من السنة التالية لسنة تسليم رخصة البناء». فإنه سيعفى كل ملزم حصل على رخصة البناء سنة 2005 ابتداء من سنة 2006. لكن الواقع على مستوى الجماعة الحضرية لمراكش كان غير ذلك، حيث قامت الإدارة الجبائية المحلية للجماعة بمراسلة الوزارة الوصية من أجل إعفاء هؤلاء الملزمين، إلا أن وزارة الداخلية في شخص السيد الوالي، كان لها تفسير آخر للمادة التسعون، حيث جاء في المراسلة رقم 030/20 بتاريخ 6 دجنبر 2007 والمراسلة رقم 1272 بتاريخ 11 يوليوز 2008، أن الإعفاء من الضريبة على الأراضي الحضرية غير المبنية يقتضي حصول الملزم إما على رخصة السكن

أو توصيل رسم النظافة.

بعد ذلك قامت الجماعة الحضرية لمراكش بمراسلة الملزمين بهذا الرسم، أكدت من خلالها أن اللجنة المختصة لوزارة المالية ووزارة الداخلية رفضت هذا الإعفاء نظرا لغياب رخصة السكن.

2- تقييم المطالبة:

من وجهة نظرنا أن المادة التسعون (90) من القانون رقم 30.89 كانت واضحة، بل أكثر من ذلك المنشور رقم 288 الصادر بتاريخ 8 دجنبر 1989 الذي تضمن تعليمات لتطبيق القانون المتعلق بنظام الضرائب المستحقة للجماعات المحلية وهيأتها لم ينص إطلاقا على مساءلة الحصول على رخصة السكن أو وصل رسم النظافة، إذ جاء في المقتضيات التي تفسر الإعفاءات المؤقتة أنه تعفى مؤقتا من الضريبة على الأراضي الحضرية غير المبنية.:

- الأراضي الواقعة في المناطق غير المستفيدة من شبكات توزيع الماء والكهرباء.

- الأراضي الواقعة في المناطق الممنوع فيها البناء.

- الأراضي الخاضعة لرسم النظافة والمشغلة من طرف مقاولات تزاوّل عملها.

- الأراضي المقتناة منذ أقل من ثلاث سنوات.

إن فكل المقتضيات، سواء من خلال القانون رقم 30.89 أو المنشور رقم 288 تبين أن قرار الوزارة الوصية يجانب الصواب. وقد وفق المشرع بشكل كبير عند إصلاحه جبايات الجماعات المحلية فيما يخص وضعه حد لهذا المشكل، حيث جاء القانون رقم 47.06 وأكد في المادة 42 منه على أن الإعفاء ينصب على الأراضي التي تكون موضوع رخصة للتجزئة أو البناء أو الإعداد أو التهيئة لفترات مختلفة.

هكذا إذن كان القانون رقم 47.06 أكثر تقدماً في ما يخص الإجابة عن بعض الإشكالات التي كانت تعاني منها المنظومة السابقة. إذ أنه منذ تطبيقه تم وضع حداً لمثل هذه المطالبات نظراً لنصه وبشكل صريح على أن الحصول على رخصة البناء يعني الملزم ابتداءً من السنة الموالية للحصول على هذه الرخصة.

المبحث الثاني

المنازعة في الجبايات المحلية أمام

اللجنة المحلية لتقدير الضريبة

إن فشل مسطرة المطالبة الجبائية للملزم أمام الإدارة الجبائية المحلية، لا يعني انتهاء المساطر الإدارية لمطالبة الملزم بحقه، إذ يمكن إذا توفرت فيه الشروط التي حددها القانون رقم 47.06، أن يلجأ إلى مسطرة أخرى قبل لجوءه للقضاء. فالطعن أمام اللجان الوسيطة بين الملزم والإدارة الجبائية المحلية، يحتل مكانة متميزة في مختلف التشريعات الضريبية المعاصرة⁽¹³⁷⁾، ومنها التشريع المغربي الذي أدخل مجموعة من التعديلات على اللجان المكلفة بالرسوم المحلية حيث أصبحت اللجنة المحلية لتقدير الضريبة⁽¹³⁸⁾ هي المختصة بدل لجنة العمالة والإقليم⁽¹³⁹⁾.

ولمعرفة التطور الذي شهدته مكانة اللجان، لابد من تحليل المقتضيات المتعلقة بها على ضوء القانون رقم 47.06 ومقارنتها مع ما كان معمولاً به قبل صدوره، لكن قبل ذلك لابد من الوقوف عند الطبيعة القانونية لهذه اللجان والتي نعتبرها أساسية قبل تحليل المقتضيات القانونية المتعلقة بها وكل ما سلف سنحاول تناوله في مطلب أول.

إضافة إلى ما سبق يندرج إسناد النظر في منازعات الجبايات المحلية للجنة المحلية لتقدير الضريبة، بدل لجنة العمالة أو الإقليم، في إطار ملائمة الجبايات المحلية مع

137 - كريم لحرش، مرجع سابق، ص 323.

138 - المادة 157 من القانون رقم 47.06.

139 - المادة 14 من القانون رقم 30.89.

جبايات الدولة، حيث عمل المشرع على تعديل مسطرة الطعن أمامها، مما يدفعنا إلى التساؤل حول قواعد رفع النزاع أمامها ومدى فعاليتها (المطلب الثاني).

المطلب الأول

الطبيعة القانونية للجنة والمقتضيات الحالية المنظمة لها

على غرار قوانين الضرائب الوطنية لم يحدد القانون رقم 47.06 الطبيعة القانونية للجان المحلية لتقدير الضريبة مما شكل أرضية خصبة للاجتهاد القضائي والفقهي لتحديد طبيعة اللجنة المحلية لتقدير الضريبة (الفقرة الأولى)، لكن رغم ذلك أتى القانون رقم 47.06 فيما يخص تدخل اللجنة المحلية لتقدير الضريبة، بتعديلات أساسية من خلال ما تضمنته المادة 157 والتي جاءت بمستجدات مهمة رغم الثغرات التي شابتها (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: الطبيعة القانونية للجنة المحلية لتقدير الضريبة

لقد شكل سكوت المشرع المغربي كما هو الشأن لدى العديد من التشريعات المقارنة، عند تحديد الطبيعة القانونية للجان الطعن، اختلافا فقهيًا وقضائيا حول التكيف الصحيح لهذه اللجان⁽¹⁴⁰⁾.

وإذا كان مشكل الطبيعة القانونية للجان الضريبية بالمغرب قبل إحداث المجلس الأعلى سنة 1957، لم يطرح بشكل كبير، نظرا لكون القضاء ملزم بعدم إلغاء قرارات الإدارة استنادا إلى ما جاء في الفصل الثامن من الظهير الشريف المتعلق بالتنظيم القضائي الصادر في 12 غشت 1913 الذي نص على أنه يمنع على المحاكم إصدار أوامر للإدارة أو العمل على عرقلة أي عمل أو نشاط من نشاطاتها بكيفية مباشرة أو غير مباشرة أو إلغاء أي قرار من قراراتها. فإنه بعد إحداث المجلس الأعلى حظي موضوع الطبيعة القانونية للجان الضريبية بنقاش

140 - نعيمة والكبير، لجان الطعن الضريبي في المغرب محاولة تحديد مساهمتها في حماية الملمزمين، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون الخاص، جامعة محمد الخامس، كلية الحقوق السويسي، 2004-2005، ص 9.

وارتباطا بموضوع الوضعية القانونية للجان الضريبية، فإنه لم يثر في بدايته إشكالا كبيرا أمام الغرفة الإدارية (142)، لكن استمرار سكوت القانون الضريبي عن تحديد طبيعتها، وعدم وجود مؤشرات واضحة يمكن من خلالها تحديد الطبيعة القانونية للجان الضريبية، ساهم في استمرار النقاش الفقهي حول هذا الموضوع، فظهرت بعض النظريات التي تحدد الطبيعة القانونية للجان الضريبية اعتمادا على التمييز بين القرارات الإدارية و القضائية، ونقصد هنا النظرية المادية (théorie matériel) (143) و النظرية الشكلية (144).

فالأولى ترى أن القرار الإداري يتميز عن القرار القضائي بعناصره الخاصة، ومضمونه، بغض النظر عن الجهة التي أصدرته أو المسطرة المتبعة، أما القرار القضائي فيهدف إلى تسوية خلافات أو منازعات pour objet de trancher un différend وهذه النظرية أعتمد عليها المجلس الأعلى في قضية ISRAEL

(145)

أما النظرية الشكلية (théorie formel) فتري أن للقرار الإداري والقضائي نفس الدور والذي يثمتل في تطبيق القانون، وللتمييز بينهما يجب الاعتماد على العناصر الشكلية، أي الأخذ بعين الاعتبار مصدر القرار (146).

لكن بالرغم من أهمية ماسلف فقد استمر الاختلاف حول الطبيعة القانونية

141 - Serhane el houssaine, le contentieux administratif..., p 374.

142- Alain Gourdon, de la nature juridique des commissions de taxation en matière d'impôt sur les bénéfices professionnels, R.M.D. 1962.P 200.

143 - DUGUIT, l'acte administratif et l'acte juridictionnel, R.D.P, 1906.P413.

144 - HAURIOU, précis en droit constitutionnel, 1929, p330. cite in Serhane el houssaine, le contentieux administratif..., p375.

145- C.S.A.n143 DU 18 MAI 1961. ISRAEL contre ministre de la santé publiques RACSA.T2 p123 cite in Serhane el houssaine, le contentieux administratif..., p375.

146 - Serhane el houssaine, le contentieux administratif..., p375.

للجان الضريبية، فهل هي إدارية، قضائية، أم إدارية ذات طابع قضائي⁽¹⁴⁷⁾ ؟ وهذا ما سنحاول توضيحه فيما يلي:

أولاً: اللجان المحلية والطابع الإداري

اعتبر أغلب الفقه المغربي والمقارن أن لجان الطعن لجان إدارية بحثية. فبخصوص الفقه الفرنسي اعتبر الأستاذين Louis Trotabas و Jean Marie Cottert⁽¹⁴⁸⁾ أن اللجان الإقليمية التي تمثل اللجان المحلية لتقدير الضريبة لجان إدارية تصدر قرارات إدارية قابلة للطعن بالإلغاء.

وعلى الطريق نفسه، سار الفقه المصري، إذ اعتبر الأستاذ زكرياء محمد بيومي⁽¹⁴⁹⁾ أن اللجان الضريبية من قبيل لجان إدارية بحثية، نظراً لكونها تضم موظفين إداريين ومن ثم تعد قراراتها إدارية وليست أحكاماً وبالتالي فهي لجان تباشر إحدى صور الرقابة الإدارية على أعمال مصلحة الضرائب.

وأكد أيضاً الطبيعة الإدارية للجان الضريبية الفقه الجزائري حيث اعتبر د. أمزيان عزيز⁽¹⁵⁰⁾ أن المنازعات الضريبية تخضع لإجراءات تتضمن تدخل لجان إدارية للطعن والتي تختص بدراسة الطعون المقدمة من المكلفين بالضريبة أو من الإدارة على حد سواء.

ونفس الموقف تبناه د. عبد العزيز أمقران⁽¹⁵¹⁾ عند تطرقه لمدى إلزامية الطعن أمام اللجان الضريبية (لجنة الدائرة، لجنة الولاية، اللجنة المركزية).

147 - أحمد قيليش، مرجع سابق، ص 122.

148 - Louis Trotabas et Jean-Marie Cottert : droit fiscal, jurisprudence générale, Paris, Dalloz, 4ème édition 1980 , p 303.

أوردته نعيمة والكبير، مرجع سابق، ص 23.

149 - زكرياء محمد بيومي، الطعون القضائية في ربط الضرائب على الدخل دراسة تحليلية في التشريع الضريبي الفرنسي والمصري، مطبوعات جامعة القاهرة، طبعة 1974، ص 260.

150 - أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، عين مليلية الجزائر، 2005، ص 35-36.

151 - عبد العزيز أمقران، عن عريضة رفع الدعوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة مجلس الدولة، العدد الخاص حول المنازعات الضريبية، 2003، ص 18.

أما فيما يخص الفقه التونسي⁽¹⁵²⁾ فقد أكد على مكانة لجنة المراجعة⁽¹⁵³⁾ ضمن المسطرة الإدارية للمنازعة الجبائية المحلية وأيضاً تركيبها التي توضح الطبيعة الإدارية لها.

ومن خلال ما سبق، يتضح أن أغلب الفقه المقارن يسير في اتجاه تبني الطبيعة الإدارية للجان الضريبية، وهو نفس الموقف الذي سار عليه أغلب الفقه المغربي. فقد اعتبر الأستاذ الحسين سرحان⁽¹⁵⁴⁾ على أن الطعن أمام اللجان ماهو إلا مسطرة إدارية تهدف إلى وضع حد للنزاع الجبائي، مضيفاً على أنها بمثابة تظلم تسلسلي (recours hiérarchique) قبل اللجوء إلى القضاء استناداً إلى ما جاء في حكم المحكمة الابتدائية للدار البيضاء بتاريخ 25 فبراير 1960⁽¹⁵⁵⁾.

وقد نهج نفس الموقف ذ محمد شرقاوي⁽¹⁵⁶⁾ الذي اعتبر اللجان الضريبية كجهاز تكميلي لمسطرة الفرض معتمداً على قرار المجلس الأعلى الصادر بتاريخ 15 ماي 1957 الذي جاء فيه أن المشرع سواء في فرنسا أو المغرب يعمل على إحداث لجان في المادة الضريبية مع الاحتفاظ برقابة القضاء على قراراتها.

وصار على نفس الرأي ذ. خالد عبد الغني⁽¹⁵⁷⁾ إذ يرى أن اللجان الضريبية ماهي إلا امتداد للأجهزة الإدارية للدولة، كما أكد على أن اللجنة الوطنية للطعون الضريبية

152- Moêz Hassayoun : le contentieux de la fiscalité locale, in L'évaluation présente de la fiscalité locale (actes du colloque organisé le 19 et 20 février 1998, Tunis, C P U, 2000, p 112-113.

153 - انظر المواد 14 إلى 26 والمواد 56 إلى 58 من مدونة الجبايات المجلة التونسية، مرجع سابق.

154 - Serhane el houssaine, le contentieux administratif..., p377.

155 - T de première instance de Casablanca 25 février 1960, Soc saturne c/ ministre de l'économie nationale, GTM, 1960, cité in Serhane el houssaine, le contentieux administratif..., p 377.

156- Cherkaoui Mohamed : le contentieux fiscal Maroc, mémoire de DES, université Mohamed V, juillet, 1982, p 91.

157 - خالد عبد الغني، المسطرة في القانون الضريبي المغربي، مطبعة دار النشر المغربية، الدار البيضاء، طبعة 2002، ص 336.

ماهي إلا سلطة رئاسة عليا لإدارة الضرائب مكملة لما يتعلق بفرض الضريبة.

إضافة إلى ما سلف، عزز هذه الآراء ما تقدم به الأستاذان عبد الرحمان أبليل
ومحمد مرزاق⁽¹⁵⁸⁾ اللذان اعتبرا، من جهة، أن اللجان الضريبية إدارية نظرا
لمجموعة من الاعتبارات وهي كالتالي:

- عدم توفر عنصر الحياد الذي يتطلب العمل القضائي نظرا لوجود موظفين
تابعين لمصلحة الضرائب.

- لكونها غير مقيدة بالقواعد الشكلية المنصوص عليها في قانون المسطرة
المدنية.

- أنها لا تتوفر على سلطة تحديد أسس الضريبة وليس لها الفصل في مسائل
قانونية.

- إنما هي لجان إدارية نتيجة لتكوينها فهي تتكون من موظفين إداريين، ومن
ثم تعد مقرراتها مقررات إدارية وليست أحكاما.

علاوة على المواقف الفقهية السالفة الذكر التي حاولنا من خلالها أن نبين
بعض الآراء التي تؤكد الطبيعة الإدارية للجان الضريبية، نشير إلى أن القضاء
المغربي كرس أيضا هذه الطبيعة إذ صدر عن المجلس الأعلى مجموعة من
القرارات، كالقرار الصادر بتاريخ 12 يوليوز 1962⁽¹⁵⁹⁾ الذي جاء فيه أن
الطعون المعروضة على اللجنة المركزية ضد القرارات المتخذة من طرف
اللجان المحلية تعد مماثلة للطعون المقدمة أمام سلطة عليا. وبناء على هذا القرار
يتبين أن القاضي استنادا إلى الفقرة الأخيرة من الظهير الصادر في 27 شتنبر
1957 المتعلق بالمجلس الأعلى، اعتبر أن اللجان الضريبية لجان إدارية⁽¹⁶⁰⁾.

158 - محمد مرزوق عبد الرحمان ابليل، مرجع سابق، ص 114.

159 - قرار رقم 246 صادر في 12 يوليوز 1962 قرارات المجلس الأعلى للقضاء في المادة الضريبية

1958-1997، منشورات المجلس الأعلى في ذكره الأربعين 1997، ص 44.

160-Fatima Rafi : le contentieux de l'imposition dans sa phase administrative,
cas des commissions fiscales, mémoire de DESA, facultés du droit Ain Chock

وفي نفس السياق أكد قرار آخر للمجلس الأعلى بتاريخ 29 يناير 1969⁽¹⁶¹⁾ الطبيعة الإدارية للجان الضريبية حيث جاء في حيثياته: «أن لجان تقدير الضرائب سواء المحلية منها أو المركزية لا يمكن اعتبارها هيئات قضائية وإنما لمقرراتها صيغة إدارية».

وقد نهجت المحاكم الإدارية نفس الموقف، إذ صدر عن المحكمة الإدارية للدار البيضاء بتاريخ 20 يونيو 1996 حكم⁽¹⁶²⁾ يؤكد الطبيعة الإدارية للجان الضريبية وقد جاء فيه: «حيث أنه من الثابت فقها أن القرار الإداري هو إفصاح الإدارة عن إرادتها الملزمة بمالها من سلطة بمقتضى القوانين واللوائح، وذلك بقصد إحداث مركز قانوني معين متى كان ممكنا وجائزا قانونا وكان معه ابتغاء مصلحة عامة. وحيث إن هذه المواصفات هي التي تجعل القرار الإداري قابلا للطعن فيه وفق المادة 20 من قانون المحاكم الإدارية كلما توفر شرط من الشروط المذكورة في الفصل».

وبناء على ما سلف، يتضح أن اعتبار اللجان الضريبية ذات طبيعة إدارية له سند فقهي وقضائي مهم، يعتمد على العديد من الحجج تجعله أكثر واقعية إلا أن ذلك لا يمنع بعض الفقه من اعتبار اللجان الضريبية، لجانا ذات طابع قضائي وليس إداري، مما يدفعنا إلى التساؤل حول الأسس التي يعتمدها هذا التوجه لتبرير موقفه من هذه اللجان؟

ثانيا: اللجان المحلية والطبيعية القضائي

يعتبر جانب من الفقه⁽¹⁶³⁾ أن اللجان الضريبية تباشر نوعا من الولاية القضائية، من حيث اختصاصها للنظر في الخلافات التي تنشور بين الملزم والإدارة الضريبية.

Casablanca, 1999-2000, p 89

161 - قرار منشور بمجلة القضاء والقانون العدد 107 و108 مارس- أبريل 1970، ص 399 أوردته نعيمة والكبير، مرجع سابق، ص 25.

162 - هذا القرار أوردته فاطمة رافي، المرجع السابق، ص 92.

163 - حبيب المصري باشا، ضرائب الدخل في مصر، مطبعة مصر القاهرة، طبعة 1945، ص 570، أوردته نعيمة والكبير، ص 22.

ويعتمد الفقه الذي يصنف اللجان على أنها ذات طبيعة قضائية، على مؤشرات ذات طابع شكلي تتعلق بتكوين اللجان التي يطغى عليها الطابع القضائي، وكذا طبيعة المسطرة المتبعة أمامها والتي تشبه إلى حد كبير المسطرة المتبعة أمام المحاكم الإدارية سواء من حيث الشروط الواجب توفرها في العريضة أو من حيث ضرورة إرسال نسخة منها إلى الطرف الآخر.

وذهب هذا الجانب من الفقه أبعد من ذلك عندما خصصها واعتبرها كمحاكم إدارية، مستندا لتبرير هذا الموقف على أن كل من المصلحة الضريبية والملمزم يقفان أمام لجنة الطعن للدفاع عن وجهة نظرهما وأن قراراتها نافذة بغير حاجة إلى تصديق من المصلحة، بالإضافة إلى أن هذه الأخيرة لا تستطيع عدم التقيد بقراراتها.

إضافة إلى المواقف السالفة هناك موقف آخر يعتبر أن لها صبغة إدارية ذات طابع قضائي.

ثالثا: اللجان الضريبية والطابع الإداري ذو صبغة قضائية

يستند هذا الجانب من الفقه على مجموعة من المبررات التي يرى أنها تضي على اللجان الضريبية بالرغم من طابعها الإداري، صبغة قضائية فوجود قاضي على رأس هذه اللجان من أهم الأسباب التي يرون أنها من أهم المؤشرات التي تكشف عن تدرج هذه اللجان نحو الطابع القضائي وتعطيها طابعا خاصا⁽¹⁶⁴⁾ إضافة إلى كون المسطرة المتبعة أمام الهيئات القضائية من حيث احترام حقوق الدفاع كما هو الشأن في تقديم الطعن في شكل عريضة، وما يرتبط بالآجال وإمكانية الاستماع إلى المكلف أو في نهج المسطرة الحضورية⁽¹⁶⁵⁾.

لكن يبدو لنا أن اعتبار اللجان الضريبية ذات طابع قضائي أمر يجانب الصواب نظرا لمجموعة من الاعتبارات:

- استنادا إلى ما جاء في الفقرة الثانية من المادة 157 من القانون رقم 47.06

164 - محمد مرزاق، عبد الرحمان ابليل، مرجع سابق، ص 114.

165 - أحمد قيلش، مرجع سابق، ص 182.

ت
ذا
ام
ن
خصوصا ما تضمنته حول وجوب تصريح اللجان المحلية لتقدير الضريبة
بعدم اختصاصها في المسائل التي ترى أنها تتعلق بتفسير نصوص تشريعية أو
نظيمية وحرمانها من تفسير النصوص القانونية يدل على عدم إمكانية اعتبار
أن لها طبيعة قضائية.

م
م
ة
بناء على الفقرة الأخيرة من نفس المادة التي جاء فيها: «يجوز للملزم أن
ينازع قضائيا في الرسوم المفروضة عليه إثر المقررات الصادرة عن اللجان
المحلية لتقدير الضريبة التي أصبحت نهائية»، إذن من خلال هذه الفقرة يمكن
أن نستنتج أن الطعن أمام اللجان لا يدخل ضمن مرحلة المنازعة القضائية، إذ
لو كان كذلك ستنص الفقرة السالفة على استئناف مقررات اللجان المحلية لتقدير
الضريبة مما يؤكد على أن اللجان ليست لها هي طبيعة قضائية.

- القول إن لجان الطعن لجانا قضائية استنادا لكونها تصدر قرارات معللة
أمر غير مقبول، لأن التعليل أصبح يشمل كذلك القرارات الإدارية خصوصا منذ
صدور القانون رقم 01.03 المتعلق بتعليل قرارات الإدارة.. (166).

- إن مقررات اللجان المحلية لتقدير الضريبة لا تحوز قوة الأمر المقضي به،
بحيث يمكن للأطراف الطعن في مقرراتها أمام القضاء.

وبناء على ما سلف، نعتبر أن اللجان المحلية لتقدير الضريبة لجان إدارية
بالرغم من عدم تنصيب القانون رقم 47.06 على ذلك، الذي جاء بمقتضيات
جديدة سنحاول من خلالها تحديد جوانب تدخل هذه اللجان عوض لجان العمالات
والأقاليم التي كانت تختص بذلك لكن كيف نظم القانون رقم 47.06 هذه اللجان
وما الحدود التشريعية التي شابت هذا القانون فيما يخص الطعن أمامها؟ كل هذا
ما سنحاول الوقوف عنده في الفقرة الثانية.

166 - ظهير شريف رقم 1-02-202 صادر في 12 من جمادى الأولى 1423 (23 يوليو 2002)
بمقتضى القانون رقم 01-03 بشأن إلزام الإدارات العمومية والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية بتعليل
قراراتها الإدارية. الجريدة الرسمية رقم 5029 الصادرة بتاريخ 12/08/2002.

الفقرة الثانية: اللجان المحلية لتقدير الضريبة: قراءة في المقتضيات القانونية

قبل إصلاح النظام الجبائي المحلي سنة 2008، كانت لجنة العمالة أو الإقليم تنظر في الطعون المتعلقة بالضرائب وتختص بالمنازعات الناشئة بين الملزم والإدارة الجبائية المحلية وفق الأحكام التي كان يحددها القانون رقم 30.89⁽¹⁶⁷⁾، إضافة إلى وجود لجان خاصة تنظر في بعض الضرائب التي تستفيد الجماعات المحلية من جزء من عائدها⁽¹⁶⁸⁾، إلا أنه بعد صدور القانون رقم 47.06 أصبحت اللجان المحلية لتقدير الضريبة تختص بالنظر في جميع الطعون المتعلقة بالرسوم المحلية. لكن ماهي المستجدات التي جاء بها القانون رقم 47.06 للرفع من دور اللجان المحلية لتقدير الضريبة وماهي الثغرات التي شابته والتي أثرت بشكل سلبي على مضمون الإصلاح الجبائي المحلي.

أولاً: مستجدات المادة 157 من القانون رقم 47.06

يعتبر توحيد منازعات الجبايات المحلية مع جبايات الدولة من بين النقاط المهمة التي جاء بها القانون رقم 47.06، حيث جاءت المادة 157 منه بمجموعة من المقتضيات التي تهدف إلى جعل تدخل اللجان المحلية أكثر ايجابية في مجال المنازعات الجبائية المحلية، فقراءة المقتضيات التي تضمنتها ومقارنتها مع المادة 14 من القانون رقم 30.89 الذي كان ينظم الضرائب والرسوم المحلية يبين أن القانون رقم 47.06 أتى بمستجدات ستساهم في توضيح المقتضيات القانونية لهذه اللجان.

فقد سهل القانون رقم 47.06 على الملزم والإدارة الجبائية المحلية معرفة اللجنة المختصة، التي لها سلطة النظر في الطلبات التي يتقدمون بها، فبعد ما

167 - المادة 14 من الفصل السابع من الكتاب الأول من القانون رقم 30.89.

168 - انظر على سبيل المثال لجنة التحكيم في الضريبة الحضرية، القانون رقم 37.89 المتعلق بالضريبة الحضرية الصادر لأمر بتنفيذه بظهير شريف رقم 1.89.228 المؤرخ ب 30 دجنبر 1989 جريدة رسمية عدد 4027 بتاريخ 1990.

كانت تتدخل العديد من اللجان في الضرائب والرسوم التي تستفيد منها الجماعات المحلية، أصبحت اليوم اللجان المحلية لتقدير الضرائب هي اللجان الوحيدة التي يحق للملزمين أو الإدارة الجبائية المحلية اللجوء إليها، الشيء الذي يمكن القول معه إن المشرع بإسناده الاختصاص للجان المحلية لتقدير الضريبة ساهم في رفع اللبس لدى أطراف العلاقة الجبائية فيما يخص اللجنة المختصة.

إضافة إلى ما سلف تجاوز القانون رقم 47.06 بعض الحدود التي تضمنتها المادة 14 من القانون رقم 30.89، حيث لم تجب هذه المادة عن بعض الصعوبات التي تواجهها اللجان عند عقد اجتماعاتها، إذ لم تنص على الكيفية التي تعقد فيها اللجان اجتماعها للمرة الثانية وحالة عدم حضور أعضائها وكذا عدم الوقوف بشكل مفصل عند كيفية انتداب أعضاء اللجنة.

فإذا كانت المادة 14 نصت فقط أن للأعضاء الثمانية تصويت تداولي وفي حالة تعادل الأصوات يرجح الجانب الذي ينتمي إليه الرئيس، دون النص على عدد الأعضاء الواجب حضورهم لاعتبار اجتماع اللجنة صحيحا، فإن المادة 157 اعتبرت حضور ثلاث أعضاء على الأقل ومن بينهم الرئيس وممثل الملزمين يجهل اجتماعها صحيحا كمرحلة أولى، وإذا لم يحضر هذا الأخير يعد اجتماعها صحيحا إذا حضر الرئيس وعضوين آخرين في اجتماع ثان.

وفي السياق نفسه حددت المادة 157 من القانون رقم 47.06 الطريقة التي يعين بها ممثلو الملزمين وميزت بين الطعون التي تهم الملزمين الذين يزاولون نشاطا تجاريا أو صناعيا أو حرفيا أو فلاحيا وبين الطعون التي تهم الملزمين الذين يزاولون مهنا حرة عكس المادة 14 من القانون رقم 30.89 التي اتسمت بالغموض في هذا الجانب.

أما فيما يخص الأجل الأقصى الذي يجب على اللجان أن تبنت فيه، فقد حددها القانون رقم 47.06 في 12 شهر تبتدئ من تاريخ تقديم الطعن وتنتهي بتاريخ

47.06

لأنصاه

من اح

إذن

اللجان

وار

رئيس

كون

برئاس

157

عليه

أو عد

إض

مما يد

كم

الدولة

كمرد

به بال

171 -

الجماء

غير ما

172 -

عدد 5

paris

أورده

174

صدور المقرر المتخذ في شأنه على خلاف ما كان يحدده القانون رقم 30.89 إذ لم يتجاوز الأجل أربعة أشهر. ويعتبر رفع الأجل من المستجدات المهمة التي من خلالها سيمنح الوقت الكافي للجنة المحلية لتقدير الضريبة من عقد اجتماعاتها، إضافة إلى كون هذه اللجان يتقدم أمامها العديد من الطعون الضريبية بصفتها صاحبة الاختصاص في أغلب الضرائب الوطنية.

علاوة على ذلك تم رفع أجل المنازعة أمام المحاكم في مقررات اللجان المحلية لتقدير الضريبة من ثلاثين (30) يوما إلى ستين (60) يوما من أجل تمكين الملزم والإدارة الجبائية المحلية من فترة معقولة للطعن أمام المحاكم المختصة.

وكمستجد أخير تحدثت المادة 157 من القانون رقم 47.06 عن انتداب الممثلين الرسميين والاحتياطيين وكذا حالة استحالة انتداب الممثلين المنتهية مهامهم لأي سبب من الأسباب أو لم يتأت في فاتح ابريل تعيين الممثلين الجدد للملزمين⁽¹⁶⁹⁾.

هكذا يمكن القول إن قانون الجبايات المحلية الجديد رقم 47.06 تضمن مستجدات أساسية انطلاقا مما جاء في المادة 157⁽¹⁷⁰⁾ والتي حاول المشرع من خلالها توحيد مقتضيات المنظمة للجان المحلية لتقدير الضريبة مع ما نصت عليه المادة 225 من المدونة العامة للضرائب، لكن رغم ذلك لازالت المادة 157 تعرف مجموعة من الثغرات والتي سنوضحها في النقطة الموالية.

ثانيا: ثغرات المادة 157 من القانون رقم 47.06

إن أهمية المستجدات التي تضمنتها المادة 157 من القانون رقم 47.06، لم تمنع من وجود مجموعة من الثغرات، ولعل أولها، التغير الذي أحدثه المشرع في تركيبة اللجنة حيث كان الملزمين ممثلين بأربعة أعضاء عوض ممثل واحد، فبالرغم من أن المشرع خفض عدد أعضاء اللجان المختصة من ثمانية أعضاء (المادة 14 من القانون 30.09) إلى أربعة أعضاء (المادة 157 من القانون رقم

169 - انظر الفقرة الثانية من المادة 157 من القانون رقم 47.06.

170 - المادة 225 من المدونة العامة للضرائب.

47.06)، فإننا نعتبر أن وجود عدد أكبر لممثلي المزمين يعطي فرصة أكبر لإنصاف الطرف الأضعف في المعادلة الجبائية وهو المزم ويقوي على الأقل من احتمال حضوره ضمن اجتماعات اللجنة.

إذن فخصوصية الجبايات المحلية تتطلب دعم مكانة المزم ضمن تشكيلة اللجان الضريبية⁽¹⁷¹⁾.

وارتباطا بالمادة 157 نجد ما لم تبين الشروط الذي يجب توفرها في القاضي رئيس اللجنة وهل ينتمي للمحاكم الابتدائية أو المحاكم الإدارية، وبالرغم من كون منشور الوزير الأول رقم 21-31-34-96⁽¹⁷²⁾ حدد القضاة المعنيين برئاسة اللجان المحلية لتقدير الضريبة، فإنه كان من الأجدر أن تنص المادة 157 على رئاسة اللجنة من طرف رئيس المحكمة الإدارية على منوال ما سار عليه التشريع الفرنسي والذي منح رئاسة اللجنة لفائدة رئيس المحكمة الإدارية أو عضو من هذه الأخيرة يعينه رئيسها⁽¹⁷³⁾.

إضافة إلى ما سلف، لم تنص المادة 157 على كيفية وأجال تبليغ المزمين، مما يضيف شيئا من الغموض على قواعد عقد اجتماعاتها.

كما نجد أيضا عدم الملاءمة الشاملة لمنازعات الجبايات المحلية مع جبايات الدولة نظرا لعدم تدخل اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة⁽¹⁷⁴⁾ كمرحلة ثانية من مراحل الطعن أمام اللجان الضريبية على غرار ما هو معمول به بالضرائب الوطنية.

171 - مداخلة الأستاذ خالد عبد الغني، منازعات الجبايات المحلية، بمناسبة اليوم الدراسي الذي نظمته الجماعة الحضرية للدار البيضاء بالتعاون مع مركز الأبحاث والدراسات القانونية بتاريخ 7 ماي 2008 غير منشورة.

172 - قرار الوزير الأول رقم 3-34-96 صادر في رجب عام 1317 موافق 1996، الجريدة الرسمية عدد 4435 بتاريخ 2 دجنبر 1996.

173 - Jurisclasseur, code général des impôts art, 1951 édition techniques paris 1992.

أورده كمال حلمي، مرجع سابق، ص 37.
174 - المادة 226 من المدونة العامة للضرائب 2011.

وكملاحظة أخيرة نلاحظ أن المادة 157 لم تعد على سبيل الحصر حالات عدم الاختصاص، أي استمرار الغموض فيما يخص المسائل التي يجب أن تنص اللجنة بعدم اختصاصها إذ تعلق الأمر بتفسير نصوص تشريعية أو تنظيمية⁽¹⁷⁵⁾، إضافة إلى كون المادة 157 من القانون رقم 47.06 هي في غالبية فقرتها استنساخ للمادة 225 من المدونة العامة للضرائب أي لم تلمس الطبيعة الخاصة للجباية المحلية ضمن ما جاءت به المادة 157.

وختاما بالرغم من الملاحظات السابقة لا يمكننا التقليل من أهمية المستجدات التي تضمنها القانون رقم 47.06 فيما يخص اللجنة المحلية لتقدير الضريبة، إذ تحتل مكانة مهمة من الناحية القانونية ضمن مراحل تسوية النزاع الجبائي المحلي، فتدخلها سيتمكن الملزم والإدارة الجبائية المحلية من تفادي الانتظار الذي قد يطال ملفاتهم داخل المحاكم، إلا أن تقديم الطعون أمام اللجنة يتطلب إلمامهم بكافة القواعد المرتبطة بها والتي سنحاول توضيحها والوقوف عند مدى فعاليتها في مطلب الموالى.

المطلب الثاني

مسطرة المنازعة أمام اللجان ومدى فعاليتها

يهدف المشرع المغربي من وراء إحداث محور يتعلق بالمنازعات الجبائية المحلية إلى ضمان توازن عادل ومنصف في العلاقة بين الإدارة الجبائية المحلية والملزم بالجباية المحلية⁽¹⁷⁶⁾، فوضعه مجموعة من القواعد تؤطر رفع النزاع أمام اللجان المحلية لتقدير الضريبة يجعل للجان المحلية مكانة أساسية ضمن مراحل المنازعة الجبائية المحلية (الفقرة الأولى)، لكن واقع عمل اللجان المحلية يفرض اتخاذ مجموعة من التدابير لتجاوز الإكراهات التي تؤثر بشكل سلبي على عملها (الفقرة الثانية).

175 - للتوسع أكثر انظر:

-Bachadini Abdelhakim, Cours des affaires juridiques, la direction générale des impôts, 2010, p 40-41, non publiée.

176 - كريم لخرش، مرجع سابق، ص 125.

الفقرة الأولى: قواعد رفع النزاع أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة

إن تحديد قواعد رفع النزاع أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة، يتطلب الحديث عن الشروط الواجب مراعاتها لعقد اللجنة لاجتماعاتها، وكذا تحديد مجال اختصاصاتها.

أولاً: الشروط المؤطرة لاجتماع اللجنة

للقوف عند الشروط المؤطرة لانعقاد اجتماعات اللجنة المحلية لتقدير الضريبة، والتي تجعل الطعون المقدمة من طرف الملزمين أو الإدارة الجبائية المحلية صحيحة وقابلة للنظر من طرفها، سنحاول تحديد الشروط المرتبطة بتكوين اللجنة وكذا تلك المتعلقة بشكل الطعون المقدمة أمامها وآجال البت فيها.

1- الشروط المرتبطة بتركيبة اللجنة:

إن عقد اللجنة لاجتماعاتها لا يعتبر صحيحاً إذا خالف المقتضيات المنصوص عليها في المادة 157 من القانون رقم 47.06 والتي نصت على تشكيلة اللجنة ووضعت لها قواعد لتحديد أعضائها وهي كالتالي:

1-1- قاضي رئيساً للجنة:

تتم رئاسة اللجنة المحلية لتقدير الضريبة من طرف قاضي⁽¹⁷⁷⁾، ويعتبر ذلك إيجابياً نظراً لكونه الأكثر قدرة للتمييز بين المسائل المتعلقة بتفسير نصوص تشريعية وتنظيمية وغيرها، لكن ما كان ينتظر من المشرع هو تحديد الجهة القضائية المسؤولة عن رئاسة اللجنة المحلية لتقدير الضريبة على منوال ما جاء في القانون القديم، بل أكثر من ذلك كان ينتظر من القانون رقم 47.06 التنصيب على رئاسة اللجنة المحلية لتقدير الضريبة من لدن أحد قضاة المحاكم الإدارية نظراً لتجربتهم وخبرتهم في تعاملهم مع القضايا الجبائية شريطة الزيادة من عدد المحاكم الإدارية قصد تيسير حضور الملزم اجتماعات اللجنة.

177 - على عكس المادة 14 من القانون رقم 89.30 والتي حددت القاضي المعني برئاسة اللجنة وهو رئيس المحكمة الابتدائية المختصة بالنفوذ الترابي للعمالة أو الإقليم المعني، لم تحدد المادة 157 من القانون رقم 47.06 القاضي المسؤول عن رئاسة اللجنة وهل هو ينتمي للمحاكم العادية أو الإدارية؟

3- وعموماً يعتبر إسناد رئاسة اللجنة إلى قضاة مسألة ايجابية لما لهم من الحياد والقدرة على تحقيق التوازن بين طرفي المعادلة الجبائية (الملزم- الإدارة الجبائية).

وتجدر الإشارة أن القاضي عند وجوده داخل اللجنة يمارس وظيفية إدارية و ليست قضائية. وهذا يضع مبدأ فصل فصل السلط موضع شك، والتي قضي بعدم تدخل السلطة القضائية مجال اختصاص السلطة التنفيذية، والعكس صحيح.

2-1 ممثل للعامل:

كما أكدت على ذلك المادة 157 من القانون رقم 47.06 تضم اللجنة المحلية لتقدير الضريبة ممثل لعامل العمالة أو الإقليم الواقع مقر اللجنة بدائرة اختصاصها، فهو يعد ممثلاً للسلطة المحلية داخل اللجنة ويرى البعض⁽¹⁷⁸⁾ أن هذا العضو يقوم بدور أساسي في الموازنة بين تضارب مصلحتين، وهي المصلحة الخاصة للملزم والمصلحة العامة الوطنية التي تمثلها الإدارة الجبائية المحلية⁽¹⁷⁹⁾. ومن وجهة نظرنا نعتبر وجود ممثل العامل ليس بالضروري نظراً لوجود ممثل للإدارة الجبائية المحلية والذي يقوم تقريبا بنفس الدور الذي يقوم به ممثل العامل والهدف من وجودهما السعي إلى تحصيل الدين العمومي.

ويؤكد أيضاً هذا الطرح هو أن وجود ممثل العامل ليس إلزامياً في حالة وجود ممثل الإدارة الجبائية المحلية والعكس صحيح، إذ يعتبر الاجتماع الأول للجنة صحيحاً إذا حضر على الأقل ثلاث من أعضائها من بينهم الرئيس وممثل الملزمين.

178 - هناك من يرى أن إسناد رئاسة هذه اللجان إلى قضاة المحاكم، قد يساهم في إبعاد هذه اللجان من الملزمين نظراً لعدم وجود المحاكم الإدارية في كل عمالة أو إقليم والهيئات هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن هذا الإسناد من شأنه أن يؤدي إلى بت في الملف مرتين إذا رفع النزاع أمام المحاكم الإدارية. انظر كريم لحرش، مرجع سابق، ص 126.

179 - محمد سعيد بن الحاج، دور اللجان المحلية لتقدير الضريبة في حل المنازعات الجبائية للجنة المحلية لتقدير الضريبة إقليم طنجة نموذجاً، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام، كلية الحقوق، أكادال، الرباط، 2002-2003، ص 53.

3-1 ممثل الإدارة الجبائية المحلية:

يتولى ممثل المصالح الجبائية التابعة للجماعات والمعين من طرف العامل مهمة الكاتب المقرر، ويعد وجود موظف ملم بالعمل الجبائي ضمن تركيبة اللجنة المحلية، من شأنه أن يحد من الآثار السلبية لعدم وجود قضاة متخصصين في المجال الجبائي كرؤساء اللجان، كما من شأنه أن يضمن التوازن المنشود داخل اللجنة المحلية⁽¹⁸⁰⁾ لكن من شأنه أيضا أن يقوي مكانة الملزم أمام خبرة ممثل المصالح الجبائية المحلية، وهذا ما يستوجب الدراسة الكبيرة بالمادة الضريبية من طرف ممثل الملزمين في اللجنة⁽¹⁸¹⁾.

ومن الواجب الإشارة هنا إلى وجود ممثل المصالح الجبائية المحلية ليس إلزاميا في حالة وجود ممثل العامل عند عقد الاجتماع الأول للجنة المحلية لتقدير الضريبة.

4-1 ممثل الملزمين:

فرضت المادة 157 وجود ممثل للملزمين تابع للغرفة أو المنظمة المهنية الممثلة للنشاط الذي يزاوله الملزم الذي قدم الطعن. ووجود ممثل عن الملزمين في تركيبة اللجنة المحلية ضمانا فعالة بالنسبة لهم في مواجهة كل القرارات التحكيمية التي قد تتخذها هذه اللجان. وقد أكد هذه الضمانة القانون رقم 47.06 إذ اعتبر أن وجود ممثلي الملزمين شرط إلزامي لصحة مداوالات اللجنة في اجتماعها الأول⁽¹⁸²⁾.

أما تعيين ممثلي الملزمين فإنه يتم من لدن العامل وفق الشروط التالية:

*فيما يخص الطعون التي تهم الملزمين الذين يزاولون نشاطا تجاريا أو صناعيا أو حرفيا أو فلاحيا، فإن عامل العمالة أو الإقليم المعني بالأمر يعين

180 - محمد مرزاق عبد الرحمان ابليل، مرجع سابق، ص 73.

181 - كمال حلمي، مرجع سابق، ص 38.

182 - أما الاجتماع الثاني فإن اجتماعها يعتبر صحيحا بحضور الرئيس وعضوين آخرين.

الممثلين الرسميين. ومثل عددهم من الممثلين الاحتياطيين مدة ثلاث سنوات من بين الأشخاص الذاتيين المدرجين في القوائم التي يقدمها رؤساء غرفة التجارة والصناعة والخدمات وغرفة الصناعة التقليدية وغرفة الفلاحة وغرفة الصيد البحري قبل 31 أكتوبر من السنة السابقة للسنة التي تبتدئ خلالها مهام الأعضاء المعنيين ضمن أعضاء اللجنة.

*فيما يخص الطعون التي تهم الملمزمين الذين يزاولون مهنا حرة فإن عامل العمالة أو الإقليم المعني بالأمر يعين الممثلين الرسميين ومثل عددهم من الممثلين الاحتياطيين لمدة ثلاث سنوات من بين الأشخاص الذاتيين أعضاء المنظمات المهنية الأكثر تمثيلا، المدرجين في القوائم التي تبتدئ المنظمة المذكورة قبل 31 أكتوبر من السنة السابقة للسنة التي تبتدئ خلالها مهام لأعضاء المعنيين في حظيرة اللجنة المحلية.

وارتباطا بتعيين ممثلي الملمزمين، فإن القانون رقم 47.06 من خلال المادة 157 أكد على أن تعيينهم⁽¹⁸³⁾ يباشر قبل فاتح يناير من السنة التي تبتدئ خلالها مهامهم في حظيرة اللجان المحلية لتقدير الضريبة. وإذا طرأ تأخير في تعيين الممثلين الجدد أو حال دون ذلك عائق وقع تلقائيا تمديد انتداب الممثلين المنتهية مهامهم لفترة لا تتجاوز ثلاثة أشهر⁽¹⁸⁴⁾.

وأثارت مسألة تعيين ممثلي الملمزمين من قبل عامل العمالة والإقليم جدلا فقهيًا، فهناك توجه يخالف هذه المسألة ويفضل أسلوب الانتخاب على أسلوب

183 - سواء تعلق الأمر بالملمزمين الذين يزاولون نشاطا تجاريا أو صناعيا أو حرفيا أو بالملمزمين الذين يزاولون مهنا حرة.

184 - في حالة إذا استحال تمديد انتداب الممثلين المنتهية مهامهم لأي سبب من الأسباب أو لم يتأت في فاتح ابريل تعيين الممثلين الجدد للملمزمين وجب إخبار الملمزم وفق قواعد التبليغ المنصوص عليها ضمن بنود القانون رقم 47.06 ويجوز للملمزم في هذه الحالة أن يقدم إلى رئيس المصلحة الجبائية التابعة للجماعة المحلية التابع لها مكان فرض الرسم، داخل الثلاثين (30) يوما الموالية لتاريخ تسلم الرسالة المذكورة، طلبا يلتزم فيه المثل أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة مؤلفة فقط من رئيسها وممثل عامل العمالة أو الإقليم ورئيس المصلحة الجبائية التابعة للجماعة المحلية.

التعيين. بحجة أن الأسلوب الأول ينسجم مع مبادئ الديمقراطية⁽¹⁸⁵⁾، أما التوجه الأخير فيعتبر أسلوب التعيين هو الأنسب لأن انتخاب ممثل الملزمين يطغى عليه الجانب السياسي والحزبي⁽¹⁸⁶⁾.

ومن وجهتنا نؤيد الجانب الفقهي الذي اختار أسلوب الاختيار، وذلك لاعتبارين أساسيين:

الأول: الواقع الحالي للعمل النقابي والارتباط الواضح بين اغلب النقابات والأحزاب وما ينتج عنه من صعوبات لوضع معايير تجعل الشخص المعين يتوفر على الشروط المطلوبة، إضافة إلى استمرار صعوبة تحديد المنظمات المهنية الأكثر تمثيلاً.

ثانياً: إن مسألة التعيين قد تخالف رغبة الملزم حيث قد يكون غير راضي عن وجود ممثل لم يختره بل وقع تعيينه دون معرفة مدى إلمامه بالقوانين الجبائية. بالإضافة إلى كل ما سلف كنا ننتظر من القانون رقم 47.06 أن يؤكد على شرط الإلمام بقواعد المحاسبة على غرار ما تبناه التشريع الفرنسي الذي ألزم أن يكون لممثلي الملزمين دراية كافية في المجالات التي تثار بشأنها النزاعات المحالة على اللجنة والتوفر على الخبرة في مجال المحاسبة⁽¹⁸⁷⁾.

وفي الختام يمكن أن تضيف اللجنة ضمن تركيبتها، فيما يخص كل قضية خبيرين اثنين على الأكثر تعينهما من بين الموظفين أو الخاضعين للرسم ويكون لهما صوت استشاري، وتستمع اللجنة إلى ممثل الملزم إذا طلب ذلك أو إذا رأت أن من اللازم الاستماع إليه.

185 - إبراهيم فتحي، طبيعة لجان التحكيم العامة وانعكاساتها على تدعيم ضمانات المكلف، رسالة لنيل الشك العالي بالمدرسة الوطنية للإدارة العمومية بالرباط، سنة 1991-1992، ص 51. أورده كما حلمي، مرجع سابق، ص 39.

186 - ابليل عبد الرحمان ومحمد مرزاق، المرجع السابق، ص 78.
187 - jurisclesseur : code général , impôt art, op cit,p57.

2- الشروط المرتبطة بشكل الطعن:

فرض القانون رقم 47.06 نفس الشكليات التي كان يضعها القانون رقم 30.89، حيث اشترط أن يتم تقديم الطعن على شكل عرائض، إذ جاء في الفقرة الأولى من المادة 157 من القانون رقم 47.06 أنه استثناء من أحكام المادة 225 من المدونة العامة للضرائب، تنظر اللجان المحلية لتقدير الضريبة المذكورة في المطالبات المتعلقة بالرسوم المشار إليها في المادة 149 والتي يقدمها في شكل عرائض».

فالملزم، لكي يقبل طعنه، عليه أن يوجهه إلى اللجنة في صورة عريضة، وهذا يعني الاستغناء عن وساطة الإدارة الجبائية في شخص الأمر بالصرف، لأن من شأن هذه الوساطة خلق مجموعة من المشاكل والتعقيدات وهذا الإجراء يعكس حجم الضمانات التي أعطاه المشرع للملزم في عرض نزاعه بكامل الحرية⁽¹⁸⁸⁾ لذلك تفادي وساطة الإدارة الجبائية المحلية وما قد ينتج عن ذلك من إضرار بمصلحة الملزم.

لكن ما يعاب على القانون رقم 47.06 أنه لم يحدد البيانات الأساسية التي يجب أن تتضمنها العريضة وأيضا الطريقة التي يتم بها تقديم العريضة والآجال الواجب احترامها لا اعتبار العريضة مقدمة بطريقة صحيحة⁽¹⁸⁹⁾.

3- الشروط المرتبطة بالآجل:

من المستجدات المهمة التي أتى بها القانون رقم 47.06 في مجال المنازعات الجبائية المحلية، رفع الأجل الذي يجب أن تبت فيه اللجنة من أربعة (4) أشهر

188 - أحمد قليش، مرجع سابق، ص 191.

189 - على عكس القانون رقم 30.89 الذي كان ينظم الرسوم والضرائب المستحقة للجماعات المحلية والذي جاء في الفقرة الثالثة من المادة 13 منه أن الخاضع للرسم أو الضريبة يقدم طعنه في شكل عريضة توجه إلى لجنة العمالة أو الإقليم في رسالة موصى بها مع إشعار بالتسليم داخل أجل ثلاثين يوما الموالي لتاريخ التبليغ الصادر عن المأمور.

إلى اثني عشر (12) شهرا والتي تبتدئ من تاريخ تقديم الطعن وتنتهي بتاريخ صدور المقرر المتخذ في شأنه. ويعد رفع الآجال من وجهة نظرنا مساءلة ايجابية نظرا لأن ذلك من شأنه أن يمنح الوقت الكافي للملزم والإدارة الجبائية المحلية لتحضير جميع وسائل الدفاع من وثائق محاسبية وإدارية وغيرها.

إضافة إلى ذلك كرس القانون رقم 47.06 مجموعة من القواعد المتعلقة بالآجال، كحالة تأخير أو استحالة انتداب ممثلي الملزمين، لضمان وجود تمثيلية للملزمين باعتبارهم طرفا ضعيفا ضمن العلاقة الجبائية، لذلك فرض المشرع عند انصرام أجل اثني عشر شهرا ولم تتخذ اللجنة المحلية لتقدير الضريبة مقررها، عدم إدخال أي تصحيح على إقرار الملزم⁽¹⁹⁰⁾.

لكن ما يعاب على القانون رقم 47.06 في هذا السياق، أنه لم يحدد الآجال الذي يجب أن تقدم فيه العريضة على غرار ما جاء في القانون رقم 30.89 وكذا الآجال الذي يجب فيه استدعاء أعضاء اللجنة بعد تقديم العريضة.

وفي الختام تجدر الإشارة إلى أن القانون رقم 47.06 اشترط أن تكون قرارات هذه اللجنة معللة ومفصلة وحدد لها مجال اختصاصها، هذه الأخيرة التي سنحاول تفصيلها في النقطة الموالية:

ثانيا: اختصاصات اللجنة المحلية لتقدير الضريبة

تتكرس الضمانات الممنوحة للملزم من خلال اللجان المحلية لتقدير الضريبة انطلاقا من الاختصاصات الموكولة لها⁽¹⁹¹⁾، حيث يستشف من الفقرة الأولى والثانية من المادة 157 من القانون رقم 47.06 أن اللجان المحلية لتقدير الضريبة لها نوعان من الاختصاص: أحدهما محلي أو مكاني والثاني نوعي.

190 - تجدر الإشارة هنا إلى أنه في حالة عدم تقديمه لملاحظات على أسباب التصحيح المدخلة من طرف الإدارة، يكون الأساس المعتمد لإصدار الرسوم هو الأساس الناتج عن تلك الموافقة الجزئية أو أسباب التصحيح.

191 - كريم لحرش، مرجع سابق، ص 129.

1- الاختصاص المحلي:

جاء في المادة 157 من القانون رقم 47.06 في فقرتها الأولى على أنه استثناء من أحكام المادة 225 من المدونة العامة للضرائب، تنظر اللجان المحلية لتقدير الضريبة في المطالبات التي يقدمها الملزم الكائن موطنهم الضريبي أو مقرهم الاجتماعي أو مؤسستهم الرئيسية داخل دائرة اختصاصها.

وبناء على ما سلف، يتبين أن المشرع جعل اللجنة المحلية تختص بالنظر في الطعون التي يقدمها الخاضعون للرسوم المحلية وذلك عندما يوجد الطاعن بدائرة اختصاصها أحد العناصر التالية:

*الموطن الضريبي للطاعن (مقر السكن الرئيسي).

*المقر الاجتماعي للطاعن.

*المؤسسة الرئيسية للخاضع للرسم المحلي.

ومن أجل تقريب اللجنة المحلية لتقدير الضريبة من الملزمين عرف عدد اللجان المحلية تطورا ملموسا، حيث بدأت تتواجد في عدد مهم من العمالات والأقاليم.

ويعتبر توسيع الاختصاص المحلي لهذه اللجان بالشكل الذي يجعلها قريبة من المكلفين، ضمانا فعلية لهم»⁽¹⁹²⁾.

وكنتيجة لما سلف يجب على اللجنة المحلية لتقدير الضريبة أن تصرح بعدم اختصاصها إذا لم يتوفر الطاعن على الموطن الضريبي أو المقر الاجتماعي، ووجود المؤسسة الرئيسية داخل دائرة اختصاصها، لذلك يعد نظرها في النزاعات التي لا تتوفر على العناصر السابقة مخالفا للقانون رقم 47.06.

2- الاختصاص النوعي:

لقد أجمعت أغلب النصوص القانونية المتعلقة بالضرائب على أن اللجان الضريبية تختص في البت في المنازعات المتعلقة بأساس الرسم، ويجب عليها

192 - فتحي إبراهيم، مرجع سابق، ص 24.

الدفع بعدم الاختصاص إذا تعلق الأمر بتفسير نصوص تشريعية أو تنظيمية⁽¹⁹³⁾. هذه الأخيرة (أي النصوص التشريعية والتنظيمية) وبالرغم من وضوح العبارة، فإنه على الصعيد العملي يصعب الفصل بين اختصاص اللجان الضريبية والقضاء في هذا المجال⁽¹⁹⁴⁾.

والقانون رقم 47.06 لم يخرج عن المبدأ القاضي بمنع اللجان الضريبية بالبت في المسائل المتعلقة بتفسير نصوص تشريعية أو تنظيمية، حيث جاء في الفقرة الثانية من المادة 157 على أن اللجان يجب عليها أن تصرح بعدم اختصاصها في المسائل التي ترى أنها تتعلق بتفسير نصوص تشريعية أو تنظيمية.

ويعتبر بعض الباحثين أن اقتصار المشرع على جعل مجال بت اللجان المحلية في المسائل الواقعية⁽¹⁹⁵⁾ دون القانونية المتعلقة بتفسير النصوص التشريعية أو التنظيمية لم يعد له مبرر في الوقت الحاضر بدليل أن هذه اللجان يرأسها قاضي وبالتالي يكون من الطبيعي أن تملك القدرة على البت في كل ما يتعلق بتفسير القانون⁽¹⁹⁶⁾.

واعتبر البعض الآخر أن الموقف السالف الذكر مجانباً للصواب نظراً لكون القاضي لا يمثل إلا صوتاً داخل لجنة تتكون من أعضاء لا علاقة لهم بمجال القضاء ولا إمام لهم بالمسائل القانونية⁽¹⁹⁷⁾.

أما رأينا في الموضوع فإنه يتماشى مع الموقف الأول نظراً لصعوبة وجود معيار يمكن من التمييز بين المسائل القانونية والواقعية سيما في ظل غياب نص صريح يميز بينهما على سبيل الحصر.

193 - Serhane el houssaine, le contentieux administratif..., op. cit, p371.

194 - Braoudo-coudon, le contentieux du supplément : l'impôt des patente, R.M.D, 1954, p217.

195 - يقصد بالمسائل الواقعية كل ما من شأنه التحقق من الوجود المادي للوقائع بينما ترتبط المسائل القانونية بتفسير النصوص الجبائية. انظر فتحي إبراهيم، مرجع سابق، ص 39.

196 - المنازعات الجبائية المحلية الوسائل والإجراءات، تقرير نهاية التدريب، مدرسة تكوين الأطر القنيطرة، الفوج العاشر للجبائية المحلية 1998، ص 42، أورده أحمد قيلش، مرجع سابق، ص 190.

197 - أحمد قيلش، مرجع سابق، ص 189.

وقد خالفت بعض التشريعات موقف المشرع المغربي عندما أسندت للجان التحكيم، النظر في المسائل الواقعية والقانونية، كالتشريعين الليبي والجزائري حين سمحا للجان الضريبية بالنظر في كل النزاعات التي تحصل بين المكلف والإدارة الجبائية سواء تعلق الأمر بتحديد الوعاء أو تصفية الضريبة أو تحصيلها(198).

لذلك وأمام صعوبة التمييز ما بين المسائل القانونية المتعلقة بتفسير نص تشريعي أو تنظيمي، يتعين على المشرع المغربي، توسيع مجال اختصاص اللجان المحلية لتقدير الضريبة ليشمل كذلك المسائل الواقعية، نظرا لتواجد على رأس اللجان قضاة قادرين على التحدي للمسائل القانونية(199).

إضافة إلى سبق، ما دمنا نتحدث عن اختصاصات اللجنة المحلية لتقدير لضريبة، لابد من الإشارة إلى أن المشرع لم يحد كذلك الحل الذي يتعين اعتماده في الحالة التي تصرح فيها اللجنة بعدم اختصاصها في مسألة تدخل ضمن اختصاصها أو في حالة نظرها في ما لا يدخل ضمن اختصاصها.

وختاما، فبعد ما تحدثنا عن قواعد رفع النزاع أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة، سنحاول إبراز الطريقة العملية لبت هذه اللجنة في النزاعات والتي ستبين ضعف إسهام اللجان المحلية لتقدير الضريبة في مجال الجبايات المحلية، ثم بعد ذلك سنقوم بتحديد الاكراهات التي تواجه عمل اللجنة و الحلول التي ستساعد على تخطيها.

الفقرة الثانية: مدى فعالية اللجان المحلية لتقدير الضريبة

إن توضيح فعالية اللجان المحلية لتقدير الضريبة يتطلب تحليل واقعها العملي، ثم بعد ذلك تحديد الصعوبات التي تواجهها والوسائل الممكنة للرفع من مكانتها.

198 - ابليل عبد الرحمان، محمد مرزاق، المرجع السابق، ص 71.

199 - نعيمة والكبير، مرجع سابق، ص 66.

أولاً: كيفية عمل اللجنة المحلية لتقدير الضريبة

بالرغم من الضمانات التي منحها القانون رقم 47-06 للجان المحلية لتقدير الضريبة، فإن الواقع العملي للجان يعرف شبه انعدام لدورها في حل النزاع الجبائي المحلي. فسهولة مسطرة الطعن أمام اللجان المحلية لتقدير الضريبة، لم تساهم في لجوء الملزمين إليها.

وللوقوف بالتفصيل عند هذه المسطرة سنعطي الطريقة العملية التي تعقد بها اللجنة اجتماعها، حيث يقوم المقرر⁽²⁰⁰⁾، سواء بعد إبداء الملزم رغبته في تقديم عريضة أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة كنتيجة لعدم وصول مسطرة المطالبة لإيجاد حل بين الملزم والإدارة الجبائية المحلية أو في حالة إذا لاحظت هذه الأخيرة أن الملزم لم يؤدي ما بذمته من دين ضريبي، بمهمة التنسيق بين الأعضاء المنصوص عليهم في المادة 157 من القانون رقم 47-06، حيث يقوم بمراسلة السيد رئيس المحكمة الابتدائية من أجل تحديد موعد لعقد اجتماع اللجنة للبت في النزاع، ثم بعد ذلك، وبعد تحديد رئيس المحكمة موعد اجتماع اللجنة، يقوم المقرر بمراسلة ممثل الملزمين طالبا منه تدعيم الطعن بما لديه من وثائق تدعم موقفه.

وتتم مراسلة السيد العامل الذي توجد اللجنة داخل النفوذ الترابي للعمالة أو الإقليم التابع له، من أجل تعيين ممثل له في حظيرة اللجنة.

وبعد الانتهاء من المراسلات، تجتمع اللجنة وفق الشروط التي حددتها المادة 157 من القانون رقم 47.06، وتصدر قرار لها يتضمن فحوى الاجتماع و التخرجات التي انتهت بها اللجنة.

لكن رغم بساطة مسطرة الطعن أمام اللجان المحلية لتقدير الضريبة، فإن دور اللجنة في مجال المنازعات المحلية يبقى جد محدود، بل أكثر من ذلك أغلب اللجان المحلية لتقدير الضريبة لم تعرف حتى الآن تعيين ممثل المصالح الجبائية التابعة للجماعة المحلية، والذي يعتبر العنصر الجديد ضمن تشكيلة

200- يتولى هذه المهمة ممثل المصالح الجبائية التابعة للجماعات المحلية المعين من طرف العامل

2- اللجنة عندما تبت في منازعات الجبايات المحلية، لهذا نؤكد على أن أسهام اللجان المحلية لتقدير الضريبة في مجال الجبايات المحلية، يتطلب إعادة النظر في واقعها الحالي من أجل الرفع ومن دورها وجعلها تواكب المستجدات التي جاء بها القانون رقم 47-06. لكن ما هي الاكراهات التي تجعل دور اللجنة محدودة و ماهي التدابير التي يجب اتخاذها للرفع من إسهامها في مجال الجبايات المحلية؟

ثانيا: نحو تفعيل دور اللجان المحلية لتقدير الضريبة

3- إن تقوية مكانة اللجنة المحلية لتقدير الضريبة، يتطلب بالأساس الوقوف عند الاكراهات التي تجعل دور اللجنة محدودا، وتحديد الآليات التي يمكن من خلالها جعل إسهامها في مجال الجبايات المحلية يتماشى مع الدور الذي تلعبه على مستوى الضرائب الوطنية.

1- الاكراهات التي تواجه عمل اللجنة المحلية لتقدير الضريبة.

يرجع ضعف عمل اللجنة المحلية لتقدير الضريبة إلى وجود العديد من الاكراهات والتي كانت تواجه عمل لجنة العمالة أو الإقليم التي كانت تنظر في ضرائب و رسوم الجماعات المحلية ، والتي يمكن توضيحها في ما يلي:

1-1 على المستوى القانوني:

يعد وجود العديد من الثغرات بالمادة 157 من القانون رقم 47-06، سببا وراء ضعف دور اللجنة، ففي الوقت الذي كان ينتظر من المشرع تجاوز أغلب الحدود التي اتسمت بها المنظومة السابقة، فإن المادة السالفة الذكر، عرفت قصورا في محتواها، حيث قلصت من تمثيلية الملزمين داخل اللجنة، ولم توضح جل القواعد المرتبطة باجتماعاتها⁽²⁰¹⁾، كما أنها منعت اللجنة من البت في المسائل القانونية و أيضا لم تنص على إلزامية الطعن أمام اللجان المحلية لتقدير الضريبة.

201 1 - فالمادة 157 من القانون رقم 47-06 لم تنص على الآجال الذي يجب أن تبلغ فيه اللجنة الأعضاء بعد تقديم العريضة سواء من طرف الملزمين أو الإدارة الجبائية المحلية

1-2 على مستوى عمل اللجنة:

إضافة إلى ما سلف، يعتبر عدم تشكيل اللجنة دليل على عدم الاعتراف بدورها في مجال الجبايات المحلية، فأغلب اللجان المحلية لم تعرف تعيين جميع ممثليها، فعلى سبيل المثال على مستوى مدينة مراكش، إلى حدود شهر أبريل من سنة 2012، لم يتم تعيين ممثل المصالح الجبائية التابعة للجماعة بحظيرة اللجنة، وذلك لعدم تقديم أي طلب للمثول أمام اللجنة سواء من طرف الملزمين أو الإدارة الجبائية المحلية⁽²⁰²⁾.

1-3 على مستوى وعي الملزمين بدور اللجنة:

يتميز أغلب الملزمين بالرسوم المحلية بجهلهم لمسطرة الطعن أمام اللجان المحلية لتقدير الضريبة، فعند فشل مسطرة المطالبة الجبائية أمام الإدارة الجبائية المحلية، وهذا ما أكدته لنا رئيس مصلحة المنازعات و المراقبة بالجماعة الحضرية لمدينة مراكش، يلجأ أغلب الملزمين للقضاء دون الطعن أما اللجان المحلية لتقدير الضريبة.

2- آليات تفعيل دور اللجنة المحلية لتقدير الضريبة.

إن إسناد النظر في المنازعات الجبائية المحلية للجنة المحلية لتقدير الضريبة يندرج ضمن الإصلاح الشامل الذي عرفته الجبايات المحلية سنة 2008 بغية جعل مسطرة الطعن أمام اللجان أكثر فعالية، لكن واقعها العملي أبان عن قصور هذه التجربة، لذلك نرى أنه من الضروري اتخاذ مجموعة من التدابير.

فتعديل المادة 157 من القانون رقم 47-06⁽²⁰³⁾، أصبح مسألة ضرورية، وذلك من خلال إضافة مجموعة من المقتضيات، من قبيل تحديد الأجل الذي يجب احترامه

202 - مقابلة مع السيد محمد بوردوية، رئيس قسم تنمية الموارد الجبائية بالجماعة الحضرية لمدينة مراكش، بتاريخ 03 أبريل 2012.

203- خاصة بعد صدور تقرير اللجنة الاستشارية لجهوية، الذي نص صراحة على تعديل المقتضيات المتعلقة بالجبايات المحلية.

عدد تبلغ اعضاء اللجنة وضرورة تقوية تمثيلية الملزمين داخل اللجنة، وجعل طعن الملزم أو الإدارة الجبائية المحلية أمام اللجنة إلزامي قبل اللجوء للقضاء.

علاوة على ما سبق، يجب التنصيص على رئاسة اللجنة من طرف رئيس المحكمة الإدارية شريطة الزيادة في عدد المحاكم الإدارية و تمكينها من صلاحيات النظر في المسائل الواقعية والقانونية كما هو معمول به من طرف العديد من التشريعات كالتشريع المصري⁽²⁰⁴⁾. وأيضاً توعية الملزمين بدور اللجنة المحلية لتقدير الضريبة، فإدراك الملزم لهذه المرحلة و أهميتها سيرفع من نسبة اللجوء إليها وبالتالي تجاوز الوضعية الراهنة لمكانة اللجنة.

204- أحمد قيلش، المرجع السابق، ص 207.

ن
ة
-
ل
،
،

الفصل الثاني
قواعد التقاضي
في المادة الجبائية المحلية

تعتبر المرحلة القضائية، المرحلة الأساسية لحل النزاع الجبائي المحلي، لا اعتبارها المحطة الأخيرة لكل من الملزم والإدارة الجبائية المحلية لفض النزاع المثار بينهما.

فعدم إيجاد حل للمنازعات الجبائية المحلية خلال المرحلة الإدارية لا يعني نهاية كافة الوسائل الكفيلة بتسوية الخلاف بين الملزم والإدارة الجبائية المحلية. فقد منح المشرع للطرفي النزاع الجبائي المحلي الحق في اللجوء للقضاء، باعتباره مبتكر الحلول النهائية القادرة على التسوية النهائية للمنازعات الجبائية المحلية.

ونظرا لأهمية هذه المرحلة لا بد من تحديد قواعد الاختصاص في المادة الجبائية المحلية باعتبارها حلقة أساسية لقبول الدعوى الجبائية (المبحث الأول). إضافة إلى ذلك يجب على طرفي المعادلة الجبائية، خاصة الملزم باعتباره الطرف الضعيف والأقل دراية بالقواعد المسطرية، نهج المسار الإجرائي للمنازعة في جبايات الجماعات المحلية لكي تكون الدعوى مرفوعة بطريقة صحيحة (المبحث الثاني).

المبحث الأول

الاختصاص في المادة الجبائية المحلية

كقاعدة عامة لا تختلف قواعد الاختصاص في المادة الجبائية المحلية عن تلك المعمول بها في مجال الضرائب الوطنية⁽²⁰⁵⁾، فقبل إحداث المحاكم الإدارية، كانت المحاكم الابتدائية هي المختصة في النظر في جميع النزاعات الإدارية⁽²⁰⁶⁾ ومن بينها المنازعات الجبائية. لكن بعد إحداث المحاكم الإدارية بمقتضى القانون رقم 41-90⁽²⁰⁷⁾، والذي يعتبر نقلة نوعية لتعزيز دولة الحق والقانون تم نقل الاختصاص من المحاكم العادية إلى المحاكم الإدارية (المطلب الأول).

إضافة إلى ذلك يعتبر إحداث المحاكم الإدارية ضماناً لحماية حقوق المواطنين وحرياتهم، ومن هذه الحقوق ضمان التوزيع العادل والمنصف للأعباء العامة بين الأفراد بعيداً عن المحاباة والمحسوبية والأهداف الشخصية التي تطبع القرارات الإدارية ومن ضمنها تلك الخاصة بالجبائيات المحلية⁽²⁰⁸⁾، ولتكريس كل هذه الضمانات خص القانون المحدث للمحاكم الإدارية لرئيس المحكمة سلطة قاضي الأمور المستعجلة من أجل البت في الدعاوى ذات الطابع الاستعجالي في المجال الجبائي وهذا ما سيتم توضيحه في (المطلب الثاني).

205 - انظر للتوسع:

- عثمان الجادك، المنازعة الجبائية بالمغرب الاختصاص والمسطرة، أطروحة لنيل دكتوراه في الحقوق وحدة التكوين والبحث في قانون الأعمال، كلية الحقوق عين الشق الدار البيضاء، 2003.

206 - لمزيد من التفاصيل أنظر:

- Serhane el houssaine, le contentieux administratif..., op cit, p 400 et s.

- عبد القادر تيعلاتي، الضمانات الجبائية من خلال التشريع و القضاء، أشغال الندوة التي نظمتها كلية الشريعة بأكادير يوم 17 ماي 1996، منشورات كلية الشريعة بأكادير، سلسلة ندوات و محاضرات 1 ص 97.

207 - ظهير شريف رقم 1.98.225 صادر في 22 من ربيع الأول 1414 (10 غشت 1993 بتنفيذ القانون رقم 41-90 المحدث بموجبه المحاكم الإدارية.

208 - كريم لحرش، النظام الجبائي المحلي المغربي...، مرجع سابق، ص 37.

المطلب الأول

الدعوى الجبائية أمام المحاكم الإدارية

أسند القانون رقم 41-90 الاختصاص للمحاكم الإدارية في أغلب جوانب المنازعة الجبائية⁽²⁰⁹⁾، وحدد تشكيلاتها واختصاصها النوعي والمكاني (الفقرة الأولى)، لكن بالرغم من الطابع الإداري للمنازعة الجبائية المحلية، فإن مشكل تحديد الطبيعة القانونية للمنازعة الجبائية يثير العديد من النقاشات جعلت المنازعة الجبائية المحلية تتأرجح بين قضاء الإلغاء كاستثناء والقضاء الشامل كقاعدة عامة (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: المحاكم الإدارية: البنية والاختصاص

إن إحداث المحاكم الإدارية هو استجابة منطقية للتطور الذي عرفه القضاء الإداري ببلادنا، هذا التطور الذي يحدث ضمن منظور شمولي للتغيير الذي طرأ على المؤسسات بالبلاد وأدى إلى تعميق الشعور بضرورة تدعيم دولة الحق والقانون⁽²¹⁰⁾.

وقد ظهرت النية في إحداث المحاكم الإدارية مع التوجهات الملكية الواردة في خطاب جلالة الملك الراحل الحسن الثاني بتاريخ 8 ماي 1990، وتمت المصادقة

209 - استثناء يختص القضاء الجزري بالبت في جانب من المنازعات حيث نصت الفقرة الثانية من المادة 166 من القانون رقم 47.06 على أنه يجوز للوزير المكلف بالمالية أو الأمر بالصرف للجماعة المحلية أو الأشخاص المفوضين من لئنهما لهذا الغرض أن يحيل بعد استشارة اللجنة المذكورة الشكاية الرامية إلى تطبيق الجزاءات الجنائية المنصوص عليها في المادة 138 من نفس القانون إلى وكيل الملك المختص التابع له مكان ارتكاب المخالفة ويجب على وكيل الملك أن يحيل الشكاية إلى قاضي التحقيق. وحسب المادة 138 فإن هذه العقوبات تتجلى في ما يلي:

«في حالة العود لمخالفة تسليم أو تقديم فواتير صورية أو تقديم محاسبة مزيفة أو صورية وكذلك في حالة بيع بدون فواتير بصفة متكررة أو إخفاء أو إتلاف الوثائق المحاسبية المطلوبة قانونياً، قبل مضي خمس سنوات على الحكم بغرامة تتراوح بين خمسة آلاف (5000) وخمسين ألف (50000) درهم الذي اكتسب قوة الشيء المقضي به يعاقب مرتكب المخالفة زيادة على الغرامة السالفة الذكر بالحبس من شهر واحد إلى ثلاث أشهر.

كما يتعرض لنفس العقوبة كل شخص ثبت أنه ساهم في ارتكاب لأفعال المذكورة أو ساعد أو أرشد الأطراف في تنفيذها.

210 - أحمد قيلش، المنظومة الجبائية المحلية، مرجع سابق، ص 208.

على مشروع إحداثها من لدن مجلس النواب في دورة يوليوز 1991، وصدر الأمر بالمشروع في مزاولة نشاطها وفق الاختصاصات المحددة لها، ابتداء من اليوم الأول من شهر مارس 1994، وبذلك أصبحت تتواجد جنباً إلى جنب مع المحاكم العادية⁽²¹¹⁾، فما هي تشكيلة هذه المحاكم وأين تتجلى اختصاصاتها؟
أولاً: تشكيلة المحاكم الإدارية

استناداً إلى ما جاء في المادة الثانية من القانون رقم 41-90 المحدث للمحاكم الإدارية تتكون هذه الأخيرة من:

- رئيس و عدة قضاة.

- كتابة ضبط.

ويجوز تقسيم المحكمة الإدارية إلى عدة أقسام بحسب أنواع القضايا المعروضة عليها.

كما يعين رئيس المحكمة الإدارية من بين قضاة المحكمة مفوضاً ملكياً أو مفوضين ملكيين للدفاع عن القانون والحق باقتراح من الجمعية العمومية لمدة سنتين.

وتعتبر مؤسسة المفوض الملكي، مؤسسة جديدة، مقارنة مع ظهورها في القانون الفرنسي، حيث تلعب دوراً مهماً في القضاء الفرنسي.

ويرى الأستاذ أحمد قيلش أن المفوض الملكي الحديث العهد والمقترن وجودها بوجود المحاكم الإدارية لا زالت تطرح بعض المشاكل ولم يستضعفها الفقه وبعض مساعدي القضاء، ذلك أن العديد من المقالات المرفوعة من طرف بعض المحامين إلى المحاكم الإدارية تحمل عبارة «بحضور النيابة العامة» وبحضور السيد وكيل الملك في إشارة إلى المفوض الملكي⁽²¹²⁾. إلا أننا نخالف

211 - محمد السماحي، مسطرة المنازعة في الضريبة...، مرجع سابق، ص 188.

212 - أحمد قيلش، المنظومة الجبائية المحلية...، مرجع سابق، ص 209.

الأستاذ في الرأي نظرا لمرور مدة زمنية كبيرة على إحداث مؤسسة المفوض الملكي وبالتالي من المستبعد أن يخلط المحامون بين النيابة العامة والمفوض الملكي باعتبار هذا الأخير مدافعا عن الحق والقانون في الدعوى التي ترفع أمام المحكمة الإدارية ودفاعهم أمامها يتطلب معرفة هياكلها انطلاقا من مقتضيات القانون المحدث لها.

ثانيا: قواعد الاختصاص في الدعاوى الجبائية المحلية

إذا كان النظام الفرنسي قد وزع الاختصاص في البت بالمنازعات الجبائية بين القضاء العادي والقضاء الإداري بحيث يختص الأول بالضرائب غير المباشرة والرسوم المشابهة ورسوم التسجيل ويختص الثاني بالضرائب المباشرة والضرائب على قدر المعاملات نظرا لارتباطها بمساطر الفحص الجبائي⁽²¹³⁾.

فإن الأمر في المغرب يختلف، حيث قبل إحداث المحاكم الإدارية كان المشرع قد منح اختصاص النظر في المنازعات الجبائية ومن بينها المنازعات الجبائية المحلية، إلى القضاء العادي والتي كانت تتدرج ضمن القضاء الشامل نظرا لمنع المحاكم من إصدار أوامر للإدارة أو العمل على عرقلة أي عمل أو نشاط من نشاطاتها بكيفية مباشرة أو غير مباشرة أو إلغاء أي قرار من قراراتها.

لكن بعد إنشاء المجلس الأعلى سنة 1957، وفي حالات محدودة، أصبح المجلس الأعلى يبت في دعاوى الإلغاء المتعلقة بإدارة الضرائب⁽²¹⁴⁾.

أما بعد إنشاء المحاكم الإدارية فقد أصبحت لها الولاية العامة للنظر في النزاعات الجبائية كدرجة ابتدائية⁽²¹⁵⁾.

وقد نظم المشرع اختصاص المحاكم الإدارية في المنازعات الجبائية، بالإضافة إلى ما جاء في المادة الثامنة، في الباب الخامس من القانون رقم 90-

213 - L. Trotabas et J.M. Cotteret, droit fiscal, Dalloz, 1997, p 147.

أورده محمد شكري، القانون الضريبي المغربي، مرجع سابق، ص 607.

214 - أحمد قيلش، مرجع سابق، ص 210.

215 - عبد القادر تيعلاتي، النزاع الضريبي المغربي، مرجع سابق، ص 127.

41 المحدث لها تحت عنوان إختصاص المحاكم الإدارية فيما يتعلق بالضرائب
وتحصيل الديون المستحقة للخرينة والديون التي في حكمها⁽²¹⁶⁾. فأين تتجلى
قواعد الاختصاص النوعي والمحلي للمحاكم الإدارية في مجال الجبايات المحلية؟

1- الاختصاص النوعي

أسند المشرع سلطة النظر في القضايا المتعلقة بالجباية عامة إلى المحاكم
الإدارية⁽²¹⁷⁾، وقد نظمت المادة 8 أهم ما تختص المحاكم الإدارية بالبت فيه
نوعيا⁽²¹⁸⁾ ومن ذلك النزاعات المتعلقة بتطبيق النصوص التشريعية والتنظيمية
المتعلقة بالضرائب، ومنها الرسوم المستحقة للجماعات المحلية ومجموعاتها،
وبذلك تكون المحاكم الإدارية هي صاحبة الإختصاص النوعي للنظر في
النزاعات المتعلقة بتطبيق مقتضيات القانون الجبائي المحلي.

وتعتبر القواعد المتعلقة بالإختصاص النوعي من النظام العام، وللأطراف
أن يدفعوا بعدم الإختصاص النوعي في جميع مراحل إجراءات الدعوى، وعلى

الجهة القضائية أن تثيره تلقائيا⁽²¹⁹⁾.

216 - المواد من 28 إلى 36 من القانون رقم 41-90 المحدث للمحاكم الإدارية.
217 - كريم لحرش، النظام الجبائي المحلي المغربي...، مرجع سابق، ص 144.
218 - إضافة إلى الاختصاص النوعي للمحاكم الإدارية في المادة الضريبية تختص كذلك حسب المادة
الثامنة من القانون رقم 41-90 المحاكم الإدارية. مع مراعاة أحكام المادتين 9 و 11 من هذا القانون، بالبت
ابتدائيا في طلبات إلغاء قرارات السلطات الإدارية بسبب تجاوز السلطة وفي النزاعات المتعلقة بالعقود
الإدارية ودعاوى التعويض على الأضرار التي تسببها أعمال ونشاطات أشخاص القانون العام ماعدا
الأضرار التي تسببها في الطريق العام مركبات أيا كان نوعها يملكها شخص من أشخاص القانون العام.
كما تختص وحسب نفس المادة بالنظر في النزاعات الناشئة عن تطبيق النصوص التشريعية والتنظيمية
المتعلقة بالمعاشات ومنح الوفاة المستحقة للعاملين في مرافق الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية
وموظفي إدارة مجلس النواب وموظفي مجلس المستشارين وعن تطبيق النصوص التشريعية والتنظيمية
المتعلقة بالانتخابات ونزع الملكية لأجل المنفعة العامة، وبالبت في الدعاوى المتعلقة... والنزاعات المتعلقة
بالوضعية الفردية للموظفين والعاملين في مرافق الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العامة موظفي
إدارة مجلس النواب وموظفي مجلس المستشارين، وأخيرا تختص المحاكم الإدارية أيضا بفحص شرعية
القرارات الإدارية وفق الشروط المنصوص عليها في المادة 44 من هذا القانون. وللمزيد من التوضيح
انظر:

- محمد بن طلحة الدكالي، المحاكم الإدارية بالمغرب، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، الطبعة
الأولى، 1997، ص 113.

219 - المادة 12 من القانون رقم 41-90 المحدث للمحاكم الإدارية.

إضافة إلى ذلك أكدت المادة 13 من القانون المحدث للمحاكم الإدارية على أنه إذا أثير الدفع بعدم الاختصاص النوعي أمام جهة قضائية عادية أو إدارية، وجب عليها أن تثبت فيه بحكم مستقل ولا يجوز لها أن تضمه إلى الموضوع. كما يجوز للأطراف استئناف الحكم المتعلق بالاختصاص النوعي أيا كانت الجهة القضائية الصادر عنها أمام المجلس الأعلى (محكمة النقض) الذي يجب عليه أن يبت في الأمر داخل أجل 30 يوما يبتدئ من تسلم كتابة الضبط لملف الاستئناف⁽²²⁰⁾.

وارتباطا بموضوع البت في الاختصاص النوعي، إذا قبل الدفع بعدم الاختصاص، رفع الملف إلى المحكمة المختصة التي تكون الإحالة عليها بقوة القانون بدون صائر، وهذا ما أكدته أيضا الاجتهاد القضائي من خلال حكم صادر عن المحكمة الابتدائية للرباط⁽²²¹⁾، الذي قضى بعدم الاختصاص النوعي وإحالة القضية وأطرافها إلى المحكمة الإدارية بالرباط بدون صائر⁽²²²⁾.

وختاما، يكمن القول إن المحاكم الإدارية بالنسبة للنزاعات المتعلقة بالرسوم المستحقة للجماعات المحلية ومجموعاتها هي صاحبة الاختصاص بالنظر فيها سواء تمت إحالة النزاع مباشرة أمامها ويتعلق الأمر بالرسوم التي تعتمد على الإحصاء في التقدير (رسم السكن، رسم الخدمات الجماعية، الرسم المهني)، والرسوم التي تعتمد على الإقرار (باقي الرسوم المنصوص عليها في المواد 2 و3 و4 من القانون رقم 47-06)، أو عن طريق الطعن أمامها في مقررات اللجان المحلية لتقرير الضريبة⁽²²³⁾ سواء مارس هذا الحق الملزم أو الإدارة الجبائية المحلية.

220 - نشير إلى أن المادة 125 من القانون رقم 03-80 المحدث لمحاكم الاستئناف الإدارية تؤكد على المادة 13 من قانون 41-90 تبقى سارية المفعول.

221 - حكم رقم 1032 بتاريخ 10-25 الندوة الأولى للقضاء الإداري 19-18 ماي 1995، ص 355.

222 - أحمد قيلش، مرجع سابق، ص 213.

223 - تنص المادة 35 من القانون رقم 41-90 المحدث للمحاكم الإدارية على أنه «تختص المحكمة الإدارية الواقع في دائرة اختصاصها مقر لجنة العمالة أو الإقليم المحدث بالمادة 14 من القانون رقم 30.89 المتعلق بالضرائب المستحقة للجماعات المحلية وهيئاتها، الصادر الآخر 1410 (21 نوفمبر 1989)، وبما أن القانون رقم 47-06 يتحدث في المادة 157 عن اللجان المحلية لتقدير الضريبة، فإنها أصبحت صاحبة الاختصاص بدل لجنة العمالة أو الإقليم مما يتطلب معه إدخال تعديل على المادة 35 من القانون المحدث للمحاكم الإدارية.

2- الاختصاص المحلي

يقصد بالاختصاص المحلي مجموعة من القواعد التي تعين المحكمة المختصة ما بين محاكم من نوع واحد الموزعة في الدوائر القضائية المختلفة في الدولة للنظر في قضية معينة⁽²²⁴⁾.

وقد نظمت قواعد الاختصاص المحلي للمحاكم الإدارية في الفصول من 27 إلى 30 من قانون المسطرة المدنية⁽²²⁵⁾ وأيضا ما جاء في قانون المحاكم الإدارية، حيث نصت المادة 10 من القانون رقم 41-90 المحدث لهذه الأخيرة «تطبق أحكام المحاكم الإدارية قواعد الاختصاص المحلي المنصوص عليها في الفصل 27 وما يليه إلى الفصل 30 من قانون المسطرة المدنية ما لم ينص على خلاف ذلك في هذا القانون أو في نصوص أخرى خاصة...».

وبالرجوع إلى الفصل 27 من قانون المسطرة المدنية نجده يسند اختصاص النظر للمحكمة التي يتواجد بدائرة نفوذها الموطن الحقيقي أو المختار للمدعي عليه، فإن لم يتوفر على موطن في المغرب ولكن يتوفر على محل إقامة كان الاختصاص لمحكمة هذا المحل.

وبناء على مقتضيات هذا الفصل السالف الذكر يتبين أن المشرع المغربي كرس القاعدة العامة التقليدية التي بمقتضاها يجب على المدعي أن يلجأ إلى المحكمة التي يتواجد بدائرة نفوذها موطن أو محل إقامة المدعي عليه من أجل تبسيط المسطرة لصالح المدعي عليه ولتمكينه من الدفاع عن نفسه⁽²²⁶⁾.

224 - محمد محجوبي، الوجيز في القضاء الإداري المغربي بعد إحداث المحاكم الإدارية، دار النشر للطباعة والنشر والتوزيع، الرباط، الطبعة الثانية، 2002، ص 14.
225 - وهذا يتماشى مع ما جاء في المادة السابعة من القانون المحدث للمحاكم الإدارية التي نصت على أنه: «تطبق أمام المحاكم الإدارية القواعد المقررة في قانون المسطرة المدنية ما لم ينص قانون على خلاف ذلك».

226 - لكن هناك من يرى أن هذه القاعدة ليست صائبة في المادة الإدارية خصوصا القضايا ذات الصبغة الجبائية التي يكون فيها المدعي عليه الإدارة الجبائية المحلية والتي تتوفر على الإمكانيات المادية والبشرية، وبالرغم من ذلك منحها القانون هذا الامتياز، في حين أن الملزم مجبر على رفع الدعوى أمام محكمة تكون بعيدة عن مقر سكناه، انظر:

- كريم لحرش، النظام الجبائي المحلي المغربي...، مرجع سابق، ص 142.

إضافة إلى ذلك، بقراءة الفصل 28 من قانون المسطرة المدنية الذي تحيلنا عليه مباشرة المادة 10 من قانون المحاكم الإدارية هو الآخر ضمن مقتضياته المتعلقة بالاختصاص المحلي نص على أنه في دعاوي الضرائب المباشرة والضرائب البلدية فإن الطعن يكون أمام محكمة المكان الذي يجب فيه تأدية الضريبة (227).

وما يؤكد تطبيق ما نصت عليه المادة السالفة الذكر على مستوى الرسوم المحلية، ما جاء في المادة 32 من القانون رقم 41.90 المنظم للمحاكم الإدارية حيث نصت على أنه يراد بالمحكمة المختصة لتطبيق المادة 16 من القانون رقم 30.89 المتعلق بالضرائب المستحقة للجماعات المحلية وهيئاتها (الذي عدل بالقانون رقم 47.06)، المحكمة الإدارية الواقع في دائرة اختصاصها المكان المستحقة الضريبة فيه.

أما فيما يخص الطعون المتعلقة بقرارات اللجان المحلية لتقدير الضريبة والمتعلقة بالرسوم المستحقة للجماعات المحلية ومجموعاتها، فالاختصاص يعود للمحكمة الإدارية الواقع في دائرة اختصاصها مقر اللجنة (228).

وتجدر الإشارة هنا، إلى أن المشرع يجب عليه أن يعدل مقتضيات المادتين 32 و35 من القانون رقم 41-90 المحدث للمحاكم الإدارية لجعلهما يواكبان الإصلاح الذي عرفته المنظومة الجبائية المحلية سنة 2008، حيث أصبح القانون رقم 47-06 هو الساري المفعول وأن اللجنة المحلية لتقرير الضريبة هي المختصة بدل لجنة العمالة أو الإقليم.

وارتباطا بموضوع الاختصاص المحلي، نصت المادة 11 من القانون المحدث للمحاكم الإدارية على أن المحكمة الإدارية للرباط تختص بالنظر في النزاعات

227 - مراد الخروبي، القضاء الجبائي بين الواقع والآفاق، المجلة المغربية، الإدارة المحلية والتنمية، السلسلة العادية، عدد 40، 2001، ص 71.

228 - تنص المادة 35 من القانون رقم 41.90 المحدث للمحاكم الإدارية على أنه: «تختص المحكمة الإدارية الواقع في دائرة اختصاصها مقر لجنة العمالة أو الإقليم بالنظر في الطعون المتعلقة بقرارات هذه اللجنة المحدثت بالمادة 14 من القانون رقم 30.89 المتعلق بالضرائب المستحقة للجماعات المحلية وهيئاتها، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.89.187 بتاريخ 21 ربيع الآخر 1410 (21 نوفمبر 1989).

الراجعة إلى اختصاص المحاكم الإدارية التي تنشأ خارج دوائر اختصاص جميع هذه المحاكم، على سبيل المثال، المنازعات التي تكون القنصليات أو السفارات طرفاً فيها.

إضافة إلى ما سلف، وكاستثناء، تكون المحكمة الإدارية المرفوعة إليها دعوى تدخل في دائرة اختصاصها المحلي مختصة أيضاً بالنظر في جميع الطلبات التابعة لها أو المرتبطة بها وجميع الدفوعات التي تدخل قانوناً في الاختصاص المحلي لمحكمة إدارية أخرى⁽²²⁹⁾.

وقبل الختم، يمكن القول إن المنازعة في جبايات الجماعات المحلية تكون أمام محكمة المكان المستحقة فيه الرسوم المحلية أو المحكمة التي يوجد بها مقر اللجان المحلية لتقدير الضريبة، فعندما يكون النزاع لا يتعلق بالتحصيل وسلك الملزم مسطرة الطعن أمام اللجان، فإن الاختصاص في هذه الحالة يعود لا لمحكمة المكان الذي يستحق فيه الرسم المحلي، بل للمحكمة الإدارية التي يوجد بدائرتها مقر هذه اللجان.

وختاماً، إذا كان اختصاص المحاكم الإدارية في مادة الجبايات المحلية لا يطرح إشكالات كبيرة، فإن الطبيعة القانونية للدعوى الضريبية تطرح بعض الإشكالات من قبيل هل تدخل ضمن اختصاص قضاء الإلغاء أو القضاء الشامل؟

الفقرة الثانية: منازعات الجبايات المحلية بين قضاء الإلغاء والقضاء الشامل
تندرج المنازعات الجبائية بالمغرب ومنها المحلية في إطار القضاء الشامل⁽²³⁰⁾ فظهير 22 نونبر 1924 المتعلق باستخلاص ديون الدولة و ظهير 21 غشت 1935 المتعلق بتنظيم المتابعات لتحصيل الضرائب المباشرة والرسوم المعتمدة في حكمها، أكدا على نفس المبدأ.

لكن بعد إحداث المجلس الأعلى سنة 1957، واستثناء من الأصل، يمكن

229 - المادة 15 من القانون رقم 41-90 المحدث للمحاكم الإدارية.
230- Serhane el houssaine, le contentieux administratif...op cit, p400.

رفع الدعوى الجبائية في شكل دعوى الإلغاء أمام المحاكم الإدارية⁽²³¹⁾، إلا أنه وبالرغم من ذلك، فطبيعة الدعوى الجبائية على المستوى العملي تطرح إشكالية هامة أمام القضاء المغربي، وتتمحور حول تصنيف هذه الدعوى، هل تقام في شكل دعوى قضاء شامل؟ أم في شكل دعوى الإلغاء بمعنى هل يوجه الملزم دعواه في شكل طعن ينصب على جوهر النزاع الضريبي؟ أي على أساس الضريبة واحتسابها، أو يوجه دعواه فيه صيغة إلغاء تثير فقط مشروعية القرار الضريبي⁽²³²⁾.

هكذا إذن، فالمنازعة الجبائية (سواء تعلق الأمر بالرسوم والضرائب الوطنية أو المحلية)، إما أن تعتبر موضوع دعوى للإلغاء، بمعنى أنها منازعة تتعلق بالمشروعية، وبالتالي فإن فصل القاضي في أمر هذه المشروعية يعتبر حكما حاسما في جوهر المنازعة (ثانيا)، وإما موضوع دعوى القضاء الشامل الذي يبت في الخلاف نفسه الناشئ بصدد حق أو وضعية قانونية اختلفت بصدور قرار ويكون على القاضي إذن أن يحسم في صميم هذه الوضعية بإعادتها إلى نصابها وليس في مجرد مشروعية القرار (أولا)⁽²³³⁾.

أولاً: دعوى القضاء الشامل

دعوى القضاء الشامل هي المنازعة التي يفصل فيها القاضي الإداري بين طرفين غير متساويين، يكون أحدهما شخصا عاما أو ذا نفع عام يساهم في سير مرفق عام أو سلطة إدارية مستقلة، سواء كانت الدعوى ترمي إلى حماية حق شخصي أو إلى إقرار المشروعية أو إلى الأمرين معا، أو إلى أي هدف آخر من المصلحة العامة، بشكل يتطلب قيام القاضي بعمليتين على الأقل أو بعملية واحدة تقتضي سلطات واسعة، ودورا ايجابيا في توجيه إجراءات الدعوى.

231- الحبيب العطشان، الإشكاليات العامة لرفع الدعوى الضريبية ومدى تأثيرها في حماية الملزم، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية العدد 86، ماي-يونيو 2009، ص 95.

232- كمال حلمي، حماية الملزم في منازعات الوعاء الضريبي...، مرجع سابق، ص 57-58.

233- عبد الرحيم بشكار، إيقاف الدين الضريبي في المنازعة الجبائية، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام، كلية الحقوق السويسي، الرباط، 2008، ص 63.

مما وقد أكدت أغلب القوانين المتعلقة بالضرائب والرسوم، أن المنازعات الجبائية تدخل ضمن إطار القضاء الشامل، فقد أكد، على سبيل المثال، الفصل الرابع من الظهير فظهير 22 نونبر 1924 المتعلق باستخلاص ديون الدولة على أن المنازعة الجبائية تندرج ضمن القضاء الشامل.

وإذا كان المشرع قد اهتم بالمجال الضريبي منذ عهد الحماية، حيث قضى بحق الملزم في اللجوء إلى القضاء المختص في مجمل القوانين المنظمة لمختلف الضرائب والرسوم⁽²³⁴⁾، فإن اختصاص المحاكم العادية والمجلس الأعلى قبل إحداث المحاكم الإدارية واختصاص هذه الأخيرة بدخول قانون 41.90 حين التنفيذ، يجعل من المنازعات الضريبية مجالا لدعوى القضاء الشامل بامتياز⁽²³⁵⁾.

إذن، فالنزاع الجبائي بالأساس قضاء شامل⁽²³⁶⁾، يهدف من خلاله الملزم إما إلى الإسقاط الكلي للرسم أو إلى الإسقاط الجزئي له، فهو هنا يوجه دعواه في شكل مطالبة تتعلق بموضوع الضريبة أو الرسم، لا في شكل دعوى إلغاء تأثير فقط مشروعية القرار الجبائي أو الضريبي، بل يصبح الملزم هو أن يصبح مدعيا بكل معنى الكلمة لا مجرد طاعن⁽²³⁷⁾، وقد يكون المشرع صائبا عندما ادخل المنازعات الجبائية في إطار القضاء الشامل، فهي ذات فاعلية في حسم النزاع من حيث الجوهر⁽²³⁸⁾، وبالتالي تسوية الوضع الضريبي للملزم الذي يوضح بجلاء المبلغ الضريبي الذي يجب دفعه للخزينة العامة⁽²³⁹⁾.

234 - حسن صحيب، القضاء الإداري المغربي، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مؤلفات وأعمال جامعية، عدد 80، 2008، ص 157.

235 - محمد السماحي، مسطرة المنازعة في الضريبة...، مرجع 45.

236 - Abdelkbir Fikri, De certains aspects du contentieux fiscal devant les juridictions administratives, Revue marocaine d'administration locale et de développement, n° 40, septembre 2001, p 139.

237 - عبد القادر تيعلاتي، الضمانات الجبائية من خلال التشريع والقضاء، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 19 أبريل- يونيو 1997، ص 24.

238 - جعفر حسون، الطبيعة القانونية للمنازعات الضريبية في ضوء القانون المحدث للمحاكم الإدارية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مواضيع الساعة، 1996، العدد 4، ص 48.

239 - الحبيب العطشان، مرجع سابق، ص 95.

ثية
من
أن
/

فالقاضي الضريبي انطلاقاً من هذه السلطات الواسعة التي يتمتع بها أثناء
فحصه للنزاع الجبائي في إطار القضاء الشامل، يحل فعلاً محل الإدارة الجبائية
بعد أن عجزت هذه الأخيرة عن فرض الضريبة أو الرسم أو تحصيلهما⁽²⁴⁰⁾.
فسلطات القاضي في المجال الضريبي لا تختلف عن تلك التي تتمتع بها الإدارة
وهي تفرض الضريبة المتنازع بشأنها. فالقاضي لا يلغي الرسم فقط بل يعيد
تجديد مبلغه الواجب دفعه من قبل الملتزم⁽²⁴¹⁾.

ن
ل
ز
.
ما
ي
ر
با
ل
ع
م

وإذا كان أغلب الباحثين يقرّون بالسلطات الواسعة التي يتوفر عليها القاضي
في مجال القضاء الشامل مقارنة بقضاء الإلغاء، والتي تمكنه من إلغاء قرار
وأحلال آخر محله⁽²⁴²⁾، فهناك من ينكر على القاضي هذه المميزات⁽²⁴³⁾، ومنهم
الأستاذ جعفر حسون الذي يرى «أن الأمر لا يتعلق بمحدودية سلطة القاضي في
دعوى الإلغاء، واتساع هذه السلطة لدى قاضي الدعوى الشاملة، فسلطة القاضي
هي نفس السلطة في جميع المنازعات، فهي تمكنه حتماً ووجوباً إلى الحسم في
جوهر النزاع ومضمونه. وأن اختلاف مضمون الحكم في دعوى الإلغاء عنه في
القضاء الشامل ليس مرجعه إلى محدودية سلطة واتساع أخرى بقدر ما يرجع
إلى اختلاف موضوع الدعوتين، فموضوع دعوى الإلغاء هو فقط مشروعية
القرار. فهي منازعة في أسس هذه المشروعة، وبالتالي فإن فصل القاضي في
أمر هذه المشروعية يعتبر حكماً باتاً حاسماً في جوهر المنازعة التي هي منازعة
في أساس المشروعية، بينما موضوع المنازعة في دعوى القضاء الشامل هو
الخلافاً نفسه بصدد حق أو وضعية قانونية اختلفت بصدور القرار، ويكون على
القاضي إذن الحسم في صميم هذه الوضعية بإعادتها إلى نصابها وليس في مجرد
مشروعية القرار»⁽²⁴⁴⁾.

240 - عبد المعطي القدوري، الحماية القضائية للملتزم في مجال المنازعات الجبائية، المجلة المغربية
للإدارة المحلية والتنمية، عدد 19، أبريل-يونيو 1997، ص 51.

241-Jean-Michel Le Berre, Contentieux fiscal et contentieux administratif
générale, revue française de finances publique, LGDF, n° 17, 1987, p 22.

242 - العربي الكرزداج، الطعون الجبائية في ظل المحاكم الإدارية المغربية، أطروحة لنيل شهادة
الدكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق أكادال، الرباط، 2003-2004، ص 135.

243 - الحبيب العطشان، مرجع سابق، ص 96.

244 - جعفر حسون، الطبيعة القانونية للمنازعات الضريبية...، مرجع سابق، ص 20.

ومن وجهة نظرنا، فإننا نضم رأينا للموقف الفقهي الذي يرى أن القاضي الإداري يتوفر على سلطات واسعة في مجال القضاء الشامل مقارنة مع قضاء الإلغاء نظرا لما له من سلطة في المجال الأول، ليس فقط لإلغاء القرار، وإنما لكونه يستطيع أن ينظر في مشروعية القرار المؤسس عليه الرسم المحلي. وبالتالي له أن يصرح بتخفيض الرسم أو الإلغاء منه أو حتى مطالبة الإدارة الجبائية المحلية بإرجاع المبلغ المحصل من لدنها بدون وجود سند قانوني يضمن لها هذا الحق.

وإجمالا، تندرج كقاعدة عامة المنازعات الجبائية ضمن ولاية القضاء الشامل وهو ما يستشف من خلال ما أورده المشرع في قانون إحداث المحاكم الإدارية حين قام بالتفريق بين دعوى الإلغاء مفردا لها الباب الثالث المكون من المواد 20 إلى 25، وبين المنازعة الضريبية، وهذا الأسلوب المعتمد للتفريق بين مختلف المنازعات، يؤكد إرادة المشرع في صبغ النزاع الضريبي بصبغة القضاء الشامل، وهو نهج منطقي، إذ أنه ويتتبع عمليات تأسيس وفرض الضريبة وتحصيلها وما يتخللها من إجراءات وأعمال مادية تستمد من القانون، يتضح أن القضاء الشامل هو الجهة الطبيعية المختصة للبت في المنازعات التي تثار بصدد هذه العمليات⁽²⁴⁵⁾.

وفي نفس السياق، أكدت العديد من الأحكام القضائية على أن المنازعات الجبائية المحلية تدخل في اختصاص القضاء الشامل للمحاكم الإدارية، حيث ذهبت المحكمة الإدارية بفاس في حكم صادر لها على أن «الشكايات والطعون المرفوعة في موضوع الضريبة هي من صميم ولاية القضاء الشامل للمحكمة وهي منظمة في باب خاص مستقل عن الباب المتعلق بطعون الإلغاء»⁽²⁴⁶⁾.

245 - عبد المعطي القدوري، الحماية القضائية للملزم..، مرجع سابق، ص 201.

246 - حكم صادر بتاريخ 09/06/94 ملف رقم 14/94، منشور بالدليل العلمي للاجتهد القضائي في المادة الإدارية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، العدد 16، 2004، ص 81.

ونفس الموقف أكدته في حكم آخر لها⁽²⁴⁷⁾، إذ نص على أن «المنازعة الضريبية منازعة ذاتية من قبيل دعاوي القضاء الشامل والتي لم يشملها المشرع بالإعفاء من أداء الرسوم القضائية...». وذلك في النازلة التالية: «فقد تقدم السيد الأزمانى صديق وهو محام بواسطة نائبه بمقال افتتاحي بكتابة الضبط بالمحكمة الإدارية بفاس بتاريخ 30/1/1995 غير مؤدى عنه الرسوم القضائية يعرض فيه أنه توصل بإنذار من مصلحة الضرائب بالحسيمة من أجل أداء مبلغ 1200 درهم التي أمر بصرفها رئيس المجلس البلدي للسنوات 1991-1992 وذلك عن اللوحة المثبتة فوق البناية التي يمارس فيها عمله باعتباره محاميا، واعتبرا لكون تعليق اللوحة لم يكن بناء على ترخيص من مصالح البلدية ولكن جاء طبقا للفصل 35 من قانون المحاماة، لذلك يلتمس المدعي الحكم بإلغاء الضريبة المفروضة من طرف رئيس المجلس البلدي للحسيمة، وبعد المداوات حكمت المحكمة بعدم قبول الدعوى لعدة اعتبارات وهي:

حيث استقر قضاء هذه المحكمة على اعتبار النزاع الضريبي من قبيل دعاوى القضاء الشامل التي لم يشملها المشرع بالإعفاء من أداء الرسوم القضائية صراحة المادة 22 من القانون رقم 41-90 والتي جاءت لتتحدث عن هذا الإعفاء بخصوص طلبات إلغاء القرار الإداري.

وحيث إنه وباعتبار أن دعوى المدعى تندرج ضمن دعاوى القضاء الشامل غير مغفأة من الرسوم القضائية، وعمل بمقتضيات المادة 9 من قانون المالية لسنة 1984، فقد انذر المدعي بواسطة دفاعه بأداء الرسوم القضائية عن طلبه ومنحه أجلا كافيا لذلك فلم يفعل مما بقي معه الطلب فاقتدا لأحد شروط قبوله ومآله عدم القبول شكلا».

وفي نفس الاتجاه، قضت المحكمة الإدارية بوجدة في حكم لها، أن النزاعات الجبائية حول الأوامر بالتحصيل الصادر عن اللجنة المحلية لتقدير الضريبة

247 - حكم المحكمة الإدارية بفاس رقم 95-35، بتاريخ 12/3/1995، ملف رقم 17/95 غ م. أورده الحبيب العطشان، مرجع سابق، ص 97.

تدخل في إطار القضاء الشامل، إذ ورد في حكمها⁽²⁴⁸⁾ ما يلي: «وحيث إن اللجنة
المجلية لأن كانت هيئة إدارية عملها ذو صبغة إدارية وتحكيمية فهي لا تصدر
قرارات إدارية في مواجهة الملتزم بمفهوم القرار الإداري القابل للطعن بالإلغاء،
ذلك أنه من المقرر فقها وقضاء أن المنازعات الجبائية تعتبر من قبيل منازعات
القضاء الشامل، لأنها لا تستهدف مقررات إدارية على غرار منازعات الشطط
في استعمال السلطة ولكنها تتعلق بنشاط الإدارة الجبائية عموماً».

وقد سار على نفس المنوال قضاء المجلس الأعلى (محكمة النقض)، حيث
أكدت الغرفة الإدارية في قرار لها أن اختصاص المحكمة الإدارية قائم للبت
في كل من دعوى الإلغاء ودعوى القضاء الشامل في نطاق الطائفة الثانية من
الدعاوى والمحكمة الإدارية مختصة ولو أن الطاعنة استعملت مصطلح الإلغاء
الخاص بالطائفة الأولى من الدعاوى⁽²⁴⁹⁾.

كما جاء في قرار له⁽²⁵⁰⁾ «حيث إنه من الواضح أن المحكمة الإدارية ثبتت
في دعاوى الإلغاء التي حدد قانون 40-90 شروطها، كما ثبتت في نفس الوقت
في دعاوى القضاء الشامل التي أسندت إليها حسب نفس القانون على سبيل
الحصر. وحيث إن مادة الضرائب والمنازعات المتعلقة بها تدخل في الطائفة
الثانية المذكورة،...». ونفس الموقف أكدته قرار آخر⁽²⁵¹⁾ «...ومن جهة أخرى
حيث إن المنازعة الضريبية لا تدخل في دعاوى الإلغاء إلا استثناء، في حالة
انعدام الصلة بين الضريبة والشخص المخاطب بها، فتبقى خاضعة في غير ذلك
وبوجه عام لولاية القضاء الشامل».

248 - حكم المحكمة الإدارية بوجدة عدد 37/2001 بتاريخ 07/12/2001، منشور بالدليل العلمي
للاجتهد القضائي في المادة الإدارية المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية بالرباط عدد 16، 2004،
ص 15. أورده كريم لحرش النظام الجبائي المحلي المغربي...، مرجع سابق، ص 140.
249 - قرار عدد 188 صادر بتاريخ 24/7/97 الملف الإداري عدد 573 منشور بمجلة قضاء المجلس
الأعلى، عدد 53-54، ص 297.
250 - قرار عدد 1188 المؤرخ في 24/07/1997 ملف عدد 573/5/1/1997 منشور بمجلة دفتار
المجلس الأعلى، العدد 9، 2005، ص 12.
251 - قرار عدد 248 المؤرخ في 05/04/2001، ملف عدد 1104/4/1/2000 نفس المرجع السابق،
ص 77.

بمختلما، إذا كان القاضي الإداري وهو يبت في إطار دعوى القضاء الشامل يتمتع بسلطات واسعة تبتدئ من الإلغاء إلى تعديل الوعاء الضريبي، فما هي سلطاته إذ تم رفع الدعوى في إطار دعوى الإلغاء؟ وأين يتجلى نطاق هذا النوع من الدعاوى في مجال منازعات الجبايات المحلية؟

ثانيا: دعوى الإلغاء

تعد دعوى الإلغاء لتجاوز السلطة وسيلة تمكن القاضي من مراقبة مشروعية القرارات والأعمال الإدارية المتخذة في الميدان الضريبي خاصة وأن هذا الطعن يرمي إلى إلغاء القرارات الإدارية الغير الشرعية⁽²⁵²⁾.

وتعرف دعوى الإلغاء بأنها الدعوى التي يرفعها أحد الأطراف إلى القضاء بهدف طلب محو كل الآثار القانونية للقرار الإداري المخالف للقانون⁽²⁵³⁾.

وفي البداية يتعين التذكير، أن دعوى الإلغاء لا يمكن اللجوء إليها إلا في حالة انعدام إمكانية مطالبة الطاعن المتضرر بحقوقه أمام القضاء الشامل وهو ما يصطلح عليه بالدعوى الموازية، هذا المبدأ الذي أقره ظهير 27 شتنبر 1957 المتعلق بالمجلس الأعلى⁽²⁵⁴⁾، و الفقرة الأخيرة من المادة 360 من قانون المسطرة، و أخيرا المادة 23 من القانون 41-90 المحدث للمحاكم الإدارية والتي جاء في فقرتها الأخيرة « لا يقبل الطلب الهادف إلى إلغاء قرارات إدارية إذا كان في وسع المعنيين بالأمر أن يطالبوا بما يدعون من حقوق بطريقة الطعن العادي أمام القضاء الشامل ».

علاوة على ما سبق، وكما ذكرنا سلفا، لا يعتبر لجوء الملزم بالجبايات المحلية لقضاء الإلغاء إلا استثناء باعتبار القضاء الشامل هو الذي له الولاية كقاعدة عامة للنظر في منازعات الجبايات المحلية.

252 - عبد الرحيم بشكار، إيقاف الدين الضريبي في المنازعة الجبائية..، مرجع سابق، ص 67.
253 - سليمان الطماوي، الوجيز في القضاء الإداري، دار الفكر العربي، القاهرة، 1974، ص 17.
254 - تنص الفقرة السادسة من المادة 14 لظهير 1957 المحدث للمجلس الأعلى على « ولا يقبل طلب الإلغاء الموجه ضد المقررات الإدارية إذا كان في استطاعة من يعينهم الأمر المطالبة بحقوقهم لدى المحاكم العادية ».

لذلك لا يتم اللجوء لقضاء الإلغاء إلا في حالات محددة، والتي جاءت بناء على اجتهادات الغرفة الإدارية للمجلس الأعلى.

وقد اعتبر بعض الفقه (255) أن المجلس الأعلى من خلال الغرفة الإدارية، انتبه إلى قبول دعوى الإلغاء في المجال الضريبي في حالتين:

1- الحالة الأولى كلما تعلق النزاع بمبدأ فرض الضريبة نفسه، فالنزاع ينصب على مشروعية الضريبة أو الرسم منذ البداية أي مشروعية الفرض الجبائي من أساسه، فيتعين على المكلف في هذه الحالة وبعد استنفاد ما يتطلبه التشريع الجبائي المحلي من تظلم إداري، أن يرفع دعوى تتعلق بالإلغاء أو الإعفاء وذلك بهدف رفع الحيف عن نفسه عن طريق تخليص ذمته من ذلك الفرض الضريبي الجبائي الخاطئ الذي صدر في حقه لسبب من الأسباب كأن يتعلق الأمر مثلاً بتشابه اسمه مع اسم شخص آخر (256).

وبعبارة أخرى، إذا كانت الدعوى تهدف إلى إلغاء الضريبة أو الرسم لعدم المشروعية كأن يتعلق الأمر بفرض رسم لا ينص عليه القانون، أو أن قانوناً قد ألغاه (257)، ففي هذه الحالات تنحصر سلطة القاضي الإداري في البت في مشروعية أو عدم مشروعية القرار الجبائي موضوع الطعن والتصريح عند الاقتضاء بإلغائه (258).

2- الحالة الثانية إذ تعلق الأمر بقرار السلطة الإدارية الرامي إلى استخلاص رسم لإحدى الجماعات المحلية، إذ اعتبر القضاء إكمانية الطعن بالإلغاء في قرار السلطة الإدارية الرامي إلى استخلاص رسم لإحدى الجماعات المحلية.

255 - مصطفى تراب، المحاكم الإدارية والصعوبات المثارة على مستوى التطبيق في ميدان المنازعات الجبائية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، العدد 4، 1996، ص 82.

256 - مراد الخروبي، القضاء الجبائي بين الواقع والآفاق، مرجع سابق، ص 77.

257 - محمد بوغالب، الرقابة القضائية والإدارية في مجال المنازعة الضريبية، مجلة المناظرة، العدد

12، 2008، ص 12.

258 - محمد انتك، المنازعات الضريبية، مجلة المحاكم المغربية، العدد 81، 2000، ص 58.

وقد أضاف جانب آخر من الفقه⁽²⁵⁹⁾ بعض الحالات التي يمكن الطعن فيها
بالإلغاء وهي:

1- حالة مراقبة القرارات التنظيمية: le contrôle des actes réglementaire

فالقرارات التنظيمية المتعلقة بالضرائب تخضع لمراقبة القضاء، من خلال
مراقبة مدى احترام القرارات التنظيمية للإدارة الجبائية للقانون الجبائي.

2- حالة مراقبة قرارات حق الشفعة: le contrôle du droit de préemption.

فقد أعطى الفصل 32 من الظهير الشريف المعتبر بمثابة قانون المالية لسنة
1973 المؤرخ في 8 يناير 1973 للدولة ممارسة حق الشفعة على العقارات أو
المباني عند رغبة المالك في البيع، وتعتبر الشفعة الممارسة من طرف الدولة
وسيلة مهمة لمحاربة الغش الضريبي.

وقد أقر المجلس الأعلى بحق الدولة في ممارسة الشفعة، من خلال
رفضه لطلب المدعي الذي ينازع في هذا الحق، حيث جاء في قراره عدد 342
الصادر بتاريخ 11 غشت 1978 «حيث أنه بتاريخ 3 يونيو 1976 قدم الحسوني
صالح مقال إلى المجلس الأعلى طلب فيه بسبب الشطط في استعمال السلطة
إلغاء القرار الصادر عن وزير المالية بتاريخ 31 يناير و القاضي بممارسة حق
الشفعة لفائدة الدولة...، وحيث أن الوسائل المستدل بها من طرف الطالب غير
مرتكزة على أساس وأن المقرر المطعون فيه غير مشوب بالشطط في استعمال
السلطة.... قضى المجلس الأعلى برفض الطلب»⁽²⁶⁰⁾

بالإضافة إلى كل ماسبق، تجدر الإشارة إلى أن الاجتهاد القضائي أضيق
إلى الحالات السابقة، بعض الحالات الأخرى، تم على إثرها تقديم دعوى تجاوز
السلطة مباشرة أم المجلس الأعلى دون عرض النزاع على اللجان المحلية أو

259- Serhane el houssaine, le contentieux administratif... ,op cit,p 397-398.

260- حيثيات هذا القرار منشورة بمجلة القضاء و القانون، العدد 129، يوليوز 1979، ص 174.

المركزية، حتى ولو تعلق الأمر بطعن في عملية تحديد أساس الضريبة مما يؤكد رقابة المجلس على قرارات اللجان الضريبية (261)، وكذلك إذا تعلق الأمر بالقرارات المنفصلة للإدارة الضريبية كتلك المتعلقة بعملية فرض الضريبة، لإحالة القرار الراض لطلب الملزم بتأجيل الأداء أو رفض طلب الإعفاء وكذلك القرار المحدد لمبدأ فرض الضريبة أو الرسم (262).

وقد كرست المحاكم الإدارية هذا التوجه، إذ اعتبرت المحكمة الإدارية بالرباط، في حكم لها إمكانية قبول دعوى إلغاء في مقرر إداري جبائي وذلك بشرط أن يكون موضوع الطلب ينص على المنازعة في مبدأ فرض الضريبة أو الرسم نفسه، أو إذا تعلق الأمر بقرار السلطة الإدارية الرامي إلى استخلاص رسم لصالح الجماعات المحلية.

وقد جاء في حيثيات الحكم (263) "وحيث إن الطلب يرمي إلى الحكم بإلغاء قرار إداري...، و أنه لا يمكن اللجوء إلى مقرر إداري تعلق بالضرائب إلا إذا كان موضوع الطلب ينصب على المنازعة في مبدأ فرض الضريبة نفسه، كما في قضية" الشرايبي (قرار الغرفة الإدارية للمجلس الأعلى عدد 340 وتاريخ يوليوز 1972 في الملف الإداري عدد 57823 المنشور بمجلة القضاء والقانون عدد 129 ص 169)، أو إذا تعلق الأمر بقرار السلطة الإدارية الرامي إلى استخلاص رسم لصالح إحدى الجماعات المحلية، كما في قضية عبد الرحمان الكحاوي (قرار الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى المنشور بمجموعة قرارات المجلس الأعلى: 1961-1965 ص 75). وحيث و الحالة هذه فإن الطعن بالإلغاء في المنازعات الضريبية لا يلجأ إليه إلا استثناء من اللجوء إلى القضاء الشامل،

261 - قرار المجلس الأعلى عدد 49 بتاريخ 4 ابريل 1975 ملف عدد 49455 بنتفينا فرانسيسكو ضد الوزير الأول ومن معه، أورده الأستاذ الحسين سرحان في أطروحاته
Serhane el houssaine, le contentieux administratif... ,op cit,p399.
262 - سمير احيادار، دعوى الإلغاء في المنازعات الجبائية، المجلة المغربية للمنازعات القانونية، عدد مزدوج 2007-5-6، ص 52.
263 - حكم رقم 180 صادر بتاريخ 8 يونيو 1995، منشور بالمجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مواضيع الساعة، العدد 4، 1996، ص 172.

كما في نازلة الحال، خاصة و أن دعوى الإلغاء معفاة من أداء الرسوم القضائية بقوة القانون...”

و نفس الموقف تبنته المحكمة الإدارية بمكناس في حكم لها صادر بتاريخ 15/11/2001، إذ جاء في حيثيات الحكم “ حيث إن الدعوى قدمت وفق الشروط الشكلية، وأن دفع الجهة المدعي عليها بعدم احترام المادة 43 من ظهير 30/06/1976 غير مؤثر في سلامتها شكلا، طالما أن النازلة تدخل في إطار دعاوى الإلغاء لتجاوز السلطة والتي لا يشترط الاجتهاد القضائي ضرورة سلوك الإجراء المذكور بخصوصها، وحيث إنه بالرجوع إلى القانون رقم 30.89 الذي يحدد بموجبه الضرائب المستحقة للجماعات المحلية وهيئاتها وخاصة المادة 192 منه نجد أنه يحدد فيها على سبيل الحصر المنقولات المعنية بفرض الرسم الجماعي موضوع النزاع، وحيث إن لوحة الطاعن لا تحمل إلا اسمه... وبالتالي خارجة عن نطاق المادة 192 المذكور، وحيث إنه تبعا لذلك يتعين الحكم بإلغاء القرار موضوع الطعن“ (264).

وبناء على كل ما سلف، لا يمكننا إلا القول بإمكانية الطعن بالإلغاء في جبايات الجماعات المحلية، إذا توفرت الشروط السالفة، وما يؤكد موضوعية موقفنا، ما تقدم به أيضا بعض رجال القانون، منهم الأستاذ محمد السماحي، الذي قال: “ولا نشاط رأي المحكمة الإدارية بأكادير رغم دقته فيما ذهبت إليه من استثناء دعوى الإلغاء في المادة الضريبية من هذه الولاية، معتمدين في ذلك على عمومية مقتضيات المادة 20 (265) التي تناولت إمكانية الطعن لتجاوز السلطة في كل قرار إداري دون تخصيص“ (266). وأيضا الأستاذ جعفر حسون الذي أبدى تحفظه إزاء المبدأ القاضي باعتبار المنازعات الضريبية على إطلاقها منازعة قضاء

264 - حكم رقم 86/2001/3 غ في الملف رقم 25/2001/3 غ بتاريخ 15/11/2001، غير منشور.

265 - تنص المادة 20 من قانون 41-90 المنظم للمحاكم الإدارية على أن كل قرار إداري صدر من جهة غير مختصة، أو لعب في شكله أو لانحراف في السلطة أو لانعدام التعليل، أو لمخالفة القانون، يشكل تجاوزا في استعمال السلطة، يحق للمتضرر الطعن فيه أمام الجهة القضائية الإدارية المختصة.

266 - محمد السماحي، مسطرة المنازعة الضريبية...، مرجع سابق، ص 193.

شامل، حيث يقول «تبقى دعوى الإلغاء بسبب تجاوز السلطة حاضرة بشكل ملموس كأساس للمنازعة الضريبية، وإن كانت دعوى القضاء الشامل أكثر ملاءمة لطبيعة المنازعة الضريبية التي تهدف إلى حل خلاف جدي بين الملزم والإدارة الجبائية وليس إلى مجرد الدفاع عن المشروعية»⁽²⁶⁷⁾.

وبالرغم من أهمية دعوى الإلغاء في المنازعات الضريبية، إلا أن سلطات القاضي الإداري في هذا الإطار تظل محدودة، يكتفي فيها بالإلغاء ولا يستطيع أن يحكم بتخفيض كلي أو جزئي للضريبة، وإلا أصبحت المنازعة مندرجة في إطار القضاء الشامل، لذلك فإنه بالرغم من تصور وجود دعوى الإلغاء في المنازعات الضريبية، فإنه على المستوى العملي يتم التعامل معها بنوع من

التحفظ⁽²⁶⁸⁾.

المطلب الثاني

القضاء الاستعجالي في المنازعة الجبائية المحلية

اعتبر بعض الفقه أن القضاء الاستعجالي فرع من فروع القضاء المدني، متميز ومستقل عن العمل القضائي العادي وعن التنفيذ القضائي، ذو مسطرة مختصرة واستثنائية وسريعة، ومصاريف قليلة، يسمح للمدعي برفع دعوى استعجالية أمام قاضي، يعرف بقاضي الأمور المستعجلة، يختص بالبت بصورة مؤقتة ودون المساس بالموضوع في كل نزاع يكتسب صبغة الاستعجال⁽²⁶⁹⁾.

ويمكن تعريف القضاء الاستعجالي بأنه: "قضاء يقصد به الفصل في المنازعات التي يخشى عليها من فوات الوقت فصلا مؤقتا لا يمس أصل الحق، وإنما يقتصر على الحكم باتخاذ إجراء وقتي ملزم للطرفين بقصد المحافظة على الأوضاع

267 - جعفر حسون، الطبيعة القانونية للمنازعات الضريبية....، مرجع سابق، ص 55.

268 - نجيب جبري، نجيب جبري، المنازعة الضريبية: النظام القانوني والإشكالات التطبيقية على ضوء القانون 90-41 المحدث للمحاكم الإدارية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد مزدوج 97-98، مارس-يونيو 2011، ص 107.

269 - عبد الله هداية الله، القضاء المستعجل في القانون المغربي، مطبعة النجاح الجديدة، الطبعة الأولى، 1998، ص 12.

القائمة أو احترام الحقوق الظاهرة أو صيانة مصالح الطرفين المتنازعين»⁽²⁷⁰⁾. كما يعرف أيضا بأنه بمثابة «إجراء مختصر واستثنائي يسمح للقاضي باتخاذ قرار وقتي في المسائل المتنازع عليها والتي لا تحتل التأخير في إصدار القرار بحصول ضرر»⁽²⁷¹⁾.

ويعد القضاء الاستعجالي ضمانة أساسية للملزمين، باعتباره مسلكا قضائيا يتخذ لصالحهم إجراءات وقتية، بشكل يمنح لهم الوقت لتقديم كافة الحجج في الموضوع، التي من الممكن أن تعفيهم أو تخفف عنهم مبالغ الرسوم. وجدير بالذكر، أن مسطرة القضاء الاستعجالي في الرسوم المحلية لا تختلف عما هو معمول به في باقي الضرائب والرسوم، فاستفادة الخاضعين للرسوم المحلية من تدخل قاضي الأمور المستعجلة يتطلب تقديم الطعن أمام الجهة القضائية المختصة (الفقرة الأولى) وتوفر مجموعة من الشروط العامة والخاصة لقيام اختصاص القضاء الاستعجالي (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: الجهة القضائية المختصة

نظم المشرع القضاء الإستعجالي من خلال الفصول 148 إلى 154 من قانون المسطرة المدنية⁽²⁷²⁾، وكذلك المادة 19 من قانون المحاكم الإدارية والمادة 6 من قانون محاكم الاستئناف الإدارية⁽²⁷³⁾.

270 - عبد الباسط جميعي، نظرية الاختصاص في قانون المرافعات وتعديلاته، دار الفكر العربي، القاهرة (ع.و.ت.ط.غ.م)، ص 123. أورده عبد الكريم الطالب، قانون المسطرة المدنية وفق تعديلات 2002، نشر المعرفة، الطبعة 2003، ص 24.

271 - Henri De Bonne Chose, les référés, les éditions, sociales françaises, 1955, p 39.

أورده ذ حسن صحيح، مرجع سابق، ص 540.

272 - الظهير الشريف بمثابة قانون رقم 1.74.447 بتاريخ 11 رمضان 1394 (28 شتنبر 1974) بالمصادقة على نص قانون المسطرة المدنية منشور بالجريدة الرسمية، العدد رقم 2303 مكرر بتاريخ 30 شتنبر 1974.

273 - ظهير شريف رقم 1.06.07 صادر في 15 من محرم 1427 (14 فبراير 2006) بتنفيذ القانون رقم 80.30 المحدث بموجبه محاكم استئناف إدارية.

3- Serhane el houssaine, les développements récents du 'droit de propriété' dans le contentieux administratif marocain, REMALD, n double 20-21, 1997, p 213-214.

ويرجع اختصاص القاضي الاستعجالي الإداري في المادة الضريبية إلى كونه
الوريث الشرعي للاختصاصات التي كان يمارسها القاضي لاستعجالي العادي
قبل إحداث المحاكم الإدارية⁽³⁾.

وهذا أيضا ما أكدته المحكمة الإدارية بالدار البيضاء في أمر لرئيسها⁽⁴⁾ إذ
جاء في حيثياته «وحيث إنه قبل الشروع في تنفيذ الظهير الشريف المؤرخ في
93/9/10 المحدثه بموجبه محاكم إدارية كان القاضي الاستعجالي هو المختص
بالنظر في طلبات إيقاف تنفيذ الأمر باستخلاص الضرائب المرفوعة ضد إدارة
الضرائب أو الخزينة العامة للمملكة، وحيث إنه بحكم تطبيق المادة 19 من
القانون المحدثه بموجبه محاكم إدارية أصبح القاضي الاستعجالي الإداري في
وضعية الوريث الشرعي للاختصاصات التي كان يمارسها القاضي الاستعجالي
العادي في مجال الضرائب و تحصيل الديون»

وقد نصت المادة 19 من قانون المحاكم الإدارية، على أنه يختص رئيس
المحكمة الإدارية أو من ينيبه عنه بصفته قاضيا للمستعجلات والأوامر القضائية
بالنظر في الطلبات الوقتية والتحفظية».

ويظهر من هذه المادة أن المشرع لم يشترط الأقدمية في القضاة لمباشرة القضاء
المستعجل نيابة عن رئيس المحكمة الإدارية، وذلك على عكس ما نص عليه
الفصل 149 من قانون المسطرة المدنية، إضافة إلى ذلك، منح المشرع في المادة
المذكورة لرئيس المحكمة الإدارية صلاحية اختيار من يراه أقدر على مباشرة
الاختصاص الاستعجالي نيابة عنه، وهو خلاف ما نصت عليه المادة 149، التي
تكفل المشرع من خلالها باختيار من ينوب عن الرئيس (أقدم القضاة)⁽²⁷⁵⁾.

274 - 4 - أمر استعجالي عدد 8-94 س بتاريخ 31-5-1995 قضية عبد الكامل السلاوي ضد محصل
الضرائب بالدار البيضاء منشور بالمجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مواضيع الساعة، العدد
4، 1996، ص 165
275 - عبد الكريم الطالب، شرح قانون المسطرة المدنية، المطبعة و الوراقة الوطنية، الطبعة الخامسة،
2008، ص 128.

وفيما يتعلق باستئناف الأوامر الاستعجالية فيتم أمام المحاكم الاستئناف الإدارية⁽²⁷⁶⁾، إذ بعد صدور قانون محاكم الاستئناف الإدارية في فبراير 2006 أصبحت هذه الأخيرة هي المختصة بدل محكمة النقض من خلال رئيسها الأول. حيث نصت المادة السادسة من القانون رقم 80.03 المحدث بموجبه محاكم الاستئناف الإدارية «يمارس الرئيس الأول لمحكمة الاستئناف الإدارية أو نائبه مهام قاضي المستعجلات إذا كان النزاع معروضا عليها»⁽²⁷⁷⁾.

وقد أسند التشريع الجزائري بدوره سلطة النظر في الأوامر الاستعجالية لرئيس المجلس القضائي الإداري أو العضو الذي ينتدبه، حيث جاء في المادة 171 مكرر من قانون الإجراءات المدنية على أنه «في جميع حالات الاستعجال يجوز لرئيس المجلس القضائي أو العضو الذي ينتدبه... الأمر بصفة مستعجلة»⁽²⁷⁸⁾. وبخصوص طرق الطعن الأخرى، فبالنسبة للتعرض على الأوامر الاستعجالية، فالمشرع المغربي لم يترك فرصة للتردد إذ قضى صراحة في الفقرة الثالثة من الفصل 153 من قانون المسطرة المدنية بأنه لا يطعن في هذه الأوامر بالتعرض.

أما التماس إعادة النظر، فتباينت الآراء بشأن قابلية الأوامر الاستعجالية للطعن بواسطة التماس إعادة النظر، ولو أن الرأي الغالب حسب الأستاذ عبد الكريم الطالب⁽²⁷⁹⁾ يذهب إلى عدم جواز ذلك استنادا إلى الفقرة الأولى من الفصل 402 من قانون المسطرة المدنية⁽²⁸⁰⁾.

276 - تنص المادة 5 من القانون رقم 80.03 المحدث لمحاكم الاستئناف الإدارية على أنه «تختص محاكم الاستئناف الإدارية بالنظر في استئناف أحكام المحاكم الإدارية وأوامر رؤسائهم ماعدا إذا كانت هناك مقتضيات قانونية مخالفة».

277 - تجدر الإشارة هنا إلى أن الاستئناف يجب أن يقدم داخل أجل خمسة عشر يوما من تبليغ الأمر عدا في الحالات التي يقرر فيها القانون خلاف ذلك، ويفصل في الاستئناف بصيغة استعجالية...».

278 - امزيان عزيز، المنازعات الجبائية بالجزائر، مرجع سابق، ص 100.

279 - عبد الكريم الطالب، شرح قانون المسطرة المدنية...، مرجع سابق، ص 135.

280 - تنص الفقرة الأولى من الفصل 402 من قانون المسطرة المدنية على أنه «يمكن أن تكون الأحكام التي لا تقبل الطعن بالتعرض والاستئناف موضوع إعادة النظر ممن كان طرفا في الدعوى أو ممن استدعى بصفة قانونية للمشاركة فيها وذلك في الأحوال الآتية مع مراعاة المقتضيات الخاصة المنصوص عليها في الفصل 379 المتعلق بالمجلس الأعلى...».

وفيما يرتبط بقابلية الأوامر الاستعجالية للطعن بالنقض، فينبغي التمييز بين الأوامر التي تصدر عن رئيس المحكمة الإدارية بصفته قاضيا للأمور المستعجلة والأوامر التي يصدرها الرئيس الأول لمحكمة الاستئناف في هذا الإطار. فإذا تعلق الأمر بالأولى فإن الطعن فيها بالنقض غير جائز لأن النقض لا يقبل إلا ضد الأحكام الانتهائية التي لا يجوز التعرض عليها واستئنافها⁽²⁸¹⁾. أما إذا تعلق الأمر بالثانية، فإنها تكون انتهائية وبالتالي تقبل النقض⁽²⁸²⁾.

هكذا إذن يتبين أن الملزمين لكي يستفيدوا من القضاء الاستعجالي، يجب أن يرفعوا دعاوهم أمام رئيس المحكمة الإدارية وأن يستأنفوها أما الرئيس الأول لمحكمة الاستئناف الإدارية، لكن بت قاضي الأمور المستعجلة في طلبات الملزمين يفرض توفر مجموعة من الشروط والتي سيتم توضيحها في الفقرة الموالية.

الفقرة الثانية: شروط قيام الاختصاص الاستعجالي

يعتبر مجال اختصاص القضاء الاستعجالي في المادة الجبائية ضيقا جدا، ولا يمكن اللجوء إليه إلا في حالات خاصة حددها القانون والاجتهاد القضائي أيضا. وتبقى شروط اللجوء إلى هذه المسطرة محكومة بالقواعد العامة المنصوص عليها في قانون المسطرة المدنية، وكذا بالقواعد الخاصة بالمادة الجبائية⁽²⁸³⁾. فأين تتمثل القواعد العامة والخاصة لقيام الاختصاص الاستعجالي في منازعات الجبايات المحلية؟

أولا: الشروط العامة

اتفق الفقه والقضاء المقارن⁽²⁸⁴⁾ على تحديد شروط اختصاص قاضي المستعجلات في عنصرين، يتجلى العنصر الأول في الاستعجال، و يتمثل العنصر الثاني في عدم المساس بالجوهر.

281 - الفصل 153 من قانون المسطرة المدنية.

282 - عبد الكريم الطالب، نفس المرجع السابق، ص 136.

283 - عثمان الحادك، المنازعات الجبائية بالمغرب..، مرجع سابق، ص 176.

284 - Olivier Dugrip : L'urgence contentieuse devant les juridiction administratives, édition PUF 1995, p 265.

وقد سار المشرع المغربي في نفس الطريق، حيث استنادا إلى ما جاء به في المادتين 149⁽²⁸⁵⁾ و 152⁽²⁸⁶⁾ من قانون المسطرة المدنية، أن هناك شرطين عامين لقيام اختصاص قاضي المستعجلات وهما الاستعجال، وعدم المساس بما يمكن أن يقضي به في الجوهر ونقصد بهذا الأخير أن يكون المطلوب إجراء وقتيا لا فصل في أصل الحق⁽²⁸⁷⁾.

وقد أضاف الاجتهاد القضائي شرطا ثالثا ويتعلق الأمر بشرط الجدية، ولتوضيح كل ما سلف سنحاول الوقوف عند شرط الاستعجال ثم بعد ذلك شرط عدم المساس بالجوهر وأخيرا شرط الجدية.

1- عنصر الاستعجال

إذا كان المشرع المغربي لم يعرف مفهوم الاستعجال، فإن الفقه والقضاء جرى على تعريف الاستعجال بأنه الخطر الحقيقي المحقق بالحق والمراد المحافظة عليه والذي يلزم درؤه عنه بسرعة لا تكون عادة في التقاضي العادي ولو قصرت مواعيده⁽²⁸⁸⁾.

ولم يخرج المشرع الجزائري عما سلف، حيث لم يعرف بدوره عنصر الاستعجال. مما ترك مجال للفقه الجزائري الذي عرفه على أنه عنصر الخطر الذي يهدد الحق ومن شأنه إحداث ضرر يصعب تداركه⁽²⁸⁹⁾.

لكن هناك بعض التشريعات التي أعطت تعريفا لعنصر الاستعجال، كالتشريع المصري⁽²⁹⁰⁾، حيث جاء في المادة 45 من قانون المرافعات المدنية والتجارية

285 - تنص الفقرة الأولى من المادة 149 من قانون المسطرة المدنية على أنه: «يختص رئيس المحكمة الابتدائية وحده بالبت بصفته قضائيا للمستعجلات كلما توفر عنصر الاستعجال...».

286 - تنص المادة 152 من قانون المسطرة المدنية: «لا تبت الأوامر الاستعجالية إلا في الإجراءات الوقتية ولا تمس فيما يمكن أن يقضي به في الجوهر».

287 - حسن صحيح، القضاء الإداري...، مرجع سابق، ص 541.

288 - عبد الله هداية الله، القضاء المستعجل في القانون المغربي...، مرجع سابق، ص 79.

289 - امزيان عزيز، المنازعات الجبائية بالجزائر...، مرجع سابق، ص 101.

290 - عبد الكريم الطالب، مرجع سابق، ص 104.

المصري لسنة 1968 أنه: «ينتدب في مقر المحكمة الابتدائية قاض من قضائهم ليحكم بصفة مؤقتة وعدم المساس بالحق في المسائل المستعجلة التي يخشى عليها من فوات الوقت».

ويعتبر شرط الاستعجال العنصر الأساسي والمهم الذي يبرر قيام اختصاص القضاء الاستعجالي في ميدان التقاضي، وهو حالة تنبع من طبيعة الحق المتنازع عليه ومن ماهية الإجراء الوقتي المطلوب المحافظة عليهما، فهو ليس وصفا وإنما حالة يستظهرها قاضي المستعجلات تختلف باختلاف كل دعوى وهذا هو السبب الذي جعل القضاء المغربي يحدد حالة الاستعجال بحسب كل حالة معروضة عليه⁽²⁹¹⁾.

ويختلف الاستعجال عن الطلب الوقتي رغم أن المشرع ربط بينهما في المادة 152 من قانون المسطرة المدنية التي تقتضي بأنه «لا تبت الأوامر الاستعجالية إلا في الإجراءات الوقتية، ولا تمس ما يمكن أن يقضي به في الجوهر»، على اعتبار أن دائرة الإجراءات الوقتية أوسع من دائرة الإجراءات المستعجلة، والقاضي الذي ينظر في موضوع الدعوى يبت في الطلب الوقتي رغم عدم توفر عنصر الاستعجال⁽²⁹²⁾.

وقد فسخ انعدام تعريف عنصر الاستعجال، من طرف المشرع المغربي المجال أمام القضاء لتقديم اجتهادات مختلفة في هذا الباب، حيث قضت المحكمة الإدارية بمكناس⁽²⁹³⁾، في أمر صادر عن رئيسها أن من بين الشروط المتطلبية للاستجابة إلى طلبات إيقاف التنفيذ، ضرورة توفر عنصر الاستعجال وأن يترتب على تنفيذ القرار نتائج يتعذر تداركها، وما هو ما لا يتوفر في النازلة على اعتبار

291 - الحسين السيمو، الإجراءات المتبعة أمام قاضي المستعجلات الإداري، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مواضيع الساعة، العدد 9، 1998، ص 143.

292 - حسن صحيب، مرجع سابق، ص 125.

293 - أمر رئيس المحكمة الإدارية بفاس بالملف 31 س/04 أمر عدد 1913/04 قضية الشركة الوطنية لتوزيع الغاز ضد الخزينة، أورده محمد قصري، المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمم القضاء الإداري، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، العدد 62، 2005، ص 156.

أن الأمر يتعلق بأداء مبالغ يمكن استردادها من صندوق الجهة المدعى عليها والتي لا يخشى عليها الإعسار أو الإفلاس في حالة قبول طعنه موضوعاً».

وقد ربط بعض الأحيان العمل القضائي المحاكم الإدارية عنصر الاستعجال بوجود عنصر الجدية، إذ قضت المحكمة الإدارية بفاس في أمر لرئيسها⁽²⁹⁴⁾ «بقبول المطالبة بإيقاف تنفيذ الدين العمومي في إطار القواعد العامة للاستعجال المنصوص عليها في الفصل 149 من قانون المسطرة المدنية المحال عليه بموجب الفصل 7 من القانون 41.90 كإجراء وقائي لغاية استنفاد المسطرة الإدارية للطعن القضائي أو لغاية البت النهائي في الموضوع... متى توافرت في الطلب جدية السبب بمفهوم المنازعة الجدية في صفة الملزم كخاضع للدين العمومي أو في قانون فرضه أو تحصيله».

وقد تبنت الغرفة الإدارية في إحدى قراراتها نفس الموقف حيث ربطت شرط الجدية في المنازعة بشرط الاستعجال حيث إنه بانعدام الشرط الأول ينعدم الشرط الثاني، إذ جاء في حيثيات هذا القرار الصادر في 18/2/1999 ما يلي: «حيث إن طلب المستأنف عليه على الحالة التي جاء عليها يفتقر إلى الجدية والاستعجال ذلك أن تقديم دعوى المنازعة في الضريبة لا يبرر وحده طلب إيقاف تنفيذها إذ لا بد من توفر عنصر الجدية والاستعجال وبذلك يكون الأمر المستأنف لم يصادف الصواب عندما قضى بإيقاف التنفيذ. مما يتعين معه إلغاؤه والحكم برفض الطلب».

وما يمكن القول في هذا الجانب أن القاضي الإداري الاستعجالي استغل غياب تعريف تشريعي للاستعجال، للتوسع في تفسير عنصر الاستعجال، ربطة في بعض الأحيان بعنصر الجدية الشيء الذي نتج عنه تباين بين مختلف المحاكم الإدارية للمملكة في تفسير هذا الشرط، لكن ماذا عن شرط عدم المساس بالجوهر

294 - قرار صادر عن الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى عدد 167 المؤرخ في 11/02/1999 ملف إداري عدد 1011/98، أوردته لمياء رافع، المنازعة في تحصيل الضريبة بين النظرية والتطبيق، رسالة لنيل دبلوم ماستر قانون الأعمال، كلية الحقوق، مراكش، 2009-2010، ص 76.

كيف تم التعامل معه كشرط عام ثاني لقيام اختصاص القاضي الاستعجالي الإداري؟

2- عدم المساس بالجوهر وأصل الحق

لم يضع المشرع المغربي تعريفا لشرط عدم المساس بالجوهر، واكتفى فقط بالإشارة إلى اعتباره شرطا من شروط قيام اختصاص قاضي الأمور المستعجلة، وهذا ما يستشف من الفصل 152 من قانون المسطرة المدنية إذ نص على أنه: «لا تبت الأوامر الاستعجالية إلا في الإجراءات الوقتية ولا تمس بما يمكن أن يقتضي به في الجوهر»⁽²⁹⁵⁾.

ويقصد بعدم المساس بالجوهر أو أصل الحق أن قاضي المستعجلات يمنع عليه في أي حال من الأحوال أن يقضي في أصل الحقوق والالتزامات والاتفاقات مهما أحاط بها من استعجال، أو ترتب عن امتناعه عن القضاء فيها من ضرر للخصوم بحيث يختص بالنظر والحكم فيها قاضي الموضوع وحده⁽²⁹⁶⁾.

ويراد بأصل الحق كل ما يتعلق به وجودا أو عدما، ويدخل في ذلك ما يمس صحته أو يؤثر في كيانه أو يغير فيه أو في الآثار القانونية أو التي قصدتها المتعاقدان، ومن ثم إذا رفعت الدعوى بطلبات موضوعية فإنها تكون خارجة عن اختصاص القاضي المستعجل، وإذا كان لقاضي المستعجلات أن يصدر أحكامه بصفة استعجالية، فليس من حقه أن يسبب أحكامه بإثبات الحق أو نفيه بل يجب أن يقتصر على ترجيح الاحتمالات دون أن يقطع برأي في أصل الحق، وإلا فإن حكمه يكون مبنيا على أساس فاسد لتجاوزه حق اختصاصه⁽²⁹⁷⁾.

وقد كرس الاجتهاد القضائي هذا الاتجاه من خلال ما خول له من سلطة تقديرية، حيث قضت المحكمة الإدارية بفاس في أحد أوامرها إلى اعتبار النزاع

295 - عبد الكريم الطالب، شرح قانون المسطرة المدنية...، مرجع سابق، ص 106.

296 - حسن صاحب، القضاء الإداري...، مرجع سابق، ص 544.

297 - عبد الله هداية الله، القضاء المستعجل في القانون المغربي...، مرجع سابق، ص 83.

يكتسي صبغة جدية وأن من شأن البت بقبوله المساس بالجوهر، ومما جاء فيه (298): «لكن حيث إنه، وإن كان النزاع لا يوجد فيه ما لا يمنع قاضي المستعجلات بالمحكمة الإدارية من إصدار الأوامر الوقتية كلما تعلق الأمر بالنزاع الضريبي، شريطة احترام شرطي الاستعجال والوقتية وأن الإجراء المطلوب حالياً يتعلق بمشروعية الضريبة بقدر ما يتعلق بطلب وقتي يهدف إلى رفع تعرض على مبلغ مالي، وأنه لا ضرورة لإرجاع التظلم الإداري قبل المطالبة بهذا الإجراء اعتباراً لحالة الاستعجال أو لوضع ضمانات، فإن البت في الطلب يقتضي تفحص حجج الطرفين إحداها على الأخرى خاصة وأن الطالبين يدعيان أن بيدهما وثائق تثبت براءة خلوهما الخاص من أية ديون ضريبية، في حين تؤكد إدارة الضرائب أن الأمر يتعلق بجزء من الضرائب غير تلك المذكورة في الإشهاد. وحيث إنه لكل ذلك قدرنا أن النزاع جدي بين الطرفين وأن من شأن البت فيه المساس بجوهر الحق مما يخرج عن اختصاص قاضي المستعجلات الشيء الذي يستتبع التصريح برفع النظر لعدم الاختصاص وإحالة الطالبين على قضاء الموضوع».

3- شرط الجدية

إن المنازعة الجبائية أمام القضاء لا تكفي وحدها لقبول الدعوى الاستعجالية، فلا بد من جدية المنازعة أو المشروعية ولعل ما يتميز به هذا الشرط عن شرط الاستعجال هو أنه يأخذ وضعه في دائرة المشروعية (299).

وقد عرف المجلس الأعلى الغرفة الإدارية المقصود بالمنازعة الجدية كونها منازعة الملزم في صفته كخاضع للضريبة أو في قانونية تأسيس وفرض تلك الضريبة أو الرسم، وقد جاء في قرار الغرفة الإدارية وهي ترد على الوسيلة المتعلقة بجدية النزاع المستمدة من إجراء خبرة في موضوع النزاع، لكن حيث

298 - أمر رقم 21-2000 بتاريخ 2000-5-26، ملف رقم 42 أورده عبد الرحيم بشكار، مرجع سابق، ص 81.

299 - عبد الله بونيت، إيقاف تنفيذ القرار الإداري في ضوء الاجتهاد القضائي المغربي والمقارن - دراسة تطبيقية، طبعة أولى، 2009، ص 135.

إن الاجتهاد القضائي الذي كرسه الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى قد استقر على أن جدية المنازعة تتجلى إما في منازعة الملزم في وضعيته كخاضع للضريبة أو قانونية تأسيس وفرض تلك الضريبة وأنه بالرجوع إلى ظاهر أوراق الملف يتبين أن المستأنفة تستكثر تقديرات الإدارة الجبائية المطالب بها ولا تنازع بصورة جدية في صفتها كملزمة بالضريبة أو في مسطرة فرضها وكان ما أثير بدون أساس» (300).

وفي قرار آخر للغرفة الإدارية اشترطت عنصر الجدية في المنازعة لقبول طلب إيقاف التنفيذ (301)، إذ جاء في حيثيات القرار «وحيث تبعا لطبيعة الإجراء المتعلق بإيقاف التنفيذ والذي يعتمد بالدرجة الأولى على توفر عنصر الجدية فقد قرر المجلس الأعلى في ظروف النزاع وملاساته أن هناك ما يبرر طلب إيقاف التنفيذ».

ومن خلال ما سلف يمكن القول أن شرط الجدية له أهمية كبيرة لقبول الطلبات المقدمة أمام قاضي المستعجلات، وأن هذا الأخير لعب دور مهم في قراره كشرط لقيام اختصاص القضاء الاستعجالي. لكن توفر هذه العناصر لا يكفي وحده في بعض الأحيان للمنازعة الجبائية أمام القضاء الاستعجالي، حيث يتطلب الأمر شروط أخرى خاصة بمجال المنازعة الجبائية، وهذا ما سنحاول توضيحه في النقطة الموالية.

ثانيا: الشروط الخاصة

إن توفر الشروط السالفة لا يكفي وحده في بعض الأحيان لقيام اختصاص قاضي المستعجلات في مجال منازعات الجبايات المحلية.

فإذا أخذنا مثلا طلبات إيقاف تنفيذ الدين العمومي أمام القضاء الاستعجالي

300 - قرار الغرفة الإدارية عدد 10 بتاريخ 3/1/2002 ملف إداري عدد 1528، 15/4/2001 أورده محمد قصري، مرجع سابق، ص 158.
301 - قرار الغرفة الإدارية عدد 957 في الملف رقم 791/5/1/98، أورده عثمان الحادك، مرجع سابق، ص 179.

ورجعنا إلى مدونة تحصيل الديون العمومية نجدها تشترط في المادة 117 من القانون رقم 15-97⁽³⁰²⁾ أن إيقاف إجراء المتابعة رهين بتوفر شرطين لإيقاف الأداء من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل أو لهما تقديم الطعن الإداري في الوعاء وفقا لما يتطلبه القانون الجبائي وثانيهما تكوين الضمانة بتأمين استخلاص الدين العمومي⁽³⁰³⁾، ويراقب القابض المالي هاته المرحلة الإدارية ويمتلك سلطة مراقبة تحقق هذين الشرطين⁽³⁰⁴⁾، وهذا ما أكدته المادة 124 التي تمنع على أي سلطة عمومية أو إدارية إيقاف استخلاص الضرائب.

وبما أن المادة 133 من القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية تنص على أنه: «تطبق أحكام القانون رقم 15.97 بمثابة تحصيل الديون العمومية لتحصيل الرسوم المنصوص عليها في هذا القانون»، فإن مقتضيات السالفة تخضع لها منازعات تحصيل الرسوم المحلية.

لكن القضاء الاستعجالي يفتقد لنظرة موحدة ومحددة في الشروط السابقة الذكر لوقف تحصيل الديون العمومية⁽³⁰⁵⁾، ومراد ذلك راجع لعدم وضوح مقتضيات التشريعية الواردة في هذا الباب⁽³⁰⁶⁾.

وفي هذا الإطار يرى الأستاذ مصطفى التراب⁽³⁰⁷⁾ أنه إذا كانت المادة 124 من مدونة التحصيل تحتم على القباض عدم إيقاف استخلاص الضرائب، فهذا

302 - ظهير شريف رقم 1.00.175 بتاريخ 28 محرم 1421 الموافق لـ 3 ماي 2000، الصادر بتنفيذ القانون رقم 15.97، الجريدة الرسمية عدد 4800 بتاريخ فاتح يونيو 2000.

303 - أمر رئيس المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، رقم 265 بتاريخ 01/9/29 في الملف الاستعجالي رقم 280/2001، س غير منشور.

304 - محمد قصري، المنازعة الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء الإداري...، مرجع سابق، ص 152.

305 - حددت المادة 39 من القانون رقم 15-97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية إجراءات التحصيل الجبري حسب الترتيب التالي:

- الإنذار.

- الحجز.

- البيع.

306 - عبد الرحيم بشكار، إيقاف الدين الضريبي في المنازعة الجبائية...، مرجع سابق، ص 84.

307 - مصطفى التراب، المنازعات الجبائية في ظل المحاكم الإدارية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، السلسلة العادية، العدد 4، 1996، ص 79.

يقضي تار
أخرى إيقا
المصو
الضمانات
وامام

عرض عل
لنفسه إمكا
ففي بع
المدين في
جاء في أ
ينازع أم
في صفت
الإجراء

وأيض
النزاع و
117 من
من طلب
المحاس
المعرو

309 -
الضرائب
001، 337
310 -
311 -
سابق، م
312 -
لهادي م

المقتضى يعفيهم بالدرجة الأولى، ماداموا مكلفين بالاستخلاص وبالتالي لا يمثل ذلك قاعدة ملزمة للمحكمة، مما يفيد أن هذه المادة تنطبق على الحالة التي يتوجه فيها المدين مباشرة إلى المحاسب للمطالبة بإيقاف أداء الدين الضريبي، كما أن مقتضيات المادة 117 لا تسري على مسطرة إيقاف التنفيذ المقامة أمام أنظار القضاء.

وتابع هذا الرأي مبرراته في مسألة إيقاف تنفيذ إجراءات المتابعة، حين اعتبر أن شرط الضمانة الذي نص عليه المشرع للاستفادة من إيقاف التنفيذ لا يقوم إلا في مرحلة المطالبة الإدارية، أي الإيقاف القانوني، وليس خلال المرحلة القضائية، لذا فامتناع المحاكم عن الاستجابة لطلب إيقاف إجراءات المتابعة إلى حين البت في جوهر النزاع المعروضة أمام قضاء الموضوع، يتعارض من جهة مع الضمانات القانونية الممنوحة للملزمين بمقتضى القوانين الضريبية الجاري بها العمل، ويتنافى من جهة أخرى والأهداف المنشودة من إحداث المحاكم الإدارية باعتبارها أداة فعالة في صيانة الحقوق.

وفي نفس السياق، اعتبروا أن تنفيذ الأمر بالتحصيل قبل البت في جوهر النزاع يؤدي حتما إلى حجز وبيع أموال الملزم، الأمر الذي من شأنه أن يتسبب في مضايقات وصعوبات مالية خانقة تحول دون استمرارية نشاط الملزم وعدم تمكنه من تنفيذ التزاماته إزاء مختلف دائنيه. وكذلك أن الأضرار الناجمة عن تنفيذ الأمر بالتحصيل سوف لن تقف عند هذا بل قد يتسبب في بعض الحالات في إفلاس الملزم ما يترتب عن ذلك من عوائق يصعب بل يستحيل الرجوع عنها أو استدراكها إذا ما صرحت محكمة الموضوع بإلغاء الضرائب المنازع بشأنها(308).

هكذا، ومن خلال العديد من الأحكام الصادرة في موضوع إيقاف إجراءات تنفيذ المتابعة، نلاحظ اختلافا وتباينا في مواقف القضاء المغربي الجبائي، الذي

308 - محمد انتك، المنازعة الضريبية...، مرجع سابق، ص 64.

يقضي تارة بإيقاف تنفيذ المتابعات بدعوى وجود منازعة جدية، وتارة أخرى بإيقاف تنفيذ إجراءات التحصيل بدعوى عدم قيام المدين بتقديم الكفالة المنصوص عليها في المادة 117 من مدونة تحصيل الديون العمومية أو تقديم الضمانات المنصوص عليها في المادة 118 من نفس المدونة»⁽³⁰⁹⁾ وأمام خلو التشريع الجبائي من أية ضوابط قانونية يستدل بها القضاء كلما عرض عليه طلب يرمي إلى إيقاف تنفيذ إجراءات المتابعة، أباح القاضي الجبائي لنفسه إمكانية خلق شروط تباينت بتباين جوهر النزاع⁽³¹⁰⁾.

ففي بعض الأحكام لم يشترط القاضي الاستعجالي شرط الضمانة، كلما نازع المدين في أصل الدين الضريبي أي في صفته كملزم، ونسوق في هذا الصدد ما جاء في أمر صادر عن المحكمة الإدارية لمدينة مراكش⁽³¹¹⁾ «وحيث إن الطالب ينازع أصلا في سبب الدين الذي بموجبه تم إيقاع الحجز على أمواله، ومنازعا في صفته كمدين للجهة الحاجزة، مما قدرنا معه الاستجابة لطلب إيقاف هذه الإجراءات بغض النظر عن أداء أية كفالة».

وأیضا ما جاء في قرار للغرفة الإدارية حيث تم اشتراط فقط الجدية في النزاع وتوفر عنصر الاستعجال⁽³¹²⁾ «لكن حيث إنه بالرجوع إلى نص المادة 117 من مدونة التحصيل المحتج به، يتبين أن الطلب الذي يستلزم تقديم الكفالة هو طلب وقف الأداء المتعلق بجزء من الضريبة المنازع فيه وتقدم أساسا إلى المحاسب المكلف بالتحصيل كما يستخلص من النص المذكور في حين أن الطلب المعروض يتعلق بإيقاف إجراءات التنفيذ بشأن ضريبة منازع فيها كليا بناء على

309 - محمد النجاري، تساؤلات حول اختصاص المحاكم الإدارية في مسطرة منازعات تحصيل الضرائب على ضوء المدونة الجديدة، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، السلسلة العادية، العدد 37، 2001، ص 17.

310 - عبد الرحيم بشكار، إيقاف الدين الضريبي في المنازعة الجبائية...، مرجع سابق، ص 85.

311 - أمر رقم 121 المحكمة الإدارية بمراكش بتاريخ 25/9/2001 أورده عبد الرحيم بشكار، مرجع سابق، ص 90.

312 - قرار الغرفة الإدارية عدد 272 بتاريخ 24/4/2003 بالملف الإداري عدد 70/4/4/2001 قضية بلهادي ميمون ضد الخزينة، أورده محمد قصري، مرجع سابق، ص 155.

أن الطالب إيقاف التنفيذ يناع في صفته كملزم ولا يتعلق الطلب بمجرد إيقاف
الأداء ولا محل في هاته الحالة للتمسك بأن طلب إيقاف التنفيذ يخضع لمقتضيات
المادة 117 المحتج به مما يجعل ما أثير بدون أساس»⁽³¹³⁾.

ونفس الموقف تبنته الغرفة الإدارية في قرار آخر لها «لكن حيث إن مقتضيات
المادة 117 من مدونة تحصيل الديون العمومية تتعلق بطلبات تأجيل الأداء
الموجهة للمحاسب المكلف بالتحصيل، أما طلبات إيقاف التنفيذ الموجهة لقاضي
المستعجلات فإنها تخضع للقواعد العامة للاستعجال وخاصة الفصل 149 من
قانون المسطرة المدنية الذي يجيز الأمر بإيقاف التنفيذ كلما توفر الطلب على
عنصر الجدية والاستعجال... ويبقى ما أثير دون أساس»⁽³¹⁴⁾.

وعلى خلاف ما سلف، ذهب بعض الأحكام إلى اشتراط تقديم الضمانات إلى
جانب شرط الجدية للبت في طلبات إيقاف تنفيذ إجراءات التحصيل، وهو ما
يستتبط من خلال الحيثية التي قضت بأن «المنازعة الجدية في الأساس الخاضع
للضريبة وفي مسطرة فرضها تقتضي التقيد بمقتضيات المادتين 117 و118
من مدونة تحصيل الديون العمومية»، وكذلك الحيثية التي جاء فيها: «أن إيقاف
تنفيذ ضريبة متنازع في جزء منها منوط بتقديم ضمانات أمام القابض المكلف
بالتحصيل»⁽³¹⁵⁾.

وأیضا ما جاء في أمر لإدارية فاس⁽³¹⁶⁾ حيث ورد فيه: «إن طلب إيقاف تنفيذ
مسطرة تحصيل الضريبة المقدم إلى القضاء، وإن كان يخضع أساسا للسلطة

313 - يتعلق الأمر في هذه النازلة بمنازعة في صفة الطالب كملزم بالضريبة على الأراضي الحضرية
غير المبنية وقد تبين من ظاهر أوراق الملف أن الأرض المعنية بالضريبة غير موصولة بشبكة الماء
والكهرباء المتطلبة قانونا لإخضاعه لتلك الضريبة.

314 - قرار الغرفة الإدارية عدد 257 الملف الإداري عدد 1591/4/01 بتاريخ 11/4/2002. أوردته
لمياء رافع، مرجع سابق، ص 74.

315 - حكم رقم 603 المحكمة الإدارية بفاس 3/11/2001، ملف عدد 39/1 س، منشور في مجلة العصر،
العدد الخامس، 2003، ص 168.

316 - أمر رقم 14-2001 المحكمة الإدارية بفاس، بتاريخ 7/2/2001 رقم الملف 131/2000، أورده عبد
الرحيم بشكار، مرجع سابق، ص 41.

التقديرية للقاضي المعروض عليه النزاع إلا أن هذه السلطة ليست مطلقة مادام الأمر يتعلق بقيد قانوني وضعه المشرع في المادة 117 من مدونة التحصيل الجديدة الذي وإن كان يهتم مسطرة التأجيل المطلوبة من الإدارة الأساس، فإن ذلك لا يعني، عدم الالتفات بالمرّة إلى هذا الفصل مادام أن المصلحة العامة التي تهدف إليها الإدارة تقتضي استخلاص الضرائب بأقصى ما يمكن من السرعة وفي حدود الحماية القانونية للملزم، وحيث إنه في نازلة الحال فإن الجهة الطالبة لا تنازع في صفتها كملزمة بالضريبة، وإنما تنازع في مسطرة الفرض بدعوى تقادم الدين الضريبي أساساً واحتياطاً في التقديرات، وحيث بعدم عرضها على القابض أية ضمانات قانونية للمحافظة على الدين الضريبي، مما يبقى طلب إيقاف هذا الدين غير مبرر».

استناداً إلى ما سلف، وبالرغم من تباين مواقف الأحكام القضائية، يكمن القول إن القاضي الاستعجالي ميز بين وضيعتين في مسألة اشتراط الضمانة وهما:

- تتجلى الأولى في عدم اشتراط الضمانة للاستجابة لطلب إيقاف تنفيذ الدين الجبائي كلما نازع المدين في أصل الدين أي في صفته كملزم.

- أما الوضعية الثانية فتتجلى في قيام الملزم بطلب إيقاف الدين الضريبي دون أن ينازع في وجود الواقعة المنشئة له، أي في أصل الحق، بل ينازع في مبلغ الضريبة أو الرسوم وطريقة احتسابها⁽³¹⁷⁾.

هكذا، إذن يمكن القول إن شروط قبول القضاء الاستعجالي للطلبات المقدمة أمامه في مجال الرسوم المحلية، يجب أن تتوفر فيها الشروط السابقة، والتي

317 - عبد الرحيم بشكار، مرجع سابق، ص 91.

يملك القاضي الاستعجالي سلطات تقديرية واسعة ليتحقق من مدى وجودها⁽³¹⁸⁾ من كافة الإ
صنوع الحد
وفي حالة
إطار دعوى
المعادلة إلى
الابتدائية إلى
حل نهائي أ

وقبل الختام يجب على الاجتهادات التي تصدر عن المحاكم الإدارية أن تكون
منسجمة وتتماشى مع توجه المجلس الأعلى الذي له سلطة الحسم في الاختلاف
بين مختلف محاكم المملكة⁽³¹⁹⁾.

وختاما بعدما حصل تحديد قواعد الاختصاص في منازعات الجبايات المحلية
والتي تعتبر أساسية لصحة طلبات الملزمين، سنناقش القواعد المسطرية التي
يجب على الملزمين والإدارة الجبائية المحلية احترامها حتى يكونوا في وضعية
صحيحة تمكنهم من حل النزاع المثار بينهما أمام القضاء الإداري.

المبحث الثاني

سير المسطرة بالدعوى الجبائية المحلية

إن معرفة الملزم أو الإدارة الجبائية المحلية الجهة القضائية المختصة، لا يكفي
وحده لحل النزاع الجبائي المحلي، فهما مطالبان بمعرفة القواعد المسطرية
الواجب احترامها أي المسار الإجرائي للدعوى المقدمة في مجال الجبايات
المحلية.

ونظرا للطابع الخصوصي للدعوى الجبائية أمام المحاكم الإدارية، نتيجة لكون
أحد أطراف الخصومة في هذه الدعوى هو جهة إدارية باعتبارها صاحبة سلطة
عامة⁽³²⁰⁾، والطرف الآخر هو الملزم الذي يعتبر الحلقة الضعيفة مما يجعله في
الغالب في موقف المدعي، فإن الأمر يفرض عليهما خصوصا الملزم، التمكن

318 - كذلك يجب أن لا ننسى باقي الشروط الأخرى التي يجب أن تتوفر في الملزم كالصفة والأهلية
والمصلحة طبقا لما جاء في المادة الأولى من قانون المسطرة المدنية.

319 - مراد الخروبي، ضرورة تقديم الضمانات لمن ينازع في التحصيل الجبائي أمام المحاكم، المجلة
المغربية للإدارة المحلية والتنمية، العدد 24، 1999، ص 134.

320 - كريم لحرش، النظام الجبائي المحلي المغربي...، مرجع سابق، ص 145.

من كافة الإجراءات المتعلقة بالدعوى الجبائية بدء من تقديم الدعوى إلى غاية صدور الحكم (المطلب الأول).

وفي حالة عدم حل النزاع الجبائي المحلي أمام محاكم الدرجة الأولى سواء في إطار دعوى الإلغاء أو في إطار دعوى القضاء الشامل، أعطى المشرع لطرفي المعادلة الجبائية (الملزم- الإدارة الجبائية المحلية) الحق في الطعن في الأحكام الابتدائية الصادرة عن المحاكم الإدارية للمملكة بغية منحها فرصا أخرى لإيجاد حل نهائي للنزاع الموجود بينهما (المطلب الثاني).

المطلب الأول

قواعد البت في الدعوى الجبائية المحلية

لكي تكون الدعوى الجبائية مرفوعة بصورة صحيحة يجب توفر مجموعة من الشروط والتي تعتبر أساسية لقبولها أمام المحاكم الإدارية (الفقرة الأولى). هذه الأخيرة التي تملك سلطة التحقيق والتأكد من صحة وسائل الإثبات المقدمة من طرفي المنازعة الجبائية المحلية (الفقرة الثانية) وأخيرا بعد أن تكون الدعوى الجبائية جاهزة تصدر المحكمة الإدارية أحكامها وفق شكليات معينة (الفقرة الثالثة).

الفقرة الأولى: شروط رفع الدعوى الجبائية

بصرف النظر عن أول شرط جوهري لرفع النزاع الجبائي المحلي المتعلق بأساس فرض الرسم أو احتسابه، والذي يتمثل في إلزامية المطالبة أمام الإدارة الجبائية المحلية قبل اللجوء للقضاء⁽³²¹⁾، يتعين توفر مجموعة من الشروط في طرفي الدعوى الجبائية وتضمن العريضة مجموعة من المقتضيات وأخيرا احترام آجال الطعن.

321 - وهذا ما أكدته المادة 161 من القانون رقم 47.06 حيث نصت على أنه: «يجب على الملزمين الذين ينازعون في مجموع أو بعض مبلغ الرسوم المفروضة عليهم أن يوجهوا مطالباتهم إلى الأمر بالصرف أو الشخص المفوض من لدنه لهذا الغرض».

أولاً: أطراف الدعوى الجبائية

مبدئياً وما جرى به العمل هو أن مبادرة اللجوء إلى القضاء في المنازعات الجبائية المحلية تكون من طرف الملزم واستثناء هو أن تأتي المبادرة من طرف الإدارة الجبائية المحلية، وأطراف الدعوى هم الملزم والإدارة الجبائية المحلية فما هي إذن الشروط الواجب توفرها في كل طرف؟

أ- الشروط المتعلقة بالملزم في الجبايات المحلية

على غرار باقي الدعاوى القضائية المتعلقة بالمنازعة في الجبايات لا يمكن التقاضي إلا ممن توفرت فيه الشروط المنصوص عليها في الفصل الأول من قانون المسطرة المدنية حيث جاء فيه: «لا يصح التقاضي إلا ممن له الصفة والأهلية والمصلحة لإثبات حقوقه»، وتعتبر هذه الشروط من النظام العام يجب على المحكمة إثارتها بصفة تلقائية⁽³²²⁾.

فالملزم يجب عليه أن يتمتع بأهلية التقاضي، إذ يجب أن يكون بالغاً سن ثمان عشرة سنة مع عدم تعرضه لعارض من عوارض الأهلية⁽³²³⁾.

أما شرط الصفة، فالقاعدة العامة أن الملزم بالرسم هو المعني المباشر به، ومن تم فهو وحده يملك الصفة للطعن فيها أمام القضاء، غير أنه في إمكان المتضرر أيضاً من أحد الإجراءات المتابعة فيه اللجوء أيضاً إلى القضاء ولو كان أجنبياً عن الضريبة أو الرسم⁽³²⁴⁾.

غير أن شرط الصفة، طرح مجموعة من الإشكاليات أثناء مباشرة الدعوى، ومنها الإشكال المتعلق بالحالة التي يباشر فيها الغير إجراءات الدعوى دون التوفر على وكالة، وفي هذا الجانب ذهب بعض الباحثين⁽³²⁵⁾ إلى القول بأنه لا

322 - مصطفى بن شريف، المنازعات الضريبية في التشريع المغربي، مجلة المناظرة، العدد 3، يونيو 1998، ص 43.

323 - كريم لحرش، النظام الجبائي المحلي المغربي...، مرجع سابق، ص 152.

324 - عثمان الحادك، المنازعات الجبائية بالمغرب...، مرجع سابق، ص 183.

325 - محمد مرزاق وعبد الرحمان ابليل، المنازعات الجبائية بالمغرب...، مرجع سابق، ص 239.

مانع من مباشرة هذه الإجراءات من قبل الغير وبدون وكالة خاصة، مستنداً في رأيه على ما ذهب إليه القضاء الفرنسي في هذا الإطار، حيث أورد حالتين يمكن فيهما مباشرة الطعن دون وكالة خاصة وهما:

+ الحالة الأولى: وردت في القرار الصادر عن مجلس الدولة الفرنسي بتاريخ 17/3/1972 الذي سار على قبول دعوى الزوجة نيابة عن زوجها بشرط أن تكون مقيمة معه في نفس البيت.

+ الحالة الثانية: وهي تلك المتعلقة بالدعوى المرفوعة من أم باسم ابنتها المينة. أما فيما يخص شرط المصلحة فبالرغم من كونه من المفاهيم الغامضة التي لا يمكن تعريفها بسهولة، بل وتثير إشكالات كبيرة خصوصاً على مستوى المنازعات الإدارية، فإن هذا الشرط يسهل الاهتداء إليه نسبياً في إطار المنازعات الجبائية المحلية، نظراً لما تتميز به هذه الأخيرة من صبغة مادية صرفة⁽³²⁶⁾.

هكذا إذن فالدعوى الجبائية مخولة للشخص العادي أو الاعتباري الذي يكون ماله محل متابعة أو متضرر من مقرر صادر عن اللجان المحلية لتقدير الضريبة أو موقف الإدارة الجبائية المحلية من مطالبته، وبالتالي فالطعن الجبائي أمام القضاء في الجبايات المحلية لا يقبل إلا من ملزم فرض عليه الرسم شخصياً وله مصلحة تروم نحو تخفيض مبلغ الرسم أو الإعفاء منه.

علاوة على الشروط السابقة، ألزمت المادة الثانية من قانون 40-90 المحدث للمحاكم الإدارية الملزم تنصيب محام مسجل في جدول هيئة من هيئات المحامين بالمغرب⁽³²⁷⁾، وهذا ما يطرح مشاكل بالنسبة للملزمين الذين يطالبون بالتحفيظ أو الأعضاء من رسوم مبالغها قليلة، وكذلك بالنسبة للمحامين الأجانب غير المسجلين في هيئات المحامين بالمغرب، وهنا تجدر الإشارة إلى أن المشرع كان عليه أن يجعل مسألة تنصيب محام اختيارية كما هو معمول به بفرنسا، حيث

326 - كريم لحرش، نفس المرجع السابق، ص 153.

327 - محمد السماحي، مسطرة المنازعة في الضريبة...، مرجع سابق، ص 197.

يمكن تقديم الدعوى أمام المحاكم الإدارية دون تنصيب محام شريطة أداء 150 أورو (328).

إضافة إلى ذلك ألزم القانون المحدث للمحاكم الإدارية الملزم بأداء الرسوم القضائية في حالة تقديم الدعوى في إطار القضاء الشامل وهو الشيء الذي يرفضه أو يجهله عدد من المدعين على أساس أن منازعتهم تدخل في إطار دعوى الإلغاء (329).

ب- الشروط المتعلقة بالإدارة الجبائية المحلية

إن الملاحظ من خلال العمل القضائي أن الإدارة الجبائية بمختلف تخصصاتها غالبا ما تكون في موقف المدعى وهو الموقف الذي يخولها بطبيعة الحال عدة امتيازات لعل أهمها هو تحللها من عبء الإثبات، ولكن مع ذلك يبقى من حقها اللجوء للقضاء، فإذا رأت الإدارة الجبائية أن الخلاف عميق ومعقد في هذه الحالة تحيل تلقائيا ملف الشكاية إلى المحكمة المختصة مع إعلام الملزم المعني بالأمر، أو كنتيجة لمقرر صادر عن اللجنة المحلية لتقدير الضريبة سواء تعلقت بمسائل قانونية أو فعلية (330).

والإشكال المطروح في هذا الصدد يتعلق بالجهة أو الأشخاص الذين يملكون الصفة لتمثيل إدارة الضرائب بمختلف مكوناتها أمام القضاء، وبالتالي يملكون الصلاحية لتوجيه الدعوى ضدهم، والواقع أن أغلب الملزمين أو وكلائهم لا ينتبهون إلى الجهة التي يجب رفع الدعوى في مواجهتها ولا يفرقون بين المنازعات الخاصة بالوعاء الجبائي أو تلك المتعلقة بالتحصيل، فنجد أغلب المقالات الافتتاحية تتضمن لائحة من الجهات الإدارية بدءا بالوزير الأول

328 - Rachid Lazrak, le contrôle et le contentieux de l'impôt du Maroc, op cité, p 398.

329 - أحمد قيلش، مرجع سابق، ص 216.

330 - وهذا ما أكدته الفقرة الرابعة من المادة 164 من القانون رقم 47-06 حيث نصت على أنه: «يمكن كذلك للإدارة أن تنازع عن طريق المحاكم داخل الأجل المذكور... في المقررات الصادرة عن اللجنة المحلية لتقدير الضريبة، سواء تعلقت هذه المقررات بمسائل قانونية أو فعلية».

وزير اله
فصول الم
على أن ال
مديرية الم
وبالرج
نجد من
ترفع الدع
جميع المق
كانت أو ه
أو الأشخا
توكيل مد
لكن الب
الضرائب
بصحة الد
مدير الض
الرسم الم
تعتبر الدع
الرسم الم

331 - كريم

332 - ينصر

- الدولة، في

- الخزينة، في

- الجماعات

بالنسبة للجم

- المؤسسات

تدخل ضمن

1.02.12

وزير المالية، الخازن العام، والوكيل القضائي للمملكة... الخ، بالرغم من أن
فصول المسطرة المدنية واضحة في هذا الشأن⁽³³¹⁾، حيث نص الفصل 515 منها
على أن الدعوى التي تستهدف المنازعة في أساس فرض الضريبة ترفع ضد
مديرية الضرائب في شخص مديرها⁽³³²⁾.

وبالرجوع إلى القانون رقم 47-06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية،
نجد من خلال الفقرة الأخيرة من المادة 164 قد حددت الجهات الإدارية التي
ترفع الدعاوى الجبائية ضدها حيث نصت على ما يلي «بصرف النظر عن
جميع المقتضيات المخالفة، تمثل الإدارة بكيفية صحيحة أمام القضاء مطالبة
كانت أو مطلوب ضدها، بمدير الضرائب أو الأمر بالصرف للجماعة المعنية
أو الأشخاص المفوضين من لئنهما لهذا الغرض والذي يمكنه إن اقتضى الحال
توكيل محام».

لكن البعض يرى أن الغموض يبقى هنا قائما حول صيغة الخيار بين مدير
الضرائب والأمر بالصرف للجماعة المحلية المعنية، الممنوحة للمتقاضين للقول
بصحة الدعوى من الناحية الشكلية، بمعنى هل تعتبر الدعوى المرفوعة ضد
مدير الضرائب مقبولة شكلا بمناسبة المنازعة في الرسوم المحلية الأخرى غير
الرسوم المهني ورسم السكن ورسم الخدمات الجماعية؟ والعكس صحيح: هل
تعتبر الدعوى المرفوعة ضد رئيس الجماعة مقبولة شكلا بمناسبة المنازعة في
الرسوم المهني ورسم السكن ورسم الخدمات الجماعية علما بأن المصالح التابعة

331 - كريم لحرش، النظام الجبائي المحلي المغربي...، مرجع سابق، ص 153.

332 - ينص الفصل 515 من قانون المسطرة المدنية على أنه: «ترفع الدعوى ضد:

- الدولة، في شخص الوزير الأول وله أن يكلف بتمثيله الوزير المختص عند الاقتضاء،

- الخزينة، في شخص الخازن العام،

- الجماعات المحلية، في شخص العامل بالنسبة للعمليات والإقليم، وفي شخص رئيس المجلس القروي
بالنسبة للجماعات،

- المؤسسات العمومية، في شخص مدير الضرائب فيما يخص النزاعات المتعلقة بالقضايا الجبائية التي
تدخل ضمن اختصاصها». هذا الفصل تم بالقانون رقم 48.01 الصادر بمقتضى الظهير الشريف رقم
1.02.12 بتاريخ ذي القعدة 1422 (29 يناير 2002).

فالدعوة
يجب ان ت
للمحاكم ال
مسجل في

ونعتقد
الى الطابع
الأحيان إلى
ذلك من م
عندما تكون
وبخصوص

والشخصي
بالضرورة
ومركزها

ويجب
وزير الما
الإدارية في
إدخال الور
مما دفع أذ

he dans la
er en droit

336 - تنص
المحكمة الإدا
ينص على خ
ويسلم كاتب
الضبط وتاريخ
طبقا للمسطر
337 - كريم

للجماعة ليست مسؤولة عن تدبيرها وهل تعتبر الدعوى المرفوعة ضد والي
الجهة مقبولة شكلا بمناسبة المنازعة في رسم الخدمات الجماعية على اعتبار
أن الجهة تتلقى نسبة من عائد هذا الرسم مع العلم أن مصالح الجهة لا تدبر هذا
الرسم؟

وقد خلص هذا الرأي إلى أن منطق معالجة القضايا لا يسمح بجواز ذلك، وأن
الأمر لا يتعلق بخيار وإنما يتعلق بدعوى الملاءمة⁽³³³⁾.

وفيما يخص رأينا في هذه المسألة أن القانون رقم 47-06 أجاز عن التساؤلات
السالفة عندما تطرق في المادة 161 منه لمسطرة المطالبة الجبائية ولمن توجه له
هذه المطالبة، إذ جاء فيها أن البت في المطالبة والتي تعتبر ضرورية قبل اللجوء
للقضاء يتم من طرف:

- الوزير المكلف بالمالية أو الشخص المفوض من لدنه بهذا الغرض فيما
يخص الرسم المهني ورسم السكن ورسم الخدمات الجماعية.

- الأمر بالصرف للجماعة المحلية أو الشخص المفوض من لدنه لهذا الغرض
بالنسبة للرسوم الأخرى.

إذن فمن البديهي، أن من وجهت له المطالبة ولم يستجب لما طلب منه سواء
كان وزير المالية أو الأمر بالصرف للجماعة هو الذي سترفع ضده الدعوى
الجبائية، لكن ماهي مقتضيات الضرورية التي يجب أن تتضمنها عريضة
الدعوى الجبائية المحلية.

ثانيا: عريضة الدعوى الجبائية المحلية

بالنظر إلى الحالة الواردة في المادة 7 من القانون 41-90 المحدث للمحاكم
الإدارية، فإن عريضة الدعوى لابد وأن تحتوي على بيانات إلزامية كما هي
محددة في الفصل 32 من قانون المسطرة المدنية⁽³³⁴⁾.

333 - محمد باهي، قراء في القانون رقم 47-06 بتاريخ 30 نونبر 2007 المتعلق بجبايات الجماعات
المحلية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، العدد 101، نونبر-دجنبر 2011، ص 23.
334 - أحمد قيلش، مرجع سابق، ص 216.

فالدعوى الجبائية المحلية، كما هو الشأن بالنسبة للرسوم و الضرائب الوطنية، يجب ان تكون كتابية⁽³³⁵⁾، فقد ألزمت المادة 3 من القانون 41-90 المحدث للمحاكم الإدارية على المدعي رفع دعواه بواسطة مقال مكتوب يوقعه محام مسجل في جدول هيئة من هيئات المحامين بالمغرب⁽³³⁶⁾.

ونعتقد أن اشتراط توقيع محامي مسجل بهيئة المحامين بالمغرب، يرجع إلى الطابع المعقد للدعوى الإدارية والجبائية، لكن هذا الشرط يؤدي في غالب الأحيان إلى ثني أغلب المزمين عن اللجوء إلى القضاء الإداري نظرا لما يتطلبه ذلك من مصاريف كبيرة تشكل فيها أتعاب المحامين الجزء الكبير خصوصا عندما تكون المبالغ المنازع فيها قليلة.

وبخصوص البيانات التي يجب أن يتضمنها المقال نجد الاسم العائلي والشخصي وصفة أو مهنة وموطن أو محل إقامة المدعي والمدعى عليه، وكذلك بالضرورة اسم محام المدعي، وإذا كان المعني شركة وجب الإشارة إلى نوعها ومركزها الاجتماعي⁽³³⁷⁾.

ويجب أن تتضمن العريضة علاوة على ذلك تعيين الجهة المدعى عليها أي وزير المالية أو الأمر بالصرف للجماعة المعنية، وقد اجتهدت جل المحاكم الإدارية في السنوات الأولى لنشاطها في الجانب الشكلي للعريضة حيث فرضت إدخال الوزير الأول بصفته يمثل الدولة المغربية، مادام وزير المالية لا يمثلها، مما دفع أغلب المحامين خوفا من رفض دعواهم إلى إقحام الوزير الأول ووزير

335 - Mouna CHALLAL , le contentieux fiscal : procédure et démarche dans la résolution des conflits contribuable- administration, mémoire de Master en droit des affaires, faculté de droit – Marrakech-,2010/2011,p 52-53 .

336 - تنص المادة 3 من القانون رقم 41.90 المحدث للمحاكم الإدارية على أنه: «ترفع القضايا إلى المحكمة الإدارية بمقال مكتوب يوقعه محام مسجل في جدول هيئة من المحامين بالمغرب ويتضمن، ما لم ينص على خلاف ذلك، البيانات والمعلومات المنصوص عليها في الفصل 32 من قانون المسطرة المدنية، ويسلم كاتب ضبط المحكمة الإدارية وصلا بإيداع المقال يتكون من نسخة منه يوضع عليها خاتم كتابة الضبط وتاريخ الإيداع مع بيان الوثائق المرفقة، يجوز لرئيس المحكمة الإدارية أن يمنح المساعدة القضائية طبقا للمسطرة المعمول بها في هذا المجال».

337 - كريم لحرش، النظام الجبائي المحلي المغربي...، مرجع سابق، ص 153.

المالية ومدير الضرائب والمدير الجهوي وفي بعض الحالات تتم إضافة الخازن العام والقباض (ستة أطراف) مما ينتج عنه وضع عدد نسخ العريضة بعدد الأطراف وضياح الوقت في تبليغهم جميعا، بحيث لا يجيب على عريضة الملزم في نهاية المطاف إلا مديرية الضرائب أو توكل مهمة الجواب للمدير الجهوي. كما يتقدم الخازن العام في هذه الحالات بمذكرة جوابية يطلب فيها إخراجها من الدعوى لعدم ارتباطها بمنازعة من إجراءات التحصيل⁽³³⁸⁾.

ومن جهة أخرى، يجب أن يتضمن المقال ملخصا لموضوع الدعوى وكذا الوقائع والوسائل القانونية المعتمدة ويتم إرفاقه بجميع المستندات التي يستند إليها المدعي في تدعيم دعواه أو التي ينوي استعمالها فضلا عن الاستنتاجات المتوصل إليها، كما يتم إرفاق المقال بنسخة من جدول الإشعار الضريبي أو مقرر اللجنة المحلية لتقدير الضريبة⁽³³⁹⁾.

ونظرا لعدم إلمام بعض المحامين بالمسألة الضريبية واجتنابا لرفض الدعوى شكلا فقد اهتمت المحاكم الإدارية ومنها محكمة البيضاء التي تنبه المدعي إلى ضرورة إضافة البيانات التي تم إغفالها⁽³⁴⁰⁾.

ويشترط كذلك لقبول المنازعة الجبائية أداء الرسوم القضائية، باعتبار هذه المنازعة، كقاعدة عامة، تدخل ضمن منازعات القضاء الشامل، وهي منازعات

338 - محمد شكيري، القانون الضريبي المغربي دراسة تحليلية ونقدية...، مرجع سابق، ص 614.

339 - تجدر الإشارة إلى أن التشريع الجزائري وضع تقريرا نفس الشروط التي يجب أن تتضمنها عريضة الملزم، إذ أوجب مجموعة من الشروط التي يجب أن تتوفر عليها عريضة المكلف بالضريبة، حيث جاء في قانون الإجراءات الجبائية الجزائري أن هذه الشروط تتمثل في ما يلي:

1- يجب تحريرها على ورق مدموغ وموقعة من صاحبها.

2 - في حالة تقديمها من طرف وكيل يتعين على هذا الأخير التوفر وكالة قانونية.

3 - يجب أن تتضمن صراحة الأوجه المعتمدة عليها.

- أن تكون مصحوبة بنسخة من للإشارة بتبليغ قرار مدير الضرائب للولاية المنازع فيه.

5 - يجب تحرير كل مذكرة موجهة إلى المحكمة الإدارية على ورق مدموغ، سواء كانت محررة من طرف الشاكين أو وكلائهم.

للتوسع أكثر انظر: عبد العزيز امقران، عن عريضة رفع الدعوى الضريبية في منازعات الضرائب

المباشرة، مرجع سابق، ص 28.

340 - محمد شكيري، القانون الضريبي المغربي دراسة تحليلية ونقدية...، مرجع سابق، ص 144.

غير معفاة من أداء هذه الرسوم على عكس دعوى الإلغاء المعفاة بقوة القانون،
رقد أعفى المشرع كذلك الاستئنافات المرفوعة أمام المجلس الأعلى من أداء
الرسوم القضائية، وهو التوجه الذي حافظ عليه القانون المؤسس لمحاكم
الاستئناف الإدارية⁽³⁴¹⁾.

ثالثاً: آجال الدعوى الجبائية المحلية

إن حق الملزم في ممارسة الدعوى القضائية مشروط باحترام الآجال القانونية
التي فرضها القانون رقم 47-06، فإذا أخل بها ترتب على ذلك سقوط هذا الحق،
بمعنى آخر أن الملزم إذا رفع الدعوى بعد فوات الأجل فإنها ستكون معرضة
للرفض من طرف المحكمة وهو المصير نفسه الذي تعرفه الدعوى التي يرفعها
الملزم قبل تبليغه قراراً للإدارة الجبائية أو مقرر اللجنة المحلية لتقدير الضريبة،
أو قبل انتهاء المدة المرخص بها للإدارة للرد على المطالبة التي تقدم بها، مما
يفرض على الملزم رفع دعواه داخل الأجل المحدد⁽³⁴²⁾.

وقبل صدور القانون رقم 47-06 كان القانون القديم (القانون رقم 30-89)
في فصله الرابع عشر ينص على أنه يمكن أن ينازع الخاضع للضريبة أو الرسم
أمام المحكمة داخل 30 يوماً لتاريخ وضع الأمر بالتحصيل موضع التنفيذ فيما
يتعلق بالضرائب المفروضة على إثر مقرر صادر عن لجنة العمالة أو الإقليم
أو المفروض بصورة تقليدية من لدن الأمر بالصرف باعتبار الأساس الذي قام
بتبليغه عقب تصريح اللجنة المذكورة بعدم اختصاصها ويمكن للأمر بالصرف
أن ينازع أمام المحاكم داخل الأجل نفسه في مقررات اللجنة المذكورة إذا تبين
أن مقررات هذه الأخيرة لا تركز على أساس صحيح⁽³⁴³⁾.

كما نصت المادة 16 من نفس القانون رقم (30.89) على أن الطعن يجب
أن تقدم أمام المحكمة داخل أجل شهرين يبتدئ من تاريخ الجواب أو من تاريخ
انصرام أجل ثلاثة أشهر على تقدير اللجنة.

341 - كريم لحرش، النظام الجبائي المحلي المغربي...، مرجع سابق، ص 154.

342 - عبد القادر تيعلاتي، النزاع الضريبي في التشريع المغربي..، مرجع سابق، ص 144.

343 - أحمد قيلش، المنظومة الجبائية المحلية...، مرجع سابق، ص 217.

تقتضيات
بالغاء فرض
ومن ج
في الرسوم
الضريبة ا
الأساس الا
داخل أجل
وإذا لم يتر
إصدار أمر
لتاريخ تبلي
وقد منح
حيث منح
الصادرة
قانونية أو
وتجدر
06-47 م
المدونة ن
بالتحصيل
عن اللجاء
للإدارة أن
وتعتبر
للصعوبات
والرسوم.

وقد كان الأجل المنصوص عليه في هذا القانون يتناقض ما جاء في الفصل 43 من قانون التنظيم الجماعي الذي نجده يلزم المدعى قبل رفع الدعوى ضد الجماعة في غير دعاوى الحيازة والاستعجالية توجيه مذكرة تتضمن موضوع وأسباب شكلية ويسلم للمدعي وصلاً بذلك، ولا يمكن رفع الدعوى لدى المحاكم إلا بعد مضي شهرين على تاريخ الوصول.

ورغبة من المشرع في توحيد منازعات الجبايات المحلية مع منازعات الضرائب والرسوم العامة، وتجاوز إشكالات المنظومة سابقة، قام بوضع آجال جديدة تسير في اتجاه منح الملزم والإدارة الجبائية المحلية الوقت الكافي لتقديم دعاوهم أمام القضاء وبالتالي تجاوز مشكل ضيق آجال الطعن الممنوح لهما في ظل القانون القديم.

وفي هذا الإطار نص القانون رقم 47-06 على أنه إذا لم يقبل الملزم المقرر الصادر عن الإدارة عقب بحث مطالبته، جاز له أن يرفع الأمر إلى المحكمة المختصة داخل أجل 30 يوماً الموالية لتاريخ تبليغ المقرر المذكور وفي أجل شهرين فيما يخص الملزمين غير المقيمين. وإذا لم تجب الإدارة داخل أجل 6 أشهر الموالية لتاريخ المطالبة، جاز كذلك للملزم المعني رفع طلب إلى المحكمة داخل أجل 30 يوماً الموالية لتاريخ انصرام أجل الجواب المشار إليه أعلاه⁽³⁴⁴⁾. وهذا ما أكدته المحكمة الإدارية بالدار البيضاء في حكم له⁽³⁴⁵⁾، إذ جاء في حيثياته «... وأنه بمجرد توصله بالإعلام الثاني الحامل لمبلغ 3.780,00 درهم بتاريخ 23/06/2010 بادر داخل الأجل القانوني إلى تقديم مطالبة إلى المدير الجهوي للضرائب سجلت بتاريخ 02/07/2010 يوضح فيها الوضعية الصحيحة مدلياً بعدة وثائق، وبعد فوات أجل الستة أشهر عن تاريخ المطالبة وعدم جواب الإدارة، يرفع الأمر إلى المحكمة بواسطة هذا المقال داخل أجل 30 يوماً القانونية عملاً

344 - المادة 165 من القانون رقم 47-06.

345- حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، في الملف رقم 78/11/9 بتاريخ 15/09/2011 غير منشور.

بمقتضيات المادة 324 من المذونة العامة للضرائب لأجل ذلك يلتمس الحكم بإلغاء فرض رسم السكن ورسم الخدمات الجماعية عن سنة 2009».

ومن جهة أخرى يجوز للملزم كذلك أن ينازع قضائيا عن طريق المحاكم في الرسوم المفروضة على إثر المقررات الصادرة عن اللجنة المحلية لتقدير الضريبة التي أصبحت نهائية أو الرسوم التي تفرضها الإدارة تلقائيا باعتبار الأساس الذي بلغته بسبب تصريح اللجنة المذكورة بعدم اختصاصها⁽³⁴⁶⁾، وذلك داخل أجل 60 يوما الموالية لتاريخ وضع الأمر بالاستخلاص موضع التحصيل. وإذا لم يترتب على المقررات الصادرة عن اللجان المحلية لتقدير الضريبة إصدار أمر بالاستخلاص جاز تقديم الطعن القضائي داخل 60 يوما الموالية لتاريخ تبليغ مقرر اللجنة المذكورة.

وقد منح القانون رقم 47-06 الإدارة الجبائية المحلية نفس الآجال السابق، حيث منحها أن تتنازع عن طريق المحاكم داخل أجل 60 يوما في المقررات الصادرة عن اللجنة المحلية لتقدير الضريبة، سواء تعلقت هذه المقررات بمسائل قانونية أو واقعية.

وتجدر الإشارة إلى أن الآجال السابقة، جاءت في إطار ملاءمة القانون رقم 47-06 مع مقتضيات المذونة العامة للضرائب، فبرجوعنا إلى المادة 242 من المذونة نجد أنها حددت الآجال في 60 يوما تحتسب من تاريخ صدور الأمر بالتحصيل كلما تعلق الأمر بالضرائب المفروضة على إثر المقررات الصادرة عن اللجان المحلية لتقدير الضريبة التي أصبحت نهائية... كما منحت كذلك للإدارة أن تنازع عن طريق المحاكم داخل الأجل المذكور أي 60 يوما.

وتعتبر مسألة توحيد آجال الطعن من طرف المشرع مسألة ايجابية، نظرا للصعوبات التي كانت تواجه الملزم أمام تعدد آجال لطعن في مختلف الضرائب والرسوم. لكن مع ذلك لابد من القول أن المشرع كان عليه أن يقلص المدة التي

346 - المادة 164 من القانون رقم 47.06.

وأخيرا
شكلا من
النزاع ط
على قوا
الشكالية (50)

الفقرة
إذا تبين
راضحة،
الموقف في
اعتبار الق
الا أنه
إجراء ت
المنصوص

ولتوض
عبء الإ
إليها القاد
أو غامض
أولا:

يقصد
له على ا
ما لم يدل

350 - م
351 - ع
352 - تن
أرادهم أو
أو تحقيق
353 - م
354 - أ

تمكن الملزم من اللجوء للقضاء في حالة إذا لم تجب الإدارة داخل 6 أشهر، أي أن الملزم مطالب بانتظار هذه المدة كاملة لتقديم تظلمه أمام القضاء، وبالتالي كان عليه تخفيض هذه المدة أو على الأقل الإبقاء على المدة التي كان ينص عليها القانون القديم أي أربعة أشهر.

وعلى سبيل المقارنة نجد المشرع التونسي قد وضع نفس الآجال التي تضمنها القانون رقم 47-06، حيث نصت المادة 26 من مجلة الجباية المحلية التونسية على أنه: «يمكن لكل مطالب (أي ملزم) بالمعلوم (أي الرسم) تقديم طلب مراجعة المعلوم لدى محكمة الناحية المختصة ترابيا خلال أجل مدته ستون يوما..» (347).

أما التشريع الجزائري فقد حدد المدة في أربعة أشهر حيث منحت المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري للمكلف الذي ينازع في الضرائب المباشرة الحق في إيداع العريضة لدى المحكمة الإدارية خلال أجل أربعة أشهر (04)، يحسب من يوم استلام المكلف بالضريبة الإشعار الذي يبلغه به مدير

الضرائب للولاية بالقرار المتخذ بخصوص شكواه (348).

وارتباطا بموضوع الآجال، تجدر الإشارة هنا إلى أن مختلف الآجال المنصوص عليها في القانون رقم 47-06 هي آجال كاملة لا تشتمل لا يوم الافتتاح ولا يوم الاختتام فلا يحسب اليوم الأخير. وهكذا لو افترضنا أن ملزما توصل بالإشعار المتضمن لقرار الإدارة بشأن مطالبته يومه 17 سبتمبر وأن أجل تقديم الطعن القضائي هو مدة 60 يوما من تاريخ التبليغ، فإن اليوم الأول الذي هو 17 سبتمبر لا يحتسب كما أن اليوم الأخير والذي هو 17 نونبر لا يحتسب كذلك، ويمكن للملزم أن يقدم طعنه أمام المحكمة يوم 18 نونبر على الأكثر. إلا أنه لا يقبل الطعن بعد هذا التاريخ، ويعتبر اليوم الأخير من الأجل، إذا ما صادف يوم عطلة أو نهاية الأسبوع، اليوم المفتوح الموالي (349).

347 - Moêz Hassayoun, le contentieux de la fiscalité locale, op cité, p 115.

348 - عبد العزيز مقران، عن عريضة رفع الدعوى الضريبية...، مرجع سابق، ص 28.

349 - عبد القادر تيعلاتي، النزاع الضريبي في التشريع المغربي...، مرجع سابق، ص 145.

وأخيرا يعتبر الآجال من النظام العام يترتب عن عدم احترامها رفض الدعوى شكلا من طرف المحكمة الإدارية، والرفض الشكلي هو رفض اللبت في جوهر النزاع طالما لم تستوف الشروط الشكلية الواردة في القانون 41-90 الذي يحيل على قوانين الضريبة وعلى قانون المسطرة المدنية فيما يخص الإجراءات الشكلية⁽³⁵⁰⁾.

الفقرة الثانية: الإثبات والتحقيق بالدعوى الجبائية

إذا تبين للقاضي المقرر أثناء تحضيره للدعوى أن صورة القضية وملابساتها واضحة، وأنه في إمكان هيئة المحكمة اتخاذ موقف بشأنها بالنظر لوضوح الموقف فيها، وتبعا لما قدم بشأنها من إثباتات قارعة وقوية، أمكنه أن يقرر اعتبار القضية جاهزة ليحيلها على قضاء الجلسة لإصدار حكم بشأنها⁽³⁵¹⁾.

إلا أنه إذا تبين من خلال النقط المثارة من طرف الجانبين أن النزاع يستلزم إجراء تحقيق بشأنه يجد القاضي نفسه مضطرا إلى استعمال الطرق التقنية المنصوص عليها في الفصل 55 من قانون المسطرة المدنية⁽³⁵²⁾.

ولتوضيح ذلك سنحاول الوقوف عند الإثبات من خلال توضيح من يتحمل عبء الإثبات وكذلك وسائله ثم بعد ذلك سنتطرق للتحقيق باعتباره وسيلة يلجأ إليها القاضي عند عدم اقتناعه بالوسائل المثارة أمامه، وأن وسائل الإثبات ناقصة أو غامضة فإلجأ إلى إجراءات التحقيق من بحث وخبرة لتشكيل قناعاته⁽³⁵³⁾.

أولا: الإثبات في المنازعة الجبائية المحلية

يقصد بالإثبات توفير الدليل والبرهان على وجود الحق، فادعاء شخص بحق له على الآخر لا ينهض سببا كافيا لجدية ادعائه وامتلاكه للحق موضوع الدعوى ما لم يدل بما يثبت أنه صاحب الحق فيما يطالب به⁽³⁵⁴⁾.

350 - محمد شكيري، القانون الضريبي المغربي...، مرجع سابق، ص 612.

351 - عثمان الحادك، المنازعات الجبائية بالمغرب...، مرجع سابق، ص 219.

352 - تنص المادة 55 من قانون المسطرة المدنية على ما يلي: «يمكن للقاضي بناء على طلب الأطراف أو أحدهم أو تلقائيا أن يأمر قبل اللبت في جوهر الدعوى بإجراء خبرة أو الوقوف على عين المكان أو بحث أو تحقيق خطوط أو أي إجراء من إجراءات التحقيق».

353 - محمد شكيري، مرجع سابق، ص 615.

354 - أحمد قيلش، المنظومة الجبائية المحلية...، مرجع سابق، ص 218.

إضافة إلى ذلك، العلاقة بين الملزم والإدارة الجبائية المحلية يحكمها اعتباران مترابطان أولهما أن الإدارة ملزمة باستخلاص جميع الضرائب والرسوم التي سنها المشرع وثانيهما أن الملزم يحرص على ألا يدفع إلا الرسوم والضرائب المرخص بها، وبالتالي يتوفر كل طرف على حق إثبات ما يدعيه وفقا لمضمون القوانين الضريبية كما يكرس الفقه والقضاء⁽³⁵⁵⁾.

إلا أن مسألة الإثبات في مجال منازعات الجبايات المحلية لا تحكمها قاعدة عامة وتثير مشاكل متعددة يمكن حصرها في تساولين اثنين هما:

- من يقع عليه عبء الإثبات.

- وماهي وسائل الإثبات.

أ- من يتحمل عبء الإثبات

إن مسألة تحمل عبء الإثبات في المادة الجبائية عموما لم يتم توضيحها وتنظيمها من طرف المشرع الجبائي خلافا لنظيره الفرنسي، وبالتالي بالرجوع للقواعد العامة نجد أن المادة 399 من قانون الالتزامات والعقود تؤكد على أن إثبات الالتزام يقع على من يدعيه، والتي يصعب تطبيقها في المجال الجبائي فحسب رأي بعض الباحثين في هذا المجال بدعوى أن هذه القاعدة صالحة للتطبيق في مجال المنازعات المدنية حيث تكون الأطراف متساوية في حين أن المنازعة الجبائية هي بين طرفين غير متساويين، الإدارة القوية بوسائلها المادية والبشرية وإمامها بالقانون الجبائي الذي ساهمت في بلورته وبين الملزم الطرف الضعيف في العلاقة وهو الذي يكون المدعي في جل الحالات لذلك يتعين على القاضي أن يعالج هذا اللاتوازن ويحمل عبء الإثبات في جميع الحالات للإدارة⁽³⁵⁶⁾.

355 - محمد شكري، القانون الضريبي المغربي....، مرجع سابق، ص 616.

356 - زكرياء بيومي، المنازعة الضريبية...، مرجع سابق، ص 183.

لكن هناك من يرى أن عبء الإثبات يستقر أحيانا على الملمزم وأحيانا على الإدارة الجبائية وأحيانا أخرى على الطرفين وذلك تبعا للمسطرة المتبعة في وعاء وتصفية الضريبة أو الرسم (357).

وفي رأينا أن عبء الإثبات في المادة الجبائية يختلف حسب كل نازلة، مما يجعل معه الرأي الثاني الأكثر صوابا نظرا لأنه من حق كل طرف إثارة أية مسألة تؤكد صحة موقفه وحججه.

وتجدر الإشارة إلى أن الخلاف نفسه عرفه العمل القضائي المغربي، ذلك أن مجموعة من الأحكام ذهبت إلى تحميل الملمزم باعتباره مدعيا عبء إثبات ما يدعيه، بينما ذهبت أحكام أخرى إلى توزيع عبء الإثبات، بحسب نوعية القضايا المعروضة، ففي حكم المحكمة الإدارية بفاس صدر بتاريخ 1/11/1995 نجدها حملت الملمزم عبء إثبات ما يدعيه بخصوص انتظام محاسبته، حيث ذهبت إلى أن عجز المدعي عن الاستدلال بالمؤيدات المحاسبية التي تمكن من ضبط ومراقبة حساباته بشكل سليم، يبرر قيام الإدارة الضريبية بفرض الرسم باعتبار العناصر المتوفرة لديها (358).

وعلى عكس الاتجاه السابق، ذهب اتجاه آخر إلى تحميل الإدارة عبء الإثبات ولو أن الملمزم هو الذي بادر إلى رفع الدعوى، خلافا للقاعدة أن الإثبات على المدعي، وهذا ما أكدته المحكمة الإدارية بوجدة في حكم لها بتاريخ 27/4/1998، حيث جاء في حيثيات حكمها «أن اعتماد الإدارة على عناصر إضافية لاحتساب الضريبة يوجب عليها إثبات ذلك» (359).

357 - انظر:

- عبد الرحمان ابليل، الإثبات في المادة الجبائية بالمغرب بين القواعد العامة وخصوصيات المادة، أطروحة لنيل دكتوراه في القانون، كلية الحقوق مراكش، 2006-2007، ص 246 وما بعدها.

- عبد القادر تيعلاطي، النزاع الضريبي في التشريع المغربي...، مرجع سابق، ص 148.

- محمد الأعرج، قانون منازعات الجبايات المحلية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، مؤلفات وأعمال جامعية، العدد 58، 2008، ص 105.

358 - حكم المحكمة الإدارية بفاس بتاريخ 1/1/95 في الملف رقم 86/94 حكم عدد 238 أورده عثمان الحادك، مرجع سابق، ص 222.

359 - حكم المحكمة الإدارية بوجدة بتاريخ 27/4/98 في ملف رقم 905/97 حكم عدد 83/99 أورده عثمان الحادك، مرجع سابق، ص 223.

هكذا إذن يتضح الخلاف في مسألة توزيع عبء الإثبات في المادة الجبائية على المستوى الفقهي والقضائي، ومرد ذلك يرجع لوجود فراغ تشريعي يحسم الخلاف أو يراعي خصوصية المنازعة الجبائية.

أما التشريع الفرنسي فكان أكثر تقدماً في مسألة تحديد الجهة التي تتحمل عبء الإثبات في المادة الجبائية، إذ نجد أن الملزم يتحمل عبء الإثبات في الحالات التالية(360):

- حالة التقدير الجزائي للضريبة من طرف الإدارة؛

- حالة تحديد الأساس الضريبي على أساس مسطرة التصحيح؛

- حالة خروقات تشوب المحاسبة الممسوكة؛

وأن الإدارة تتحمل عبء الإثبات في الأوضاع الآتية:

- سوء نية الملزم واثبات الأعمال الاحتمالية؛

- وقوع التبليغ الصحيح؛

- عدم انتظام محاسبة الملزم.

إلا أنه رغم ذلك جرى الفقه والقضاء الفرنسي على عدم تعيين الطرف الذي يقع عليه عبء الإثبات بطريقة حكمية أو تعسفية حيث إن عرض المنازعة أمام قاضي الضريبة هو الذي يمكنه من خلال التحقيق والبحث تقدير قوة وسائل الإثبات أو قصورها وبالتالي من هذا الطرف أو ذاك تعزيز وسائل إثباته وتوضيحها لتشكيل قناعته(361).

وختاماً يمكن القول إن المشرع المغربي مطالب بتحديد الحالات التي يتحمل فيها الملزم أو الإدارة الجبائية عبء الإثبات من أجل تسهيل المأمورية على القاضي الإداري ليعرف بسهولة الطرف الذي يقع عليه عبء الإثبات.

360 - عبد القادر تيعلاتي، النزاع الضريبي في التشريع المغربي...، مرجع سابق، ص 149.

361 - Daniel Richier, les droits du contribuable dans le contentieux fiscal, L.G.D.J, 1998, p 288.

أورده محمد شكيري، القانون الضريبي المغربي...، مرجع سابق، ص 617.

ب- وسائل الإثبات

تتميز وسائل الإثبات بالتعدد والاختلاف⁽³⁶²⁾، ويمتلك القاضي الصلاحية والسلطة لتقدير كافة وسائل الإثبات المقدمة إليه وذلك بالاحتفاظ بها أو استبعاد بعضها أو كلها⁽³⁶³⁾. وبصفة عامة ونظرا لطبيعة الكتابة للمسطرة القضائية، تبقى جميع وسائل الإثبات المعمول بها في إطار الخصومة العادية صالحة ومعتمدة في الدعوى الجبائية باستثناء اليمين وشهادة الشهود⁽³⁶⁴⁾.

وتبقى أنجع وسائل الإثبات المعمول بها في المادة الجبائية هي الوثائق المحاسبية إلى جانب الإثبات بالقرائن.

1- الإثبات بناء على الوثائق المحاسبية

تعتبر الوثائق المحاسبية من أهم وسائل الإثبات مادامت أهم الضرائب والرسوم هي ضرائب أو رسوم نتيجة، وما يؤكد أهمية هذه الوثائق المحاسبية في للإثبات في المادة الجبائية المحلية ما جاء في المادة 150 من القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية حيث نصت على أنه: «يجب على الملزمين أن يحتفظوا طوال عشر (10) سنوات في المكان المفروض فيه الرسم بالوثائق المحاسبية اللازمة للمراقبة الجبائية وكذا كل وثيقة أخرى منصوص عليها في الأحكام التشريعية والتنظيمية الجاري بها العمل، وإذا ضاعت الوثائق الأنفة الذكر لأي سبب من الأسباب وجب على الملزمين أن يخبروا بذلك مصلحة الوعاء التابع لها محل موطنهم الضريبي أو مقرهم الاجتماعي أو مؤسستهم الرئيسية بواسطة رسالة مضمونة مع إشعار بالتوصل خلال الخمسة عشر (15) يوما الموالية لتاريخ الذي لا حظوا فيه ضياعها».

362 - للتوسع أكثر انظر:

- عبد الرحمان أبليلا، الإثبات في المادة الجبائية...، مرجع سابق، ص 273 إلى 364.

363 - أحمد قيلش، المنظومة الجبائية المحلية...، مرجع سابق، ص 219.

364 - عبد القادر تيعلاني، النزاع الضريبي في التشريع المغربي، مرجع سابق، ص 150.

إذن فيمكن للملزم الإثبات بواسطة الوثائق المحاسبية ما يبرر إلغاء الرسم أو الإعفاء الكلي أو الجزئي من الرسم، كما هو الحال بالنسبة إلى رسم السكن أو رسم الخدمات الجماعية، إذ نجد المقتضيات القانونية المنصوص عليها في المواد 16 و30 و31 و38 من القانون رقم 47-06 المتعلق بالجبايات المحلية، سنت الإجراءات التي يتعين على الخاضع للرسم السالفة الذكر سلوكها في حالة التوقف عن مزاوله نشاطهم، أو تغيير ملكية العقار أو الغرض المخصص له أو شغوره، أو توقف المنشأة أو تغيير شكلها القانوني، حيث ألزم المشرع الخاضع للرسم بضرورة إخطار الإدارة بذلك داخل أجل قانوني محدد وذلك حسب كل حال (365).

أما الإدارة الجبائية المحلية فبدورها يمكنها الإثبات بواسطة محاضر محررة من طرف مأموري الإدارة المحلفين سواء لإثبات صحة عمليات التبليغ أو لإثبات الواقعة المنشئة للرسم.

هكذا إذن فالوسائل المحاسبية تهيمن في مجال الإثبات في النزاع الجبائي شريطة أن تكون محاسبة الملزم صادقة وتتضمن البيانات التي ألزمها المشرع أما إذا كان محاسبة غير صادقة ولم تتضمن بصفة انتظامية البيانات الإلزامية فعلى الملزم أن يثبت ما يدعيه بوثائق مكتوبة أو بإثبات قرائن مادية (366).

2- الإثبات بواسطة القرائن

إلى جانب الإثبات بواسطة الوثائق المحاسبة هناك أيضا الإثبات بواسطة القرائن وهي وسيلة هامة للإثبات في المادة الجبائية نظرا لاعتمادها على بعض الأدلة الصادرة عن الغير، مثلا الضريبة على عمليات تقسيم الأراضي التي كان ينظمها القانون رقم 89.30 المتعلق بالضرائب والرسوم المستحقة للجماعات المحلية. يتم تصفية هذه الضريبة بنسبة 5% من القيمة الإيجارية للأرض موضوع

365 - جواد لعسري، المنازعات الضريبية بين التحقيق والإثبات، جريدة المساء بتاريخ 12/8/20.

366 - عبد القادر تيعلاتي، النزاع الضريبي...، مرجع سابق، ص 16.

التقسيم والقيمة الإيجارية تحدد باعتبار الأرض خاضعة لواجب التضامن الوطني على الأراضي غير المبنية وبناء على الأراضي الموجودة بجوانبها⁽³⁶⁷⁾.

ثانيا: التحقيق في الدعوى الجبائية المحلية

يحيل القانون المنشئ للمحاكم الإدارية على ضرورة خضوع المنازعات الجبائية المحلية لمقتضيات المسطرة المدنية، وهي الإجراءات نفسها المتبعة في المنازعات العادية لعدم وجود مسطرة إدارية متبعة في هذا الشأن، وهكذا يمكن للمحكمة من تلقاء نفسها أو بناء على طلب الأطراف أو أحدهم أن تأمر قبل البت في جوهر الدعوى بإجراء خبرة أو الوقوف على عين المكان أو بحث أو تحقيق خطوط⁽³⁶⁸⁾.

ومن ثم، إذا تبين للقاضي المقرر من خلال دراسة عريضة الملزم ورد الإدارة الجبائية المحلية ومختلف الوثائق المرفقة والمذكرات التعقيلية للطرفين لازالت غير واقعية ولا تسمح بتكوين قناعته لاتخاذ القرار الملائم⁽³⁶⁹⁾، جاز للقاضي المقرر أن يأمر بإجراء خبرة أو الوقوف على عين المكان للتحقيق حول الوقائع عن قرب، والاستماع إلى من يرى أنه سيفيده في القيام بمهامه، وكذلك يمكن أن يأمر بإجراء بحث بحضور الأطراف في مكتبه للوقوف على تصريحات الطرفين مباشرة، أو يقوم بتحقيق الخطوط إذا ما تم الطعن بالزور مثلا في إحدى الوثائق⁽³⁷⁰⁾.

وتعتبر الخبرة⁽³⁷¹⁾ من أهم إجراءات التحقيق التي يتم اللجوء إليها بشكل

367 - أحمد قبلش، المنظومة الجبائية المحلية...، مرجع سابق، ص 219.

368 - الفصل 55 من قانون المسطرة المدنية.

369 - محمد شكيري، القانون الضريبي المغربي...، مرجع سابق، ص 698.

370 - عثمان الحادك، المنازعات الجبائية بالمغرب...، مرجع سابق، ص 225.

371 - الخبرة هي إجراء للتحقيق يعهد به القاضي إلى شخص مختص بنعت بالخبير، بمهمة محددة تتعلق بواقعة أو وقائع مادية يستلزم بحثها أو تقديرها، أو على العموم، إبداء رأي يتعلق بها علما أو فنا، لا يتوفر في الشخص العادي ليقدم به بيانا أو رأيا فنيا لا يستطيع القاضي الوصول إليه وحده «انظر محمود جمال الدين زكي، الخبرة في المواد المدنية والتجارية، مطبعة جامعة القاهرة في المواد المدنية والتجارية، مطبعة جامعة القاهرة، طبعة 1990 (ع ط غ م)، ص 11-12، أورده عبد الكريم الطالب، شرح قانون المسطرة المدنية...، مرجع سابق، ص 198.

مطرد في إطار المنازعات الجبائية، نظرا لما تتميز به هذه المنازعة من تعقد وطابع تقني يستدعي اللجوء إلى الخبرة ليستعين بها القاضي في المسائل التي يستلزم الفصل فيها استيعاب النقاط الفنية التي لا يشملها معارفه والوقائع المادية التي قد يشق عليه الوصول إليها دون المسائل القانونية التي يفترض فيه العلم بها، ذلك أن التكوين القانوني العام للقضاة لا يسمح لهم بالفصل في المسائل ذات الصلة بالميدان الضريبي المركب والمعقد تقنيا⁽³⁷²⁾.

ووفقا للفصلين 59 و66 من قانون المسطرة المدنية يقوم القاضي بتعيين خبير أو عدة خبراء حسب النزاع المطروح أمام المحكمة، ويحدد القاضي (النقط التي ستشملها الخبرة على أن تكون هذه الأخيرة تقنية تتعلق بوقائع مادية لا علاقة لها مطلقا بالقانون كما نصت على ذلك الفقرة الأخيرة من المادة 59 من قانون المسطرة المدنية، فيمكن للخبير أن يطلع على كافة الأوراق المودعة بملف الدعوى ومن بينها المستندات ووسائل الإثبات التي تقدم بها طرفا النزاع (الإدارة والملازم)⁽³⁷³⁾.

ويجوز أن تنحصر مهمة الخبير في الإدلاء برأيه شافيا بالجلسة دون تقديم تقرير، لكن في الغالب الأعم ونظرا لطبيعة المادة الجبائية التي تعتمد في جانب كبير منها على الأرقام والعمليات المحاسبية فإن تقرير الخبير يكون مكتوبا. وعليه أن يتقيد بحدود المهمة الموكولة إليه، ذلك أن المرجو من الخبرة هو توضيح بعض المسائل التقنية الغامضة، ولا تحل محل القاضي للبت في المنازعة⁽³⁷⁴⁾.

إضافة إلى ما سلف، وارتباطا بموضوع الخبرة، فإنها تتميز بكونها حضورية، إذ يجب على الخبير أن يستدعي الأطراف ووكلائهم لحضور إنجاز الخبرة وذلك خلال خمسة أيام قبل الموعد المحدد لإجرائها، ويمنع القيام بهذه الخبرة في غياب الأطراف إلا إذا تأكد من توصلهم القانوني بالاستدعاء الذي سبق أن وجهه إليهم.

372 - أحمد قيش، المنظومة الجبائية المحلية...، مرجع سابق، ص 221.

373 - عبد القادر تيعلاني، النزاع الضريبي المغربي...، مرجع سابق، ص 150-151.

374 - كريم لحرش، النظام الجبائي المحلي المغربي...، مرجع سابق، ص 146.

أو أمرت المحكمة بإجراء هذه الخبرة رغم غيابهم نظرا لحالة الاستعجال التي تميز القضية⁽³⁷⁵⁾. وعند انتهاء مهمته يحضر الخبير تقريراً يضعه بكتابة ضبط المحكمة، في الأجل التي يحددها الحكم التمهيدي، مع إرفاقه بمحضر يتضمن أقوال الأطراف وملاحظاتهم، ويوقعون معه عليه مع وجوب الإشارة إلى من رفض منهم التوقيع، ويمكن للأطراف الاطلاع على مضمون تقرير الخبرة كما يمكنهم الطعن فيه وإثبات خطأه أو إغفاله لبعض العناصر أو عدم مطابقته للواقع⁽³⁷⁶⁾.

ويجب التمييز بين الخبرة كإجراء من إجراءات التحقيق والخبرة كوسيلة للإثبات، فإذا تم تقديم طلب إجراء خبرة على شكل ملتمس أثناء سريان الدعوى فإنها تعتبر إجراء من إجراءات التحقيق، أما إذا تقدم الملمزم بطلب مستقل يرمي إلى إجراء خبرة يعتبر وسيلة من وسائل الإثبات للاستعداد لرفع دعوى بناء على تقرير الخبير وهذا يدخل ضمن مسطرة الأوامر المبنية على طلب المنصوص عليها في المادة 148 من قانون المسطرة المدنية التي يرجع الاختصاص بشأنها إلى السيد رئيس المحكمة بصفته قاضياً للأوامر الاستعجالية، وفي هذا الإطار ذهبت المحكمة الإدارية بالدار البيضاء في حكم لها بتاريخ 30/9/1996 إلى أنه: «يكون مستوجبا لعدم قبول الطلب الذي ينحصر موضوعه في إجراء خبرة كطلب أصلي⁽³⁷⁷⁾».

375 - ينص الفصل 63 من قانون المسطرة المدنية على أنه: «يجب على الخبير أن يستدعي الأطراف ووكلائهم لحضور إنجاز الخبرة، يتضمن الاستدعاء تحرير تاريخ ومكان وساعة إنجازها وذلك قبل خمسة أيام على الأقل قبل الموعد المحدد، ويجب عليه أن لا يقوم بمهمته إلا بحضور أطراف النزاع ووكلائهم أو بعد التأكد من توصلهم بالاستدعاء بصفة قانونية ما لم تأمر المحكمة بخلاف ذلك إذا تبين لها أن هناك حالة استعجال يضمن الخبير في محضر مرافق بالتقرير أقوال الأطراف وملاحظاتهم ويوقعون معه عليه مع وجوب الإشارة إلى من رفض منهم التوقيع يقوم الخبير بمهمته تحت مراقبة القاضي الذي يمكن له حضور عمليات الخبرة إذا اعتبر ذلك مفيداً».

376 - كريم لحرش، النظام الجبائي المحلي المغربي...، مرجع سابق، ص 147.

377 - حكم المحكمة الإدارية بالدار البيضاء في الملف رقم 30/96 صادر بتاريخ 30/9/96 أورده عثمان الحادك، المنازعات الجبائية...، مرجع سابق، ص 226.

وخلاصة القول، إذا كانت الخبرة، كما نظمها المشرع في قانون المسطرة المدنية، تعتبر وسيلة من وسائل التحقيق التي قد تلجأ إليها المحكمة في المسائل الفنية الشيء الذي لا علاقة له بالقانون، فإن لجوء المحكمة إلى الخبرة يجب أن يبقى كإجراء استثنائي إذ يجب أن تجد مجالها فقط في المسائل التقنية، كما أن اعتمادها كخيار في جميع المنازعات الجبائية من شأنه أن يفرغ باقي وسائل التحقيق التي نادرا ما يتم اللجوء إليها، وبالتالي يجب أن يبقى مجال الخبرة منحصرا في الجوانب الفنية، حتى لا تكون تعبيراً عن عجز المحكمة في فهم الجوانب المحاسبية والواقعية التي ترد في قابلها القانوني، حيث يجب أن تبقى للقاضي كلمة الفصل وذلك بالاعتماد على النص القانوني واجب التطبيق⁽³⁷⁸⁾.

الفقرة الثالثة: صدور الأحكام في المادة الجبائية

لا تختلف إجراءات صدور الأحكام في النزاعات الإدارية كثيرا عن إجراءات النزاعات العادية، فقبل صدور الحكم لابد أن تلجأ المحكمة إلى مجموعة من الإجراءات التمهيدية⁽³⁷⁹⁾.

فبعدما يتبين للقاضي المقرر أن القضية جاهزة للبت يصدر أمرا بقفل باب المناقشة ويأمر بالتخلي عن القضية وإحالتها على جلسة الأحكام⁽³⁸⁰⁾.

وفي بداية الجلسة يقوم المفوض الملكي بتلاوة تقريره المتضمن لمستنتجاته المكتوبة والشفوية على هيئة المحكمة بكامل الاستقلال سواء من الناحية القانونية أو الواقعية ذلك أن دوره يشبه إلى حد ما دور النيابة العامة في المحاكم العادية، فحضوره إلزامي في الجلسة العامة ولكنه لا يشارك في صنع القرار⁽³⁸¹⁾.

وإذا كان القاضي في المنازعات الجبائية يتمتع بسلطات واسعة فإنه لا يملك

378 - جواد العسري، المنازعات الضريبية بين التحقيق والإثبات، جريدة المساء، العدد الصادر بتاريخ 2011/8/20.

379 - محمد شكيري، القانون الضريبي المغربي...، مرجع سابق، ص 620.

380 - عثمان الحادك، المنازعات الجبائية بالمغرب..، مرجع سابق، ص 228.

381 - Rachid Lazrak, le contrôle et le contentieux fiscal..., op cité, p 404.

أن يحكم إلا في حدود طلبات الخصوم، ذلك أنه لا يمكن أن يمنح للملزم مثلاً تخفيضاً من الرسم لم يطلبه أو يرفع عنه الرسم بأكمله في حين أنه لم يطلب إلا الحصول على تخفيض منه⁽³⁸²⁾.

ونعتبر أن تقييد سلطات القاضي في مجال الجبايات المحلية أو الوطنية، حيث أنه يبقى مقيداً بموضوع المطالبة أي حدود ما يطلبه الملزم المدعى، لا يفيد في إقرار حقوق هذا الأخير، نظراً لضعف علمه بالجانب التقني والقانوني للجبايات المحلية وبالتالي عدم قدرته على معرفة مدى صحة خضوعه لرسم معين، على عكس الإدارة التي تملك الخبرة والدراية مما يؤهلها إلى المطالبة بحقوقها بشكل محدد ومضبوط، لذلك يجب توسيع سلطات القاضي الإداري إذ يجب منحه حق إعفاء الملزم أو تخفيض الرسم عليه حتى ولم يطلب ذلك وعدم التقييد بموضوع المطالبة.

وبغض النظر عن الشروط للحكم من ديباجة⁽³⁸³⁾ ووقائع وغيرها، فإن المشرع أوجب أن يكون الحكم معللاً تعليلاً كافياً، وأن يتناول جميع النقط المثارة من طرف المتقاضين. لأن من شأن عدم الجواب على دفع معين أن يعرض هذا الحكم للطعن فيه بالاستئناف، كما أن تعليل الأحكام من شأنه أن ينير الطريق أمام المتقاضين لمعرفة مدى مصلحتهم في رفع الأمر إلى أعلى درجة⁽³⁸⁴⁾.

ويراد بتعليل الأحكام تضمينها الأسباب الضرورية التي أفضت إلى وجوده، والأسباب هي الجزء الثاني من ورقة الحكم، وهي التي يجب فيها على المحاكم أن تسبب الأحكام الصادرة عنها⁽³⁸⁵⁾.

382 - أحمد قيلش، المنظومة الجبائية المحلية، مرجع سابق، ص 222.

383 - تجدر الإشارة إلى أنه: «بعد التعديل الذي عرفه الفصلان 50 و375 من قانون المسطرة المدنية بمقتضى الظهير الشريف رقم 1.12.22 صادر في 13 من رمضان 1433 (2 أغسطس 2012) بتنفيذ القانون رقم 14.12، ص 4632 أصبحت الأحكام تصدر باسم جلالة الملك وطبقاً للقانون».

384 - المادة 52 من قانون المسطرة المدنية.

385 - الطيب برادة، إصدار الحكم المدني وصياغته الفنية في ضوء الفقه والقضاء، منشورات جمعية تنمية البحوث والدراسات القضائية، الرباط، ط 1996، ص 330 أورده عبد الكريم الطالب، شرح قانون المسطرة المدنية، مرجع سابق، ص 167.

ويقصد به كذلك «بيان الأوجه الواقعية والقانونية التي يركز إليها القاضي في بناء حكمه وإصداره وفق منطوقه على أساس أن يكون موافقا لإدارة القانون الخاصة في الحالة الواقعية المعروضة عليه»⁽³⁸⁶⁾.

وتجدر الإشارة هنا إلى أنه يتم تبليغ الأحكام الصادرة في المنازعات الجبائية وفقا لأحكام القواعد العامة المنصوص عليها في قانون المسطرة المدنية، وعليه تبلغ الأحكام إلى الأطراف من طرف كاتب الضبط بإرساله بالبريد المضمون مع إشعاره بالتسلم، كما يتعين على رئيس المحكمة أن يشعر الأطراف بأن لهم أجل 30 يوما من يوم تبليغ الحكم للطعن فيه بالاستئناف⁽³⁸⁷⁾.

المطلب الثاني

طرق الطعن في الأحكام الصادرة في المنازعات الجبائية المحلية

يقصد بطرق الطعن في الأحكام تلك الوسائل القضائية الاختيارية التي ينظمها القانون لمصلحة المحكوم عليه إذا أراد الاعتراض على الحكم الصادر ضده بقصد إلغائه أو إزالة آثاره⁽³⁸⁸⁾، وبذلك عن طريقها (أي الوسائل) يمكنهم المطالبة بمراجعة الأحكام الصادرة عن محاكم دنيا أمام محاكم أعلى منها درجة، أو بمراجعة المحاكم للأحكام التي سبق أن أصدرتها ضدهم⁽³⁸⁹⁾.

وتتميز طرق الطعن في الأحكام الصادرة في المنازعات الجبائية (سواء الوطنية أو المحلية) بخصوصيات تعكس ذاتية القانون الجبائي من حيث طبيعة الأطراف وكذا موضوع المنازعة ولو أنها لا تختلف في معظم أحكامها عن القواعد العامة للطعون المعروضة في المواد الأخرى⁽³⁹⁰⁾.

386 - حامد فهمي ومحمد حامد فهمي، النقض في المواد المدنية والتجارية، ذكر التعريف الطيب بزيادة، مرجع سابق، ص 331، أورده عبد الكريم الطالب، نفس المرجع السابق، ص 167.

387 - عبد القادر التيعلاني، النزاع الضريبي المغربي، مرجع سابق، ص 155.

388 - الطيب الفصايلي، القانون القضائي الخاص، الجزء الثاني، طرق الطعن، مطبعة دار أبي رقرق بالرباط الطبعة الأولى 1991، ص 160.

389 - عبد الكريم الطالب، شرح قانون المسطرة المدنية...، مرجع سابق، ص 181.

390 - عثمان الحادك، المنازعات الجبائية بالمغرب..، مرجع سابق، ص 232.

وتنقسم طرق الطعن إلى طرق عادية وأخرى استثنائية وقد نظم المشرع طرق الطعن بنوعيتها وحدد شروطها حيث يتعين على الطرف الطاعن أن يحتزمها وإلا تعرض طعنه للرفض، كأن يقدم طعنه بعد انتهاء الأجل المحدد لذلك، أو أن يسلك طرق الطعن الاستثنائية قبل استنفاد الطرق العادية⁽³⁹¹⁾.

وتعرف طرق الطعن العادية بتلك التسمية لأنها لا تتطلب إجراءات استثنائية إذ بموجبها يمكن الطعن في الأحكام بناء على أي سبب سواء كان متعلقاً بالوقائع أو بالقانون⁽³⁹²⁾ وهي في القانون المغربي التعرض والاستئناف (الفقرة الأولى)، أما طرق الغير العادية، فهي التي تتطلب إجراءات استثنائية وسلطات إضافية، فهي توجه ضد الأحكام الحائزة لحجية الشيء المقضي به⁽³⁹³⁾، وهي كما نظمها المشرع المغربي إعادة النظر وتعرض الغير الخارج عن الخصومة والنقض (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: طرق الطعن العادية في المنازعات الجبائية المحلية

يعتبر التعرض والاستئناف طريقتان من طرق الطعن العادية كما نص على ذلك قانون المسطرة المدنية، حيث نظم هذا الأخير في الفصول من 130 إلى 133 التعرض، وفي الفصول من 134 إلى 145 الاستئناف.

أولاً: التعرض

التعرض طريق من طرق الطعن في الأحكام الغيابية الصادرة عن المحاكم الإدارية إذا لم تكن قابلة للاستئناف⁽³⁹⁴⁾، إذ نص الفصل 130 من قانون المسطرة المدنية على أنه: «يجوز التعرض على الأحكام الغيابية الصادرة عن المحكمة الابتدائية إذا لم تكن قابلة للاستئناف...».

391 - عبد القادر تيعلاتي، النزاع الضريبي في التشريع المغربي، مرجع سابق، ص 154.

392 - نبيل إسماعيل عمر، الاستئناف وإجراءاته، منشأة المعارف الإسكندرية 1980، ص 8، أورده عبد الكريم الطالب، مرجع سابق، ص 181.

393 - عبد الكريم الطالب، شرح قانون المسطرة المدنية...، مرجع سابق، ص 182.

394 - أحمد قيش، المنظومة الجبائية المحلية...، مرجع سابق، ص 224.

ثانيا: ا
يشكل
دولة الحر
القانون، ا

كما ي
التاريخي
الحدث س
يربو عن
القانون ر
الإدارية
وجهة اس
الإدارية،

كمحكمة
الصادرة
أضافة

امام محا
الحق والق
استئناف
دعوى الق
الصادرة
والمال، و
القضاء(00)

398 - كريم
399 - عبد
محلة المحام
1400 - كريم

هذا طبعا بالنسبة للأحكام الصادرة عن المحاكم الابتدائية، أما بالنسبة للأحكام الغيابية الصادرة عن محاكم الاستئناف والقابلة للتعرض فقط نص عليها الفصل 352 من قانون المسطرة المدنية، إذ أحال على نفس مقتضيات المنظمة للتعرض في الفصول 130 إلى 133 من القانون المذكور⁽³⁹⁵⁾.

والحكم الغيابي هو الذي يصدر على المدعى عليه، والذي لم يحضر رغم استدعائه طبقا للفصول 37 و38 و39 من قانون المسطرة المدنية⁽³⁹⁶⁾.

أما في المنازعات الجبائية المحلية فيكون الحكم غيابيا عندما لا يقدم الملمزم مذكراته بعد أن تم تبليغه من قبل المحكمة بالطعن المقدم من طرف الإدارة الجبائية المحلية، ولكن مع ذلك يبقى مجال الطعن بالتعرض جد ضيق خاصة بعد أن أصبحت إقامة الدعوى أمام المحاكم الإدارية تقتضي إلزاما أن تكون بواسطة محامي⁽³⁹⁷⁾.

وللإشارة فإن أجل رفع الطعن بالتعرض حسب المادة 130 من قانون المسطرة المدنية هو 10 أيام من تاريخ تبليغ الحكم أو القرار طبقا لمقتضيات الفصل 54 من نفس القانون.

وكملاحظة أخيرة أكدت المادة 133 من قانون المسطرة المدنية على أنه: «لا يقبل تعرض جديد من الشخص المتعرض الذي حكم عليه غيابيا مرة ثانية».

هذا فيما يخص التعرض فماذا عن الاستئناف باعتباره الطريقة الثانية من طرق الطعن العادية والتي عرفت تحول في الجهة القضائية المختصة منذ إحداث محاكم الاستئناف الإدارية سنة 2006.

395 - وما يؤكد أيضا خضوع الأحكام الصادرة عن محاكم الاستئناف الإدارية للتعرض ما نص عليه الفصل 14 من القانون رقم 80.30 المحدث لمحاكم الاستئناف الإدارية على أنه «القرارات الغيابية الصادرة عن محاكم الاستئناف الإدارية تقبل التعرض».

396 - عبد الكريم الطالب، شرح قانون المسطرة المدنية...، مرجع سابق، ص 184.

397 - المادة 3 من القانون رقم 41-90 المحدث للمحاكم الإدارية.

ثانيا: الاستئناف

يشكل إحداث محاكم الاستئناف الإدارية ببلادنا، دعامة أخرى من دعائم بناء دولة الحق، ولبنة إضافية من لبنات ترسيخ وتكريس مبدأ المشروعية وسيادة القانون، في العلاقة التي تربط الإدارة بالمواطنين أفرادا وجماعات⁽³⁹⁸⁾.

كما يعد إحداثها نقلة نوعية، وطفرة إيجابية، ومحطة متميزة في المسار التاريخي لقضائنا عموما ولقضائنا الإداري على وجه الخصوص. ذلك أن هذا الحدث سيمكن محكمة النقض من الخروج من المرحلة الانتقالية التي دامت ما يربو عن 13 سنة. أي ابتداء من تاريخ شهر مارس سنة 1994 الذي دخل فيه القانون رقم 41-90 المحدث للمحاكم الإدارية حيز التطبيق، حيث كانت الغرفة الإدارية للمجلس الأعلى تمارس عملها خلال تلك الفترة كمحكمة موضوع، وجهة استئنافية بالنسبة للأحكام التي كانت تستأنف لديها الصادرة عن المحاكم الإدارية، لتصبح بعد إحداث محاكم الاستئناف الإدارية تمارس عملها الطبيعي كمحكمة قانون بالبت في طلبات النقض المقدمة أمامها ضد القرارات النهائية الصادرة عن هذه المحاكم إلا ما استثنى منها بمقتضى القانون.

إضافة إلى كل ما سلف، يعد استئناف الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية أمام محاكم الاستئناف الإدارية دعامة للجهاز القضائي المغربي وتكريس لدولة الحق والقانون⁽³⁹⁹⁾، ووسيلة فعالة لتقريب القضاء من الملزمين، من خلال تقريب استئناف أحكام محاكم الدرجة الأولى، سواء في إطار دعوى الإلغاء أم في إطار دعوى القضاء الشامل، وهذا سيسهل على الملزمين مأمورية استئناف الأحكام الصادرة في إطار المنازعات الجبائية، كما أنه سيختزل عليهم الجهد والوقت والمال، ولعل هذه العوامل كلها من شأنها أن تشجع الملزمين على اللجوء إلى القضاء⁽⁴⁰⁰⁾.

398 - كريم لحرش، النظام الجبائي المحلي المغربي...، مرجع سابق، ص 154.
399 - عبد الواحد القرشي، أحداث محاكم الاستئناف الإدارية بالمغرب دعامة جديدة لدولة الحق والقانون، مجلة المحامي، العدد 2007، ص 51.
400 - كريم لحرش، النظام الجبائي المحلي المغربي...، مرجع سابق، ص 155.

ونظرا للدور الذي تلعبه محاكم الاستئناف الإدارية في حل النزاع الجبائي المحلي، باعتبارها درجة ثانية للتقاضي مفتوحة في وجه الملزم والإدارة الجبائية المحلية في حالة عدم رضى أحدهما أو كليهما عن الحكم الصادر عن المحاكم الإدارية، سنحاول التطرق لتشكيلها واختصاصها وكذلك الشروط الواجب احترامها لقبول الاستئناف المقدم أمامها.

1- تشكيل واختصاص محاكم الاستئناف الإدارية

بعد تحديد تشكيل محاكم الاستئناف الإدارية سنقف عند اختصاص هذه المحاكم من خلال الوقوف عند الاختصاص النوعي والمحلي لها.

1-1- تشكيل محاكم الاستئناف الإدارية

حسب المادة 2 من القانون رقم 80-03 المحدث لمحاكم الاستئناف الإدارية، تتكون محاكم الاستئناف الإدارية من رئيس أول ورؤساء غرف ومستشارين، وكتابة ضبط، ويجوز أن تقسم إلى عدة غرف حسب أنواع القضايا المعروضة عليها، ويعين الرئيس الأول لهذه المحكمة من بين المستشارين مفوضا ملكيا أو أكثر للدفاع عن القانون والحق باقتراح من الجمعية العمومية لمدة سنتين قابلة للتجديد.

هكذا إذن يمارس رئيس محكمة الاستئناف الإدارية مجموعة من المهام المتعلقة بالسير العادي لهذا النوع من المحاكم، إذ يتخذ الشق الأول منها الطبيعة الإدارية، والمتمثل أساسا في الإشراف على جميع المراسلات الواردة على محكمته، سواء تعلقت بالقضاء أو بالموظفين، كما يتولى مهمة تعيين مفوض ملكي⁽⁴⁰¹⁾ ورئاسة الجمعية العمومية لمحكمة الاستئناف الإدارية التي تنعقد كل سنة⁽⁴⁰²⁾.

401 - وتجدر الإشارة هنا إلى أن مفوض الحكومة في فرنسا يعين بمرسوم من رئيس الوزراء بناء على اقتراح من وزير العدل، يراعي في اختياره أن تكون له خبرة طويلة في العمل القضائي. انظر - محمد محجوبي وأحميدو أكري، المفوض الملكي ومهامه لدى المحكمة الإدارية، مطبعة الكاتب العربي، دمشق، الطبعة الأولى، 1995، ص 14، أورده كريم لحرش المرجع السابق، ص 157.

402 - كريم لحرش، النظام الجبائي المحلي، مرجع سابق، ص 156.

وكما جاء في القانون رقم 80.03 المحدث لمحاكم الاستئناف الإدارية، لم يدخل المشرع مؤسسة المفوض الملكي في التآليف الهيكلية للمحكمة وإنما أدخلها في تشكيلة هيئة الحكم، بحيث إنه بعد أن نص على طريقة تعيينه في الفقرة الأخيرة من المادة الثانية المشار إليها سالفاً، أكد في المادة 3 إلى وجوب حضور المفوض الملكي بالجلسة، وأن صيغة الوجوب التي وردت في المادة المذكورة، توضح بأن هذه القاعدة آمرة ومن النظام العام، وأن الإخلال بها، يجعل تشكيلة الهيئة الحاكمة باطلة والقرارات الصادرة عنها باطلة أيضاً.

أما فيما يتعلق بالمستشارين، فيلعبون دوراً مهماً في تجهيز القضايا والتقارير فيها، كما نجد كذلك كتابة الضبط التي تعد عنصراً مهماً ورئيسياً في كل المحاكم، باعتبارها جهازاً أساسياً في سير المحكمة من خلال تلقيها المقالات وتسجيلها وفتح الملفات، وتوجيه الاستدعاءات وتسجيل ما يروج في الجلسات في شكل محاضر.

2-1- اختصاص محاكم الاستئناف الإدارية

تطرق القانون رقم 80-03 المحدث لمحاكم الاستئناف الإدارية لاختصاص النوعي لهذه المحاكم، في حين أحال على نص تنظيمي لتحديد الاختصاص المكاني لها وهذا ما سنحاول توضيحه في ما يلي:

أ- الاختصاص النوعي

أوردت المادة الخامسة من القانون رقم 80-03 قاعدة عامة تتعلق بالاختصاص النوعي للمحاكم الاستئنافية الإدارية، وهي أن هذه المحاكم «تختص بالنظر في استئناف أحكام المحاكم الإدارية وأوامر رؤسائها ما عدا إذا كانت هناك مقتضيات قانونية مخالفة».

وتجدر الإشارة إلى أن المشرع استعمل نفس العبارات التي استعملها في قانون المسطرة المدنية وخاصة الفصل 24 منه، حينما تحدث عن اختصاص محاكم

الاستئناف العادية، وهذا يدل على أنها تختص مبدئياً بالنظر في القضايا، التي نصت عليها المادة الثامنة من قانون رقم 41-90 المحدث للمحاكم الإدارية⁽⁴⁰³⁾ وبما أن المادة الثامنة والباب الخامس (المواد من 28 إلى 36) من القانون رقم 41-90 حددوا الاختصاص النوعي للمحاكم الإدارية في مجال الضرائب، الشيء الذي يؤكد استئناف الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية في مادة الضريبة ومنها الرسوم المحلية أمام محاكم الاستئناف الإدارية.

إذن فمحاكم الاستئناف الإدارية تعتبر كدرجة ثانية للتقاضي أمام الملمزم والإدارة الجبائية المحلية في حالة عدم اقتناعهم بالحكم الابتدائي الصادر في حقهم سواء تم رفع القضية في إطار قضاء الإلغاء أو القضاء الشامل.

وكنقطة أخيرة يجب القول أن المادة 12 من قانون إحداث محاكم الاستئناف الإدارية 80.03 أبقّت على اختصاص محكمة النقض المشار إليه بالمادة 13 من قانون 41-90⁽⁴⁰⁴⁾ حيث نصت على أنه: «تبقى مقتضيات المادة 13 من القانون 41-90 المحدث بموجبه محاكم إدارية سارية المفعول في شأن استئناف الأحكام الصادرة في موضوع الاختصاص النوعي، ويحيل المجلس الأعلى الملف بعد البت فيه إلى المحكمة المختصة».

ب- الاختصاص المحلي

يراد بالاختصاص المحلي نطاق ولاية لمحكمة معينة للبت في نزاعات تقع داخل نطاق ترابي معين ولا يتعداه إلى غيره، وقد حدد المشرع هذا الاختصاص بحدود إقليمية معينة، وانشأ له مجموعة من المحاكم في جميع أنحاء البلاد حتى يضمن تقريب القضاء من المتقاضين، كما سنقواعد يحدد عبرها اختصاص كل

403 - كريم لحرش، النظام الجبائي المحلي المغربي...، مرجع سابق، ص 158.

404 - تنص المادة 13 من القانون رقم 41-90 «إذا أثير دفع بعدم الاختصاص النوعي أمام جهة قضائية عادية أو إدارية وجب عليها أن تثبت فيه بحكم مستقل ولا يجوز لها أن تضمه إلى الموضوع، وللأطراف أن يستأنفوا الحكم المتعلق بالاختصاص النوعي أيا كانت الجهة القضائية الصادر عنها أمام المجلس الأعلى الذي يجب عليه أن يبت في الأمر داخل أجل ثلاثين يوماً يبتدئ من تسلم كتابة الضبط به لملف الاستئناف».

محكمة على حدة من هذه المحاكم، حتى لا يترك الحرية للمدعي في رفع دعواه إلى أية محكمة⁽⁴⁰⁵⁾.

وبالرجوع إلى المرسوم رقم 2-06-198 الصادر بتاريخ 25 يوليوز 2006⁽⁴⁰⁶⁾ نجده حدد عددها في محكمتين وهما:

الأولى: يوجد مقرها بالرباط، وتشمل دائرة اختصاصها كل من الرباط، الدار البيضاء، فاس، مكناس وجدة.

الثانية: يوجد مقرها في مراكش، ويشمل اختصاصها مجال اختصاص المحكمة الإدارية لمراكش وأكادير.

وإذا كان المشرع المغربي بإحداثه لمحاكم الاستئناف الإدارية، يعتبر متقدما في هذا المجال، مقارنة مع التشريعين التونسي والجزائري، إذ يعتبر الأول أن الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية في مجال الجبايات المحلية، نهائية وغير قابلة للاستئناف استنادا إلى ما جاء في المادتين 26 و58 من مجلة الجبايات المحلية التونسية⁽⁴⁰⁷⁾، والثاني يجيز الاستئناف ولكن أمام مجلس الدولة⁽⁴⁰⁸⁾. فإن إحداث فقط محكمتين إداريتين للاستئناف يؤكد عدم أخذه لمسألة تقريب القضاء من المتقاضين بعين الاعتبار. ففي الوقت الذي كان ينتظر منه الزيادة من عدد المحاكم الإدارية وإحداث العديد من محاكم الاستئناف الإدارية، ثم إحداثه إلى حد الآن محكمتين للاستئناف.

لذلك لرفع المشقة وتوفير المال والوقت للمتقاضين، يجب إحداث محاكم استئناف إدارية أخرى لتيسير ولوج مرفق القضاء، خصوصا أمام عدم التوازن في الإمكانيات بين الإدارة الجبائية المحلية والملزم، باعتبار هذا الأخير الطرف

405 - كريم لحرش، نفس المرجع السابق، ص 159.

406 - مرسوم رقم 2-06-198 صادر في 29 جمادى الآخرة 1427 الموافق ل 25 يوليوز 2006، جريدة رسمية عدد 5447 الصادر بتاريخ 19 رجب الموافق ل 14 غشت 2006.

407 - Moêz Hassayoun, le contentieux de la fiscalité locale, op cité, p 121.

408 - أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري...، مرجع سابق، ص 88.

الضعيف، وقد يكلفه اللجوء للاستئناف سواء للمطالبة بالإعفاء من رسم معين أو التخفيض من مبلغه، أكثر من المبلغ المتنازع حوله، مما يؤكد ضرورة الزيادة من عدد المحاكم الإدارية سواء الابتدائية أو الاستئنافية.

2- شروط قبول الاستئناف

إن قبول الاستئناف يتطلب أن يقدم بمقال كتابي تراعى فيه مجموعة من البيانات⁽⁴⁰⁹⁾ وهي:

- اسم المستأنف والمستأنف عليه مهنته وصفته وموطنه وكذلك صفة وموطن الوكيل، وإذا تعلق الأمر بشركة يجب ذكر اسمها الكامل ونوعها ومركزها.

- بيان موضوع الاستئناف والوقائع.

- توضيح الوسائل القانونية المعتمد عليها في تقديم الاستئناف لمعرفة العلل والخروقات التي يتضمنها الحكم المستأنف.

- توقيع المقال من طرف محام، ما عدا استئناف الإدارات العمومية حيث تكون نيابة محام أمرا اختياريا.

- إرفاق المقال بنسخ مصادق على مطابقتها للأصل من لدن المستأنف بعدد الأطراف المستأنف عليهم.

- يجب على المستأنف أيضا أن يدلي بتأييد لمقاله بنسخة من الحكم المطعون فيه وإلا طلبها كاتب الضبط من المحكمة التي أصدرته.

إضافة إلى الشروط المتعلقة بالمقال، يجب على المستأنف (الإدارة الجبائية المحلية أو الملزم) أن يقدم الاستئناف خلال ثلاثين يوما والتي تبتدئ من تاريخ التبليغ إلى الشخص نفسه أو في موطنه الحقيقي أو المختار في الجلسة إذا كان ذلك مقررًا بمقتضى القانون، أما الشخص الذي بلغ الحكم بناء على طلبه فتبتدئ

409 - المادة 142 من قانون المسطرة المدنية.

من يوم التبليغ⁽⁴¹⁰⁾، وإذا صادف اليوم الأخير من أجل التبليغ يوم عطلة، فإن الأجل يمتد إلى أول يوم عمل بعده⁽⁴¹¹⁾.

وارتباطا بالآجال، فإنه يضاعف ثلاث مرات لمصلحة الأطراف الذين ليس لهم موطن ولا محال إقامة بالمملكة⁽⁴¹²⁾.

ويعفى الاستئناف من أداء الرسوم القضائية وهذا ما يستشف من الفقرة الأخيرة من المادة 10 من القانون رقم 80.03 المحدث لمحاكم الاستئناف الإدارية إذ جاء فيها: «يعفى طلب الاستئناف من أداء الرسوم القضائية».

وكخلاصة، يعتبر إحداث المحاكم الإدارية، محطة مهمة، فبعدما كانت تستأنف الأحكام الإدارية أمام المجلس الأعلى، أصبحت محاكم الاستئناف الإدارية تقوم بهذا الدور. وإنشاؤها يعتبر حلقة أساسية في الوصول إلى مبدأ ازدواجية القضاء، وفي انتظار إحداث مجلس دولة يتم الطعن بالنقض أمامه ضد الأحكام الإدارية. بدلا من محكمة النقض (المجلس الأعلى سابقا) والتي تعتبر كمحكمة نقض لجميع محاكم المملكة.

الفقرة الثانية: طرق الطعن غير العادية في المنازعات الجبائية المحلية

حصر المشرع المغربي طرق الطعن غير العادية في النقض، والتماس إعادة النظر وتعرض الغير الخارج عن الخصومة.

وبالرجوع إلى القانون رقم 47-06 المتعلقة بالجبائيات المحلية وكذا القانون رقم 41-90 المحدث للمحاكم الإدارية، يتضح بأنه ليس هناك أي مقتضى قانوني ينظم صرامة طرق الطعن غير العادية في هذه المادة، كما لا يوجد أي نص قانوني يمنع المكلفين أو الإدارة الجبائية المحلية من مباشرتها.

410 - المادة 134 من قانون المسطرة المدنية والمادة 9 من القانون رقم 80.03 المحدث لمحاكم الاستئناف الإدارية.

411 - كمال حلمي، حماية الملتزم في منازعات الوعاء الضريبي...، مرجع سابق، ص 69.

412 - المادة 136 من قانون المسطرة المدنية.

أولاً: التماس إعادة النظر

يفتح باب الطعن بإعادة النظر عندما يصبح الحكم نهائياً وغير قابل للطعن بالتعرض أو الاستئناف، ومع مراعاة الأحكام المتعلقة بالتماس إعادة النظر أمام محكمة النقض المنصوص عليها في المادة 379 من قانون المسطرة المدنية⁽⁴¹³⁾، يرفع الطعن أمام المحكمة التي أصدرت الحكم المطعون فيه إذا تحقق سبب أو أكثر من الأسباب التي حددها على سبيل الحصر وهذه الأسباب هي⁽⁴¹⁴⁾:

• إذا بت القاضي فيما لم يطلب منه أو حكم بأكثر مما طلب منه، أو إذا أغفل البت في أحد الطلبات؛

• إذا وقع تدليس أثناء تحقيق الدعوى؛

• إذا بني الحكم على مستندات اعتراف أو صرح بأنها مزورة، وذلك بعد صدور الحكم.

• إذا اكتشفت بعد الحكم وثائق حاسمة كانت محتكرة لدى الطرف الآخر.

• إذا وجد تناقض بين أجزاء نفس الحكم.

• إذا قضت نفس المحكمة بين نفس الأطراف، استناداً لنفس الوسائل بمحكمتين مختلفين ومتناقضين وذلك لعلّة عدم الاطلاع على حكم سابق، أو لخطأ واقعي.

• إذا لم يقع الدفاع بصفة صحيحة على حقوق إدارة عمومية أو حقوق قاصرين.

413 - تنص الفقرة الأولى من قانون المسطرة المدنية على أنه: «لا يمكن الطعن في القرارات التي يصدرها المجلس الأعلى إلا في الأحوال الآتية:
أيجوز الطعن بإعادة النظر:

- 1 - ضد القرارات الصادرة استناداً على وثائق صريح أو اعتراف بزوريتها.
 - 2 - ضد القرارات الصادرة بعدم القبول أو السقوط لأسباب ناشئة عن بيانات ذات صبغة رسمية وضعت على مستندات الدعوى ثم تبين عدم صحتها عن طريق وثائق رسمية جديدة وقع الاستظهار لها فيما بعد.
 - 3 - إذا صدر القرار على أحد الطرفين لعدم إدلائه بمستند حاسم احتكره خصمه.
 - 4 - إذا صدر القرار دون مراعاة لمقتضيات الفصول 371 و372 و375.
- 414 - الفصل 402 من قانون المسطرة المدنية.

ومن الناحية العملية، فقبل إحداث محاكم الاستئناف الإدارية وممارسة هذا الاختصاص من طرف المجلس الأعلى، يكثر اللجوء إلى هذه الوسيلة خاصة من طرف الإدارة الجبائية والخزينة العامة، على اعتبار أنه لم يكن هناك أي طريق آخر للطعن فيها، وبناء عليه كانت الإدارة ملزمة في بداية الأمر بإقناع القضاء بمبرراتها لقبول التماس إعادة النظر وغالبا ما تستند في ذلك على البند 7 من الفصل 402 من قانون المسطرة المدنية، بحيث تركز على أنه لم يقع الدفاع من طرف القضاء بصفة صحيحة⁽⁴¹⁵⁾.

أما بعد إحداث محاكم الاستئناف الإدارية، فالأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية في مجال الجبايات المحلية، غير قابلة لإعادة النظر باعتبارها قابلة للاستئناف. وفيما يخص القرارات الصادرة عن محاكم الاستئناف في نفس المجال، فتلك التي تقبل منها التعرض فهي غير قابلة لإعادة النظر ويتعلق الأمر هنا بالقرارات الغيابية التي أجاز القانون المحدث لمحاكم الاستئناف الإدارية في المادة 14 الطعن فيها بالتعرض، أما القرارات الغير الغيابية (أي الغير القابلة للتعرض) الصادرة عن محاكم الاستئناف الإدارية فهي تقبل إعادة النظر.

وأخيرا تقديم التماس إعادة النظر أمام محكمة النقض مرتبط بمدى توفر إحدى الحالات المنصوص عليها في الفصل 379 من قانون المسطرة المدنية.

ثانيا: تعرض الغير الخارج عن الخصومة

يعتبر تعرض الغير الخارج عن الخصومة طريق غير عادي للطعن في الأحكام، وضعه المشرع في متناول كل شخص مس بحقوقه حكم لم يكن طرفا ولا ممثلا فيه، من أجل الحصول على مراجعة النظر في هذا الحكم⁽⁴¹⁶⁾.

وقد نظم المشرع المغربي تعرض الغير الخارج عن الخصومة في الفصول 303 إلى 305 من قانون المسطرة المدنية وحددت هذه الأخيرة ثلاثة شروط لمباشرة هذا الطعن وهي:

415 - عثمان الحادك، المنازعات الجبائية بالمغرب: المسطرة والاختصاص...، مرجع سابق، ص 236.

416 - الطيب الفصايلي، القانون القضائي الخاص...، الجزء الثاني، مرجع سابق، ص 161.

1- أن يمس الحكم موضوع الطعن بحقوق ومصالح الطاعن.

2- أن لا يكون قد استدعي هو أو من ينوب عنه في الدعوى.

3- كما اشترط المشرع إيداع ضمانات بكتابة الضبط تساوي مبلغ الغرامة التي يمكن الحكم بها عند عدم قبول التعرض والمحددة بمقتضى المادة 305 من قانون المسطرة المدنية.

وعلى المستوى العملي، نجد مجال اللجوء إلى هذه الطريقة من طرق الطعن الاستثنائي قليلا في المجال الجبائي⁽⁴¹⁷⁾ نظرا لسهولة معرفة الأطراف المعنية⁽⁴¹⁸⁾، ماعدا الحالات التي تلجأ فيها الخزينة إلى الطعن عن طريق تعرض الغير الخارج عن الخصومة ضد الأحكام التي تمس بمصالحها ولم تكن فيها طرفا أثناء الخصومة، ونفس الشيء بالنسبة لمديرية الضرائب التي تلجأ إلى مباشرة هذه المسطرة بالنسبة للأحكام التي تتناول اختصاصاتها ولم تكن طرفا فيها⁽⁴¹⁹⁾.

ثالثا: الطعن بالنقض

يقصد بالطعن بالنقض إخضاع أحكام وقرارات محاكم الموضوع لرقابة عليا تتعلق بالتحقق من مدى التزام المحاكم بتطبيق القواعد القانونية تطبيقا سليما. ونظرا لأهمية وخطورة هذه الرقابة، فقد أوكلها المشرع إلى أعلى هيئة قضائية في التنظيم القضائي المغربي وتتمثل في محكمة النقض. وقد أحدثت محكمة النقض، غداة الاستقلال وكانت تسمى آنذاك المجلس الأعلى، إلى أن تم تغيير هذه التسمية سنة 2011⁽⁴²⁰⁾ بعد التعديل الدستوري الذي عرفه المغرب خلال نفس السنة.

417 - Rachid Lazrak ; le contrôle et le contentieux de l'impôt au Maroc, op cité, p412.

418 - كمال حلمي، حماية الملزم في منازعات الوعاء الضريبي...، مرجع سابق، ص 70.

419 - عثمان الحادك، المنازعات الجبائية بالمغرب: المسطرة والاختصاص...، مرجع سابق، ص 237.

420 - الظهير الشريف رقم 1.11.170 صادر في 27 ذي القعدة 1432 (25 أكتوبر 2011) بتنفيذ القانون رقم 58.11 المتعلق بمحكمة النقض، المغير بموجبه الظهير الشريف رقم 1.57.223 الصادر في 2 ربيع الأول 1377 (27 شتنبر 1957) بشأن المجلس الأعلى.

ويتأثر رأس محكمة النقض الرئيس الذي يتوفر على اختصاصات قضائية وإدارية ويسهر على حسن سير الغرف وكتابة الضبط، كما يتأثر مكتب المحكمة، ويمثل النيابة العامة في محكمة النقض الوكيل العام للملك يساعده المحامي العام الأول والمحامون العامون.

وتعتبر الأحكام الصادرة عن محاكم الاستئناف الإدارية في مجال الجبايات المحلية، قابلة للطعن أمام محكمة النقض وهذا ما يستشف من مضمون المادة 16 من القانون رقم 80.03 المحدث لمحاكم الاستئناف الإدارية التي جاء فيها أن القرارات الصادرة عن محاكم الاستئناف الإدارية قابلة للطعن بالنقض أمام المجلس الأعلى (محكمة النقض)، ماعدا القرارات الصادرة في المنازعات الانتخابية وكذا في تقدير شرعية القرارات الإدارية⁽⁴²¹⁾.

وقد حددت نفس المادة السالفة الذكر أجل الطعن بالنقض في ثلاثين يوما من تاريخ تبليغ القرار المطعون فيه، وأن القواعد الواردة في قانون المسطرة المدنية هي التي تطبق في شأن مسطرة النقض ضد قرارات محاكم الاستئناف الإدارية. وبناء على المعطى الأخير، وكما جاء في الفصل 359 من قانون المسطرة المدنية، فإن الأسباب الموجبة للطعن هي:

- خرق القانون.

- خرق قاعدة مسطرية أضرت بأحد الأطراف.

- عدم الاختصاص.

- الشطط في استعمال السلطة.

- عدم ارتكاز الحكم على أساس قانوني أو انعدام التعليل.

علاوة على ما سبق، ترفع طلبات النقض بواسطة مقال مكتوب، مؤدى عنه⁽⁴²²⁾، موقع من طرف محام مقبول للترافع أمام محكمة النقض، ويمكن لهذه

421 - وكما بين ذلك الأستاذ مصطفى التراب: «أن المادة 16 أغفلت الأوامر الإستعجالية التي يصدرها الرؤساء الأولون لهذه المحاكم حينما يكون النزاع معروض أمامها وذلك طبقا للمادة 6 من نفس القانون المذكور، فهذه الأوامر قابلة للطعن بالنقض مادامت قد صدرت بصفته انتهائية ومع ذلك لم ترد في صياغة المادة المذكورة، انظر مصطفى التراب، القواعد الإجرائية أمام محاكم الاستئناف الإدارية، مرجع سابق، ص 11.

422 - ينص الفصل 357 من قانون المسطرة المدنية على أنه: «يتعين على طالب النقض أمام المجلس الأعلى أن يؤدي الوجيبة القضائية في نفس الوقت الذي يقدم فيه مقاله تحت طائلة عدم القبول».

الأخيرة عند تقديم مقال موقعا عليه من طرف طالب النقض نفسه أو من طرف مدافع لا تتوفر فيه الشروط المقررة في الفقرة السابقة أن يشطب على القضية تلقائيا من غير استدعاء الطرف⁽⁴²³⁾.

ويجب أن تتوفر في المقال تحت طائلة عدم القبول:

1- بيانات أسماء أطراف العائلية والشخصية وموطنهم الحقيقي.

2- ملخص الوقائع والوسائل وكذا المستنتجات.

3- إرفاقه بنسخة من الحكم النهائي أو نسخة من المقرر الإداري المطعون فيه.

ويجب أن يكون المقال كذلك مرفقا بنسخ مساوية لعدد الأطراف⁽⁴²⁴⁾.

وقد أضافت المادة 356 من قانون المسطرة المدنية أنه يجب إيداع المقال بكتابة ضبط المحكمة التي أصدرت الحكم المطعون فيه أو بكتابة ضبط محكمة النقض في حالة إذا كان الطعن ضد مقررات السلطة الإدارية، ثم بعد ذلك يسجل المقال في سجل خاص ويوجه من طرف كتابة ضبط المحكمة التي أصدرت الحكم المطعون فيه دون مصاريف مع المستندات المرفقة به وملف الدعوى وعند الاقتضاء ملف المسطرة لدى المحكمة الإدارية إلى كتابة ضبط محكمة النقض. كخطوة موائية قبل البت في طلب النقض يقوم كاتب الضبط بتسليم وصل إلى الأطراف عند طلبه.

علاوة على ذلك، وفي إطار مبدأ تعدد درجات التقاضي، منح القانون رقم 80.03 المحدث لمحاكم الاستئناف الإدارية، الحق في استئناف الأحكام الجبائية المحلية الصادرة عن المحاكم الإدارية أمامه، إيمانا منه بأهمية هذا المبدأ في إنصاف كافة أطراف المنازعة الجبائية، وذلك من خلال منحه لهم فرصة أخرى لعرض نزاعاتهم أمام المحاكم الاستئنافية الإدارية مع تخويلهم أيضا الحق في وسائل أخرى للطعن نظم قواعدها قانون المسطرة المدنية.

423 - الفصل 355 من قانون المسطرة المدنية.

424 - الفصل 355 من قانون المسطرة المدنية.

الفصل الثالث

تحليل واقع العمل القضائي

في مجال الجبايات المحلية

يغت
م
مقاض
سائدة
المخز
لذا
والط
أو لا
الكف
الرس
و
عند
مهم
والد
الض
الج
الأ
م
في
ها
ال
5

يعتبر إحداث المحاكم الإدارية والإدارية الاستثنائية، طفرة كبيرة ونقله نوعية في مجال التنظيم القضائي، إذ أدى إلى تنامي وعي الملزم بمكانته كعنصر يمكنه مقاضاة الإدارة الجبائية متى شعر بتعسفها وبذلك تجاوز النظرة التي كانت سائدة على مستوى الإدراك الجماعي، من أن المخزن لا يمكن أن يقاضى أمام المخزن (425).

لذلك فعندما تعجز المساطر الإدارية من قبيل المطالبات أمام الإدارة الجبائية والطعن أمام اللجان المحلية لتقدير الضريبة سواء من طرف الإدارة الجبائية أو الملزم يتجه طرفا المعادلة الجبائية للقضاء الإداري لإيجاد الحلول النهائية الكفيلة بحل النزاع المثار بينهما سواء تعلقت هذه المنازعات بتأسيس أو تحصيل الرسوم المحلية.

ولتوضيح واقع العمل القضائي في مجال الجبايات المحلية، سنحاول الوقوف عند إسهامات القاضي الإداري في هذا المجال باعتباره جهازا بدأ يلعب دورا مهما في تحقيق التوازن بين طرفين مختلفين وهما الملزم الطرف الضعيف والمجرد من جميع الامتيازات إلا القانون والذي له الحق في الاستفادة من جميع الضمانات المخولة له بمقتضاه، والإدارة الجبائية المحلية صاحبة الامتياز وهي الجهة التي تسهر على ضمان التدبير الجيد للمورد الجبائية المحلية (المبحث الأول).

لكن برغم المجهودات المبذولة من قبله لتحقيق هذه الحماية، فإن وجود مجموعة من الإكراهات والعراقيل التي تواجه الرفع من جودة العمل القضائي في المجال الجبائي، يتطلب الحديث عن الآليات الكفيلة بالمساعدة على تجاوز هذه الإكراهات التي تعد مداخل أساسية للرفعي بدور القاضي الإداري في مجال الجبايات المحلية (المبحث الثاني).

المبحث الأول

إسهامات القاضي الإداري

في مجال المنازعات الجبائية المحلية

تجدر الإشارة إلى أن الرسوم التي تستفيد منها العمالات والأقاليم والجهات لا تثير إشكالات أمام القضاء، إذ لم نصادف أي حكم قضائي يتعلق بالرسوم المنصوص عليها في القانون رقم 47.06 والتي تستفيد منها العمالات والأقاليم والجهات، مما يفرض التركيز على الاجتهادات التي تتعلق بالرسوم التي تستفيد منها الجماعات المحلية.

إن الدعوى الجبائية التي يرفعها الملزم للمنازعة في الرسوم المحلية لا تخرج عن أحد الصنفين التاليين، فهي إما أن تكون دعوى تتعلق بالمنازعة في أساس الرسم فيجب أن ترفع ضد الأمر بالصرف للجماعة المعنية أو مدير الضرائب أو الأشخاص المفوضين من لدهما⁽⁴²⁶⁾، نظرا لكون الجماعات الترابية ومديرية الضرائب هم من يسهر على تهيئ أوامر التحصيل والجداول الجبائية وإعدادها، بحيث يتضمن ذلك الإعداد تقييد أسماء الملزمين وعناوينهم وأنواع الرسوم المترتبة عليهم.

وأما إذا كانت تتعلق الدعوى بمنازعة في تحصيل الرسوم المحلية، فحري بالملزم أن يقاضي الخازن العام للمملكة باعتباره يرأس الجهاز المسؤول عن تحصيل الدين الجبائي المحلي.

426 - تنص المادة 164 من القانون رقم 47.06 في فقرتها الرابعة على أنه «بصرف النظر عن جميع المقتضيات المخالفة تمثل الإدارة بكيفية صحيحة أمام القضاء، مطالبة كانت أو مطلوبا ضدها، بمدير الضرائب أو الأمر بالصرف للجماعة المحلية المعنية أو الأشخاص المفوضين من لدهما لهذا الغرض والذي يمكنه إن اقتضى الحال توكيل محامي».

وبما أن الرسوم المحلية تخضع لازدواجية في التدبير، حيث يترتب تدبير الرسم المهني ورسم السكن ورسم الخدمات الجماعية من طرف مديرية الضرائب مما يستنتج معه أن الدعوى توجه إذا تعلق الأمر بأحد هذه الرسوم ضد مديري الضرائب. أما باقي الرسوم فيتم تدبيرها من طرف الجماعات الترابية نفسها مما يستفاد منه أنها توجه ضد الأمر بالصرف للجماعة المعنية.

لذلك من الأحسن الانتباه إلى هذا الجانب الشكلي المهم وتوجيه الدعوى ضد ذي الصفة لكي يتم قبولها شكلا من طرف القاضي، فقد يحصل أن يدخل المدعي في مقاله الخازن العام في دعوى تتعلق بالمنازعة في الوعاء الجبائي، في الوقت الذي يجب فيه أن يدخل مديرية الضرائب أو الأمر بالصرف، وقد يحصل العكس في النزاع المتعلق بتحصيل الرسوم، حيث يدخل المدعي الأمر بالصرف للجماعة الترابية المعنية أو مديرية الضرائب في الموضوع بدل الخازن العام مما يعرض دعواه لعدم القبول من طرف القاضي، ويضيع بذلك حقوق الأشخاص المفروض عليهم الرسم، لأنه من لم تقبل دعواه لهذا السبب لا يمكنه تجديدها على النحو الصحيح نظرا لانصرام أجل تقديمها⁽⁴²⁷⁾.

واستنادا على ما سلف، تظهر أهمية التفريق بين منازعات الوعاء ومنازعات التحصيل، لذلك سيتم الوقوف عند إسهامات القاضي الإداري في مجال الجبايات المحلية، من خلال التمييز بين النوعين السالفي الذكر من المنازعات الجبائية، وذلك بالوقوف أولا عند اجتهادات القضاء الإداري في المنازعات المرتبطة بوعاء الرسوم المحلية (المطلب الأول)، ثم بعد ذلك الاجتهادات المرتبطة بتحصيل الدين الجبائي المحلي (المطلب الثاني).

المطلب الأول

الاجتهاد القضائي في منازعات وعاء الرسوم المحلية

جعل المشرع جل الرسوم المحلية تعتمد على إقرار الملزمين لتحديد أساسها، وذلك ضمن الإصلاح الجبائي المحلي الأخير، قصد بناء الثقة بين الملزم والإدارة الجبائية المحلية.

ويكتسي تقديم التصريح أهمية بالغة، إذ يعبر عن رغبة الملزم في المساهمة في تحمل الأعباء العامة كواجب وطني، ويعبر أيضا عن حسن نيته⁽⁴²⁸⁾.

427 - مصطفى التراب، المحاكم الإدارية والصعوبات المثارة على مستوى التطبيق في المنازعات الجبائية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مواضيع الساعة، العدد 4، 1996، ص 78.
428 - حسن العفوي، المنازعة الضريبية أمام القضاء بين التأسيس والتحصيل، مجلة المحار، العدد 36، دجنبر 2006، ص 89.

لكن قد يبدو للإدارة الجبائية المحلية أن المعلومات المقدمة من طرف الملزم تخالف المعطيات المتوفرة لديها، مما يجعلها تتدخل لتغيير أساس الرسم المعني، إلا أن ممارستها هذا الحق يتطلب اتباع مساطر قانونية كما جاء في القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، لكي يكون تدخلها قد تم بطريقة صحيحة.

وفي حالة عدم قبول الملزم لتدخلات الإدارة الجبائية المحلية، يلجأ للقضاء من أجل إنصافه من التعسف التي قد تطاله من طرف الإدارة الجبائية.

لذلك بوجود الإدارة وما تمتلكه من امتيازات أمام الملزم الطرف الأقل دراية على العموم بكل الحقوق الممنوحة له لمواجهة، يبرر الحديث عن مشروعية الحماية القضائية للطرف الثاني في المنازعة الجبائية وهو الملزم باعتباره مجرداً من كل سلطة أو امتياز إلا سلطة القانون⁽⁴²⁹⁾.

إلا أن ما سلف، لا يعني أن القاضي الإداري عند تدخله في مجال الجبايات المحلية، غير مطالب بتكريس حق الإدارة في تدبير الرسوم المحلية وبالتالي ضمان حقها كجهاز مسؤول عن مراقبة مدى احترام الملزمين للمقتضيات القانونية المنصوص عليها في القانون الجبائية المحلي.

وجدير بالإشارة أن الأحكام التي وجدناها، والتي تتعلق بمنازعات الجبايات المحلية بعد إصدار القانون رقم 47.06 سنة 2008، تندرج كلها ضمن إطار القضاء الشامل، ما عدا الأحكام التي أشارنا لها عند الحديث عن حالات دعوى الإلغاء بالمنازعات الجبائية المحلية⁽⁴³⁰⁾، مما يفرض التركيز على دعوى القضاء الشامل عند تحديد اجتهادات القاضي الإداري في مجال الجبايات المحلية، باعتباره المجال الطبيعي للمنازعات الجبائية المحلية.

429 - عبد المعطي القدوري، الحماية القضائية للملزم في مجال المنازعات الجبائية، ندوة القضاء الإداري وحماية النشاط الاقتصادي المنعقدة يوم 17 ماي 1996، منشورات كلية الشريعة بأكادير، سلسلة ندوات ومحاضرات 1، ص 79.

430 - انظر الفقرة المتعلقة بمنازعات الجبايات المحلية بين قضاء الإلغاء و القضاء الشامل.

ونظرا لازدواجية تدبير الرسوم المحلية واختلاف الطريقة التي يتم على أساسها تحديد وعاءها، حيث يتم تدبير الرسم المهني ورسم السكن ورسم الخدمات الجماعية من طرف مصالح مديرية الضرائب ويعتمد على الإحصاء لتحديد وعاءها، في حين تدبر باقي الرسوم من طرف الجماعات المحلية ويعتمد على الإقرار في تحديد أساسها، سيتم الوقوف عند اجتهادات القاضي الإداري في مجال الجبايات المحلية، رغم قلتها مقارنة مع اجتهاداته في مجال الضرائب والرسوم الوطنية، بالفصل بين تلك المرتبطة بالرسوم التي تدبرها مديرية الضرائب لمصالح الجماعات المحلية، وبين تلك التي تدبرها مصالح الجماعات الترابية.

الفقرة الأولى: حالة الرسوم التي تدبرها مديرية الضرائب

أوكل المشرع من خلال ما جاء في مقتضيات القانون رقم 47.06، تدبير الرسم المهني ورسم السكن ورسم الخدمات الجماعية لمصالح مديرية الضرائب نظرا لما تتوفر عليه هذه المصالح من إمكانيات مادية وبشرية لضمان تدبير أحسن لهذه الرسوم.

وقبل هذا الإصلاح كانت مديرية الضرائب تشرف على تدبير الضريبة المهنية (حاليا الرسم المهني) ورسم النظافة (رسم الخدمات الجماعية) والضريبة الحضرية (رسم السكن) وتقوم بتحويلها إلى الجماعات الترابية⁽⁴³¹⁾.

ونظرا لكون القانون رقم 47.06 ألغى المقتضيات القانونية المنظمة للضريبة الحضرية ورسم النظافة والضريبة المهنية⁽⁴³²⁾، سنحاول فقط تقديم اجتهادات

431 - للوقوف أكثر عند بعض الاجتهادات حول رسم النظافة والضريبة المهنية انظر: - أحمد قليلش، المنظومة الجبائية، مرجع سابق، ص 241-242.

432 - تنص الفقرة الأولى من الفصل 176 من القانون رقم 47.06 على أنه تنسخ ابتداء من تاريخ دخول هذا القانون حيز التطبيق أحكام:

- الظهير الشريف رقم 1.69.442 بتاريخ 22 من رجب 138 (30 ديسمبر 1961) المنظم للضريبة المهنية.

القاضي الإداري في الرسوم المنصوص عليها في القانون السالف الذكر ويتعلق الأمر برسم السكن ورسم الخدمات الجماعية والرسم المهني. إذ. سنقف أولاً عند رسم السكن ورسم الخدمات الجماعية نتيجة الترابط الحاصل بينهما بمعنى أن خضوع الملزم لرسم السكن سيخضعه أيضاً لرسم الخدمات الجماعية وفق ما حددته المقتضيات القانونية المتعلقة بهما، ثم بعد ذلك سنقف عند اجتهادات القاضي الإداري في مجال الرسم المهني.

أولاً: رسم السكن ورسم الخدمات الجماعية

نظم المشرع رسم السكن في الباب الثالث في الفصول من 19 إلى 32 ورسم الخدمات الجماعية في الباب الرابع (في الفصول 33 إلى 38)، ومن خلال استقراء بعض الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية وكذلك بعض قرارات محاكم الاستئناف الإدارية، والتي تتسم بالقلّة، يلاحظ أن أغلب هذه الأحكام والقرارات المتعلقة بالوعاء تسير في اتجاه حماية حقوق الملزمين، ففي حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء بتاريخ 12/01/2012 أن اعتماد الإدارة الجبائية قيمة إيجارية غير قانونية لتقدير رسم السكن ورسم الخدمات الجماعية يقتضي إلغاء الفرض فيما زاد عن زيادة نسبتها 2% كل خمس سنوات وجاء في حيثيات هذا الحكم⁽⁴³³⁾ «وحيث يفرض رسم السكن على أساس القيمة الإيجارية للعقارات المقدرة عن طريق المقارنة من طرف لجنة الإحصاء المنصوص عليها في المادة 32 من القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، وإذا كان العقار موضوع التضريب أو جزء منه يتخذه الملزم كسكن رئيسي بوصفه

- القانون رقم 37.89 المتعلق بالضريبة الحضرية الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.89.228 بتاريخ 22 من جمادى الآخرة 410 (30 ديسمبر 1989).

- القانون رقم 22.97 المؤسس لفائدة غرف التجارة والصناعة والخدمات وغرف التقليدية وغرف الصيد البحري واتحاداتها رسم إضافي للضريبة المهنية الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.97.170 بتاريخ 27 من ربيع الآخر 1418 (2 أغسطس 1997).

- القانون رقم 30.89 المتعلق بضرائب ورسوم الجماعات المحلية وهيئاتها.

433 - المحكمة الإدارية بالدار البيضاء حكم رقم 52 بتاريخ 12/01/2012 ملف عدد 505/11/9، غير منشور.

مالكا أو منتفعا به وإما زوجه أو أصوله أو فروعه من عمود النسب المباشر من الدرجة الأولى فيتم تمتيعه بخصم نسبة 75% من القيمة الإيجارية لهذا السكن الرئيسي. وتراجع هذه القيمة الإيجارية كل خمس سنوات بزيادة نسبتها 2%.

وحيث إنه بمقارنة القيمة الكرائية السنوية الجديدة بالقيمة المعتمدة، سابقا تبين كونها تتجاوز النسبة المنصوص عليها في المادة 6 من القانون رقم 89/37 المتعلق بالضريبة الحضرية والمادة 23 من القانون رقم 06/47 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، الأمر الذي يتعين معه إلغاء رسم السكن ورسم الخدمات الجماعية برسم سنة 2011 فيما زاد عن 2% من القيمة الإيجارية المعتمدة سنة 2005.

ومن وجهة نظرنا إن رأي المحكمة الإدارية في هذا الحكم جانب الصواب، وذلك لاعتمادها على نصوص قانونية تم تعديلها وبالتالي فالحديث عن منازعة حول رسم السكن ورسم الخدمات الجماعية خلال سنة 2011 يعني تطبيق مقتضيات القانون رقم 47.06 دون الاعتماد على القانون رقم 89/37 المتعلق بالضريبة الحضرية. حيث جاء في منطوق الحكم «وتطبيقا...»، والقانون رقم 89/37 المتعلق بالضريبة الحضرية ورسم النظافة والقانون رقم 06/47 المتعلق برسم السكن ورسم الخدمات الجماعية»، لذلك نعتبر أن هذا الحكم لم يصدر على أساس قانوني صحيح واعتماده على مقتضيات الضريبة الحضرية يجانب الصواب، لهذا كان للمحكمة تحديد مبلغ رسم السكن أن يعتمد على مبلغ القيمة الإيجارية السنوية المقدرة من طرف لجنة لإحصاء أو يقوم بإجراء تحقيق لتحديد مبالغ أكرية المساكن المماثلة الواقعة بنفس الحي، ثم بعد ذلك يحدد سعر الرسم بناء على المبلغ التي توصل إليه، والذي استنادا عليه يحدد السعر الحقيقي للرسم، وذلك وفق ما يلي⁽⁴³⁴⁾:

434 - المادة 27 من القانون رقم 47.06.

القيم الإيجارية	سعر الرسم
من 0 إلى 5000 درهم	معفى
5001 إلى 20000 درهم	10%
20001 إلى 40000 درهم	20%
40001 درهم فما فوق	30%

مع مراعاة الإسقاطات المتعلقة بالسكن إذا كان رئيسيا وفق المقتضيات التي جاءت في المادة 245 من القانون رقم 47.06.

أما سعر رسم الخدمات الجماعية فيتم أيضا بناء على القيمة الإيجارية للعقارات المقدرة عن طريق المقارنة من طرف لجنة الإحصاء في حالة خضوع هذه العقارات لرسم السكن، ويحدد السعر في هذه الحالة في نسبة 10.50% من القيمة الإيجارية السنوية.

والملاحظ أن المحكمة الإدارية للدار البيضاء طرحت أمامها العديد من القضايا تتعلق الموضوع نفسه ، وأغلبها لم يخرج عن الموقف السابق، حيث ألغت الزيادة المقررة من طرف الإدارة في ما زاد عن نسبة 2% بعد مرور خمسة سنوات عن آخر زيادة في سهر الرسم⁽⁴³⁵⁾.

وفي إطار مراقبة قواعد الشكل اعتبرت المحكمة الإدارية بمراكش بتاريخ 15/06/2010 أن تقديم الدعوى خارج الأجل القانوني المخول للملزم عند منازعته في رسم السكن ورسم الخدمات الجماعية يقضي إلى التصريح بعدم قبولها، إذ جاء في حيثيات أحد أحكامها «وحيث ألزم المشرع الخاضع للضريبة في كافة النصوص الضريبية بضرورة سلوكه مسطرة المطالبة الإدارية الأولية

435 - حكم رقم 52 في الملف رقم 505/91/9 بتاريخ 12/2/2012، غير منشور.

- حكم صادر في الملف رقم 231/88/9 بتاريخ 30/12/2011، غير منشور.

- حكم صادر في الملف رقم 527/9/2010 بتاريخ 23/11/2011 غير منشور.

أمام الجهة المكلفة بالوعاء الضريبي في حالة منازعته في إجراءات تأسيس الضريبة المفروضة عليه، ومنح للإدارة الضريبية آجالاً معينة للبحث والتحقيق في المطالبة المذكورة، ولا يصبح من حق الخاضعين اللجوء إلى القضاء الإداري بغية عرض نزاعهم أمامه إلا بعد انصرام هذه الآجال أو داخل الشهر الموالي لتاريخ توصلهم بجواب الإدارة عن مطالبتهم.

وحيث تبين للمحكمة من خلال اطلاعها على وثائق القضية أن المدعية رفعت مطالبته إدارية إلى المدير الجهوي للضرائب بمراكش الذي توصل بها بتاريخ 28/08/2008، ولم تتوصل منه بأي جواب مما كانت معه ملزمة بتقديم دعوها داخل الشهر الموالي لتاريخ انصرام أجل الستة أشهر المخولة للإدارة للجواب عن مطالبته..، إلا أنها بدلاً من ذلك بادرت إلى توجيه مطالبته ثانية بتاريخ 05/06/2009 قبل أن ترفع دعوها الحالية بتاريخ 08/02/2010 مما يجعلها مقامة خارج الأجل القانوني»⁽⁴³⁶⁾.

والموقف نفسه تبنته المحكمة الإدارية للدار البيضاء في حكم صادر لها بتاريخ 18/02/2010 حيث قضت بأن تقديم الدعوى خارج الأجل يعتبر سبباً لعدم قبول الدعوى، وقد جاء في بعض حيثيات حكم لها ما يلي: «وحيث دفع المدير الجهوي للضرائب بعدم احترام الطرف المدعي للآجال القانونية الفاصلة بين تاريخ وضع الشكاية لدى إدارة الضرائب وتاريخ تسجيل الدعوى لدى هذه المحكمة وذلك خرقاً لمقتضيات المادة 165 من القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية.

وحيث إن الثابت قانوناً من أحكام المادة المذكورة أن الملزم إذا لم يقبل المقرر الصادر عن الإدارة عقب بحث مطالبته، جاز له أن يرفع الأمر إلى المحكمة المختصة داخل أجل الثلاثين (30) يوماً الموالية لتاريخ تبليغ المقرر المذكور، وإذا لم تجب الإدارة داخل أجل الستة (6) أشهر الموالية لتاريخ المطالبة، جاز

436 - حكم صادر عن المحكمة الإدارية بمراكش في الملف عدد 930/5/2010 ش، غير منشور.

كذلك للملزم المعني رفع طلب إلى المحكمة المختصة داخل أجل الثلاثين (30) يوما الموالية لتاريخ انصرام أجل الجواب المشار إليه.

وحيث يؤخذ من أوراق الملف، أن المدعي تقدم بمطالبته أمام مديرية الضرائب توصلت بها هذه الأخيرة بواسطة البريد المضمون بتاريخ 19.10.2009 ولم يرفع طعنه أمام هذه المحكمة إلا بتاريخ 24.12.2009 أي بعد الأجل القانوني المذكور، الأمر الذي تكون معه الدعوى معيبة شكلا لخرقها لمقتضيات القانونية الآمرة سالفه الذكر مما يتناسب التصريح بعدم قبولها»⁽⁴³⁷⁾.

ونعتبر أن موقف القاضي الإداري سواء في الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بمراكش أو الدار البيضاء صائبا نظرا لتماشي موقفه مع مقتضيات القانون رقم 47.06، حيث جاء في الفقرة الثانية من المادة 165 من هذا الأخير، «إذا لم تجب الإدارة داخل أجل الستة (6) أشهر الموالية لتاريخ المطالبة جاز كذلك للملزم المعني رفع طلب إلى المحكمة المختصة داخل أجل الثلاثين (30) يوما الموالية لتاريخ انصرام أجل الجواب المشار إليه أعلاه، وهذا يبين أهمية معرفة الملزم للنصوص المتعلقة بالقواعد الشكلية، نظرا لدورها في قبول الدعوى من طرف المحكمة، لكن ما كنا نأمل من طرف القاضي الإداري هو التعامل بنوع من الليونة وقبول الدعوى ولو كانت قدمت خارج الأجل، استنادا إلى حداثة الإصلاح الجبائي المحلي وجود تعديلات أدخلت عليه على مستوى الأجل وأمام ضعف التعبئة التي عرفها هذا القانون للإخبار الملزمين بالتغيرات التي عرفت المساطر، وبالرغم من وجود قاعدة قانونية تنص على عدم إعداء أحد بجهل القوانين، فالمطلوب من القاضي الإداري تجاوز هذه القاعدة الشكلية من أجل عدم حرمان الملزم من حقه في التخفيض أو الإعفاء من الدين الجبائي المحلي في حالة مخالفة إخضاعه له لمقتضيات القانون رقم 47.06.

437 - حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، في الملف رقم 545/6/2009 بتاريخ 18/02/2010 غير منشور.

وارتباطا بالمنازعة في وعاء رسم السكن و رسم الخدمات الجماعية اعتبرت المحكمة الادارية لدار البيطاء أن الأساس المعتمد من طرف الإدارة لتقدير مبلغ الرسمين غير قانوني و اعتمدت على رأي الخبير، إذ جاء في حيثيات حكم لها(438) ” وحيث ثبت من خلال تقرير الخبرة المنجزة أن العقار المفروضة عليه الضرائب هو عبارة عن بناية فندقية مكونة من طابق أرضي يشتمل على مطعم ومجموعة من القاعات وطابق علوي مخصص للغرف وأن هذه البناية تعرف تدهورا كبيرا وضعفا واضحا على مستوى الصيانة وذلك بسبب ضعف النشاط التجاري على مستوى تردد الزبناء، محددًا قيمته الإيجارية السنوية كما يلي :

➤ رسم السكن والخدمات الجماعية عن سنة 2008 :

- القيمة الإيجارية السنوية المحددة من طرف الخبير : 134.743,14 درهم؛
- مبلغ الضريبة المحدد من طرف الخبير: 13.474,31 درهم؛
- مبلغ الضريبة المطعون فيه : 14.692,90 درهم؛

➤ رسم السكن والخدمات الجماعية عن سنة 2009 :

- القيمة الإيجارية السنوية المحددة من طرف الخبير : 134.743,14 درهم؛
- مبلغ الضريبة المحدد من طرف الخبير : 13.474,31 درهم؛
- مبلغ الضريبة المطعون فيه : 14.692,90 درهم؛“

و بالرغم من عدم ايجابية الاعتماد بشكل كبير على الخبرة من طرف القضاء الإداري، فإن موقف القاضي يعد صائبا، نظرا لتبنيه حل يأخذ الظرفية الحالية للمبنى مخالفا بذلك موقف الإدارة و التي تقدر بناء على المعايينات السابقة للجان الأحصاء.

وقضت نفس المحكمة بإلغاء رسم السكن و رسم الخدمات الجماعية لكون

438 - حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، في الملف رقم 358/9/2010 بتاريخ 17/11/2011 غير منشور.

تقدير الإدارة مخالف للقانون، إذ جاء في حيثيات حكمها⁽⁴³⁹⁾ "حيث إن مؤدى الطلب هو الحكم بإلغاء فرض السكن ورسم الخدمات الجماعية عن سنة 2009 بمبلغ 3.780,00 درهما موضوع الإعلام بالضريبة الثاني المحدد في تاريخ الشروع في تحصيله بتاريخ 30 يونيو 2010 وبتحميل المدعى عليهم الصائر. وحيث إنه بمقتضى القانون رقم 47-06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية فإن رسم السكن يفرض سنويا على العقارات المبنية والمباني على اختلاف أنواعها التي يتخذها مالكوها من جميعها أو بعضها سكنا رئيسيا لهم أو أصولهم أو فروعهم ليجعلوا منها سكنا لهم ويفرض هذا الرسم على أساس القيمة الإيجارية للعقارات المقدرة عن طريق المقارنة من طرف لجنة الإحصاء ويتم تحديد هذه القيمة الإيجارية باعتبار متوسط مبالغ الأكرية للمساكن المماثلة الواقعة بنفس الحي ويطبق إسقاط بنسبة 75% من القيمة الإيجارية للسكن الرئيسي لكل ملزم مالكا أو منتفعا أو أصوله أو فروعه ويفرض كذلك رسم الخدمات الجماعية على أساس القيمة الإيجارية المعتمدة لاحتساب رسم السكن والرسم المهني... وبثبوت إقدام المدعي على أداء الضريبة المطلوب إلغاؤها برسم سنة 2009 يكون الإعلام الثاني عن رسم السكن والخدمات الجماعية والذي اعتبر المحل معد للاستعمال المهني إعلاما غير مبرر وغير ذي أساس قانوني سليم ويكون معه طلب المدعي وجيها ويتعين الاستجابة إليه والتصريح بإلغاء فرض رسم السكن ورسم الخدمات الجماعية بمبلغ 3.780,00 درهما عن سنة 2009."

إضافة إلى ذلك، يعد قبول الدعوى ولو قدمت خارج الأجل من الاجتهادات المهمة التي تبناها القاضي الإداري عند بته في المنازعات الضريبية الوطنية، حيث تم قبول الطعن في مقرر إدارة الضرائب ولو قدم خارج الشهر السابع الموالي لأجل الستة أشهر المحددة لجواب الإدارة متى قدم داخل أجل شهر من

439- حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، في الملف رقم 78/11/9 بتاريخ 15/09/2011 غير منشور.

تاريخ التبليغ به، وفي هذا الإطار ذهبت الغرفة الإدارية⁽⁴⁴⁰⁾ وهي تلغي حكم إدارية فاس التي قضت بعدم قبول⁽⁴⁴¹⁾ الطعن لتقديمه خارج أجل السبعة أشهر الموالية لتقديم الشكاية وكان قد توصل الطاعن بقرار ربط شكايته بتاريخ لاحق وتقدم بطعنه حوله داخل أجل شهر من تاريخ التبليغ وقد جاءت حيثيات القرار على النحو التالي:

«لكن حيث إن قرينة الرفض الضمني الناتجة عن سكوت إدارة الضرائب ستة شهور من توصلها بالتظلم في نطاق الفصل 114 من القانون 17.89 حول الضريبة العامة على الدخل والنصوص الضريبية المماثلة له هي قرينة لصالح المطالب بأداء الضريبة حتى يكون على بينة من موقف إدارة الضرائب في الأجل الذي قدره المشرع، أما إذا ارتأت إدارة الضرائب تحقيق هذه الضمانة عن طريق الرفض الصريح بعد أن يكون الأجل قد انتهى ولم تبد في رفضها الصريح مما يفيد أنه مجرد تأكيد لأي رفض سابق كما هو الشأن في النازلة فلامجال لحساب أجل الطعن الضريبي على أساس رفض ليس له محل وأن الحكم المستأنف وما قضى بخلاف ذلك يكون قد مس بإحدى الضمانات التي تقرر لصالح من فرضت عليه الضريبة».

وبناء على ما سلف نأمل أن يمنح القاضي الإداري ضمانات جديدة للملزم و الإدارة الجبائية المحلية على غرار ما قام به في الضرائب الوطنية، من خلال تأسيس قواعد جديدة تسير في اتجاه قبول الدعوى ولو قدمت خارج الأجل. وقد عملت أيضا محاكم الاستئناف الإدارية على مراقبة المقتضيات القانونية المتعلقة برسم السكن ورسم الخدمات الجماعية، إذ قضت بعدم قبول الاستئناف لغموض الوسائل المثارة حيث جاء في قرار لمحكمة الاستئناف الإدارية بمراكش

440 - قرار الغرفة الإدارية عدد 39 بتاريخ 15/1/2004 بالملف الإداري عدد 1638/4/2002 قضية أبو مالك صد وزير المالية، أورده ذ محمد قصري، المنازعات الجبائية..، مرجع سابق، ص 82.
441 - حكم إدارية فاس بالملف 39/2000 في قضية أبو مالك ضد إدارة الضرائب. أورده ذ محمد قصري، المنازعات الجبائية..، مرجع سابق، ص 83.

بتاريخ 12/10/2011 ما يلي «حيث ينص الفصل 142 من قانون المسطرة المدنية على أنه يجب أن يتضمن المقال موضوع الطلب والوقائع والوسائل اعتباراً.

وحيث استقر الفقه والقضاء على أنه يقصد بالوسائل القانونية العلل التي تخرج الحكم المستأنف وتبرر فسخه أو تعديله ويجب أن تكون هذه الوسائل واضحة بصورة صريحة فلا يكفي أن يذكر المستأنف في مقال استئنافه أن الحكم المستأنف مخالف للأصول والقانون أو أنه مضر بمصالح المستأنف بل لابد من بيان أوجه هذه المخالفة أو أوجه هذا الضرر وإلا فإن الاستئناف يعتبر غير مستجمع شروطه القانونية ويكون غير مقبول شكلاً»⁽⁴⁴²⁾.

وفي قرار آخر لنفس المحكمة بتاريخ 18 يناير 2012 اعتبرت أن عبء إثبات شغور العقار يقع على عاتق الملزم لإعفائه من رسم السكن، وقد جاءت حيثيات القرار «وحيث إنه والحالة هذه أضحى جوهر النزاع المعروض على القضاء يتمحور حول معرفة ما إذا كان العقار موضوع الفرض الضريبي شاغراً خلال سنة 2009 حتى يتسنى البت في مدى مشروعية الفرض الضريبي المتنازع بشأنه.

وحيث إن مقتضيات الفقرة 4 من المادة 11-26 لئن أقرت مبدأ حرية الإثبات، جعلت عبء إثبات حالة الشغور على عاتق الملزم، وليس على عاتق إدارة الضرائب كما أثارته المستأنفة، عندما نصت صراحة على أنه «يثبت الشغور بجميع وسائل الإثبات المتاحة للملزم ولا سيما إذا تعلق الأمر بمحال في طور التخصيص لغرض من الأغراض: إزالة عدادَي الماء والكهرباء.

وحيث إنه أمام عدم إثبات المستأنف لحالة الشغور وفق ما ينص عليه القانون يكون الحكم المستأنف واجب التأييد»⁽⁴⁴³⁾.

442 - قرار رقم 826 صادر بتاريخ 12/10/2011 في الملف رقم 123/9/2011 غير منشور.

443 - قرار رقم 53 بتاريخ 18/01/2012 في الملف رقم 2-9/11-237، غير منشور.

ومن خلال ما سبق، وبالرغم من حداثة القانون رقم 47.06، فقد طرح رسم السكن و الخدمات الجماعية العيد من الحالات النزاعية بين الملزم و الإدارة الجبائية المحلية، فما عن الرسم المهني؟

ثانيا: الرسم المهني

نظم المشرع الرسم المهني (الضريبة المهنية سابقا) (444) في الباب الثاني (المواد من 5 إلى 18) من القانون رقم 47.06 كما منح مصالح مديرية الضرائب تحديد وعاء هذا الرسم.

ومن خلال استقراء بعض الأحكام القضائية المتعلقة بالرسم المهني، نجدها عملت على مراقبة حقوق الملزمين كمدى صحة الأساس الجبائي المحدد من طرف الإدارة، وهذا ما يستشف من حكم المحكمة الإدارية بمراكش الصادر بتاريخ 23/04/2009 إذ اعتبرت أن تحديد سعر الرسم المهني على محامين يشتركان نفس المكتب يحدد بناء على مبلغ القيمة الكرائية الإجمالية للمكتب وليس على نصفها بحجة وجود نشاطين مهنيين. وقد جاء في حيثيات هذا الحكم «وحيث إنه بالرجوع لمقتضيات القانون رقم 47.06 المتعلق بالجبائيات المحلية ولاسيما المادة السابعة منه، يتبين أنها تؤكد على الطابع الموضوعي لأساس ووعاء الرسم المهني وذلك باعتماد القيمة الإيجارية السنوية الإجمالية العادية والحالية لجميع المحلات والأماكن والمراكز المعدة لمزاولة الأنشطة المهنية الخاضعة للرسم. وحيث بناء على المعطيات المذكورة أعلاه، فقد كان لزاما على إدارة الضرائب فرض ضريبة واحدة على الشركة لا فرض الضريبة بنفس المبلغ على كل شريك على حدة بمقتضى جدولين ضريبيين مختلفين ومستقلين.

وبذلك يتعين تحديد مبلغ الرسم المستحق على المدعية في مبلغ 1200.00 درهم فقط عوضا عن مبلغ 2400.00، الذي تم فرضه عليها بمقتضى الإشعار

444 - للتوسع أكثر انظر مذكرة تقديم عامة لمشروع القانون رقم 47.06 المتعلق بجبائيات الجماعة المحلية...، مرجع سابق، ص 22-2.

الضريبي المرفق بالمقال» (445).

وفي حكم آخر، قضت المحكمة الإدارية بأكادير بإبطال الرسم المهني المفروض على تعاونية تقوم بتوضيب الحوامض (446)، والذي أيدته المحكمة الإدارية الاستئنافية بمراكش، حيث جاء في حيثيات قرارها «وحيث تنص المادة 6 ألف الفقرة 13 من القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية على ما يلي:

«يستفيد من الإعفاء الدائم الكلي:

التعاونيات واتحاداتها المؤسسة قانونا والمشهود مطابقة أنظمتها الأساسية وسيرها وعملياتها للنصوص التشريعية والتنظيمية المعمول بها المطبقة على الصنف الذي تنتمي إليه:

- عندما تنحصر أنشطتها في جمع المواد الأولية لدى المنخرطين بها وتسويقها - أو عندما يقل رقم أعمالها السنوي على ملوني 2.000.000.00 درهم دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة إذا كانت تزاوّل نشاطا يتعلق بتحويل مواد أولية ثم جمعها لدى منخرطيها أو عناصر داخلية في الإنتاج بواسطة تجهيزات ومعدات ووسائل إنتاج أخرى مماثلة لما تستعمله المنشآت الصناعية الخاضعة للضريبة على الشركات وتسويق المنتجات التي قامت بتحويلها».

وحيث إنه ولئن كانت التعاونية المستأنف عليها في نازلة الحال تقوم بجمع الحوامض لدى المنخرطين من أجل تسويتها بهدف تنظيفها وغربلتها وتلفيفها فإنها تعتبر مع ذلك معفاة من أداء الرسم المنازع فيه طبقا للمقتضيات القانونية أعلاه لأن العمليات السالفة الذكر تهدف فقط إلى جعل تلك المواد الحوامض مطابقة للمعايير المطلوبة من أجل تصديرها على حالتها الأصلية ودون تحويلها صناعيا بحيث تبقى محافظة على شكلها الطبيعي وأن استعمال آليات التقنية في

445 - حكم رقم بتاريخ 23/04/2009 في الملف رقم 418/5/2008 ش، غير منشور.

446 - حكم رقم 294 بتاريخ 22/07/2011 في الملف رقم 676/2010 ش، غير منشور.

هذا الصدد لا يغير من الأمر شيئاً مادام أن تلك الآليات معدة فقط لانجاز العمليات الموماً إليها آنفاً، كما أنه من جهة أخرى فإن اقتصاد نشاط التعاونية على ما ذكر يجعل شروط الاستفادة من الإعفاء الكلي الدائم قائمة بصرف النظر على رقم الأعمال السنوي المحقق من طرف المعنية بالأمر والذي يجب توفره عندما يكون النشاط المزاوول يتعلق بتحويل مواد أولية تم جمعها لدى المنخرطين وفقاً لما نصت عليه المادة 6 الفقرة من القانون رقم 06/47.

وحيث إنه اعتباراً لما تقدم يبقى ما عابه الطرف المستأنف على محكمة الدرجة الأولى غير مرتكز على أساس ويتعين رده والتصريح تبعاً لذلك بتأييد الحكم المستأنف» (447).

وألغت المحكمة الإدارية بالدار البيضاء الرسم المهني باعتبار تقدير الإدارة مخالف لمقتضيات القانون رقم 06-47، حيث اعتبرت إن الأخبار بتوقف النشاط أو تغيير الشكل القانوني للمؤسسة أو تفويته يعفي الملزم من الرسم المهني. وقد جاء في حيثيات الحكم (448) «وحيث يخضع للرسم المهني كل شخص ذاتي أو معنوي ذي جنسية مغربية أو أجنبية يزاول في المغرب نشاطاً مهنيًا. ويفرض على أساس القيمة الإيجارية السنوية الإجمالية العادية والحالية للمتاجر والدكاكين والمعامل والمصانع والمراكز المعدة لمزاولة الأنشطة المهنية الخاضعة للرسم. ويتم الخضوع عن طريق وضع اقرار بالتسجيل في جدول الرسم المهني وفي حالة تفويت النشاط أو توقفه أو نقله أو تغيير الشكل القانوني للمؤسسة ويجب على الملزم وضع اقرار بذلك لدى المصلحة المختصة. وحيث إنه بالرجوع الى وثائق الملف تبين للمحكمة كون المدعي كان يزاول نشاط صناعة الاسنان بعنوانه.....، وتظلم لذات الإدارة بعد استمرارها في التضريب ، فأصدرت بتاريخ 14/1/2010 قراراً بالغاء مجموعة من الضرائب المهنية والرسم المهني

447 - قرار رقم 314 بتاريخ 28/3/2012 في الملف رقم 274/9/2011 غير منشور.
448 - حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، في الملف رقم 467/6/2009، بتاريخ 2010/04/21، غير منشور.

ومن ضمنها الرسم المتنازع بشأنه مما تكون الضريبة مفروضة بصفة غير مشروعة ويتعين إلغاءها» .

وقد عملت المحاكم الإدارية على مراقبة مدى استفادة المزمين بالرسم المهني من الإعفاءات المنصوص عليها في القانون الجبائي المحلي، إذ أكدت المحكمة الإدارية بالرباط إن المستغلون الفلاحيون معفون من الرسم المهني فيما يرجع لبيع ومناولة ونقل المحصولات والغلل المتحصلة من الأراضي التي يستثمرونها وبيع الماشية التي يربونها وذلك خارج كل دكان أو متجر. وقد جاء في حيثيات الحكم⁽⁴⁴⁹⁾ «وحيث إن الثابت من وثائق الملف وإجراءات تحقيق الدعوى سيما جلسة البحث المجراة بين الأطراف أن المدعية تقوم ببيع منتجاتها الفلاحية والغلل المتحصلة من الضيعة المتواجدة بمراكش المملوكة لها بمتجر بسوق الجملة بالدار البيضاء حسب تصريح ممثلها القانوني لعدم استيعاب السوق المحلية لكمية منتوجاتها. مما تكون معه ملزمة بأداء الضريبة موضوع الطلب طالما أن أسباب الإعفاء قانونا غير متوافر فيها ويكون بالتبعية فرض الضريبة مستندا إلى أساس قانوني وواقعي سليم مما يناسب التصريح برفض الطلب».

الفقرة الثانية: حالة الرسوم التي تدبرها الجماعات المحلية

تقوم الجماعات المحلية بتدبير مجموعة من الرسوم الجبائية وفقا لما جاء في القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية و الأتاوى والحقوق ذات الطابع غير الجبائي استنادا إلى ما نص عليه القانون رقم 39.07 المتعلق بسن أحكام انتقالية فيما يتعلق ببعض الرسوم والحقوق والمساهمات والأتاوى المستحقة لفائدة الجماعات المحلية⁽⁴⁵⁰⁾.

449- حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط ، في الملف رقم 376/9/2011 بتاريخ 19/05/2011 ، غير منشور.

450 - للتوسع أكثر انظر محمد باهي، قراءة في القانون رقم 47.06 بتاريخ 30 نونبر 2007 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، دفاثر المجلس الأعلى، العدد 16، 2011، ص 357 وما بعدها.

ومن خلال استقرار الأحكام القضائية المتعلقة برسوم الجماعات المحلية (ذات الطابع الجبائي أو الغير الجبائي)، يتبين إما أنها تحمي حقوق الملتزمين من خلال مراقبة أي تدخل من طرف الإدارة الجبائية المحلية بشكل يخالف القانون وذلك بالوقوف عند التفسير الضيق للقانون الجبائي المحلي باعتبار القانون هو الامتياز الوحيد للملزم، وإما أنها تكرر امتيازات الإدارة الجبائية باعتبارها الجهاز المسؤول عن تدبير الرسوم المحلية.

ولتوضيح ما سلف سناحول تبيان الاجتهادات القضائية التي تسير في اتجاه حماية حقوق الملتزمين ثم بعد ذلك سنتطرق لتلك التي تعمل على تكريس امتيازات المصالح الجبائية التابعة للجماعات المحلية.

أولاً: حماية حقوق الملزم

عمل القاضي الإداري من خلال بعض اجتهاداته في مجال الرسوم المحلية على حماية حقوق الملتزمين، ويعتبر ذلك منطقياً نظراً لضعف إمامه بجميع القواعد المتعلقة بالرسوم بدءاً من التأسيس إلى التحصيل. وكذلك لعدم امتلاكه أي امتياز أمام الإدارة الجبائية المحلية.

حيث كرس القاضي الإداري قاعدة التفسير الضيق للقانون الجبائي المحلي والتي تستند على أن الرسم لا يمكن أن يفرض أو يجبر إلا في الأحوال والظروف التي حددها القانون بدقة وأن الملزم من حقه الاستفادة من كل الضمانات التي جاء بها القانون الجبائي المحلي.

وفي هذا الإطار قضت المحكمة الإدارية بالرباط بتاريخ 15/12/2009 بأن تعليق المحامي بباب مكتبه أو باب البناية اللوحة طبقاً لما يخوله له قانون مهنة المحاماة، لا يجعل منها منقولا يتوفر على المواصفات التي حددها المشرع في الفصل 192 من القانون رقم 30.89⁽⁴⁵¹⁾.

451 - حكم رقم 2600 بتاريخ 15/12/2009 في الملف رقم 1339/7/2009، غير منشور.

ونفس الموقف تبنته المحكمة الإدارية بمراكش في حكم لها بتاريخ 31/12/2009 إذ اعتبرت أن لوحة الطبيب لا تخضع لأي رسم محلي وقد جاء في حيثيات الحكم «وحيث إن اللوحة التي يعلقها الطبيب بباب عيادته باعتبارها لا تندرج ضمن المنقولات المحددة على سبيل الحصر في المادة 192 من القانون رقم 30.89، إضافة إلى أن الطبيب لا يحتاج إلى ترخيص الجماعة لتعليقها، فإنه لا يترتب عنها الحق في استخلاص أي رسم لفائدة الجماعة المدعى عليها الشيء الذي يكون معه فرض الرسم الجبائي موضوع الإنذار الذي توصل المدعى عن اللوحة الحاملة لاسمه وصفته كطبيب غير مشروع ويتعين بالتالي التصريح بالغائه»⁽⁴⁵²⁾.

وأیضا لم تخرج إدارية أكادير على التوجه السالف الذكر، حيث اعتبرت اللوحة المهنية لكل من المحامي والطبيب خارجة عن نطاق تطبيق القانون رقم 30.89، بحجة أن هذا الرسم يفرض على كل من يشغل ملكا جماعيا بصفة مؤقتة قصد الدعاية والإشهار، وهو ما يتنافى مع النشاط الذي يقوم به المحامي، لذلك قضت المحكمة إلغاء القرار الذي فرض بموجبه الرسم⁽⁴⁵³⁾ وهو الاتجاه الذي أكدته المجلس الأعلى أيضا⁽⁴⁵⁴⁾.

ثانيا: تكريس امتيازات الإدارة الجبائية المحلية

تعمل المصالح الجبائية التابعة للجماعة بتدبير رسوم الجماعات المحلية، ونظرا للدور الذي تحتله هذه الأخيرة كمورد مهم ضمن موارد المالية المحلية، فقد أوكل الإصلاح الجبائي المحلي الأخير للإدارة الجبائية المحلية - المصالح

452 - حكم رقم 971 بتاريخ 31/12/2009 في الملف رقم 819/5/2009 ش، غير منشور.

453 - حكم صادر بتاريخ 26/5/1994، إدريس الكمراني ضد رئيس المجلس البلدي بكلميم ومن معه.

- حكم صادر بتاريخ 2/6/94، هينري لحسن ضد رئيس المجلس البلدي بكلميم.

- حكمان أوردهما محمد لاعراج، قانون منازعات الجماعات المحلية، المجلة المغربية للإدارة الجبائية المحلية والتنمية، سلسلة مواضيع الساعة، العدد 58، 2008، ص 105.

454 - قرار بتاريخ 15/12/1996 قضية عبد المالك شكلاط، ضد المجلس البلدي لوارززات، أورده محمد الاعرج، نفس المرجع السابق، ص 105.

المسؤولة عن تدبير الرسوم بالجماعات- امتيازات مهمة تجعلها في مكانة أسمى مقارنة مع الملزم، استنادا إلى أهمية العمل الذي تقوم به في تدبير الرسوم المحلية. لذلك عمل القاضي الإداري في بعض الاجتهادات المتعلقة بالرسوم المحلية، على تأكيد امتيازات الإدارة الجبائية المحلية وفق ما خوله لها القانون الجبائي المحلي، حيث اعتبرت المحكمة الإدارية بأكادير أن عدم إيداع الإقرار السنوي المتعلق بالرسم على مجال بيع المشروبات والرسم على الإقامة المؤسسات الفندقية قبل 01.04.12 من السنة الموالية لسنة استحقاق هاذين الرسمين أو أحدهما أو إيداعه خارج الأجل يعطي للإدارة الجبائية الحق في تطبيق الجزاءات المنصوص عليها في القانون رقم 47.06 وقد جاء في حيثيات الحكم⁽⁴⁵⁵⁾ ما يلي:

«وحيث إنه من الثابت من الوثائق المرفقة بمذكرة جواب دفاع المجلس المدعى عليه إن المدعية قدمت بتاريخ 10/04/2009 إقرارين سنويين يتعلق أولهما بالرسم على محل المشروبات والثاني بالرسم على الإقامة بالمؤسسات الفندقية، الشيء الذي يتضح معه أن الإقرارين السنويين المذكورين أعلاه قدما بعد 01 أبريل من سنة 2009 أي خارج الأجل المضروب لذلك قانونا بموجب المادتين 67 II و74.

وحيث إن المادة 134 من ذات القانون 47.06 تنص في I منها على أنه في حالة عدم إيداع الإقرار أو إيداعه خارج الأجل تطبق على مبلغ الرسم المستحق زيادة قدرها 15% وحيث إن المنازع فيه بموجب الدعوى الحالية هو غرامة 15% التي طبقتها مصالح وعاء جبايات المجلس المدعى عليه على مبلغ الدفعات ربع سنوية المستحقة على الفترات الربع السنوية لسنة 2008، فإن تطبيق هذه الغرامة مصادف للصواب طالما أنه يتطابق مع ما نصت عليه المادة 134 المذكورة أعلاه، مما يتعين معه التصريح برفض الطلب وتحميل المدعية صائر الدعوى».

455 - حكم عدد 652/20011 بتاريخ 26/10/2011 في الملف رقم 772/2010 ش غير منشور.

وقد أيدت محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش الحكم الابتدائي الصادر في
النازلة السابقة الذكر، حيث جاء في قرارها ما يلي:

«وحيث إن الغاية من النص على وجوب إيداع الإقرار السنوي أمام مصلحة
الوعاء تتمثل في تمكين الإدارة الجبائية من تفعيل صلاحيتها المقررة قانوناً في
مراقبة هذا الإقرار وعند الاقتضاء سلوك مسطرة تصحيح أساس فرض الرسم
المصرّح به.

وحيث إن حقل تطبيق المادة 158 من القانون 47.06 يتعلق بفرض الرسم
بصورة تلقائية عند الإدلاء بالإقرار وذلك في حالة سلوك الإدارة للمسطرة
المنصوص عليها في هذا الباب، لا ينفي حق الإدارة الجبائية في تطبيق مقتضيات
المادة 134 I متى تبثت موجبات ذلك كما هو الحال في النازلة على اعتبار أن
المستأنفة لم تدل بما يفيد إيداع إقرارها السنوي مما يبقى معه ما أثير بشأن هذا
الباب غير مسند على أساس ويتعين استبعاده.

وحيث إنه واعتباراً لما تقدم يبقى ما عابه المستأنف على محكمة الدرجة الأولى
غير مؤسس ويتعين رده والتصريح تبعاً لذلك بتأييد الحكم المستأنف» (456).

ومن وجهة نظرنا أن كلا من الحكم الابتدائي والاستئنافي قد كانا صائبين
لكونهما اعتمدا على مقتضيات قانونية صحيحة وواضحة، وبالتالي نعتبر أن
الإمكانية الوحيدة المفتوحة أمام الملزم الإعفاء من الزيادات الناجمة عن الأداء
المتأخر لإقرار السنوي لرسم الإقامة بالمؤسسات السياحية ورسم المشروبات
هو المطالبة الاستعطفية أمام الإدارة الجبائية المحلية للإبراء أو التخفيف من
الزيادات. وهذا ما يستتبط مما جاء في القانون رقم 47.06، حيث نصت الفقرة
II من الفصل 162 منه على أنه «يجوز للوزير المكلف بالمالية أو وزير الداخلية
أو الأشخاص المفوضين من لدنهما لهذا الغرض أن يسمح ببناء على طلب الملزم
ومراعاة للظروف المستند إليها بالإبراء أو التخفيف من الزيادات والغرامات
والذعائر وباقي الجزاءات المنصوص عليها في هذا القانون».

إضافة إلى كل ما سلف، يتضح معالم تكريس امتيازات الإدارة الجبائية المحلية من طرف القاضي الإداري من خلال توسعه في تفسير القانون الجبائي، حيث اعتبرت المحكمة الإدارية بأكادير، خلافا لما بيناه سالفاً، أن اللوحة الإشهارية المعلقة على مبنى المؤسسة يعتبر احتلال مؤقتاً للملك العمومي⁽⁴⁵⁷⁾ والذي أيدته محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش في قرارها الصادر في نفس القضية بتاريخ 12/03/22 إذ جاء في قرارها «حيث تبين لمحكمة الدرجة الأولى من خلال محضر المعاينة المدعى به في الملف أن اللوحات الإشهارية العديدة المصقة على جدران المؤسسة التعليمية تتضمن إشارة إليها عن بعد وتعتبر مكملة للنشاط المزاوول بها وبالتالي تعتبر من بين المنقولات الواردة على سبيل الحصر في المادة 192 من القانون رقم 89.30 والتي يفرض عليها الرسم الجماعي المتعلق بشغل الملك العمومي عملاً بمقتضيات المادة 189 من القانون المذكور المنظم للضرائب المستحقة للجماعات المحلية وهيئاتها مما يعتبر معه سبب لاستئناف غير مؤسس قانوناً ويتعين رده ويبقى الحكم المستأنف في محله ويتعين تأييده»⁽⁴⁵⁸⁾.

وفي حكم آخر اعتبرت المحكمة الإدارية بأكادير أن اللوحة الإشهارية لصيدلي تعتبر احتلال مؤقتاً للملك العام⁽⁴⁵⁹⁾، والذي أيدته محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش وقد جاء في بعض حيثيات قرارها ما يلي:

«وحيث إنه واعتباراً لما تقدم وباستقراء المقتضيات السالفة الذكر يتبين أن اللوحات التي يستعملها الطرف المستأنف لتحديد مكان تواجد صيدلية تعتبر من المنقولات الواردة على سبيل الحصر ضمن مقتضيات المادة 192 من القانون رقم 89.30 وبالتالي فهي تخضع لأداء الرسم المنازع فيه ومن ثم يكون الحكم الابتدائي حينما قضى برفض الطلب قد صادف الصواب ويجب تأييده».

457 - حكم عدد 316 بتاريخ 5/5/2011 في الملف رقم 18-2011 ش، غير منشور.

458 - قرار عدد 308 بتاريخ 2012/03/22 في الملف رقم 2-2011-9-279، غير منشور.

459 - حكم عدد 189 بتاريخ 2011/04/12 في الملف رقم 597/2010 ش، غير منشور.

هكذا إذن، فالقاضي الإداري إذا اعتبر في بعض الأحكام أن اللوحات الإشهارية للمحامي والطبيب معفية من الرسم على الاحتلال المؤقت للملك العام، فإنه أخضع كل لوحات المؤسسات التعليمية ولوحة الصيدلي للرسم المذكور.

ونعتبر أن هذا التباين في موقف القضاء الإداري يحتاج إلى نوع من الرؤية الموحدة، وذلك بتحديد معيار واضح، لتوحيد الاجتهاد القضائي في هذا المجال، بل أكثر من ذلك يجب إعادة النظر في المقتضيات القانونية المتعلقة بالرسم المفروض على شغل الأملاك الجماعية العامة مؤقتاً بمنقولات وعقارات ترتبط بممارسة أعمال تجارية أو صناعية أو مهنية وذلك بتحديد وبشكل دقيق تلك المنقولات والعقارات وماهي المنقولات والعقارات المعفية وذلك لوضع حد للتضارب الحاصل في الاجتهاد القضائي حول هذا الرسم.

المطلب الثاني

الاجتهاد القضائي في منازعات تحصيل الرسوم المحلية

بعد عملية تحديد أساس الرسوم المحلية وتصفياتها تأتي العملية الأخيرة من مرحلة الجباية المحلية وهي تحصيلها، إلا أن هذه العملية قد لا تتم بالشكل العادي الذي حدده القانون رقم 47.06، مما يدفع مصالح الخزينة العامة لإجراءات التحصيل الجبري وفق ما خوله لها القانون رقم 15.97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية، لتحصيل الرسوم المحلية، الشيء الذي قد لا يقبله الملتزم، ويدفعه إلى اللجوء للقضاء الإداري للمطالبة بإيقاف أو بإرجاع المبالغ التي يدعي عدم قانونية استخلاصها.

وتتخذ منازعات التحصيل عدة أشكال، فهي إما أن تتعلق بمنازعات ضد أعمال المتابعة والتي تنصب على الطعن في إجراء من إجراءات التحصيل الجبري، كالطعن في الإنذار القانوني⁽⁴⁶⁰⁾ والذي يعتبر كتنكير للملتزم بميعاد

460 - المواد من 40 إلى 43 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

الوفاء بالدين الجبائي⁽⁴⁶¹⁾، والحجز⁽⁴⁶²⁾، البيع⁽⁴⁶³⁾ والإكراه البدني⁽⁴⁶⁴⁾ والإشعار للغير⁽⁴⁶⁵⁾ وغيرها من الإجراءات التي يباشرها القابض ضد المدينين من أجل استخلاص الديون الضريبية المترتبة في ذمتهم⁽⁴⁶⁶⁾.

والشكل الثاني فيتعلق بالمنازعة في وجود الالتزام بالأداء وذلك عندما يدعي الملمزم أن الإدارة لاحق لها في تنفيذ الجدول الضريبي لسبب حدث بعد الإعلام به، كأن يدعي أنه دفع ما عليه، أو أن حق الإدارة في الاستخلاص قد انقضى بأحد الأسباب القانونية التي ينقضي بها الحق في المادة الجبائية كالتقادم أو الإبراء الكلي أو الجزئي من الدين الجبائي⁽⁴⁶⁷⁾.

أما الشكل الثالث، فهو النزاع حول امتياز⁽⁴⁶⁸⁾ ويقصد بها المنازعة في الامتياز الممنوح للخزينة، ابتداء من تاريخ الشروع في التحصيل على الأمتعة وغيرها من المنقولات التي يملكها المدين أينما وجدت⁽⁴⁶⁹⁾.

461 - محمد شكري، القانون رقم 15.97 المتعلق بتحصيل الضرائب والديون العمومية قراءة أولية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مواضيع الساعة، العدد 31، الطبعة الأولى، ص 31.

462 - المواد من 44 إلى 57 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

463 - المواد من 58 إلى 65 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

464 - المواد من 76 إلى 83 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

465 - المواد من 100 إلى 104 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

466 - للتوسع أكثر انظر:

- عبد الحميد الجنودي، تحصيل الديون العمومية...، مرجع سابق، ص 195 وما بعدها.

467 - تنص المادة 319 من قانون الالتزامات والعقود على أن تنقضي الالتزامات بما يلي:

- الوفاء

- استحالة التنفيذ

- الإبراء الاختياري

- التجديد

- المقاصة

- اتحاد الذمة

- التقادم

- الإقالة الاختيارية.

468 - يقصد بالامتياز هنا حق أولوية يمنحه القانون على أموال المدين نظرا لسبب الدين، انظر:

- عبد الرحيم ابليلا، رحيم الطور، تحصيل الضرائب والديون العمومية على ضوء المدونة الجديدة قانون

(15-97)، مطبعة الأمنية، طبعة 2000، ص 207.

469 - لحسن الفلاح، التدخل القضائي في مجال تحصيل الديون العمومية والحكامة الجيدة، رسالة لنيل

دبلوم الدراسات العليا، كلية الحقوق السويسي، 2008-2009، ص 36.

لكن استقرأنا لمجموعة من الأحكام والقرارات الصادرة عن القضاء الإداري في مجال منازعات تحصيل الدين الجبائي المحلي لا تخرج عن ثلاث حالات، الحكم بإلغاء الدين الجبائي المحلي (الفقرة الأولى)، أو إيقاف تحصيله (الفقرة الثانية) أو الإبقاء عليه (الفقرة الثالثة).

الفقرة الأولى: إلغاء تحصيل الدين الجبائي المحلي

عمل القضاء الإداري من خلال العديد من أحكامه في مجال منازعات تحصيل الدين الجبائي المحلي على مراقبة الضمانات المخولة للملزم لحمايته ضد التعسف الذي قد يطله من طرف مصالح الخزينة العامة للمملكة.

فقد قضى بإلغاء تحصيل الدين الجبائي المحلي لتقادمه أو عدم صحة إجراءات التبليغ وفي هذا الإطار نسوق مجموعة من الاجتهادات التي تبين الدور الكبير الذي لعبه القاضي الإداري في حماية حقوق الملزمين.

ففي حكم للمحكمة الإدارية بمراكش اعتبرت أن الدين الجبائي المحلي يتقادم بمضي أربع سنوات في حالة عدم اتخاذ الإجراءات المنصوص عليها في مدونة تحصيل الديون العمومية، إذ جاء في حيثيات حكمها⁽⁴⁷⁰⁾، وحيث إن العبرة في احتساب مدد التقادم إما بتاريخ الشروع في تحصيل الرسم أو من أول إجراء من الإجراءات القاطعة للتقادم لتنشأ عن ذلك وضعيتان الأولى تحتسب ابتداء من إصدار الرسم إلى غاية أول إجراء قاطع للتقادم والثانية من القيام بهذا الإجراء الأخير إلى غاية رفع الدعوى للمطالبة بسقوط حق القابض في استخلاص الرسم. وحيث تنص المادة 43 من مدونة تحصيل الديون العمومية على أن الإنذار كإجراء من إجراءات التحصيل الجبري، يسلم للمعني بالأمر الذي يشهد بالتوصل على القائمة الأصلية وفي حالة تعذر تبليغ الإنذار للشخص نفسه، يسلم في ظرف مختوم في موطنه بين يدي أقاربه أو خدمه أو مستخدميه أو أي شخص آخر يسكن معه ويشهد الشخص الذي تسلم الإنذار بالتوصل على الأصل، وتعتبر

470 - حكم رقم 23 بتاريخ 13/01/2011 في الملف رقم 300/5/2010 غير منشور.

بمثابة شهادة تسليم القائمة المكوّنة لأصل الإنذار محصورة بتوقيع الشخص الذي تسلم الإنذار أو بالعبارات عجز عن التوقيع أو رفض التوقيع وهي نفس المقتضيات التي يشير إليها الفصل 39 من قانون المسطرة المدنية.

... غير أن القابض لم يتبع أي إجراء آخر من شأنه قطع التقادم خلال الأربع سنوات الموالية طبقاً للمادة 123 من مدونة التحصيل وبالتالي فإن تبليغهم بأخر إجراء من إجراءات التحصيل... فيتم بتاريخ 28/6/2006 يكون قد تم خارج الأربع سنوات الموالية لتاريخ تجديد أجل التقادم، مما يكون معه بالتالي أي مطالبة بالأداء... قد سقط الحق فيها بالتقادم».

وقد سارت المحكمة الإدارية بالدار البيضاء في نفس الاتجاه حيث أكدت أن إجراءات تحصيل الضرائب تتقادم بمضي أربع سنوات من تاريخ الشروع في استخلاصها أو تاريخ آخر إجراء قاطع للتقادم وأن عدم إدلاء القابض بما يفيد قيامه بالإجراءات القاطعة لتقادم يعني سقوط حق الخزينة العامة في الاستخلاص⁽⁴⁷¹⁾.

ولم تخرج محكمتا الاستئناف الإدارية بمراكش والرباط في بعض قراراتهما على التوجه السابق، إذ قضتا بتأييد الأحكام الابتدائية القاضية بإلغاء تحصيل الرسوم المحلية لتقادمها، وفي هذا الإطار أيدت محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش حكم المحكمة الإدارية لنفس المدينة القاضي بضرورة التحقق من تسليم الملزم الإشعار لقطع تقادم استخلاص الرسم⁽⁴⁷²⁾، وقد جاء في قرارها الحثيث التالى «حيث نعى المستأنف على الحكم المستأنف عدم استناده على أساس سليم وخرق المادة 36 من مدونة تحصيل الديون العمومية لكون التقييد المضمن بالجدول الضريبي منتج لكافة آثاره القانونية كما عاب عليه مجانيته للصواب لكون عون التبليغ مسؤول عن أخذ وتدوين تصريحات من وجه في موطن المراد تبليغه وأنه غير مطلوب منه التدقيق في هوية متسلم الطي التبليغي».

471 - حكم رقم 1673 بتاريخ 29/12/2003 في الملف رقم 497/02 غ، غير منشور.

472 - حكم رقم 330 بتاريخ 11/5/2011 في الملف رقم 479/2010 غير منشور.

وحيث إن كان الفصل 36 من مَدونة التحصيل لم ينص على جزاء عدم إرسال الإشعار بدون صائر فإن العمل القضائي استقر على إلغاء إجراءات التحصيل اللاحقة للإشعار المذكور في حالة عدم إرساله للملزم.

وحيث إن كان القابض ملزماً باحترام مسطرة الاستخلاص وتدرجها وإن كان قد أدلى في هذه المرحلة بمجموعة من الإنذارات والتي تمسك بمقتضاها بقطع تقادم تحصيل الضرائب المنازع فيها وتمسك بالتقييد المضمن بالجدول الضريبي، علماً أنه لم يدل بما يفيد ذلك، فإن عدم لجوئه إلى مسطرة الفصل 36 المذكور وإدلائه بما يفيد تبليغ الإشعار بدون صائر للمعني بالأمر على اعتبار أن الإشعار المذكور لا يكون منتجا لآثاره ولا تتحقق الغاية منه إلا بتبليغه ولا يكفي تقييد تاريخ إرساله بالجدول الضريبي فإن إجراءات التحصيل اللاحقة للإشعار المذكور تصبح باطلة يتعين إلغاؤها والأمر الذي انتهى إليه الحكم المستأنف فيكون واجب التأييد»⁽⁴⁷³⁾.

أما فيما يخص محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط بدورها فقد أكدت في مجموعة من القرارات أن تقادم الدين الجبائي المحلي يقضي بإلغاء استخلاص الرسوم المحلية⁽⁴⁷⁴⁾.

وفيما يرتبط بموقفنا من الأحكام والقرارات السابقة، فإننا نؤكد صوابها، نظراً لكون القاضي عمل على مراقبة تدخل مصالح الخزينة العامة للمملكة عند تحصيلها للرسوم المحلية، إذ تعتبر هذه الأحكام والقرارات تتماشى مع مقتضيات القانونية الجاري بها العمل وعلى رأسها القانون رقم 47.06.

حيث حدد هذا الأخير الحالات التي يمكن أن توقف تقادم الدين الجبائي المحلي وهو ما يستفاد من مضمون المادة 160 والتي حددت هذه الحالات فيما يلي:

473 - قرار رقم 373 بتاريخ 415/2012 في الملف رقم 458/9/2011، غير منشور.

474 - انظر القرارات التالية:

- قرار رقم 1839 بتاريخ 06/06/2011 في الملف رقم 479/09/9 غير منشور.

- قرار رقم 1968 بتاريخ 13/06/2011 في الملف رقم 690/9/9 غير منشور.

- قرار رقم 1208 بتاريخ 25/4/2011 في الملف رقم 696/08/9 غير منشور.

1- تصحيح الإدارة أوجه النقصان والأخطاء والإغفالات الشكلية أو الجزئية الملاحظة في تحديد أساس فرض الرسم أو حساب الرسوم داخل أجل أربع سنوات ابتداء من سنة استحقاق الرسم.

2- التبليغ الأول لملازم وفق المقتضيات المنصوص عليها في المواد 155 و156 و158 و159 من القانون رقم 47.06.

3- في حالة تقديم الطعن أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة، فإن التقادم يوقف طوال الفترة الممتدة من تاريخ تقديم الطعن إلى غاية انصرام أجل الثلاثة أشهر الموالية لتاريخ تبليغ المقرر الصادر عن اللجنة المذكورة.

4- وضع الأمر بالاستخلاص موضع التحصيل.

إضافة إلى ذلك، نعتبر أن استحواذ حالات التقادم على أغلب الأحكام والقرارات القاضية بإلغاء الدين الجبائي المحلي يدفعنا إلى تأكيد التساؤل الذي طرحه بعض الأساتذة حول كفاءة الجهاز القائم على عمليات الاستخلاص ومدى حرصه على صيانة حقوق الخزينة⁽⁴⁷⁵⁾.

وإجمالاً يمكننا القول إن القاضي الإداري لعب دوراً أساسياً في تحقيق الضمانات القانونية المخولة للملازم في مجال تحصيل الديون العمومية المحلية، ومن خلال تفسيره للقانون تفسيراً ضيقاً ومراقبته لكل أشكال التعسف التي قد تطاله من طرف مصالح الخزينة العامة وذلك بمناسبة تحصيل هذه الأخيرة للدين الجبائي المحلي.

الفقرة الثانية: إيقاف تحصيل الدين الجبائي المحلي

الأصل أن الرسوم المحلية المدرجة عن طريق الجداول تستحق عند انصرام الشهر الثاني الموالي لشهر الشروع في تحصيلها⁽⁴⁷⁶⁾ دون اعتبار أو التفتت للمطالبات التي تقدم أمام الإدارة أو القضاء⁽⁴⁷⁷⁾.

475 - عبد الرحمان ابليل، رحيم طور، تحصيل الضرائب والديون العمومية...، مرجع سابق، ص 207.

476 - الفقرة الأولى من المادة 132 من القانون رقم 47.06.

477 - تنص الفقرة الأخيرة من المادة 161 على أنه «لا تحول المطالبة دون التحصيل الفوري للمبالغ المستحقة وإن اقتضى الحال الشروع في مسطرة التحصيل الجبري مع مراعاة استرداد مجموعة أو بعض المبالغ المذكورة بعد صدور المقرر أو الحكم».

وتدخل طلبات إيقاف تحصيل الدين الجبائي المحلي ضمن اختصاص قاضي
المستعجلات وفق الضوابط والشروط المحددة في القانون المحدث للمحاكم
الإدارية وقانون المسطرة المدنية وكذا اجتهادات القاضي الإداري في هذا
المجال⁽⁴⁷⁸⁾.

وكما تبين سلفا فإن القضاء الإداري يفتقد إلى نظرة موحدة حول مسألة
الشروط الواجب توفرها لإيقاف تحصيل الدين العمومي، خصوصا شرط تقدير
ضمانة وشرط الجدية، لكن ذلك لا يمنعنا من توضيح اجتهادات في مجال إيقاف
تحصيل الجبائي المحلي، حيث لعب دورا كبيرا في إيقاف تحصيل الدين الجبائي
المحلي كلما تبين له توفر الشروط التي تمكنه من اتخاذ هذا الإجراء.

وتتميز هذه المسطرة عن وقف الأداء لدى القابض المالي بكون هذه الأخيرة
هي مسطرة إدارية منظمة بنصوص خاصة (المادتان 117 و118) من مدونة
تحصيل الديون العمومية، وهي مسطرة إدارية لتأجيل الأداء تدخل في صميم
السلطة التقديرية للمحاسب، في حين إن إيقاف إجراءات التحصيل يعد مسطرة
قضائية تقرر بناء على حكم أو قرار قضائي في إطار ضوابط قانونية موضوعية.
وفي هذا الإطار قضت المحكمة الإدارية بأكادير بإيقاف تنفيذ إجراءات
التحصيل الجبري وقد جاء في بعض حيثيات حكمها «وحيث إنه بعد دراسة
ملف القضية وتفحص ظاهر المستندات ودون المساس بما يمكن أن يقضي
به في الجوهر، تبين للمحكمة جدية المنازعة في مسطرة الاستخلاص...، مما
يتعين معه ودون الحاجة إلى تكوين ضمانة الحكم بإيقاف وتأجيل إجراءات
الاستخلاص الجبري المباشر في حق المدعية من طرف القابض... بشأن الدين
موضوع المنازعة إلى حين البت نهائيا في النزاع في الجوهر مع النفاذ المعجل
وبتحميل المدعى عليه الصائر⁽⁴⁷⁹⁾.

478 - انظر المطلب الثاني من البحث الأول من الفصل الأول.

479 - حسن العفوي، المنازعة الضريبية...، مرجع سابق، ص 25.

ونفس الموقف أيدته المحكمة الإدارية⁽⁴⁸⁰⁾ بمراكش عندما قضت بإيقاف إجراءات التحصيل الجبري وقد تضمنت بعض حيثيات حكمها ما يلي:

«حيث إن الاستجابة لطلبات إيقاف تنفيذ إجراءات التحصيل التي تقدم أمام القضاء الاستعجالي كإجراء وقائي لغاية البت النهائي في النزاع الجبائي القضائي ومن غير اشتراط الضمانة الكفيلة بتأمين سداد الدين الضريبي رهينة بتوفر شرطين، عنصر الاستعجال بمفهوم الضرر الذي يصعب تداركه أو تقويمه في حالة التنفيذ وعنصر جدية المنازعة التي يقصد بها حسب الاجتهاد القضائي الذي كرسته الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى منازعة الملتزم في صفته كخاضع للضريبة أو في قانونية فرض أو تحصيل الضريبة أو تقادم تأسيسها أو تحصيلها.

وحيث إنه اعتبارا لما تقدم فإننا نأمر برفع الحجز الموقع من طرف قابض مراكش. وحيث إن تمكين الطالبة من الأموال المحجوزة يعتبر من الآثار المترتبة عن تنفيذ هذا الأمر القضائي».

ولم تخرج محكمتا الاستئناف الإدارية في بعض قراراتها عن المواقف السالفة الذكر، حيث أيدت محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش حكم المحكمة الإدارية بأكادير القاضي بإيقاف تحصيل الدين الجبائي المحلي⁽⁴⁸¹⁾ وقد جاء في حيثيات قرارها «حيث يعيب المستأنف الأمر المستأنف بخرقه مقتضيات المادة 120 من مدونة التحصيل وذلك لعدم تقديم تظلم، كما يعيبه بمجانبته للصواب كما قضى بالإيقاف دون توافر شرط الاستعجال.

لكن حيث إنه من جهة فإن موضوع هذه الدعوى هو طلب اتخاذ إجراء يكتسي طابع الاستعجال يتم البت فيه على جناح السرعة ولا يقبل التأجيل وهو طلب مستقل بذاته وليس رهينا بإجراء المطالبة الإدارية المنصوص عليها في المادة 120 من مدونة التحصيل المتمسك بها من طرف المستأنف ويتم الاستجابة له بعد توافر شروطه. وهذا ما سارت عليه الغرفة الإدارية بمحكمة النقض

480 - أمر رقم 161/2011 بتاريخ 16/12/2011 في الملف رقم 151-2011 س، غير منشور.
481 - أمر رقم 161 بتاريخ 16/12/2011 عدد 161 في الملف رقم 151/2011 س، غير منشور.

بمقتضى قرارها عدد 61 بتاريخ 28.0.2004 ملف رقم 161/4/2/2003 مما يبقى معه السبب المعتمد في هذا الصدد غير جدير بالاعتبار.

وحيث إنه من جهة ثانية فطلب إيقاف إجراءات التحصيل هو طلب استعجالي بطبيعته لما ينطوي عليه من إجراءات جوهرية لها أساس بالذمة المالية للمخاطب بهذه الإجراءات وقد تؤدي إلى درجة إدخاله السجن أو إفلاسه، مما يكون معه شرط الاستعجال متوافر في نازلة الحال ويكون السبب المثار بهذا الصدد غير مرتكز على أساس وحيث إنه أمام استبعاد أسباب الاستئناف يبقى الأمر المستأنف صائبا واجبا للتأييد» (482).

وفي أمر صادر عن رئيس محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش والذي أيد بموجبه أمر رئيس المحكمة الإدارية بمراكش القاضي بإيقاف إجراءات التحصيل الجبري (483). إذ جاء في حيثيات الأمر المستأنف مايلي:

«وحيث إنه أمام حالة الاستعجال وتوافر شرط الجدية يكون قاضي المستعجلات مختصا لحماية وضعية الأطراف أمام الدين المطالب به.

وحيث إنه بتوافر شرطي الاستعجال والجدية، وأمام طلب المستأنف عليها بعد إعادة صياغته حسب هدفه وهو إيقاف مفعول إجراءات الاستخلاص، يكون الطلب مستندا إلى أساس وأن الحكم الابتدائي أخذ بعين الاعتبار كشرط الجدية، مما يكون معه الأمر المستأنف لما نفى ذلك المنحى صائبا وواجبا للتأييد» (484).

والملاحظ أن اجتهادات القضاء الإداري لإيقاف تحصيل الدين الجبائي المحلي، تفتقد إلى عدم الوضوح والتباين بين المحاكم في تحديد الشروط الواجب توافرها لإيقاف التحصيل، لذلك فالمشرع مطالب بوضع معايير محددة لتوحيد اجتهاداته في هذا المجال. مما سيؤدي إلى وضع حد للتباين والتضارب بين مواقف المحاكم الإدارية للمملكة.

482 - قرار عدد 364 بتاريخ 04/04/2012 في الملف رقم 3/2/2012 غير منشور.

483 - أمر رقم 7 بتاريخ 25/1/2012 في الملف رقم 121-1/2011ش، غير منشور.

484 - أمر رقم 672 بتاريخ 27/06/2012 في الملف رقم 19-2/12س، غير منشور.

الفقرة الثالثة: الإبقاء على تحصيل الدين الجبائي المحلي

لا تعني ممارسة الرقابة القضائية على تحصيل الدين الجبائي المحلي إلغاء هذا الدين، بل إنه في أحيان أخرى أقر الإبقاء عليه بثبوت أحقية تحصيله لفائدة خزينة الدولة بعد التأكد من عدم جدية مزاعم الملمزم بالأداء الجبائي⁽⁴⁸⁵⁾. وقد أكد القضاء الإداري في الكثير من المناسبات شرعية مسطرة الفرض الجبائي وقانونية إجراءات تحصيله.

فقد قضت المحكمة الإدارية بالرباط⁽⁴⁸⁶⁾ على أنه « لا يسري التقادم بالنسبة للحقوق إلا من يوم اكتسابها وبناء على ذلك لا يكون للتقادم محل:

ضد الغائبين إلى أن يثبت غيابهم ويعين نائب قانوني عنهم، ويعتبر في حكم الغائب من يوجد بعيدا عن المكان الذي يتم فيه التقادم».

واعتبرت المحكمة الإدارية بمكناس⁽⁴⁸⁷⁾ أن عدم تقديم الملمزم تظلما أوليا أمام الإدارة الجبائية يعطي هذه الأخيرة الحق في اتخاذ إجراءات التحصيل الجبري، وقد جاء في حيثيات الحكم ما يلي:

«حيث إنه طالما أن الحجز إجراء من إجراءات التحصيل الجبري للديون العمومية حسب المادة 39 من مدونة تحصيل الديون العمومية، فإن أي منازعة فيه تتم وفقا للمادة 120 من نفس المدونة التي توجب أن ترفع المطالبات المتعلقة بإجراءات التحصيل الجبري تحت طائلة عدم القبول إلى رئيس الإدارة التي ينتمي إليها المحاسب المكلف بالتحصيل المعني أو إلى من يمثله داخل أجل ستين يوما الموالي بتاريخ تبليغ الإجراء مدعومة بالمستندات التي تثبت تكوين الضمان طبقا لما هو منصوص عليه في المادة 118.

485 - حياة البجدايني، قواعد التقاضي في المادة الضريبية، مجلة الحقوق المغربية، سلسلة دراسات قضائية، العدد 3، 2010، ص 137.

486 - حكم المحكمة الإدارية بالرباط رقم 1352 صادر بتاريخ 14 دجنبر 2004 في الملف رقم 51/02 غ، أوردته حياة البجدايني، نفس المرجع السابق، ص 138.

487 - حكم عدد 565/2006 ش بتاريخ 7/12/2006 في الملف رقم 558/2006 ش، غير منشور.

وحيث إنه بتخلف المدعين عن القيام بالإجراء الجوهري السالف الذكر يكون مآل طلبهم عدم القبول».

وقد سارت على نفس المنوال محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش⁽⁴⁸⁸⁾ عندما قضت بعدم تقادم إجراءات تحصيل الرسوم المحلية، إذ جاء في أحد حيثيات قرارها مايلي:

«لكن حيث من الثابت من الحكم المستأنف أنه قد قضى عن صواب برد التقادم بخصوص باقي الرسوم موضوع المنازعة لانتفاء واقعة التقادم بشأنها...».

هكذا إذن، فالقاضي الإداري من خلال أحكامه وقراراته له دور أساسي لتحقيق التوازن بين الملزم والإدارة الجبائية المحلية، فرغم قلة الملفات المعروضة عليه إلا أنه تم اجتهادات مهمة جعلت له بصمة أساسية في المنازعات المتعلقة بالجبائيات المحلية.

لكن برغم ما سبق، فإن وجود مجموعة من الحدود والإكراهات التي تواجه القضاء الإداري المغربي أثرت بشكل سلبي على جودة اجتهاداته والتي أصبحت في حاجة ملحة إلى نهج مجموعة من التدابير باعتبارها مداخل أساسية للرقى بمضمون المنازعات الجبائية الوطنية والمحلية، فأين تتجلى هذه الحدود وماهي آليات تجاوزه؟

المبحث الثاني

إكراهات العمل القضائي في المادة الجبائية المحلية وآليات تجاوزها

إن تعدد وتنوع اجتهادات القاضي الإداري في مجال الجبائيات المحلية، لم يكن مانعا من وجود مجموعة من الحدود التي أثرت بشكل سلبي على جودة العمل القضائي في المادة الجبائية المحلية (المطلب الأول)، الشيء الذي يتطلب اتخاذ مجموعة من الآليات لتجاوزها (المطلب الثاني)

488 - قرار عدد 740 بتاريخ 08/09/2011 في الملف رقم 9-2009-888، غير منشور.

المطلب الأول

إكراهات العمل القضائي في المادة الجبائية المحلية

يرجع ضعف جانب من الاجتهاد القضائي في مجال الجبايات المحلية إلى وجود مجموعة من المعوقات المرتبطة بالقاضي الإداري نفسه (الفقرة الأولى) ومعوقات مرتبطة بمحيط عمل هذا الأخير (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: الإكراهات المرتبطة بالقاضي الإداري

إن الدور المحوري الذي يلعبه القاضي الإداري في تحقيق التوازن بين الملزم والإدارة الجبائية المحلية، يتطلب توفره على تكوين معمق وعال في المادة الجبائية ومنها المحلية، وأن تتسم اجتهاداته بالإبداع والابتكار وهو ما لا يتحقق غالبا في العديد من الاجتهادات القضائية في موضوع الجبايات المحلية.

أولا: ضعف التكوين الجبائي للقاضي الإداري

يعاني القاضي الإداري من محدودية التكوين في المادة الجبائية ليس من حيث المساطر والإجراءات التي تتقاسم فيها المادة الجبائية مع المواد الأخرى، بل من حيث التخصص الفني والتقني للإلمام التام بالمنازعة الجبائية، ويتجلى في تكوينه المدني الصرف داخل المعهد العالي للقضاء وتأثير ذلك على حسمه في جوهرها الأمر الذي له أهمية كبرى بالنسبة لأطراف المنازعة الجبائية⁽⁴⁸⁹⁾.

فالتكوين الذي يتلقاه القضاة بالمعهد يتميز بهيمنة التكوين في فروع القانون الخاص وعدم اعتماد التخصص في المنازعات الإدارية خصوصا أن الأمر يتطلب وجود قضاة متخصصين في المادة الإدارية بعد إحداث المحاكم الإدارية، أضف إلى ذلك أن بعض القضاة الذين استفادوا من تداريب ومارسوا عملهم بالمحاكم الإدارية لمدة كافية جعلتهم يتكيفون نسبيا مع المنازعات الجبائية، قامت وزارة العدل بإعادة بعضهم إلى القضاء العادي⁽⁴⁹⁰⁾.

489 - نجيب البقالي، منازعات الوعاء الضريبي أمام القضاء الإداري، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة، كلية الحقوق المحمدية، 2007-2008، ص 68-69.

490 - محمد شكري، القانون الضريبي المغربي...، مرجع سابق، ص 648.

وفي نفس السياق، إن كل القضاة الذين تم تعيينهم بالمحاكم الإدارية عند دخول القانون المنظم لها حيز التطبيق، قضاة مدنيين، بعيدين كل البعد عن المادة الإدارية. بالإضافة إلى ذلك نجد أن التكوين الذي يتلقاه القضاة المتدربون بالمعهد والذي يتم عن طريق بعض أطر الإدارات المركزية، غير كافٍ لتكوينهم في المادة الإدارية أو الضريبية نظراً لعدم الاستعانة ببعض الأساتذة ذوي التخصص في المادة الإدارية.

وترجع هيمنة التكوين المدني للقاضي الإداري إلى الموروث التاريخي الذي احتفظ بالنهل من القانون المدني من أجل تسوية المنازعات الجبائية بالرغم من خصوصياتها⁽⁴⁹¹⁾.

كما أن كثرة التغيرات التي تعرفها القوانين الجبائية من بين الأسباب التي تجعل بعض القضاة غير قادرين على مسايرة التطورات والتعديلات التي تعرفها، والتي غالباً ما تتميز بالدقة والتعقد والتقنية الشيء الذي يعقد الأمر أكثر أمام القاضي لضبط واستيعاب مضمون هذه القوانين⁽⁴⁹²⁾. وهو ما لأمسناه في مجموعة من الأحكام المتعلقة بالجبائيات المحلية، حيث نجد بعض الأحكام تستند في تحليلها على قانون الضريبة الحضرية أو المهنية عند المنازعة في إحداها بالرغم من دخول القانون رقم 47.06 حيز التطبيق وإلغائه لهما، أو أنها تستعمل عبارة ضريبة (كالضريبة على الأراضي الحضرية غير المبنية. بدل رسم على الأراضي الحضرية غير المبنية)، إذ بعد الإصلاح الجبائي المحلي الأخير أصبح الحديث فقط عن الرسوم المحلية دون الضرائب.

491 - نجاة عماري، المنازعة الضريبية بين حدود وشروط يسهل تطبيق التشريع الضريبي، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق عين الشق، الدار البيضاء، مارس 2004، ص 363.

492 - Faycal Sotih : le contentieux de l'impôt des patentes » mémoire de DESA, université Agdal Rabat, 2001-2002, p 61.

أورده نجيب البقالي، مرجع سابق، ص 69.

ثانيا: قلة الإبداع والابتكار في المادة الجبائية المحلية

إن استقراء مجموعة من الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية للمملكة، يتضح أن الكثير منها تتطرق فقط للمسائل الشكلية دون الخوض في مضمون المنازعة، فصدرت بعدم القبول لوجود إخلالات شكلية غالبا ما تكون من جانب الملزم كعدم احترامه ضوابط التظلم التمهيدي وآجاله وكذلك عندما تكون ملتزمات المدعين غير مطابقة لمقالاتهم أو للضرائب المتنازع فيها أو مبالغها أو تكون غامضة ومبهمة بحيث لا يثبت للقاضي مطالب المدعين⁽⁴⁹³⁾.

إضافة إلى ذلك، وأمام قلة الأحكام المتعلقة بالجبائيات المحلية خصوصا بعد الإصلاح الجبائي المحلي، نجد أن إبداع القاضي الإداري في هذا المجال يظل محدودا، حيث تتسم أحيانا بعض الأحكام بالتباين والاختلاف في المواقف ولو تعلق الأمر بالرسم نفسه، وهذا ما لوحظ من خلال بعض الأحكام المتعلقة بالرسم على الاحتلال المؤقت للملك العام، حيث هناك تضارب بين أحكام المحاكم الإدارية إذ لا يوجد موقف موحد حول اللوحات الإشهارية للعديد من المهن (الصيدلي، المؤسسات التعليمية، العدول، المحاماة، الطبيب) وبعض الأحيان يتم قبول الدعوى للمنازعة في الرسم السالف الذكر في إطار قضاء إلغاء وأحيانا أخرى في القضاء الشامل مما يؤكد عدم وجود نظرة موحدة تضع الحلول المرجعية عند المنازعة في هذا الرسم.

ففي حكم صادر عن إدارية مكناس بتاريخ 2/2/2001⁽⁴⁹⁴⁾ تم إعفاء لوحة المهندس المعماري من رسم الاحتلال المؤقت للأماكن الجماعية العامة وقد جاء في حيثيات القرار «وحيث إنه إذا كانت المادة 189 من القانون المذكور ينص على فرض رسم على شغل الأماكن الجماعية العامة مؤقتا بواحد أو أكثر المنقولات أو العقارات المشار إليهما في المادة 192 من نفس القانون، إذا

493 - محمد شكيري، القانون الضريبي المغربي...، م س، ص 634.

494 - حكم رقم 9/1/2001 غ بتاريخ 1/2/2001 في الملف رقم 81/2000/3 غ، غير منشور.

كانت من مكملات النشاط التجاري أو الصناعي أو المهني الذي يزاوله صاحب الشأن بصورة رئيسية داخل محله المخصص لذلك، فإنه بالنسبة للوحة المهندس المعماري المهنية المعلقة بباب مكتبه، فينطبق عليها ما ينطبق على لوحة المحامي والطبيب والصيدلي، وقد اعتبر المجلس الأعلى في قراره الصادر في الملف رقم 10314/5/1/99 بتاريخ 15/2/1996، أن لوحة المحامي لا تدخل ضمن العناصر المنقولة المنصوص عليها في المادة 192 المشمولة بالغرض الجبائي، ذلك أن القانون الأساسي لأصحاب هذه المهن يرخص لهم تعليق اللوحة المهنية بباب مكاتبهم وفقاً للبيانات المحددة قانوناً، ولا يحتاجون إلى استصدار ترخيص بالاحتلال المؤقت من لدن الجهات المعنية كما أن تعليق هذه اللوحات لا يندرج ضمن عملية الإشهار بمفهومه التجاري لأن ذلك محرم على أصحاب هذه المهن». لكن المحكمة الإدارية لأكادير⁽⁴⁹⁵⁾ وإدارية مراكش اعتبرت أن لوحة الصيدلي غير معفية من الرسم المذكور⁽⁴⁹⁶⁾، مما يوضح معه التباين في المواقف وعدم توحيد الرؤى بين مختلف المحاكم الإدارية للمملكة.

إضافة إلى ما سبق، يتجلى ضعف ابتكار القاضي الإداري في المجال الجبائي في كثرة اعتماده على الخبرة، فإذا كان الطابع التقني المعقد للمادة الجبائية يتطلب بعض الأحيان الاعتماد على الخبرة لفك طلاسم الجداول الضريبية المعروضة أمامه، فإن واقع العمل القضائي المغربي يبين كثرة الاعتماد على الخبرة واعتماده من طرف القاضي الإداري ليس فقط للاستشارة وإنما كوسيلة لتقريره⁽⁴⁹⁷⁾. وهذا ما يستشف من بعض الأحكام الصادرة في مجال المنازعات الجبائية المحلية، حيث جاء في حيثيات حكم صادر عن المحكمة الإدارية «يبت إنه بعض تفحص المحكمة لتقرير الخبرة المنجز من طرف الخبير فؤاد قازوز تبين لها أنه قد جاء مستوفياً لكافة الشروط الشكلية والموضوعية كما أجاب على كل النقط الواردة

- 498

- 499

- 500

- 501

- 502

495 - حكم عدد 189 بتاريخ 12/04/2011 في الملف رقم 597/2010ش، غير منشور.

496 - وهذا ما وقفنا عنده بالتفصيل عند تطرقنا للاجتهادات التي تكرر امتياز الإدارة الجبائية المحلية.

497 - عبد الرحمان ابليل، خصوصيات الخبرة في المادة الضريبية، دفاثر المجلس الأعلى، العدد 16،

2011، ص 120.

بالحكم التمهيدي وبعد اعتماده لكافة العناصر الضرورية لاحتساب الضريبة موضوع النزاع مما ترى معه المحكمة المصادقة عليه وتبعاً لذلك يتعين الحكم بإلغاء الضريبة فيما زاد عن تقدير الخبير»⁽⁴⁹⁸⁾.

ويرى البعض أن اعتماد القاضي الإداري على الخبرة يذهب بعيداً حد الشعور بضرورتها حينما يجزم في أحد الأحكام «أن إجراء الخبرة تقنية ضروريا»⁽⁴⁹⁹⁾، وفي بعض الأحيان من خلال أحكام عدة تقتزن هذه الضرورة بموضوعية عدم القدرة على الحسم في الدعوى الضريبية في غياب الخبير، وذلك حينما يفتتح القاضي أن «المحكمة لا تتوفر على العناصر الكافية للبت في النازلة خاصة أن الأمر يتطلب تقنيات وعمليات حسابية دقيقة...»⁽⁵⁰⁰⁾.

إن فحلول الخبير محل القاضي الإداري للتقرير في العديد من الأحكام له انعكاس سلبي على الدور المحوري الذي يلعبه القاضي الإداري في صياغة الحلول النهائية التي تضمن حقوق طرفي المعادلة الجبائية.

أضف إلى ذلك أن بعض الممارسات اللاأخلاقية (رشوة، محسوبية التي يقوم بها بعض الخبراء لفائدة الملزم) تنعكس سلباً على العمل القضائي في المادة الجبائية وعلى حقوق الخزينة⁽⁵⁰¹⁾. وأن جدول خبراء المحاسبة المعتمد من طرف محاكم المملكة لا زال يضم محاسبين لا يتوفرون على مؤهلات عملية (دبلوم خبير محاسبة) بل اكتسبوا هذه الصفة بحق مكتسب منذ زمن لم تكن مهنة خبير حيسوبي منظمة⁽⁵⁰²⁾.

كل ما سلف يجعل مكانة الاجتهاد القضائي في المادة الجبائية المحلية، بالرغم من أهمية بعض الأحكام الصادرة في الباب، تفتقد إلى الإبداع والتحليل الكافي

498 - حكم رقم 176 بتاريخ 15/12/2005 في الملف رقم 71/2002 ش، ض، غير منشور.

499 - نجيب البقالي، مرجع سابق، ص 71.

500 - نجاة العماري، مرجع سابق، ص 401-400.

501 - نجيب البقالي، مرجع سابق...، ص 72.

502 - محمد شكري، القانون الضريبي المغربي...، ص 637.

لتكوين قناعة لدى الملزم لإنصافه من لدن القاضي الإداري وبالتالي تمكينه من الاستفادة من كافة الضمانات المخولة له.

الفقرة الثانية: الإكراهات المرتبطة بمحيط القاضي الإداري

إن العراقيل التي تواجه العمل القضائي في المادة الجبائية المحلية، لا تتجلى فقط في تلك المرتبطة بالقاضي الإداري، بل توجد كذلك مجموعة من الإكراهات التي لها علاقة بمحيطه ولعل أهمها وجود بعض الثغرات التشريعية المرتبطة بالمنازعة في رسوم الجماعات الترابية وطول مسطرة البت في النزاع الجبائي المحلي وأخيرا مشكل عدم تنفيذ الأحكام القضائية الصادرة ضد الإدارة الجبائية والذي يعد من أكبر التحديات التي تواجه الرفع من جودة عمل القضاء الإداري.

أولاً: قصور بعض الجوانب التشريعية المتعلقة بالمنازعة الجبائية المحلية

شكل إحداث المحاكم الإدارية حدثاً مهماً في تاريخ تطور القضاء المغربي، ففي المجال الجبائي اعتبر القاضي الإداري هو المختص بالفض في النزاعات التي تثار بين الملزم والإدارة الجبائية، لكن ما يعاب على القانون المحدث لهذه المحاكم نصه على إلزامية مؤازرة المحامي من طرف الملزم الذي ينازع في الرسوم المحلية، فقد نصت المادة الثالثة من القانون المحدث للمحاكم الإدارية على أنه ترفع القضايا إلى المحكمة الإدارية بمقال مكتوب يوقعه محام مسجل في جدول هيئة من هيئات المحامين بالمغرب.

لذلك فالملزم الذي ينازع في رسم معين من الرسوم المحلية، بغض النظر عن مبلغ الرسم المتنازع حوله، مطالب بتعيين محامي للترافع عنه أمام القضاء وعدم قيامه بذلك، يعني إلغاء حقه في المطالبة بالتخفيض أو الإعفاء من الرسم.

وبالرغم من أن الحديث عن دولة الحق والقانون يتطلب تسهيل وتيسير حق اللجوء إلى القضاء بصرف النظر عن الحالة المادية للملزم، فبالإضافة إلى المصاريف القضائية التي تتطلبها الدعوى بصفة عامة هناك المصاريف المرتبطة بالمؤازرة الإجبارية للمحامي⁽⁵⁰³⁾.

503 - جواد لعسري، علاقة إدارة الضرائب بالملزمين وانعكاساتها، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق، أكدال الرباط، 2000-2001، ص 244.

كما أن القانون نفسه بالرغم من التعديلات التي عرفها النظام الجبائي المحلي، لازال يتضمن بعض الإشارات إلى قوانين تم تعديلها كالقانون رقم 30.89 والقانون رقم 37.89 المتعلق بالضريبة الحضرية وأيضاً القانون المتعلق بالضريبة المهنية، لذلك يعتبر إدخال تعديل شكلي على مستوى القانون رقم 41.90 المحدث للمحاكم الإدارية من الأمور التي يجب أخذه بعين الاعتبار عن إدخال أي تعديل على هذا القانون.

إضافة إلى ما سلف، يعتبر وجود بعض الثغرات التشريعية المرتبطة بالمنازعة في الجبايات المحلية من الحدود التي يجب تجاوزها، فإذا كان القانون رقم 47.06 جاء ليعمل على ملاءمة المقتضيات المعمول بها على مستوى منازعات الجبايات المحلية مع تلك المتعلقة بالمنازعة في الضرائب الوطنية، فإن عدم إلزامية الطعن أمام اللجان المحلية، يجعل الملزمين يتوجهون مباشرة للقضاء بدل لجوئهم إلى اللجان المحلية لتقدير الضريبة، مما يصعب المأمورية أمام القضاء ونتيجة لكثرة القضايا المعروضة عليه ولطول الوقت التي يستغرقه النظر فيها.

ومن بين الثغرات التشريعية أيضاً أن المشرع لم يتح للملزم المحلي إمكانية الطعن أمام اللجنة الوطنية، ويعتبر ذلك مساً بمبدأ الملاءمة التي التزمت بها الحكومة⁽⁵⁰⁴⁾، حيث إنه إذا كان الملزم بأداء الضرائب الوطنية أو بالرسوم المحلية إمكانية الطعن أمام اللجنة المحلية، فإنه لا يجوز للملزم المحلي اللجوء إلى اللجنة الوطنية، بل يطعن في قرار اللجنة المحلية مباشرة أمام القضاء وكأن المشرع يعامل الملزم بالضرائب الوطنية معاملة تفضيلية مقارنة مع الملزم المحلي⁽⁵⁰⁵⁾.

وكملاحظة أخيرة، يجب تدخل المشرع لرفع اللبس حول مساءلة تقديم كفالة للمطالبة بإيقاف تحصيل الدين الجبائي والتي نصت عليها مدونة تحصيل الديون

504 - خطاب السيد وزير الداخلية حول مشروع قانون الجبايات المحلية أمام مجلس النواب، مرجع سابق، ص 7.

505 - هشام مليح، عبد الإله منظم، جبايات الجماعات المحلية بالمغرب على ضوء القانون 47.06، طوب بريس، نونبر 2008 الرباط، ص 172-173.

العمومية، نظرا لتباين مواقف المحاكم الإدارية للمملكة حول اشتراطها أو عدم اشتراطها لقبول طلب إيقافه.

ثانيا: ببطء المسطرة الضريبية وتعقيدها

إن تعقيد المسطرة الضريبية الناتج عن تنوع الآجال وكثرتها، سواء بالنسبة لمسطرة التصحيح أو مسطرة القرض التلقائي وكثرة الملفات المطروحة أمام القضاء أدى إلى طول المدة للبت في الملفات. مما حال دون الحسم في الدعاوى والقضايا المعروضة على المحاكم وأجهزة القضاء في الأوقات الملائمة، وعدم إيصال الحقوق لأصحابها في الأوقات المناسبة⁽⁵⁰⁶⁾.

ويساهم أيضا في بطء وتعقيد المسطرة الضريبية قلة الوسائل المادية والبشرية والتقنية (القضاة ومساعدوهم) وتأخر الأطراف في تقديم مذكراتهم الجوابية وجاهزية الملفات، وكذلك غموض بعض النصوص الضريبية مما يحول دون انجاز الدعاوى والقضايا في أوقاتها المناسبة⁽⁵⁰⁷⁾.

إضافة إلى ما سلف، إن أتعاب الخبراء والمحامين وتكاليف السفر والتنقل وإعداد الملف القضائي تساهم في ارتفاع تكلفة التقاضي وتمنع بعض الملزمين من اللجوء إلى القضاء ويفضلون بسبب ذلك تسوية خلافاتهم مع الإدارة الجبائية ولو بطرق غير مشروعة عن طريق الرشاوي أو الصلح..⁽⁵⁰⁸⁾

كما أن قلة المحاكم الإدارية (7محاكم إدارية) شكل سببا في عدم تمكين الملزمين بالمطالبة بحقوقهم نظرا لبعدها عنهم، فكيف يتصور أن يطعن ملزم أمام محكمة تبعد عنه بما لا يقل عن 400 كلم، بل تصل إلى 1500 كلم بالنسبة لمدن الجنوب⁽⁵⁰⁹⁾.

506 - نجيب البقالي، منازعات الوعاء الضريبي، مرجع سابق، ص 78.

507 - عبد الرحيم ابليل، مرجع سابق، ص 292 و 293.

508 - نجيب البقالي، مرجع سابق، ص 79.

509 - نفسه، ص 79.

وارتباطا أيضا بموضوع التعقيد والبطء في المساطر الضريبية، يساهم الدفاع في الكثير من الحالات في الرفض الشكلي للدعوى الضريبية. فإذا اعتمد أن الرفض الشكلي للدعوى الإلغاء قد بلغ نسبة ما يزيد عن 46% من مجموع القضايا المحكومة، وأن الأمر فيما يتعلق بالأوامر فاق 60%، بل إن القضايا الاستعجالية الصادرة عن المحكمة قد جاوز رفض الخوض فيها لإخلالاتها الشكلية 90%، فإن الأمر يهدد بأن يهيم الاتهام جهة الدفاع في الدعوى الضريبية⁽⁵¹⁰⁾.

ثالثا: عدم تنفيذ الأحكام القضائية الصادرة ضد الإدارة الجبائية

إن الغاية الأساسية من النطق بالحكم هو التنفيذ، وإلا فإن الفائدة ستععدم من إقامة الدعوى أصلا، وإذا كان الأمر لا يتعلق بالملزم في حالات معينة، فالإشكال قد يطرح من جديد عندما يتعلق الحكم بالإدارة الجبائية المحلية إذا كان ضد قراراتها⁽⁵¹¹⁾.

فلا قيمة لمبدأ المشروعية في الدولة ما لم يعترف بمبدأ احترام القضاء، بل لا قيمة للقانون بغير تطبيق ولا قيمة للأحكام القضائية بدون تنفيذها، وإلا فماذا يجدي أن يجتهد القاضي الإداري في إيجاد الحلول الناجعة بما لا يتلاءم وضمن حقوق الملزم، فبدون تنفيذ تصير الأحكام بدون جدوى ويفقد الملزم ثقته في القضاء ويذب اليأس وينعدم الأمن والاستقرار. بل أكثر من ذلك يرى البعض أن وجود ما يسمى «بدولة القانون» يقاس بمدى احترام الأحكام القضائية ومدى تنفيذها⁽⁵¹²⁾.

وبالرغم من أن القضاء الإداري يصدر أحكاما ضد الإدارة الجبائية إما بإلغاء قراراتها غير المشروعة أو الحكم عليها بإرجاع المبالغ المستخلصة أو أن يوقف استخلاصها، فإنه لا يتوفر على سلطة حقيقية لإجبارها على التنفيذ، ولعل ذلك

510 - نجاة العماري، مرجع سابق، ص 408.

511 - جواد لعسري، مرجع سابق، ص 264.

512 - M Abdellah Harsi ; le problème de l'exécution des décisions de justice condamnant l'administration au paiement, revue marocain de l'économie et de droit comparé, n° 26, 1994, p 49.

يرجع بالأساس إلى غياب مسطرة خاصة ودقيقة في تنظيم مسألة تنفيذ الإدارة لأحكام القضاء الصادرة ضدها في المجال الإداري، بالإضافة إلى الإشكالات التي يطرحها قانون 41.90 المحدث للمحاكم الإدارية، وقانون المسطرة المدنية الذي يحيلنا عليه هذا القانون عند تنفيذ أحكام القضاء في المادة الإدارية.

ففي الوقت الذي كان فيه يسلم بحتمية صدور نصوص قانونية واضحة وجريئة خاصة بتنفيذ الأحكام القضائية من قبل الإدارة وذلك على الأقل لإعطاء المحاكم الإدارية مكانة معنوية عالية لمواجهة أي تباطؤ أو تعنت من قبل الإدارة، جاء القانون المحدث للمحاكم الإدارية عكس ذلك من خلال تخصيصه مادة وحيدة تتحدث عن التنفيذ⁽⁵¹³⁾ وهي المادة التاسعة والأربعون والتي تنص على ما يلي «يتم التنفيذ بواسطة كتابة ضبط المحكمة الإدارية التي أصدرت الحكم ويمكن للمجلس الأعلى أن يعهد تنفيذ قراراته إلى محكمة إدارية».

وإذا كان مشكل عدم تنفيذ الأحكام القضائية، يثير عدة أسئلة حول مصداقية قوة الشيء المحكوم به، وعدم الإسراع في التنفيذ بالنسبة للأحكام الصادرة عن المحاكم المدنية ضد الخواص، خصوصا وأن قانون المسطرة المدنية تناول مسألة التنفيذ في الفصول من 428 إلى 510، فإن الأمر يصبح أكثر تعقيدا حينما يتعلق الأمر بالأحكام الصادرة ضد الأشخاص المعنوية العامة لاسيما وأن القانون المنظم للمحاكم الإدارية لم يخصص لمسألة التنفيذ إلا مادة واحدة هي 49 المشار إليها أعلاه⁽⁵¹⁴⁾.

فالقانون رقم 41.90 لم يأت بصيغة تنفيذية خاصة بالأحكام الإدارية، مما يقتضي معه الرجوع إلى المادة 7 من نفس القانون والتي تنص على وجوب تطبيق القواعد المقررة في قانون المسطرة المدنية، في حالة عدم وجود نص مخالف،

513 - عبد المجيد ايت المودن، إشكالية عدم تنفيذ الأحكام والقرارات القضائية الصادرة في مواجهة الإدارة، رسالة لنيل شهادة الماستر، كلية الحقوق السويسي، سلا، 2007-2008، ص 32.

514 - حسن صحيب، إشكالية عدم تنفيذ الأحكام القضائية ضد الإدارة، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 59، نونبر-دجنبر، 2004، ص 61.

وبالتالي فهذا يقتضي تدويل الأحكام الإدارية بالصيغة التنفيذية الخاصة بالمحاكم المدنية، والمنصوص عليها في الفصل 433 من قانون المسطرة المدنية، وتكون الصيغة التنفيذية كما يأتي «وبناء على ذلك يأمر جلالة الملك جميع الأعوان ويطلب منهم أن ينفذوا الحكم المذكور (أو القرار) كما يأمر الوكلاء العامون للملك ووكلاء الملك لدى مختلف المحاكم أن يمدوا المعونة لجميع قواد وضباط القوة العمومية وأن يشدوا أزرهم عندما يطلب منهم ذلك قانونيا⁽⁵¹⁵⁾».

إضافة إلى ذلك، لم يخصص المشرع المغربي للقاضي المكلف بالتنفيذ إلا فقرة واحدة بمناسبة تعديل المادة 429 من قانون المسطرة المدنية بتاريخ 3 فبراير 2004 بمقتضى القانون رقم 03-72 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.74.447، بقوله في الفقرة الثالثة «يكلف قاضي بمتابعة إجراءات التنفيذ يعين من طرف رئيس المحكمة الابتدائية باقتراح من الجمعية العامة، لذلك فإننا لا نتوفر على مؤسسة قاضي التنفيذ كما هي متعارف عليها في أغلب التشريعات⁽⁵¹⁶⁾».

وفي نفس السياق إن إشكالية عدم تنفيذ الأحكام الصادرة ضد الإدارة الجبائية يرجع كذلك إلى أن مختلف القواعد المتعلقة بالتنفيذ الجبري الواردة في الباب الثالث من قانون المسطرة المدنية تجعل من الصعوبة بما كان تطبيق بعض الفصول لاسيما الفصل 440 القاضي بقيام عون التنفيذ بالإجراءات المتعلقة بالتنفيذ في حالة رفض المدين الوفاء بالدين المحكوم به، فهي تتعلق بالالتزامات المالية فقط ولا تجوز تطبيقها على أحكام الإلغاء. بالإضافة إلى صعوبة تطبيق مسطرة الإكراه البدني في حق الشخص المعنوي.

515 - مصطفى التراب، إشكالية تنفيذ الأحكام الإدارية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 27 أبريل يونيو 1999، ص 196.

516 - من بين التشريعات التي أعطت لقاضي التنفيذ صلاحيات كبيرة نجد التشريع المصري حيث نص الفصل 175 من قانون المرافعات المصري «أن قاضي التنفيذ يختص بالنظر في منازعات التنفيذ الموضوعية ايا كانت قيمة موضوع الدعوى وبالنظر في المنازعات الوقتية بصفته قاضيا للموضوع وقاضيا للأمور المستعجلة، كما يصدر الأوامر على العرائض وسائر الأوامر الولائية الضرورية لسير عملية التنفيذ. انظر:

- عبد المجيد آيت المودن، مرجع سابق، ص 37.

علاوة على ما سبق، فإذا كان من البدهي أن تقوم الخزينة برد كل المبالغ التي يتم تحصيلها من الملمزم، زيادة على مبلغ الرسم أو زيادة على المبالغ التي تم تحصيلها لحساب الرسم، ويجب عليها أن تقوم بهذا الرد من تلقاء نفسها أي حتى ولم يطلب ذلك الممول⁽⁵¹⁷⁾، فإن الواقع العملي يفيد بأن الاسترداد لا يتم تلقائياً من طرف الإدارة، بل بناء على طلب الملمزم وهذه المطالبة قد تتقادم ويسقط حقه إذا لم يتقدم بها داخل أجل معين، وقد يطول هذا الأجل إلى غاية انصرام السنة الرابعة التي تلي السنة التي تم فيها أداء المبالغ الزائدة إذا ثبت أنها ضريبة (أو رسم) إضافية أو مزدوجة أو في غير محلها أو نتيجة خطأ مادي ارتكبه الإدارة، لكن هذه الأخيرة بإمكانها مواجهة الملمزم بقاعدة المقاصة، فإذا طلب أحد الملمزمين إسقاط أحد الرسوم المنصوص عليها في هذا القانون أو تخفيض مبلغه أو استرداده، جاز للإدارة المختصة خلال بحث الطلب أن تواجه الملمزم بكل مقاصة لفائدة المعني بالأمر فيما يتعلق بالرسوم المحلية، بين الإسقاط المبرر والرسوم التي قد يكون الملمزم مدينا بها، بسبب أوجه النقص أو الإغفالات غير المنازع فيها الملاحظة في تحديد الوعاء أو حساب نفس الرسوم المفروضة عليه وغير المتقادمة⁽⁵¹⁸⁾.

وفي حالة اعتراض الملمزم على قاعدة المقاصة كما ورد تبيانها تقرر الإدارة الاستجابة لطلبه الرامي إلى الإسقاط أو الإرجاع، ثم تباشر في حقه إجراءات الفحص الضريبي⁽⁵¹⁹⁾.

إذن فإشكالية تنفيذ الأحكام القضائية الصادرة في المجال الجبائي يعتبر من بين الحدود التي يتطلب اتخاذ تدابير ضرورية ومستعجلة، وذلك نظراً لأهمية تنفيذ الأحكام في الرفع من ثقة الملمزمين اتجاه القضاء الإداري ولمحدودية الضغط

517 - محمد شكيري، حقوق الملمزمين بالضريبة وتطور مفهوم الدولة الجبائية، مجلة مسالك في الفكر والسياسة والاقتصاد، العدد الخامس، 2006، ص 42.

518 - المادة 163 من القانون رقم 47.06.

519 - محمد شكيري، حقوق الملمزمين بالضريبة...، مرجع سابق، ص 42.

الذي تمارسه الوسائل المبتكرة من طرف القاضي الإداري كالغرامة التهديدية التي تعتبر أحد أهم الحلول التي نهجها القاضي الإداري اتجاه الإدارة الممتنعة عن تنفيذ الأحكام بالرغم من وجود نص قانوني صريح يفرض الغرامة التهديدية على الإدارة⁽⁵²⁰⁾.

وختاماً، وأمام تواجد الحدود السالفة الذكر، فإن الرفع من إسهام القاضي الإداري في مجال منازعات الجبايات المحلية يتطلب اتخاذ مجموعة من الآليات والتدابير للتحسين من إسهامات القاضي لإداري في مجال المنازعات الجبائية المحلية.

المطلب الثاني

نحو آفاق جديدة للعمل القضائي في الجباية المحلية

إن وجود الحدود السالفة الذكر، يدل على أن قضاءنا الإداري لازال في حاجة ملحة لمجموعة من الإصلاحات الجوهرية للرفع من مستوى عمله في المادة الجبائية المحلية، لذلك فتأهيل القاضي الإداري باعتباره المحرك الأساسي لنجاح أي إصلاح وكذا الاهتمام بأطراف المنازعة الجبائية المحلية (الإدارة الجبائية المحلية، الملمزم) يعتبران من أهم المحركات الأساسية لدوران عجلة الإصلاح القضائي ليكون له فعالية أكبر في مجال المنازعات الجبائية المحلية.

الفقرة الأولى: تأهيل القاضي الإداري في الميدان الجبائي

ل للوصول إلى عمل قضائي جبائي يرقى لمصاف الاجتهاد، لابد من إيجاد قاض محنك، وإيجاده يتطلب إعداد وتكوينه، وهذا ما فطن له المغفور له الملك الحسن الثاني في خطاب 8 ماي 1990 عندما أكد أن «مصلحتنا نحن أن تكون غرفة إدارية في كل عمالة من العمالات، وكل إقليم من الأقاليم، وليس لدينا القضاة الأكفاء والكافون في هذا البلد، لأن ذلك يتطلب تكويننا خاصاً»⁽⁵²¹⁾.

520 - للتوسع أكثر انظر: احمد الصايغ، الغرامة التهديدية كوسيلة لتنفيذ الأحكام القضائية الإدارية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مؤلفات وأعمال جامعية، العدد 55، ص 92.
521 - سعاد بنور: العمل القضائي في المادة الجبائية، دراسة تحليلية قانونية، فقهية وقضائية مع أحدث الاجتهادات القضائية الصادرة عن المجلس الأعلى، الطبعة الأولى، 2003، ص 287.

ذلك لا بد من تحسين التكوين الجبائي للقاضي الإداري والاهتمام المادي بقضاة المحاكم الإدارية.

أولاً: دعم التكوين الجبائي للقاضي الإداري

بالرغم من المجهودات المبذولة من طرف الوزارة الوصية لمواجهة النقص في مجال تكوين القضاة الإداريين، حيث قامت بتكوين بعض القضاة حتى يمكنهم أن يباشروا مهامهم بالمحاكم الإدارية ابتداء من مارس 1994، أرسلت بعثة أولى إلى فرنسا مكونة من خمسين قاضياً لدعم تكوينهم في الميدان الإداري⁽⁵²²⁾، وبعثة ثانية إلى مصر من وفد يضم ستة رؤساء من المحاكم الإدارية، وأربعة مفوضين ملكيين ومستشار واحد⁽⁵²³⁾، إضافة إلى استفادتهم من تكوينات بمديرية الضرائب حيث ساهمت من جهتها في إيفاد مجموعة من الأطر التابعة للمديرية المركزية لتنشيط حلقات دراسية لتلقين القضاة الملحقين بالمعهد النصوص القانونية المنظمة لمختلف الضرائب. فإن هذا التكوين ورغم أهميته غير كافٍ لتكوين قاضي متخصص في المادة الجبائية⁽⁵²⁴⁾.

لذلك فالإمام بجل جوانب المنازعة الجبائية يحتاج إلى قضاة متخصصين في الميدان الجبائي، إلا أن هذه الخطوة لن تكتمل إلا بإيجاد قضاء جبائي متخصص، باعتبار ذلك هو السبيل الأفيد لجعل القاضي يساهم في بناء دولة الحق والقانون وحل جميع المنازعات المطروحة أمام القضاء بشكل يرضي جميع أطراف النزاع وإلى جانب مساهمته في بلورة الاجتهاد في المجال الجبائي يمكن الاستناد إليه فيما يعرض على القضاء بعد ذلك من منازعات⁽⁵²⁵⁾.

522 - Abderrahmane El Bākriui : la réforme de la justice administratif, revue marocaine d'économie et de droit comparé, n°21, 1994, p 81.

523 - سعاد بنور، مرجع سابق، ص 289.

524 - محمد شكيري، القانون الضريبي المغربي...، مرجع سابق، ص 648.

525 - أحمد قيلش، المنظومة الجبائية المحلية...، مرجع سابق، ص 258.

ولعل أول الخطوات التي يجب اتخاذها إعادة النظر في الطريقة الحالية لمباراة الملحقين القضائيين وذلك بمنح حاملي الإجازة في القانون العام فرصة اجتياز هذه المباراة⁽⁵²⁶⁾ نظرا لكون المجازين في القانون العام أقدر على استيعاب المشاكل التي تطرحها نزاعات القضاء الإداري، استنادا لكونهم استأنسوا طيلة مرحلة السلك الثاني من الإدارة لمواد القانون العام، على خلاف ذوي التخصص في القانون الخاص⁽⁵²⁷⁾.

أما الخطوة الثانية فلا بد من نهج أسلوب التخصص داخل المعهد، ومن بين التخصصات، تخصص في المجال الجبائي، فلا يمكن إيجاد قاضي إداري متخصص في المنازعات الجبائية دون إعطاء أهمية لطبيعة التكوين الذي يحصلون عليه بالمعهد العالي للقضاء. وذلك لجعلهم يحصلون على الحد الأقصى من المعلومات المرتبط بالنظام الجبائي المغربي سواء الوطني أو المحلي.

وفيما يخص الإجراء الثالث المتعلق بدعم التكوين الجبائي للقاضي الإداري، فيتجلى في ضرورة دعم أسس شراكة فعالة ما بين المعهد العالي للقضاء ووزارة المالية، قصد بعث أفواج الملحقين القضائيين إلى أقسام المنازعات لهذه الوزارة وخاصة أقسام المنازعة الضريبية، لتلقي تكوين ميداني في هذا المجال يمتد فترة من الزمن، يعود بها الملحق وقد اطلع عن قرب على أهم النزاعات وكيفية تسويتها، والمراحل التي يجب أن تقطعها، والمذكرات التي يجب تبادلها.

أما الإجراء الرابع فلا بد من توفير المراجع العلمية والمبادئ القضائية والتشريعات للقضاة، إذ يبين الوضع القائم بالنسبة للمكتبات في دور المحاكم إلى أي حد أهمل هذا الجانب، لهذا فالضرورة ملحة لإنشاء مكتبات قانونية تضم المراجع الأساسية والحديثة، في كافة المحاكم وخاصة الإدارية، نظرا للطابع

526 - وتجدر الإشارة إلى أن وزارة العدل قامت مرة واحدة تطبيق المقترحات التي أتى بها الفصل الخامس من قانون 43.90 والقاضية بمشاركة حملة الإجازة في الحقوق (فرع القانون العام)، أو الإجازة في العلوم الاقتصادية، أو شهادة تعتبر معادلة لذلك في مباراة الملحقين القضائيين بهدف تعيينهم في المحاكم الإدارية.

527 - سعاد بنور، مرجع سابق، ص 290.

المعقد للدراسات الجبائية والإدارية، وذلك لتمكين القاضي الإداري من تحديث ملكاته القانونية ومواكبة مواقف الفقهاء في مختلف المواضيع القانونية⁽⁵²⁸⁾.

ففي فرنسا يلاحظ صدور أكثر من 400 مجلة قانونية متخصصة، البعض منها في القانون الجبائي والاجتهاد القضائي في المادة الجبائية، في حين في المغرب نجد قلة المجالات القانونية باستثناء المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية والمجلات المتخصصة في المجالات الصادرة عن بعض كليات الحقوق وهيئات المحامين، وتعد على رؤوس الأصابع وتصدر غالبا كل شهرين أو ثلاثة أشهر⁽⁵²⁹⁾.

أضف إلى ذلك أن عراقيل البحث العلمي وحصر النصوص القانونية الموزعة هنا وهناك، والبحث في أعداد المجالات العديدة عن الاجتهادات القضائية، بالوسائل التقليدية من تصفح واطلاع قد أضحت وسائل عقيمة تحبط عزيمة القاضي، وتجعله يصرف النظر عن الاطلاع القانوني والقضائي، مما يؤدي إلى تناقض الأحكام وضعفها، ولتجاوز ذلك، نجد أن تطبيق المعلومات القانونية يمكن القضاة بدلا من أن يقضوا وقتهم في التنقيب وجمع المعلومات، أن يكرسوا هذا الوقت في نشاطهم الحقيقي الذي هو الانكباب على دراسة القضايا والنوازل، وانجاز الأبحاث القانونية، أو صياغة القرارات القضائية، كما يمكنهم من أن يفكروا في حاجيات ومتطلبات كل حالة خاصة في القضايا المعروضة عليهم⁽⁵³⁰⁾.

وأخيرا يعتبر التكوين المستمر للقاضي الإداري من الأمور التي يجب أن يعنى بها من طرف الجهات المسؤولة فلمعرفة المستجدات الضريبية لابد من تمكين القاضي الإداري من جميع المعطيات الحديثة سواء نصوص قانونية أو تقنيات حديثة... وذلك لتكون اجتهاداته مواكبة لكل المستجدات التي يعرفها الحقل القضائي في المجال الجبائي.

528 - سعاد بنور، مرجع سابق، ص 291.

529 - محمد شكري، القانون الضريبي المغربي...، مرجع سابق، ص 649.

530 - أحمد السراج، دور المكنة في التشريع والاجتهاد والتأهيل القضائي، مجلة الملحق القضائي، العدد

19-31 يونيو 1996، ص 11.

ثانيا: الدعم العددي والمادي للقاضي الإداري

بالإضافة إلى قلة المحاكم الإدارية وما يترتب عن ذلك من بعد المحاكم عن الملزم وكذا تحمل المحاكم للضغط ككثرة الملفات، تعرف المحاكم الإدارية قلة في عدد القضاة وهذا ما لامسناه من خلال الفترة الفاصلة بين تقديم المقال والبت النهائي فيه.

ويعد مشكل قلة عدد قضاة المحاكم من النقط التي يجب أن تحظى باهتمام الجهات المسؤولة نقصد هنا الوزارة الوصية، باعتبارها الجهاز المسؤول عن تنظيم المباريات المتعلقة بالملحقين القضائيين.

وبالرغم من أننا لاحظنا أن عدد القضاة بمحاكم المملكة عرف تزايدا خلال السنوات الأخيرة، نظرا للرفع من عدد الملحقين القضائيين في الأفواج الأخيرة، حيث وصل عددهم إلى 300 ملحق قضائي خلال سنة 2012، لكن المحاكم الإدارية لازالت تعرف نقصا في عددهم، مما يجعلنا نؤكد مرة أخرى على ضرورة الزيادة في عدد قضاة المحاكم الإدارية، بعد تكوينهم تكوينا جابيا عاليا يمكنهم من التقرير في القضايا الجبائية خصوصا بشكل يضمن التوازن بين أطراف النزاع الجبائي.

كما أن الرفع من عدد قضاة المحاكم الإدارية يجب أن يواكبه الزيادة في عدد موظفي كتابة الضبط استنادا إلى الدور الذي يلعبونه في تقييد القضايا والقيام بالأمور الإدارية.

أما فيما يرتبط بالجانب المادي، فالوضع المادي للقاضي الإداري في حاجة إلى الإصلاح، إذ لا يمكن أن ننتظر منه أن يفصل في القضايا بشكل موضوعي وفي أسرع وقت دون أن نضمن له الاستقرار المادي.

لذلك فإننا نؤكد على أنه في ظل فتح مشروع إصلاح منظومة العدالة⁽⁵³¹⁾، يجب أن يحظى موضوع الدعم المالي لرجال القضاء بالأولوية، فالقاضي الإداري

531 - وقد عين جلالة الملك محمد السادس في خطابه بتاريخ 8 ماي 2012 الهيئة العليا للحوار الوطني حول إصلاح منظومة العدالة.

البحق التوازن المنشود بين الملزم والإدارة الجبائية يجب أن يعنى بأهمية كبيرة ضمن مشروع الإصلاح.

وإذا كان من التدابير الإيجابية التي اتخذتها وزارة العدل هي إخراج النظام الأساسي لكتابة الضبط والذي من خلاله تم تحسين الوضع المادي لموظفي كتاب الضبط، فإن وضعية القاضي الإداري لم تعرف بعد أي تعديل يحسن وضعيتهم المادية بشكل يوازي حجم المسؤولية الملقاة على عاتقهم ويضع أيضا حد للشبهات التي قد يتعرضون لها.

بناء على ما سلف، نعتبر أن الدعم المادي لقضاة المحاكم الإدارية والزيادة في عدد العاملين بالمحاكم الإدارية من موظفين (محررين، منتدبين، كتاب...) وقضاة متخصصين في المادة الجبائية من المداخل المهمة لإصلاح القضاء الإداري وتحسين جودة عمله في ميدان منازعات الجبايات المحلية.

الفقرة الثانية: تأهيل عمل الإدارة الجبائية والتوصل مع الملزم

إن أي إصلاح في مجال منازعات الجبايات المحلية، لا يمكن أن يتحقق إذا لم يأخذ بعين الاعتبار المكانة المحورية التي يحظى بها كل من الملزم والإدارة الجبائية المحلية. ففي ظل غياب إصلاح حقيقي يعطي لهذين العنصرين دورا أساسيا ضمن عملية الإصلاح، فإن الأهداف المنتظرة ستصبح صعبة التحقيق. لذلك فإن تحسين عمل الإدارة الجبائية المحلية خصوصا الجزء التابع منها للجماعات المحلية (الفقرة الأولى) وخلق تواصل بين الإدارة الجبائية المحلية والملزم (الفقرة الثانية) مدخلان أساسيان للرفع من جودة العمل القضائي في المجال الجبائي المحلي.

أولا: تأهيل عمل الإدارة الجبائية المحلية في مجال المنازعات الجبائية

إن الوضع الحالي للإدارة الجبائية المحلية، يتطلب إصلاحات جوهرية لبناء إدارة جبائية مؤهلة في ميدان المنازعات الجبائية، ولتحقيق ذلك لابد من اتخاذ زمرة من

الإجراءات الضرورية التي ستجعل الإدارة الجبائية المحلية في المستوى المطلوب للمطالبة بأداء الدين الجبائي المحلي وهي:

1- تحقيق استقلال حقيقي للإدارة الجبائية المحلية

إن استمرار الازدواجية في تدبير الرسوم المحلية يؤثر على المفهوم الحقيقي للامركزية ويحرم ميزانية الجماعات المحلية من النسبة التي تستفيد منها مصالح مديرية الضرائب مقابل تحصيلها بعض الرسوم⁽⁵³²⁾.

كما أن الوضع الحالي للعلاقة القائمة بين وكيل المداخل ورئيس المجلس الجماعي يجب إعادة النظر فيها، حيث هذا الأخير الذي يعتبر سلطة رئاسية على الوكيل، وكذلك ممثلا لسكان ينتمي إلى هيئة سياسية معينة تتحكم في اتجاهاته وبرامجه التي قد تؤثر فيه أثناء تسيير الشؤون المحلية للمواطنين، مما قد يدفعه إلى نهج نوع من الانتقائية في الملفات التي سيتم رفعها أمام القضاء للمطالبة بأداء الدين الجبائي المحلي، والحقيقة أنه بقدر ما يحاول وكيل المداخل القيام بمهامه وفق الشروط المنصوص عليها في القانون الجبائي المحلي، نجد بعض رؤساء الجماعات يسعون إلى الحفاظ على مكانتهم السياسية⁽⁵³³⁾.

كما أن تحقيق استقلال الإدارة المحلية ومنها الجبائية، يتطلب دعمها بالأطر العليا، نظرا لقلة هذه الفئة بالمقارنة مع باقي الفئات العاملة بالجماعات، إذ لا يتجاوز معدل الأطر 6% من مجموع العاملين بالجماعات المحلية خلال الفترة الممتدة بين 1977 و 1997⁽⁵³⁴⁾.

لهذا، فإن تحقيق استقلال حقيقي للإدارة الجبائية المحلية بشكل يجعلها أكثر قدرة على المنازعة في المجال الجبائي، يتطلب الدعم العددي للأطر و خلق نظام

532 - سعيد جفري وكريم لحرش، الإدارة الجبائية المحلية على ضوء القانون رقم 47.06 بمناسبة اليوم الدراسي الذي نظّمته كلية الحقوق بسطات بتعاون مع الكلية المتعددة التخصصات والمدرسة الوطنية للمهندسين وغرفة التجارة والصناعة بخريكة بتاريخ 10 يونيو 2008، غير منشور.

533 - إبراهيم بنزيت، الجباية المحلية من الجماعة إلى الجهة، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون العام، كلية الحقوق بالبيضاء، السنة الجامعية 1997-1998، ص 221.

534 - Abdellatif ELATROUZ, op cit, p 128 et 129.

المحلي خاص بوكلاء المداخل وأعوان التحصيل، لأن هذا سيعمل على الحد من جميع أصناف التدخلات التي قد يتعرض إليها وكلاء المداخل أثناء ممارسة مهامه سواء من طرف رؤساء المجالس أو المستشارين.

2- التكوين والتكوين المستمر

يعتبر التكوين من الأدوات المهمة لتأهيل الموارد البشرية بالمجتمعات المقارنة⁽⁵³⁵⁾، فالطابع التقني والمحاسبي للجباية المحلية أصبح يفرض تكوينها خاصا بموظفي وأعوان المصالح الجبائية، وإذا كان التكوين في الإدارة الجبائية المحلية يكاد يكون منعدما لولا بعض المراكز التابعة لوزارة الداخلية⁽⁵³⁶⁾.

هذه الأخيرة عملت على تنظيم دورات للتكوين لفائدة الأطر والأعوان العاملين بالمصالح الجبائية حسب التخصصات المتعلقة بتأسيس الرسوم والمنازعات الجبائية وبالتحصيل والتفتيش والمراقبة الجبائية⁽⁵³⁷⁾.

ومع ذلك نسجل عدم كفاية هذا التكوين نظرا لقصر مدته وعدم اعتماده على مبدأ التخصص في التكوين، مما يدفع إلى القول إن التكوين في الميدان الجبائي لازال يحتاج إلى اهتمام خاص من طرف الوزارة الوصية لموظفي الإدارة الجبائية المحلية (قسم تنمية الموارد المالية) وذلك لتكوينهم بشكل يجعلهم على علم بكافة المساطر المتعلقة بالمنازعات الجبائية وأيضا لتغطية النقص الذي تعرفه في عدد الأطر⁽⁵³⁸⁾.

بالإضافة إلى أهمية التكوين في مجال المنازعات الجبائية، يتطلب الأمر كذلك تكويننا مستمرا لموظفي الإدارة الجبائية المحلية ليطلع بالمستجدات التي يعرفها

535 - Moha Autman : la formation du personnel des collectivités locales, pour quoi faire, REMALD, série ordinaire, N° double 2-3 janvier-juin 1993, p 37.

536 - حميد لبولاس، تدبير الموارد البشرية نموذج الإدارة الجماعية، أطروحة لنيل الدكتوراه، كلية الحقوق أكادال، الرباط، 2003، ص 322.

537 - الدورية الصادرة من وزارة الداخلية عدد 144 بتاريخ 27 بتاريخ 27 دجنبر 2007، ص 8.

538 - محمد شكيري، إصلاح منظومة الجبايات المحلية بين أهداف الإصلاح وإكراهات الواقع، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، العدد 78-79، 2008، ص 980.

الحقل الإداري من جهة أولى والمحيط الداخلي والخارجي من جهة ثانية⁽⁵³⁹⁾.

وإجمالاً يمكن القول إن الجماعات الترابية أو الوزارة الوصية في حاجة ملحة إلى تنظيم دورات وحلقات دراسية وملتقيات للتكوين والتكوين المستمر⁽⁵⁴⁰⁾، لفائدة الأطر المسؤولة عن قسم المنازعات بالمصالح الجبائية، نظراً للنقص الحاصل على مستوى تكوينهم في هذا الميدان.

3- ضرورة خلق نظام للتحفيز في الوظيفة العمومية الجماعية

الحافز هو العنصر الموضوعي الانفعالي الذي يعمل على توجيه سلوك الفرد نحو تحقيق بعض الأغراض وقد يكون العنصر الانفعالي خارجياً أو حالة من تفاعل أجزاء الكائن أو وظائفه أو الاثنين معاً مع بعض العناصر المادية والمعنوية ذات العلاقة بوظائف الجهاز النفسي أو البيولوجي أو الاجتماعي⁽⁵⁴¹⁾. وتكمن أهمية الحوافز في قدرتها على زيادة الرغبة في العمل لدى الموظفين، بحيث يمكن الحصول على قصارى إمكانيات وطاقات كل موظف وقدرته بما يحقق معه كفاءة في أدائه ومن تحسين جودة الخدمات ورفع المردودية.

لكن واقع الجماعات المحلية يؤكد ضعف الحوافز المقررة لموظفي الجماعات المحلية والتي تتمثل في عدم التوازن بين الأشغال الإدارية والتقنية التي تقوم بها الأطر بالجماعات المحلية، فالمرسوم رقم 86-2-206 منح تعويضات للكتاب العامين للجماعات المحلية مع استثناء باقي الأطر العليا⁽⁵⁴²⁾.

539 - عبد الغني اعبيزة، المقارنة الجديدة للتكوين المستمر بالإدارة العمومية على ضوء المرسوم الصادر بتاريخ 22 يناير 2006، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، السلسلة العادية، العدد 71، 2006، ص 119.

540 - Dahmani Abdelkarim, le décentralisation fiscale au Maroc a travers le cas d'une panel de 20 communes, mémoire pour l'obtention du diplôme de DESA, faculté du droit, Rabat 2006, 196.

541 - طالب بن هلال الحسن، إشكالية التحفيز المادي والمعنوي في الوظيفة العمومية العمانية، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا، الرباط 1992، ص 150، أوردته جميلة الدليمي، الموارد البشرية للجماعات المحلية بالمغرب، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة، كلية الحقوق بالدار البيضاء، 2001، ص 24.

542 - جميلة الدليمي، مرجع سابق، ص 223.

لذا يجب التعجيل بوضع حد للمشاكل التي يعاني منها الموظفون الجماعيون وخاصة العاملون بالإدارة الجبائية المحلية فيما يتعلق بنظام التعويضات التي لا ترقى إلى المستوى المطلوب، لهذا يجب إعادة النظر فيها بشكل يخلق لدى الموظف الجماعي نوعا من الرضا الوظيفي والمناخ الصحي مما يدفعه إلى الاجتهاد ويبعث فيه روح الولاء والحماس والإخلاص والوفاء لعمله⁽⁵⁴³⁾.

ومما يؤكد أيضا هزالة التعويضات الممنوحة لموظفي الإدارة الجبائية المحلية (الجزء التابع منها للجماعات المحلية) وعدم اعتبارها أداة تحفيزية كافية للقيام بالواجبات على الوجه الأكمل، ما نص عليه المرسوم رقم 2-74-194 بتاريخ فاتح ابريل 1974 لفائدة الوكيل دون باقي العاملين بهذه الإدارة يبقى هزيلا فقاعة واحد من الألف من جميع المبالغ المستخلصة، وتحديد سقف التعويض في 600 درهم كيفما كان حجم ما تم استخلاصه أصبحت متجاوزة، مقارنة مع حجم المبالغ التي يقوم وكيل المداخل بتحصيلها يوميا، هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن أعوان التحصيل داخل الإدارة الجبائية المحلية لا تقدم لهم تعويضات التنقل إلى مراكز التحصيل أثناء البرد القارس وأيام المطر في ظل غياب تام لوسائل التنقل الخاصة بذلك، مما يكون معه رفض المحصل الذهاب إلى مراكز التحصيل خلال هذه الأيام، وهو ما يكون فيه حرمان الجماعة من مداخل مهمة وختاما يمكننا القول إن موظفي الجماعات الترابية عموما والمصالح الجبائية المحلية خصوصا في حاجة إلى حوافز تحسن وضعهم المالي وتجعلهم أكثر إسهاما في السير الجيد لدواليب العمل بالجماعات المحلية.

ثانيا: نحو تواصل جبائي محلي هادف

يعتبر الملزم أهم عناصر العلاقة الجبائية على اعتبار أنه المعني الرئيسي بكل العملية الجبائية بدءا من التشريع وانتهاء بالتحصيل، لذلك فنجاح الإصلاح الجبائي المحلي رهين بمكانته (الملزم) داخل العملية الجبائية ومدى انخراطه

543 - محمد حراس، التدبير الاستراتيجي والمنافسة رهانات الجودة الكلية بالمقاولات المغربية، مطبعة فضالة المحمدية، 1997، ص 51.

ووعيه وكذلك قناعته بكون الجباية التي يؤديها إنما هي تعبير وتجسيد لقيم وثقافة
المواطنة والشعور بالانتماء إلى الجماعة والوطن⁽⁵⁴⁴⁾.

لهذا فالتواصل الإيجابي مع الملتزم سينعكس على وعيه، ويخلق لديه القناعة
بأهمية المنازعة أمام القضاء الإداري للمطالبة بحقوقه بدل من لجوئه إلى الغش
أو التهرب الضريبي، هذا الأخير الذي له آثار سلبية كبيرة على مالية الدولة،
حيث وصل معدله سنة 2002 ما يقارب 12 مليار درهم أي ما يقارب 2,92%
من الناتج الداخلي الخام و 13% من مجموع الموارد الجبائية. ولتوضيح ذلك
سنحاول التطرق لأهمية التواصل الجبائي للمنازعة أمام القضاء الإداري ثم بعد
ذلك للوسائل التي يمكن أن تحقق هذا التواصل.

1- أهمية التواصل الجبائي للمنازعة أمام القضاء الإداري

إن مكانة الملتزم خلال جميع مراحل المنازعة تقتضي الاهتمام به وإشراكه
في العملية الجبائية من التأسيس إلى التحصيل، فمسار الإصلاح الجبائي العام
قديمًا وحديثًا لم يول العناية الإستراتيجية لهذا العنصر، بل اهتم في الأغلب
العام بالملتزم كموضوع للجباية، وليس الملتزم كفاعل وشريك في النظام المالي
المحلي، والدليل على ذلك استفحال أزمة الباقي استخلاصه⁽⁵⁴⁵⁾، فتراكمه سنة
بعد سنة يبين فشل المقاربة المعتمدة لتحصيل الجباية المحلية، فهذه المعضلة
المزمنة⁽⁵⁴⁶⁾، والتي يفوق معدلها، معدل سنتين من ميزانية الجماعة، إذ معدله
على صعيد مجموع الجماعات بالمغرب يصل إلى 6 مليار درهم⁽⁵⁴⁷⁾، يطرح من

544 - جواد الكبير، وكالة المداخل الجماعية وتحصيل الجبايات المحلية، نموذج الجماعة الحضرية
لزاكورة، رسالة لنيل شهادة الماستر، كلية الحقوق سطات، السنة الجامعية 2008-2009، ص 124.

545 - يعبر الباقي استخلاصه عن مجموع المبالغ المستحقة للجماعات الترابية، ولم يتم استيفاؤها في وقتها
المحدد، لسبب من الأسباب، وتدرج في حسابات فصول الميزانية والحساب الإداري سنة بعد أخرى، كديون
عالقة في ذمة الملتزم.

- انظر احمد حضرائي، النظام الجبائي المحلي على ضوء التشريع المغربي والمقارن، مرجع سابق، ص
403.

546 - عبد القادرة تيعلاتي، الباقي استخلاصه، معضلة مزمنة، بمناسبة اليوم الدراسي الذي نظمته كلية
الحقوق بسطات بتعاون مع الكلية المتعددة التخصصات والمدرسة الوطنية للمهندسين وعرفته التجارة
والصناعة والخدمات بخريبكة بتاريخ 10 يونيو 2008، غير منشورة.

547 - المنافسة العامة لمشروع القانون رقم 47-06، مرجع سابق، ص 42.

جهة مدى كفاءة الجهاز المسؤول عن التحصيل ومدى قدرته على متابعة الملفات المتعلقة بالحقوق التي لم يتم استخلاصها أمام القضاء الإداري.

لهذا يجب إعطاء أهمية كبرى للحوار الجبائي من أجل خلق شعور لذا الملزم بقول الجبائية، وهذا ما ركزت عليه بعض الدول الأجنبية كفرنسا حيث اعتبرت الملزم محور العملية الجبائية وأولته اهتماما خاصا إذ حاولت إشراكه في كل مراحل التضريب⁽⁵⁴⁸⁾.

إضافة إلى ذلك إن خلق حوار جبائي محلي بين الإدارة الجبائية المحلية والملزم يمكن هذا الأخير من معرفة واجباته وحقوقه، بل سيحسسه بأهميته ودور المداخل في مساعدة جماعاتهم على القيام بمهامها، وبصفة خاصة يمكنه من معرفة الآليات القانونية المخولة له عند اقتناعه بعدم شرعية أدائه لرسم معين، والحقيقة أن الواقع بين عكس ذلك، إذ أن استمرار أزمة الثقة بين الملزم والإدارة الجبائية المحلية، أو عدم معرفة الملزم بإمكانية صياغة حقوقه من طرف القضاء الإداري، تفرض على الجهات المسؤولة (جماعات محلية، الوزارة الوصية، مجتمع مدني...) وضع أرضية حقيقية لبناء حوار يؤسس لتواصل إيجابي وجاد بين مختلف الأطراف المعنية بالجبائية المحلية.

وتبرز كذلك أهمية الحوار في قدرته على تجاوز ضعف التواصل الموجود بين الإدارة الجبائية وبين الملزمين والذي يضع معالمه من خلال ندرة العملات الإعلامية والتواصلية التي تقوم بها الإدارة المعنية بغية تعريف الملزمين بأهمية المنازعة في إيجاد الحلول الممكنة للخلافات التي قد تكون سببا في عدم أدائهم للدين الجبائي المحلي، إذ أن قيمة النص القانوني لا يمكن أن يكون له أية فعالية مادام الموجه إليهم لا يتوفرون على الوسائل والشروط والقدرة على فهمه واستعماله وعلى جعله حيا⁽⁵⁴⁹⁾.

548 -G-Gilbert et A. Geungant, la fiscalité locale en question, édition montchretien, 1990, p 39.

549 -Akla Abdelhak, l'administration dans les relations avec le public, thèse de doctorat d'Etat, en droit, rabat, p 77.

أورده بولرباج عبد الله والوزاني عبد العزيز، علاقة الملزم بالإدارة الجبائية المحلية، تقرير نهاية التدريب بسلك الكتاب العاملين للجماعات، مركز التكوين الإداري، الرباط، فوج 1994، ص 24.

وفي نفس السياق، أن ظاهرة التملص الجبائي بأشكاله المتعددة (التهرب الجبائي المحلي، الغش الجبائي المحلي) ⁽⁵⁵⁰⁾ تدل على وجود خلل على مستوى علاقة الملزم بالإدارة الجبائية المحلية والتي تعود إلى أسباب متشابكة وترتبط أساسا بالوضع الاجتماعي والاقتصادي المتردي للخاضع للجبايات المحلية، والمتمثلة أساسا في ارتفاع نسبة الأمية وفي ضعف دخله وكثرة مصاريفه المرتبطة بالعلاج والأكل والملابس وكذا لظروفه النفسية التي تجعله يبدي رد فعل سلبي مقابل ما يعتبره انتقاص من ملكيته الخاصة ⁽⁵⁵¹⁾.

مما قد يخلق لديه الشعور بالفخر بعدم أداء الواجب وبالتهرب منه ومخالفته القانون الجبائي المحلي لا تولد لديه أي شعور بالإثم، فسرقة المال العام لا يعتبر بالنسبة له سرقة ⁽⁵⁵²⁾، لذلك فالإدارة الجبائية المحلية باعتبارها الجهاز المسؤول عن تدبير الرسوم المحلية، مطالبة بمضاعفة الجهد لتغيير تلك الرؤيا السلبية للملزمين اتجاهها وعدم الثقة في التعامل معها وكذلك نظرة الملزم للجباية المحلية وهنا تكمن أهمية البحث عن القنوات الكفيلة بتحقيق التواصل الجبائي بين مختلف المتدخلين في مسار الجباية المحلية.

وللأسف لم نلاحظ أي دور للمجتمع المدني من خلال تأسيس جمعيات تؤكد على دور الجباية أو توضح للملزمين المساطر الإدارية والقضائية الكفيلة بفض المنازعات التي قد تثار بينهم وبين الإدارة الجبائية المحلية.

550 - يقصد بالتهرب الجبائي المحلي ذلك الاستعمال الماهر للنصوص الجبائية قصد أداء أقل سعر للرسم المحلي أو تجنبه كلاً دون خرق القانون، أي التخلص من أداء الجباية المحلية دون مخالفة القواعد القانونية، حيث يتمكن الملزمون من استغلال بعض الثغرات والنواقص التي قد لا تخلو منها التشريع الجبائي من أجل الوصول إلى وضعية جبائية مريحة.

أما الغش الجبائي المحلي فيعبر عن ذلك السلوك السلبي والمخالف للقانون تجاه الإدارة الجبائية المحلية والذي يفضي في نهاية المطاف إلى التملص من دفع رسوم محلية مستحقة جزء أو كلاً لفائدة خزينة الجماعات المحلية، أي أنه يتحقق عندما يعتمد الملزمون على اتباع بعض أساليب الخداع مخالفين بذلك أحكام القانون الجبائي المحلي رقم 47-06 بقصد تخفيف القيمة الحقيقية لبعض عناصر المادة الجبائية المحلية.

هذان التعريفان أوردهما كريم لحرش، النظام الجبائي المحلي المغربي، مرجع سابق، ص 175.

551 - تمازي مولاي الحسن، مصير ثقافة المواطنة في ظل علاقة الخاضع للضريبة بالإدارة الجبائية، المجلة المغربية للإدارة، المحلية والتنمية، عدد 44-45 ماي غشت 2002، ص 76-77.

552 - Rachid Lazrak, fiscalité des entreprises, édition la porte, rabat 2003, p 31.

أورده جواد الكبير، مرجع سابق، ص 126.

وتسجل المحلاحظة نفسها على القضاء، إذ نجد أن أغلب المناظرات تضم فقط قضاة وأساتذة وأطر مديرية الضرائب دون وجود لممثلي المزمين (الهيئات المهنية). مما يؤكد مرة أخرى أن الأمر يتطلب استغلال أهم وسائل التواصل التي ستمكن من تحسين العلاقة المتأزمة بين المزم والإدارة الجبائية المحلية، فأين تتجلى أهم هذه الوسائل التي يمكن الاعتماد عليه لتحقيق التواصل المنشود؟.

2- وسائل التواصل الجبائي المحلي الهادف

إن المزم في حاجة ماسة لمن يساعده على الخروج من محيطه الضيق إلى محيط أكثر انفتاحا وتحضرا، وفي حاجة لمن يخلصه من سلبياته عن طريق تنظيمه، فكلما كانت أوضاعه وأحواله منظمة، كلما ازداد تحضرا وتفتحا نحو العالم الخارجي⁽⁵⁵³⁾، لهذا يجب أن يتجه اهتمام الإدارة الجبائية في مجال الاستقبال إلى كل الوسائل والتقنيات المادية، من أجل تواصل شامل مع المزم سواء داخل الإدارة أو خارجها بدءا من الإشارات، قاعات الانتظار والاستقبال، والهاتف والمراسلات كرسات الاستقبال⁽⁵⁵⁴⁾.

كما أن منازعة المزم في الجبايات المحلية، يقتضي إقناعه أولا بمكانة أدائه في دعم الموارد المالية للجماعات الترابية وكذلك معرفته بالمسالك القانونية المخولة له للمطالبة بالإسقاط أو التخفيض من الرسوم المعني بها، ولتحقيق ما سلف لا بد من نهج مجموعة من الوسائل والتي من شأنها أن تبذل الوضع الحالي لنظرة المزم اتجاه الإدارة الجبائية المحلية والقضاء الإداري.

علاوة على ذلك، إن اتسام المجتمع الضريبي بعدم التجانس، فهناك المزم الصغير والمقولة العامة والخاصة، والشخص الطبيعي والشخص المعنوي، ومجموع الشركات، والشركات القابضة، وما إلى ذلك من تصنيفات التي تنظم

553 - مولاي إدريس الحلابي الكتاني، أسس تحديث الإدارة العمومية لاستقبال المواطنين في قطاع الوظيفة العمومية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 34 أكتوبر 2000، ص 93.

554 - عبد الصادق النصاري، أزمة التواصل بين المزم والإدارة الجبائية محاولة نقدية لفهم وتطوير علاقة المزم بالإدارة الجبائية في المغرب، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق، الدار البيضاء، 2003-2004، ص 230.

بدورها إلى مجموعة من الأصناف الشيء الذي يستدعي خلق تصورات متعددة تتوافق مع أنواع الملزمين⁽⁵⁵⁵⁾.

ولعل أهم الوسائل التي يمكن الاعتماد عليها لتحقيق التواصل المنشود تتمثل في ما يلي:

2-1- الإعلام:

يعد الحق في الإعلام الجبائي أحد الحقوق الأساسية المخولة للملزم داخل المنظومة الجبائية المحلية، لأنه يسمح بنشر وتدوين النصوص الجبائية على اختلاف أنواعها بشكل واضح ومنسجم⁽⁵⁵⁶⁾، لفائدة الجميع، لكن وجود الفئات المحدودة الثقافة التي لا يسعها إلا أن تستفيد من منشورات مبسطة ومركزة، تتضمن في مجموعها تعريف الرسوم المحلية ومدى أهميتها وكيفية إسهامها في التنمية وكذا انعكاساتها سواء المتعلقة بالذعائر والزيادات المترتبة عن كل أنواع الجبايات أو المتعلقة بتكريس التخلف والركوض التنموي⁽⁵⁵⁷⁾.

وعلى الرغم من أهمية أجهزة الإعلام في توجيه وإقناع الرأي العام في شتى المجالات فإن استغلالها في مجال التعريف بالجباية المحلية وطرق المنازعة فيها يظل محدودا، إن لم نقل منعدما بفعل الانكماش الذي يميز علاقة الإدارة الجبائية المحلية بالقنوات الإعلامية، مع أنها تستطيع الحصول على حيز هام سواء في الإذاعة أو التلفزة أو الصحافة المكتوبة لما للجباية من أهمية في حياة كل مواطن، وهو ما يزيد من الفجوة الإخبارية والإعلامية التي يعاني منها الملزم أصلا⁽⁵⁵⁸⁾.

لذلك فمن الضروري أن تولي الإدارة لهذا الجانب اهتماما كبيرا حتى تلعب وسائل الإعلام السمعية البصرية دور الوسيط في تأطير وتوجيه الملزمين وفي

555 - محمد شكيري، أهمية التواصل في تدبير الضريبة، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، والسلسلة العادية، العدد 43، 2000، ص 93.

556 - فتيحة لمعاشي، وضعية المكلف في التشريع المغربي...، مرجع سابق، ص 310.

557 - كريم لحرش، النظام الجبائي المحلي...، مرجع سابق، ص 257.

558 - محمد المشط، المردودية والعدالة الضريبية من خلال الجباية المباشرة بالمغرب، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون العام، جامعة الحسن الثاني كلية الحقوق، الدار البيضاء، 1986، ص 55.

إشباع رغباتهم الاتصالية والمعلّوماتية، وذلك في إطار خطة إعلامية تركز على إيجاد برامج ونشاطات إعلامية يشارك فيها اختصاصيون في مجال الجبايات سيتولون الإجابة على تساؤلات واستفسارات المواطنين وعلى حل مختلف مشاكلهم مع الأخذ بعين الاعتبار مجموعة من الشروط تتمثل خصوصا في التبسيط وتوصيل المعلومات لكل ملزم كيفما كان مستواه الثقافي خاصة وأن الملزمين بالأداء ينتمون في أغليبيتهم إلى تلك الشرائح الاجتماعية السفلى من المجتمع والتي تعاني من تفشي الأمية والجهل بمساطر الإدارة وتقنياتها⁽⁵⁵⁹⁾.

وقد لعب الإعلام دورا كبيرا في الدول الغربية، للتعريف بأهمية الجباية وأيضا بطرق المنازعة فيها، ففي أمريكا تم استغلال القناة السينمائية وإنتاج أفلام غاية في الأهمية لها علاقة بالقضايا الجبائية التي تثير غضب الملزمين وتقريبها إلى أذهانهم ومداركهم، ولما لا يتم تبقى هذه الخطوة على مستوى الجبايات المحلية بتنسيق مع المصالح المعنية على المستوى المركزي، فمن الأكيد أن هذه العملية سيكون لها صدى واسع لدى جمهور الملزمين على المستوى المحلي⁽⁵⁶⁰⁾.

لكن في المغرب وللأسف الشديد نلاحظ ضعف استغلال شتى وسائل الإعلام، ليس فقط للتعريف بالجبايات المحلية (أساس احتسابها، الجهاز المسؤول عن تحصيلها، التاريخ المحدد للأداء والغرامات)، وإنما كذلك لتوضيح كافة حقوق الملزمين والتي من أهمها الحق في المنازعة أولا أمام الإدارة الجبائية المحلية واللجان المحلية لتقرير الضريبة ثم بعد ذلك أمام القضاء الإداري، مما يدل على أن الواقع يفرض مضاعفة الجهد لتنمية الوعي الجبائي، باعتباره أحد أهم أسباب التقارب أو التباعد بين الملزم والإدارة الجبائية المحلية.

2-2- خلق أجهزة لمساعدة الملزم

نظرا لارتفاع نسبة الأمية بين الملزمين على المستوى المحلي، يجب خلق أجهزة مساعدة للملزم لتوجيهه نحو الجهة الإدارية المختصة، والملاحظ أن

559 - نفس المرجع السابق، ص 58.

560 - احمد زابيل، التواصل الجبائي المحلي، ص 154.

الإدارة الجبائية المحلية تفتقد إلى التنظيم والتقسيم الذي يساهم في إرشاد الملزم وتقديم استقبال جيد له يجعله يحس بقيمته في عملية تمويل التنمية المحلية، ونعتقد أنه يجب أن تقدم هذه المساعدة أولاً من طرف الإدارة الجبائية المحلية ثم من خارجها، هذه الأخيرة التي تتطلب إحداث أجهزة خارج علاقة الملزم الإدارة الجبائية، تعمل على تقديم النصح والإرشاد لكل الملزمين.

أ-المساعدة الداخلية

تعد الإدارة الجبائية المحلية الجهاز المسؤول عن تدبير الرسوم المحلية، لذلك فهي التي يلقي على عاتقها تقديم كافة التوضيحات والاستفسارات للملزمين لجعلهم يثقون فيها، ويقدموا مطالباتهم أمامها للتخفيض أو الإعفاء من رسم معين، إلا أن واقع الإدارة الجبائية المحلية يفتقد إلى الاستقبال الجيد والاعتماد على الوسائل الحديثة للاستقبال والتي نلاحظ استعمالها في العديد من الإدارات العمومية (قاعة الانتظار، المواعيد، الهاتف...). لذلك يجب تحسين ظروف استقبال الملزم من خلال التفكير في راحة الملزم بتأثيث القاعات بشكل أنيق وتزويدها باليوميات والمجلات ونشرات الإدارة الجبائية، والاهتمام بالملصقات ووضع أعوان رهن الإشارة للتزويد بمعلومات ذات طابع عادي وعام، لأن مثل هذه الإجراءات والترتيبات البسيطة من شأنها تحسين الاستقبال وتلميع صورة الإدارة وتغييرها في أذهان الملزمين وتبين مدى الاحترام والتقدير الذي تكنه لهم والذي يعطيها مدلولاً إنسانياً.

أضف إلى ذلك ضرورة وضع الإشارات الدالة سواء خارج الإدارة أو داخلها يجنب الملزمين ضياع الكثير من الوقت ويعطيهم ذلك الإحساس الأولي بأن الإدارة تهتم بالتواصل معهم.

ويجب أيضاً الاهتمام أكثر بالتقنيات الحديثة، فأمام ضعف مساهمة التوجه الجديد للإدارة والذي يبنى على الاعتماد على نظام المعلومات، بات من الضروري الاعتماد على النظام المعلوماتي في المجال الجبائي المحلي، لأن استخدام العقل

الالكتروني أو الأداة المعلوماتية سيطور الخدمات الجبائية ويحسن الممارسات الإدارية الصادرة عن الإدارة الجبائية المحلية في اتجاه الملزمين، لما تتيحه من تجميع للمعلومات والبيانات المتعلقة بالملزمين والأشخاص بها وتحيينها بصورة مستمرة⁽⁵⁶¹⁾، مما قد يسهل على الإدارة الجبائية المحلية البت في طلبات الملزمين وبالتالي إيجاد الحلول قبل اللجوء للجنة الضريبية أو القضاء الإداري.

ب-المساعدة الخارجية

نظرا لضعف التواصل بين الملزم والإدارة الجبائية وجب البحث عن هيئات متطوعة تعمل على مساعدة الملزمين على فهم وتقبل مختلف الإصلاحات الجبائية المحلية التي تقوم بها الدولة وتوضح لهم المساطر الإدارية والقضائية للمنازعة في الجبايات المحلية.

وتنقسم المساعدة الخارجية إلى مساهمة هيئات متطوعة ومساعدة المستشارين الخصوصيين⁽⁵⁶²⁾.

ففيما يخص الهيئات المتطوعة، من الممكن أن تلعب الجامعة دورا في التواصل، فلماذا لا يتم التفكير في تشجيع مبادرات أكاديمية تحت إشراف أساتذة مختصين في المادة الجبائية، بتحفيز مجموعة من طلبة ومهتمين بالشأن الجبائي المحلي للقيام بحملات توعية وإعلام ومساعدة للملزمين خصوصا في فترة الأداءات مع تقديم الوسائل الكفيلة بتحقيق هذه المساعدة من تكوين مباشر وسريع لهذه المجموعات ومدهم بالمساعدات الضرورية لضمان تنقلاتهم سواء داخل المجال الحضري أو القروي، من خلال منح حوافز تشجيعية صغيرة يمكنها أن تحقق التواصل المفقود بين هذه الإدارة والجامعة وأن تضمن أداء خدمة عظيمة بمجهود ضئيل⁽⁵⁶³⁾.

أما المستشارون الخصوصيون، فقد أظهرت التجارب المقارنة أهمية الدور الذي يمكن أن تلعبه هذه الفئة في تسهيل التواصل بين الملزم والإدارة الجبائية،
561 - كريم لحرس، النظام الجبائي المحلي المغربي...، مرجع سابق، ص 270.
562 - عبد الصادق النصاري، أزمة التواصل بين الملزم والإدارة الجبائية...، مرجع سابق، ص 244.
563 - كريم لحرش، النظام الجبائي المحلي المغربي...، مرجع سابق، ص 266.

وتتكون هذه الفئة من محامين ومحاسبين ومستشارين جبائيين، وتتمحور تدخلاتها حول محاورين (564):

- تقديم استشارات للملزم حول معنى ومدى القاعدة الجبائية.

- مساعدة الملزم أثناء تعبئة الإقرار الجبائي المحلي.

و لتحسين العلاقة بين الملزم والإدارة الجبائية المحلية يجب تضافر الجهود بين مختلف الفاعلين لتحسين العلاقة المتشعبة بين الملزم والإدارة الجبائية المحلية باعتبارها أول الأسباب التي تدفع الملزم إلى التملص بدل المنازعة لذلك نأمل أن تحظى هذه العلاقة بالأهمية في المشاريع المستقبلية لإصلاح النظام الجبائي المحلي.

وإجمالاً، فالرقي بعلاقة الملزم بالإدارة الجبائية يتطلب حكمة جيدة (565)، والتي تمثل الحالة المثالية للحكمة، من خلال العمل على تحقيق مؤشراتها ومن بينها (566):

- نسق سياسي شفاف ومنفتح.
- إدارة جبائية تعمل بمهنية.
- سياسيون مسؤولون عن كافة تصرفاتهم.
- إشراك المجتمع المدني في الشؤون العامة.
- سيادة القانون في جميع الإجراءات و على كافة المؤسسات.

564 - Guy Delmare, le dialogue entre l'administration fiscale et le contribuable, édition congrès de Paris 1980, n 198, p 32-33.

565- وقد عرفها برنامج الأمم المتحدة الإنمائي بأنها ممارسة السلطة الأساسية و الاقتصادية و الإدارية في إطار تدبير شؤون بلد ما على جميع المستويات، و هي مقولة موضوعية تضم الآليات و السيرورات و العلاقات و المؤسسات المعقدة التي بواسطتها يقوم المواطنون و الجماعات بمفاضلة مصالحهم وممارسة حقوقهم و تحمل التزاماتهم، كمالات يتوجهون إليها بغاية تصفية خلافاتهم للتوسع أكثر حول مفهوم الحكمة أنظر

- Mohamed HAKAKAT, Le piège de la Gouvernance, Revue Marocaine d'Audit et de développement, N°19, 2004, p10.

- Mohamed HAKAKAT, Le concept de Gouvernance au Maroc : signification et pertinence, Revue Marocaine d'Audit et de développement, N° 5, 2004, p7 et s.

566 - Mohamed HAKAKAT, Gouvernance et contentieux Fiscal..., op cit , p 436.

خاتمة

يعتبر الإصلاح الجبائي المحلي الأخير من المحطات الأساسية في تاريخ الإصلاح الجبائي المحلي، فقد جاء ليفك شفرة التعقيد التي كانت تطبع المنازعة في الرسوم والضرائب المحلية. فإذا كان الملزم يجد نفسه مطالبا بالبحث عن العديد من النصوص القانونية لتحقيق من مختلف القواعد المقررة بموجبها للمنازعة فيها، فإن القانون الجبائي المحلي رقم 47.06 وحد جل القواعد والمساطر للمنازعة في الرسوم المحلية.

إلا أنه، وبالرغم من الأهمية الكبرى لإصلاح الجبائي المحلي الأخير، فإن التطور الذي عرفه النسق السياسي، وما واكبه من إصلاح دستوري وضع اللبنة الأولى للإصلاح نظام اللامركزية، أدخل تعديلات مهمة على مقتضيات الدستورية التي جاء بها دستور 1996 (الجهوية المتقدمة، اعتماد تنظيم جديد للجماعات الترابية، التأكيد على ضرورة إصلاح النظام المالي للجماعات المحلية).

ومادام إصلاح النظام المالي ومنه الجانب المتعلق بالرسوم المحلية من النقط الأساسية التي ستحظى بالإصلاح، فإننا نؤكد على ضرورة اتخاذ مجموعة من الإجراءات والتي سيكون لها انعكاس ايجابي على تطوير النظام الجبائي المحلي عموما ومساطر المنازعة في الجبايات المحلية خصوصا. وهذه الإجراءات هي:

- تنظيم مناظرة وطنية حول الجبايات الملحية.

تتسم نظرة المعنيين بموضوع الجبايات المحلية بالتباين والاختلاف، حيث تختلف رؤية الملزموين إليها عن نظرة الإدارة الجبائية المحلية وحتى الباحثين فيما بينهم يختلفون حول كيفية إصلاح النظام الجبائي المحلي، لكن الرقي بدور الجباية المحلية في تقوية مالية الجماعات الترابية، يحتاج إلى التقريب من وجهات النظر المختلفة بشكل يؤسس لنظام جبائي محلي يتماشى مع المستجدات الحالية من دستور جديد ومشروع طموح لجهوية متقدمة...، لهذا يعتبر عقد

مناظرة وطنية حول الجبايات المحلية من المداخل التي قد تمكن من التوافق حول نظام جبائي محلي متوازن ومتكامل يحمي حقوق المزمين ويضمن سلطات الإدارة الجبائية المحلية.

- ضرورة إصدار المرسوم المتعلقة بالرسوم ذات الطابع غير الجبائي:

بالرغم من أن القانون رقم 47.06 ألغى مجموعة من القوانين كقانون الضريبة المهنية والضريبة الحضرية والقانون رقم 30.89 المتعلق بالرسوم وضرائب الجماعات المحلية، فإن إصدار الحكومة للقانون رقم 39.07 عوض مرسوم، واستمرار العمل بهذا القانون و الذي يؤكد على استمرار العمل ببعض فصول القانون رقم 30.89 بصفة انتقالية الى حين صدور مرسوم ينظم الرسوم و الحقوق والمساهمات و الأتاوى، يبين أن الحكومة مطالبة بإصدار هذا المرسوم.

فمرور أكثر من ستة سنوات على إصدار القانون رقم 39.07 يشكك في الصفة الانتقالية الذي يوكدها في مادته الفريدة.

- تعديل بعض المقتضيات المتعلقة بالمنازعة الجبائية المحلية:

من المستجدات الأساسية التي جاء بها القانون الجبائي المحلي الأخير، توحيد مجموعة من المساطر المتعلقة بالمنازعة الجبائية المحلية من خلال ملاءمتها مع تلك المعمول بها في الضرائب والرسوم الوطنية، وبعد ذلك من النقط الأساسية التي ينظمها الإصلاح، لكن رغم ذلك فهناك بعض الأمور التي يجب إدراجها عند إصلاح النظام الجبائي المحلي ومن بينها:

* النص على إلزامية الطعن أمام اللجان المحلية لتقديم الضريبة وتقوية تمثيلية المزمين بها:

إلى حدود شهر يناير 2013 لم تعرض أية قضية على اللجنة المذكورة على مستوى الجماعة الحضرية بمدينة مراكش، بل أكثر من ذلك لم يتم بعد حتى تشكيل أعضائها، مما يدل على محدودية دور هذه اللجان في فك النزاع الجبائي المحلي نظرا لعدم إلزامية الطعن أمامها ولضعف تمثيلية المزمين ضمن تشكيلاتها مما يتطلب إدخال تعديلات على المقتضيات القانونية المتعلقة بها.

*فتح إمكانية الطعن أمام اللجنة الوطنية لتقدير الضريبة.

فإذا كان المشرع يهدف من إصلاح النظام الجبائي المحلي إلى توحيد قواعد متارعة الجبايات المحلية مع تلك المعمول بها على المستوى الوطني، فإن عدم فتح إمكانية الطعن أمام اللجنة الوطنية لتقدير الضريبة يدفعنا إلى القول بنسبية التوحيد المناط تحقيقه. لذلك فتحقيقاً لمبدأ المساواة بين كافة الملزمين يجب إعطاء هذه الإمكانية للملزم والإدارة الجبائية المحلية في حالة عدم تمكن اللجنة المحلية لتقدير الضريبة من فك النزاع المثار بينهما.

***تحديد أجل البت في الطلبات الاستعطفية:**

أعطت المادة 162 من القانون رقم 47.06 لكل من الوزير المكلف بالمالية ووزير الداخلية أو الأشخاص المفوضين من لدهما إمكانية السماح وبناء على طلب الملزم بالإبراء أو التخفيف من الزيادات والغرامات والذعائر وباقي الجزاءات المنصوص عليها في هذا القانون، لكن البت في هذه الطلبات ونظراً لعدم تحديد آجال النظر فيها من طرف السلطات المختصة السالفة الذكر فإن بعض الطلبات تستغرق سنوات دون جواب مما يتطلب ضرورة تحديد آجال محدودة للنظر في الطلبات الاستعطفية من طرف السلطات المختصة.

-توسيع الوعاء الجبائي المحلي:

إذا كان القانون رقم 30.89 تميز بضيق الوعاء الجبائي فإن القانون رقم 47.06 وبالرغم من أهمية المستجدات التي أتى بها فإنه لم يتجاوز تلك الحدود، حيث تميز بقصور تضريرية لبعض القطاعات فالرقي بدور الموارد الجبائية في تغطية جزء مهم من نفقات الجماعات الترابية يتطلب توسيع الوعاء الجبائي المحلي، فالمشرع مطالب عوض الرفع من أسعار الرسوم توسيع الوعاء، وذلك من خلال إحداث رسوم محلية جديدة لفائدة الجماعات الترابية، كرسوم بيئي على السيارات القديمة وكذلك على المصانع الملوثة للبيئة، وعلى بيع الأكياس البلاستيكية وكذلك بعض الأعمال المرتبطة بالعالم القروي بصفته الأكثر اعتماداً على الموارد المخولة من طرف الدولة بدل الجبايات المحلية كفرض رسم على عملية حفر الآبار، والمنشآت السياحية والاستثمارات، وكذلك الأنشطة الفلاحية المتطورة.

-إدخال تعديلات على أوعية بعض الرسوم:

يتسم القانون رقم 47.06 بضعف بعض الأوعية المعتمدة كاعتماد القيمة الإيجارية السنوية عوض رقم المعاملات السنوي كأساس لفرض الرسم المهني، ومساحة الأراضي العارية بالمتر مربع عوض القيمة العقارية، والتكلفة الإجمالية للأشغال عوض القيمة العقارية بالنسبة للرسم على تجزئة الأراضي والمساحة المغطاة بالمتر مربع بالنسبة لعمليات البناء عوض التكلفة الإجمالية.

-إعادة النظر في مجموعة من الإعفاءات المخولة بمقتضى القانون رقم 47.06:

فقد تم إعفاء المنعشين العقاريين في مادة السكن الاجتماعي من كل الرسوم المحلية، وأيضا إعفاء المساكن التي تملكها الدولة والجماعات المحلية على الرغم من استغلالها من طرف أشخاص آخرين.

إضافة إلى إعفاء قطاعات استثمارية مهمة كجامعة الأخوين من الرسم المهني والرسم على الأراضي الحضرية غير المبنية والرسم على عمليات البناء، أيضا عفاء مؤسسات التعليم الخصوصي، لذلك يجب التقليل من حجم هذه الإعفاءات نظرا لأهمية إخضاعها للرسوم المحلية عوض إعفاءها لدعم مالية الجماعات لترابية والتي تتسم بضعف الموارد الجبائية.

- التخفيض من الجزاءات الجبائية المنصوص عليها في القانون الجبائي المحلي:

فرض القانون رقم 47-06 العديد من الزيادات و الذعائر وصوائر على ملزمين الذين لا يؤدون الدين الجبائي المحلي في الوقت المحدد، حيث قام أعمال القواعد المعمول بها في هذا المجال مع تلك المتعلقة بالضرائب و الرسوم وطنية.

ونعتبر أن هذا لم يأخذ بعين الاعتبار خصوصية الملزم المحلي، والذي لازال جهل العديد من القواعد المؤطرة للجبائيات المحلية، لذلك يبدو من الضروري عادة النظر في الزيادات و الذعائر والصوائر التي نص عليها القانون رقم 06-4، من خلال التخفيض من مبالغها.

وإذا كان المشرع عمل على إصدار القانون رقم 120.12⁽⁵⁶⁷⁾ المتعلق بإلغاء الزيادات والذعائر وصوائر التحصيل المتعلقة بالرسوم والحقوق والمساهمات والأتاوى المستحقة لفائدة الجماعات والعمالات والأقاليم والجهات، والذي نص في مادته الفريدة على أنه «تُلغى الزيادات والذعائر وصوائر التحصيل المتعلقة بالرسوم والحقوق والمساهمات والأتاوى المستحقة قبل فاتح يناير 2013 لفائدة الجماعات والعمالات والأقاليم والجهات، والمنصوص عليها على التوالي في القانون رقم 06-47 والقانون رقم 07-39 و التي لم يتم استخلاصها قبل تاريخ نشر هذا القانون في الجريدة الرسمية، شريطة أن يقوم الخاضعون والمُلتزمون بتسديد أصل هذه الرسوم والحقوق والمساهمات والأتاوى قبل 31 ديسمبر 2013، والذي نسخ وعوض بمقتضى مرسوم بقانون رقم 2.13.657 تم من خلاله تدارك مسألة مدى إعفاء الملزمين من الزيادات والذعائر وصوائر التحصيل المتعلقة بالضريبة الحضرية والضريبة المهنية، وأيضا منح المدينين بالزيادات والذعائر وصوائر التحصيل المتعلقة بالرسوم والحقوق والمساهمات والأتاوى المستحقة لفائدة الجماعات والعمالات والأقاليم والجهات تخفيض قدره 50 % بالمائة من هذه الزيادات والغرامات والذعائر وصوائر التحصيل، شريطة أدائهم تلقائيا 50% بالمائة المتبقية داخل أجل أقصاه 31 ديسمبر 2013⁽⁵⁶⁸⁾. فإننا نتظر منه ايجاد صيغة تيسر على الملزم أداء الدين الجبائي بدلا من جعله في وضعية قد تكون وراء تهربه.

- إحداث مجلس الضريبة:

فإذا كانت بعض الدول الأجنبية، كفرنسا، تشارك مجلس الضريبة في وضع السياسات الضريبية وطريقة تنفيذها و تقييمها، فإن الوضع في المغرب لازال

567 - الطهير الشريف رقم 1.13.07 صادر في 27 من ربيع الأول (8 فبراير 2013) بتنفيذ القانون رقم 120.12 المتعلق بالغاء الزيادات والذعائر وصوائر التحصيل المتعلقة بالرسوم والحقوق والمساهمات والأتاوى المستحقة لفائدة الجماعات والعمالات والأقاليم والجهات، الجريدة الرسمية عدد 6130-17 ربيع الأول (8 فبراير 2013) ص 2061.

568-مرسوم بقانون رقم 2.13.657 صادر في 6 ذي القعدة 1434 (13 سبتمبر 2013) بنسخ و تعويض القانون رقم 120.12 المتعلق بالغاء الزيادات والغرامات والذعائر وصوائر التحصيل المتعلقة بالرسوم والحقوق والمساهمات والأتاوى المستحقة لفائدة الجماعات والعمالات والأقاليم والجهات. ص 6097

يفتقد لمثل هذه المؤسسات، والتي مما لا شك فيه ستشكل مرجعا لوضع السياسة الجبائية سواء المحلية أو الوطنية، وأيضا لتقييمها، خاصة أمام ما يعرفه الواقع الحالي للجبائيات المحلية من اختلالات كبيرة، كتنامي معدل الباقي استخلاصه، وغياب دراسات للجانب السيكولوجي و السوسيولوجي للضريبة بالمغرب وسوء تدبير المالية المحلية.

- الانفتاح على الجامعة في مجال التدبير المالي العمومي:

إن تدريس مواد لها علاقة بالمالية المحلية أو العامة لازال جد ضعيف ضمن مواد الإجازة في القانون العام، إذ لا يدرس إلا في السنوات الأخيرة للإجازة و بشكل محدود، مما يحتاج إلى اعتماد مقاربة جديدة لتعامل الجامعة مع مواد المالية، وذلك عن طريق الرفع من الحيز الزمني المخصص لها، وإدخال تداريب ميدانية ضمن برامج التكوين، كقيام الطلبة بتداريب بالأقسام المالية للجماعات المحلية أو للمؤسسات العمومية.

ومن جهة أخرى يجب إشراك الجامعة في التدبير المالي للجماعات المحلية، سواء عن طريق القيام بدورات تكوينية للمنتخبين في مجال مواضيع لها ارتباط بالمالية المحلية، كالحكامة المحلية، الميزانية، المراقبة المحلية، المحاسبة المالية للجماعات المحلية. أو عن طريق التعاقد مع الجامعة لتزويدها بأساتذة، كخبراء تعتمد عليهم الجماعات المحلية بدل اللجوء إلى مكاتب الدارسات و التي غالب تطلب أموال كبيرة للقيام ببعض الدراسات الممكن القيام بها من طرف الجامعة في إطار شراكة.

وختاما، لابد أن نتساءل حول التغيرات التي سيعرفها نظام اللامركزية ببلادنا بعد إصدار مختلف القوانين التي أكد عليها الإصلاح الدستوري الأخير، والتي أكدها البرنامج الحكومي، فهل سيحظى النظام الجبائي المحلي بإصلاح شامل يرفع من دور الجبائية المحلية في تحقيق التنمية المحلية؟

وهل ستكون لمساطر المنازعة الجبائية المحلية مكانة ضمنه؟ وكيف سيتعامل القاضي الإداري مع مستجدات الإصلاح المرتقب؟.

لائحة المراجع

المراجع بالعربية والفرنسية

باللغة العربية :

x الكتب :

- أحمد حضرائي، النظام الجبائي المحلي على ضوء التشريع المغربي والمقارن، منشورات المجلة المغربية الإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مؤلفات و أعمال جامعية، عدد 22، الطبعة الأولى 2001.
- أسعد عبد المجيد، مالية الجماعات المحلية بالمغرب، مطبعة النجاح الجديدة، الطبعة الأولى، الدار البيضاء، 1991
- الطيب برادة، إصدار الحكم المدني وصياغته الفنية في ضوء الفقه والقضاء، منشورات جمعية تنمية البحوث والدراسات القضائية، الرباط، 1996.
- الطيب الفصايلي، القانون القضائي الخاص، الجزء الثاني، طرق الطعن، مطبعة دار أبي رقراق بالرباط، الطبعة الأولى 1991
- امزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، عين مليلية الجزائر، 2005.
- بلقاسم بوطيب، كريم لحرش، النظام الجبائي المحلي على ضوء القانون رقم 47.06، طوب بريس، الطبعة الأولى، 2008.
- حبيب المصري باشا، ضرائب الدخل في مصر، مطبعة مصر القاهرة، طبعة 1945.
- حسن صحيب، القضاء الإداري المغربي، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مؤلفات وأعمال جامعية، عدد 80، 2008.
- خالد عبد الغني، المسطرة في القانون الضريبي المغربي، مطبعة دار النشر المغربية، الدار البيضاء، طبعة 2002.
- خالد عبد الغني: تاريخ السياسة الجبائية بالمغرب، القرن التاسع عشر، مطبعة دار النشر المغربية، الدار البيضاء، 2002.
- زكرياء محمد بيومي، الطعون القضائية في ربط الضرائب على الدخل

دراسة تحليلية في التشريعين الضريبيين الفرنسي والمصري، مطبوعات جامعة القاهرة، طبعة 1974.

- سعاد بنور، العمل القضائي في المادة الجبائية دراسة تحليلية، قانونية فقهية وقضائية مع احدث الاجتهادات القضائية، مطبعة دار القلم بالرباط، الطبعة الأولى 2003 .

- سليمان الطماوي، الوجيز في القضاء الإداري، دار الفكر العربي القاهرة، 1974.

- عبد الرحمان ابليل، رحيم الطور، تحصيل الضرائب والديون العمومية على ضوء المدونة الجديدة قانون (15-97)، مطبعة الأمنية، طبعة 2000.

- عبد القادر التيعلاتي، النزاع الضريبي في التشريع المغربي، الوجيز في النزاعات الضريبية على مستوى أسس فرض الضريبة واحتسابها، دار النشر المغربية، 1997.

- عبد الكريم الطالب، قانون المسطرة المدنية وفق تعديلات 2002، نشر المعرفة، الطبعة 2003.

- عبد الكريم الطالب، شرح قانون المسطرة المدنية، المطبعة و الوراقة الوطنية، الطبعة الخامسة، 2008.

- عبد الله بونيت، إيقاف تنفيذ القرار الإداري في ضوء الاجتهاد القضائي المغربي والمقارن -دراسة تطبيقية، طبعة أولى، 2009.

-عبد الله هداية الله، القضاء المستعجل في القانون المغربي، مطبعة النجاح الجديدة، الطبعة الأولى، 1998

- عبد المعطي القدوري، الحماية القضائية للملزم في مجال المنازعات الجبائية، ندوة القضاء الإداري وحماية النشاط الاقتصادي المنعقدة يوم 17 ماي 1996، منشورات كلية الشريعة بأكادير، سلسلة ندوات ومحاضرات 1.

- عبد المولى السيد: التشريع الضريبي المغربي، مكتبة الطالب الرباط، 1979.

- كريم لحرش، النظام الجبائي المحلي المغربي على ضوء الممارسة العملية ووقائع الاجتهاد القضائي، طوب بريس، 2010.

- محمد السماحي، مسطرة المنازعة في الضريبة، مطبعة الصومعة، الطبعة

الأولى، 1997.

- محمد شكيري، القانون الضريبي المغربي دراسة تحليلية ونقدية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مؤلفات وأعمال جامعية، العدد 59، 2005.

- محمد بن طلحة الدكالي، المحاكم الإدارية بالمغرب، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، الطبعة الأولى، 1997.

- محمد حراس، التدبير الاستراتيجي والمنافسة رهانات الجودة الكلية بالمقاولات المغربية، مطبعة فضالة المحمدية، 1997.

- محمد حلمي: مالية الهيئات العامة المحلية في البلاد العربية، الطبعة الأولى، مطبعة النهضة، القاهرة، 1962.

- محمد مرزاق، عبد الرحمان أبليل، النظام القانوني للمنازعات الجبائية بالمغرب، مطبعة الأمنية، الرباط، 1997.

- محمد محجوبي، الوجيز في القضاء الإداري المغربي بعد إحداث المحاكم الإدارية، دار القلم للطباعة والنشر والتوزيع، الرباط، الطبعة الثانية، 2002.

- محمد محجوبي واحميدو اكري، المفوض الملكي ومهامه لدى المحكمة الإدارية، مطبعة الكاتب العربي، دمشق، الطبعة الأولى، 1995.

- محمود جمال الدين زكي، الخبرة في المواد المدنية والتجارية، مطبعة جامعة القاهرة في المواد المدنية والتجارية، مطبعة جامعة القاهرة، طبعة 1990 (ع ط غ م).

- مدني حميدوش: دليل الجبايات المحلية على ضوء آخر التعديلات، دار الكرم، 2008.

- مصطفى الكثيري، النظام الجبائي والتنمية الاقتصادية في المغرب، ترجمة العربي الزيياتي، عبد الرحمان الشاوي، وخالد عليوة، دار النشر المغربية الدار البيضاء، 1985.

- نبيل إسماعيل عمر، الاستئناف وإجراءاته، منشأة المعارف الإسكندرية 1980.

- هشام مليح، عبد الإله منظم، جبايات الجماعات المحلية بالمغرب على ضوء

القانون 47.06، طوب بريس، نونبر 2008

*الأطروحات والرسائل الجامعية:

- إبراهيم بنزيت، الجباية المحلية من الجماعة إلى الجهة، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون العام، كلية الحقوق بالبيضاء، السنة الجامعية -1997
1998.

-إبراهيم فتحي، طبيعة لجان التحكيم العامة وانعكاساتها على تدعيم ضمانات المكلف، رسالة لنيل السلك العالي بالمدرسة الوطنية للإدارة العمومية بالرباط، سنة 1991-1992.

- أحمد قيلش: المنظومة الجبائية المحلية بين إشكالية التنازع وحركية التقاضي، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون الخاص، كلية الحقوق الدار البيضاء، السنة الجامعية: 2001-2002.

- العربي الكرزداج، الطعون الجبائية في ظل المحاكم الإدارية المغربية، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق أكادال، الرباط، 2003-2004.

- المحجوب الدربالي، النظام الجبائي المحلي على ضوء القانون رقم 47.06، رسالة لنيل دبلوم الماستر، جامعة محمد الخامس، كلية الحقوق بسلا، 2007-2008.

- المرجاني عبد الحق: دور الأداة الجبائية المحلية في التنمية المحلية، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون العام، كلية الحقوق البيضاء ، 1990.

- أمينة عياد، إصلاح النظام الجبائي المحلي، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام، كلية الحقوق السويسي الرباط 2007-2008 .

- بولرباج عبد الله والوزاني عبد العزيز، علاقة الملزم بالإدارة الجبائية المحلية، تقرير نهاية التدريب بسلك الكتاب العامين للجماعات، مركز التكوين الإداري، الرباط، فوج 1994.

- جميلة الدليمي، الموارد البشرية للجماعات المحلية بالمغرب، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة، كلية الحقوق بالدار البيضاء، 2001.

- جواد الكبير، وكالة المداخل الجماعية وتحصيل الجبايات المحلية، نموذج

الجماعة الحضرية لزاكورة، رسالة لنيل شهادة الماستر، كلية الحقوق سطبات،
السنة الجامعية 2008-2009.

- جواد لعسري، علاقة إدارة الضرائب المباشرة بالملزمين وانعكاساتها، أطروحة
لنيل الدكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق، أكدال الرباط، 2000-2001.

- حميد لبولاس، تدبير الموارد البشرية نموذج الإدارة الجماعية، أطروحة لنيل
الدكتوراه، كلية الحقوق أكدال، الرباط، 2003.

- شكور عبد الغني، منازعات الضرائب المباشرة بين التسوية الإدارية والحل
القضائي، رسالة لنيل دبلوم السلك العالي بالمدرسة الوطنية للإدارة العمومية
بالرباط، السنة 1992-1993.

- طالب بن هلال الحسن، إشكالية التحفيز المادي والمعنوي في الوظيفة العمومية
العمانية، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا، الرباط 1992.

- عبد الرحيم بشكار، إيقاف الدين الضريبي في المنازعة الجبائية، رسالة لنيل
دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام، كلية الحقوق السويسي، الرباط،
2008.

- عبد الرحمان ابليل، الإثبات في المادة الجبائية بالمغرب بين القواعد العامة
وخصوصيات المادة، أطروحة لنيل دكتوراه في القانون، كلية الحقوق مراكش،
2006-2007.

- عبد الصادق النصاري، أزمة التواصل بين الملزم والإدارة الجبائية محاولة
نقدية لفهم وتطوير علاقة الملزم بالإدارة الجبائية في المغرب، أطروحة لنيل
الدكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق، الدار البيضاء، 2003-2004.

- عبد المجيد ايت المودن، إشكالية عدم تنفيذ الأحكام والقرارات القضائية الصادرة
في مواجهة الإدارة، رسالة لنيل شهادة الماستر، كلية الحقوق السويسي، سلا،
2007-2008.

- عثمان الحادك، المنازعة الجبائية بالمغرب الاختصاص والمسطرة، أطروحة
لنيل دكتوراه في الحقوق وحدة التكوين والبحث في قانون الأعمال، كلية الحقوق
عين الشق الدار البيضاء، 2003.

- فتيحة لمعاشي، وضعية المكلف في التشريع الضريبي وعلاقته بالإدارة،

أطروحة لنيل دكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق أكادال، الرباط، سنة 2000-2001.

- كمال حلمي، حماية الملتزم في منازعات الوعاء الضريبي، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا، جامعة محمد الخامس، كلية الحقوق أكادال، الرباط، 2007-2008.

- لحسن الفلاح، التدخل القضائي في مجال تحصيل الديون العمومية والحكامة الجيدة، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا، كلية الحقوق السويسي، 2008-2009.

- لمياء رافع، المنازعة في تحصيل الضريبة بين النظرية والتطبيق، رسالة لنيل دبلوم ماستر قانون الأعمال، كلية الحقوق، مراكش، 2009-2010.

- محمد المشط، المردودية والعدالة الضريبية من خلال الجباية المباشرة بالمغرب، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون العام، جامعة الحسن الثاني، كلية الحقوق، الدار البيضاء، 1986.

- محمد سعيد بن الحاج، دور اللجان المحلية لتقدير الضريبة في حل المنازعات الجبائية اللجنة المحلية لتقدير الضريبة إقليم طنجة نموذجاً، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام، كلية الحقوق، أكادال، الرباط، 2002-2003.

- نجاة عماري، المنازعة الضريبية بين حدود وشروط يسر تطبيق التشريع الضريبي، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق عين الشق، الدار البيضاء، مارس 2004.

- نجيب البقالي، منازعات الوعاء الضريبي أمام القضاء الإداري، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة، كلية الحقوق المحمدية، 2007-2008.

- نعيمة والكبير، لجان الطعن الضريبي في المغرب محاولة تحديد مساهمتها في حماية الملتزمين، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون الخاص، كلية الحقوق السويسي، 2004-2005.

- هشام الشاوي، المرحلة الإدارية لحل المنازعات الجبائية بالمغرب «دراسة مقارنة»، رسالة لنيل شهادة الدراسات العليا- جامعة محمد الخامس أكادال، كلية الحقوق، 1999-2000.

المقالات:

- أحمد السراج، دور المكننة في التشريع والاجتهاد والتأهيل القضائي، مجلة الملحق القضائي، العدد 19-31 يونيو 1996.
- أحمد الصايغ، الغرامة التهديدية كوسيلة لتنفيذ الأحكام القضائية الإدارية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مؤلفات وأعمال جامعية، العدد 55، 2006.
- أحمد حضرائي، قانون الجبايات المحلية الجديد وضمانات مبدأ العدالة الجبائية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، السلسلة العادية، العدد 79-78، السنة 2008.
- الحبيب العطشان، الإشكاليات العامة لرفع الدعوى الضريبية ومدى تأثيرها في حماية الملمزم، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية العدد، 86، ماي-يونيو 2009.
- الحسين السيمو، الإجراءات المتبعة أمام قاضي المستعجلات الإداري، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مواضيع الساعة، العدد 9، 1998.
- تمازي مولاي الحسن، مصير ثقافة المواطنة في ظل علاقة الخاضع للضريبة بالإدارة الجبائية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 45-44 ماي-غشت 2002.
- جعفر حسون، الطبيعة القانونية للمنازعة الضريبية في ضوء قانون 41.90 المحدث للمحاكم الإدارية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، العدد 4، 1996.
- جواد لعسري، المنازعات الضريبية بين التحقيق والإثبات، جريدة المساء بتاريخ 12/8/20.
- حسن العفوي، المنازعة الضريبية أمام القضاء بين التأسيس والتحصيل، مجلة المعيار، العدد 36، دجنبر 2006.
- حسن صحيب، إشكالية عدم تنفيذ الأحكام القضائية ضد الإدارة، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 59، نونبر-دجنبر، 2004.

- حياة البجدايني، قواعد التقاضي في المادة الضريبية، مجلة الحقوق المغربية، سلسلة دراسات قضائية، العدد 3، 2010.
- خالد عبد الغني، منازعات الجبايات المحلية، بمناسبة اليوم الدراسي الذي نظمته الجماعة الحضرية للدار البيضاء بالتعاون مع مركز الأبحاث والدراسات القانونية بتاريخ 7 ماي 2008 غير منشور.
- سعيد جفري وكريم لحرش، الإدارة الجبائية المحلية على ضوء القانون رقم 47.06 بمناسبة اليوم الدراسي الذي نظمته كلية الحقوق بسطات بالتعاون مع الكلية المتعددة التخصصات والمدرسة الوطنية للمهندسين وغرفة التجارة والصناعة بخريكة بتاريخ 10 يونيو 2008، غير منشور.
- سمير احيدار، دعوى الإلغاء في المنازعات الجبائية، المجلة المغربية للمنازعات القانونية، عدد مزدوج 2007-5-6.
- عبد الحق المرجاني: الجباية المحلية بالمغرب، مجلة المالية المحلية والاقتصاد الجهوي، العدد 1، 1995.
- عبد الرحمان ابليل، خصوصيات الخبرة في المادة الضريبية، دفا تر المجلس الأعلى، العدد 16، 2011
- عبد العزيز امقران، عن الشكوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة مجلس الدولة، 2003
- عبد العزيز امقران، عن عريضة رفع الدعوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة مجلس الدولة، العدد الخاص حول المنازعات الضريبية، 2003
- عبد الغني اعبيزة، المقارنة الجديدة للتكوين المستمر بالإدارة العمومية على ضوء المرسوم الصادر بتاريخ 22 يناير 2006، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، السلسلة العادية، العدد 71، 2006.
- عبد القادر تيعلاتي، الضمانات الجبائية من خلال التشريع و القضاء، أشغال الندوة التي نظمتها كلية الشريعة بأكادير يوم 17 ماي 1996، منشورات كلية الشريعة بأكادير، سلسلة ندوات و محاضرات 1.
- عبد القادر تيعلاتي، الباقي استخلاصه، معضلة مزمنة، بمناسبة اليوم الدراسي

الذي نظمته كلية الحقوق بسطات بتعاون مع الكلية المتعددة التخصصات والمدرسة الوطنية للمهندسين وعرفته التجارة والصناعة والخدمات بخريكة بتاريخ 10 يونيو 2008، غير منشورة.

- عبد المعطي القدوري، الحماية القضائية للملزم في مجال المنازعات الجبائية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 19، أبريل-يونيو 1997.

- عبد الواحد القرشي، أحداث محاكم الاستئناف الإدارية بالمغرب دعامة جديدة لدولة الحق والقانون، مجلة المحامي، العدد 2007.

- محمد النجاري، تساؤلات حول اختصاص المحاكم الإدارية في مسطرة منازعات تحصيل الضرائب على ضوء المدونة الجديدة، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، السلسلة العادية، العدد 37، 2001.

- محمد انتك، المنازعات الضريبية، مجلة المحاكم المغربية، العدد 81، 2000.

- محمد بوغالب، الرقابة القضائية والإدارية في مجال المنازعة الضريبية، مجلة المناظرة، العدد 12، 2008.

- محمد باهي، قراء في القانون رقم 47-06 بتاريخ 30 نونبر 2007 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، العدد 101، نونبر-دجنبر 2011.

- محمد باهي، قراءة في القانون رقم 47.06 بتاريخ 30 نونبر 2007 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، دفاتر المجلس الأعلى، العدد 16، 2011.

- محمد شكيري، حقوق الملزمين بالضريبة وتطور مفهوم الدولة الجبائية، مجلة مسالك في الفكر والسياسة والاقتصاد، العدد الخامس، 2006.

- محمد شكيري، إصلاح منظومة الجبايات المحلية بين أهداف الإصلاح وإكراهات الواقع، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، العدد 78-79، 2008.

- محمد شكيري، القانون رقم 15.97 المتعلق بتحصيل الضرائب والديون العمومية قراءة أولية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مواضيع الساعة، العدد 31، الطبعة الأولى، 1999.

- محمد شكيري، أهمية التواصل في تدبير الضريبة، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، والسلسلة العادية، العدد 43، 2000.

- محمد قصري، المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء الإداري، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، العدد 62، 2005.
- محمد الاعراج، قانون منازعات الجماعات المحلية، المجلة المغربية للإدارة الجبائية المحلية والتنمية، سلسلة مواضيع الساعة، العدد 58، 2008.
- مصطفى بن شريف، المنازعات الضريبية في التشريع المغربي، مجلة المناظرة، العدد 3، يونيو 1998.
- مراد الخروبي، القضاء الجبائي بين الواقع والآفاق، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، السلسلة العادية، عدد 40، 2001.
- مراد الخروبي، ضرورة تقديم الضمانات لمن ينازع في التحصيل الجبائي أمام المحاكم، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، العدد 24، 1999.
- مصطفى التراب، المحاكم الإدارية والصعوبات المثارة على مستوى التطبيق في ميدان المنازعات الجبائية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، العدد 4، 1996.
- مصطفى التراب، إشكالية تنفيذ الأحكام الإدارية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 27 أبريل، يونيو 1999.
- مهدي بنمير: التنظيم الجهوي بالمغرب، دراسة تحليلية للقانون رقم 47.96 المتعلق بتنظيم الجهات، سلسلة اللامركزية والجماعات المحلية، العدد 6، 1997.
- مولاي إدريس الحلابي الكتاني، أسس تحديث الإدارة العمومية لاستقبال المواطنين في قطاع الوظيفة العمومية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 34 أكتوبر 2000.
- ميمون رحو، المنازعة أمام القضاء الإداري، مجلة المناظرة، العدد 11، 2006.
- نجيب جبري، المنازعة الضريبية: النظام القانوني والإشكالات التطبيقية على ضوء القانون 41-90 المحدث للمحاكم الإدارية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد مزدوج 98-97، مارس-يونيو 2011.
- عرض لوزير الداخلية حول مشروع قانون الجبايات المحلية أمام لجنة الداخلية و اللامركزية و البناءات الأساسية بمجلس النواب، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة نصوص ووثائق، عدد 184، 2008.

***Ouvrages :**

- Abdellah Boudahrin, contentieux fiscal au Maroc, édition Edemar, casablanca, 1984.

- Alain Gourdon, de la nature juridique des commissions de taxation en matière d'impôt sur les bénéfices professionnels, R.O.D. 1962.

- Anas Bensalh Zemrani, la fiscalité face au développement économique et sociale au Maroc, édition de la porte, L.G.D.J, 1982,

- Bahi Mohamed : « le financement de la construction, annales marocaines d'économie, problématique urbaine, Hiver 1992.

- Braoudo-coudon, le contentieux du supplément : l'impôt des patente, R.M.D, 1954.

- Daniel Richier, les droits du contribuable fiscal, L.G.D.S, 1997.

- DUGUIT (L), l'acte administratif et l'acte juridictionnel, R.O.P, 1906.

- Fattah Allal Oulalou : « A propos d'économie marocaine », SMER, Rabat 1980.

- Fikri El Kbir, le régime financier de la commune urbaine, les éditions maghrébines, Rabat, 1980.

- Gille Noël, la réclamation préalable devant le service des impôts, 1985, LGDJ,

- G-Gilbert et A. Geungant, la fiscalité locale en question, édition montchretien, 1990.

- Guy Delmare, le dialogue entre l'administration fiscale et le contribuable, édition congrès de Paris 1980, n 198.

-Henri De Bonne Chose, les référés, les éditions, sociales françaises, 1955.

-Joel Molinier, Finances publiques, édition presse universitaires de France, Paris 1992, p 310.

_ Jilali CHABIH, les Finances des collectivités locales au Maroc : essai d'une approche globale des finances locales, Edition L'Harmattan, 2005.

-Jurisclasseur, code général des impôts art, 1951 édition techniques Paris 1992.

-L. Troabas et J.M. Cotteret, droit fiscal , Dalloz, 1997.

-Louis Troabas et Jean-Marie Cottet : droit fiscale, jurisprudence générale, paris, Dalloz, 4ème édition 1980 .

_ MARTIN COLLET, Procédure fiscale : contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt, presses universitaire de France, 2010.

-M. Bouvier et Marie-Christine Exlassan (M.C), Le système communal, LGDJ, Paris, 1991.

_ Mohamed BOUSSETTA , le système fiscal marocain : pour une nouvelle génération de reformes , Revue de Finances et de Fiscalité , , n°3, Rabat ,2002 .

- Mohamed HAKAKAT, les Finances publiques et les impératifs de la performance : cas du Maroc, Edition L'Harmattan, 2011.

-Olivier Dugrip : L'urgence contentieuse devant les juridiction administratives, édition PUE 1995.

-Rachid Lazrak, Fiscalité de entreprises, édition la porte, Rabat 2003.

***Thèses et Mémoires :**

- Abdellatif EL ATROUZ , la gestion des collectivités décentralisées entre les contraintes financières et les exigence du

développement local, thèse de doctorat d'Etat en droit public, Casablanca, 2003

- Akla Abdelhak, l'administration dans les relations avec le public, thèse de doctorat d'Etat, en droit, rabat

- Cherkaoui Mohamed, contentieux fiscal au Maroc, mémoire d'étude supérieures de droit public, université Med V Rabat 1982.

- Dahmani Abdelkarim, la décentralisation fiscale au Maroc à travers le cas d'une panel de 20 communes, mémoire pour l'obtention du diplôme de DESA, faculté du droit, Rabat 2006 .

- Fatima Rafi : le contentieux de l'imposition dans sa phase administrative, cas des commissions fiscales, facultés du droit Ain Chock Casablanca, 1999-2000.

- Faycal Sotih : le contentieux de l'impôt des patentes » mémoire de DESA, université Agdal Rabat, 2001-2002.

- Jarmouni Khammar : le système fiscal communal, mémoire de troisième cycle de l'ENA 1990

- Mouna CHALLAL, le contentieux fiscal : procédure et démarche dans la résolution des conflits contribuable- administration, mémoire de Master en Droit des affaires, faculté de droit - Marrakech-, 2010/2011.

- Serhane el houssaine, le contentieux administratif de pleine juridiction en droit public marocain, thèse d'Etat en droit, bordeaux, 1989.

***Articles :**

- Abdelkbir Fikri, de certains aspects du contentieux fiscal devant les juridictions administratives, Revue marocaine d'administration locale et de développement, n° 40, septembre 2001.

- Abdellah Harsi ; le problème de l'exécution des décisions de justice condamnant l'administration au paiement, revue marocain de l'économie et de droit comparé, n° 26, 1994.

- Abderrahmane El Bakrioui : la réforme de la justice administrative, revue marocaine d'économie et de droit comparé, n°21, 1994.
- Bachadini Abdelhakim, Cours des affaires juridiques, la direction generale des impôts, 2010, non publié.
- Jean Michel Le Berre, contentieux fiscal et contentieux administratif générale, revue française de Finances publique, LGDF, n° 17, 1987.
- Moêz Hassayoun : le contentieux de la fiscalité locale, in L'évaluation présente de la fiscalité locale (actes du colloque organisé le 19 et 20 fevrier 1998, Tunis, C P U, 2000.
- Moha Autman : la formation du personnel des collectivités locales, pour quoi faire, REMALD, série ordinaire, N° double 2-3 janvier-juin 1993.
- Mohamed HAKKAT, Gouvernance et contentieux Fiscal : cas du Maroc, Revue Tunisienne de Fiscalité, N° 9, 2008.
- Mohamed HAKKAT, Le piège de la Gouvernance, Revue Marocaine d'Audit et de développement, N°19, 2004.
- Mohamed HAKKAT, Le concept de Gouvernance au Maroc : signification et pertinence, Revue Marocaine d'Audit et de développement, N° 5, 2004.
- Mohamed Oumar Alizaine : « Les Finances communales en Algérie », REMALD, jan/mai 1997.
- Serhane el houssaine, les développement récents du 'droit de propriété' dans le contentieux administratif marocain, REMALD, n double 20-21, 1997.

الفهرس

6	 مقدمة
17	 الفصل الأول: المساطر الإدارية للمنازعات الجبائية المحلية
20	 المبحث الأول: المطالبة الجبائية حق للملزم أمام امتيازات الإدارة الجبائية المحلية
20	 المطلب الأول: صلاحيات الإدارة الجبائية المحلية
22	 الفقرة الأولى: سلطة المراقبة والاطلاع
22	 أولا: سلطة المراقبة والتفتيش
24	 ثانيا: سلطة الاطلاع وفحص المحاسبة
28	 الفقرة الثانية: سلطة التصحيح وتطبيق الجزاءات
28	 أولا: سلطة تصحيح الرسوم
31	 ثانيا: سلطة تطبيق الجزاءات
39	 المطلب الثاني: آلية المطالبة الجبائية لحل النزاع الجبائي المحلي
40	 الفقرة الأولى: أنواع المطالبة الجبائية وضوابطها
41	 أولا: المطالبات الاستعطفية
44	 ثانيا: المطالبة النزاعية
51	 الفقرة الثانية: دراسة حالة: الجماعة الحضرية لمراكش
52	 أولا: المطالبة الاستعطفية
54	 ثانيا: المطالبة النزاعية: الرسم على الأراضي الحضرية غير المبنية نموذجاً
57	 المبحث الثاني: المنازعة في الجبايات المحلية أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة
58	 المطلب الأول: الطبيعة القانونية للجنة والمقتضيات الحالية المنظمة لها

58	الفقرة الأولى: الطبيعة القانونية للجنة المحلية لتقدير الضريبة.....
60	أولاً: اللجان المحلية والطابع الإداري.....
63	ثانياً: اللجان المحلية والطبيعية القضائي.....
64	ثالثاً: اللجان الضريبية والطابع الإداري ذو صبغة قضائية.....
66	الفقرة الثانية: اللجان المحلية لتقدير الضريبة: قراءة في مقتضيات القانونية.....
66	أولاً: مستجدات المادة 157 من القانون رقم 47.06.....
68	ثانياً: ثغرات المادة 157 من القانون رقم 47.06.....
70	المطلب الثاني: مسطرة المنازعة أمام اللجان ومدى فعاليتها.....
71	الفقرة الأولى: قواعد رفع النزاع أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة.....
71	أولاً: الشروط المؤطرة لاجتماع اللجنة.....
77	ثانياً: اختصاصات اللجنة المحلية لتقدير الضريبة.....
80	الفقرة الثانية: مدى فعالية اللجان المحلية لتقدير الضريبة.....
81	أولاً: كيفية عمل اللجنة المحلية لتقدير الضريبة.....
82	ثانياً: نحو تفعيل دور اللجان المحلية لتقدير الضريبة.....
85	الفصل الثاني: قواعد التقاضي في المادة الجبائية المحلية
88	المبحث الأول: الاختصاص في المادة الجبائية المحلية
89	المطلب الأول: الدعوى الجبائية أمام المحاكم الإدارية
89	الفقرة الأولى: المحاكم الإدارية: البنية والاختصاص
90	أولاً: تشكيلة المحاكم الإدارية.....
91	ثانياً: قواعد الاختصاص في الدعاوى الجبائية المحلية.....
96	الفقرة الثانية: منازعات الجبايات المحلية بين قضاء الإلغاء والقضاء الشامل
97	أولاً: دعوى القضاء الشامل.....
103	ثانياً: دعوى الإلغاء.....

108	المطلب الثاني: القضاء الاستعجالي في المنازعة الجبائية المحلية.....
109	الفقرة الأولى: الجهة القضائية المختصة.....
112	الفقرة الثانية: شروط قيام الاختصاص الاستعجالي.....
112	أولا: الشروط العامة.....
118	ثانيا: الشروط الخاصة.....
124	المبحث الثاني: سير المسطرة بالدعوى الجبائية المحلية.....
125	المطلب الأول: قواعد البت في الدعوى الجبائية المحلية.....
125	الفقرة الأولى: شروط طرغ الدعوى الجبائية.....
126	أولا: أطراف الدعوى الجبائية.....
130	ثانيا: عريضة الدعوى الجبائية المحلية.....
133	ثالثا: آجال الدعوى الجبائية المحلية.....
137	الفقرة الثانية: الإثبات والتحقيق بالدعوى الجبائية.....
137	أولا: الإثبات في المنازعة الجبائية المحلية.....
143	ثانيا: التحقيق في الدعوى الجبائية المحلية.....
146	الفقرة الثالثة: صدور الأحكام في المادة الجبائية.....
148	المطلب الثاني: طرق الطعن في الأحكام الصادرة في المنازعات الجبائية المحلية.....
149	الفقرة الأولى: طرق الطعن العادية في المنازعات الجبائية المحلية.....
149	أولا: التعرض.....
151	ثانيا: الاستئناف.....
157	الفقرة الثانية: طرق الطعن غير العادية في المنازعات الجبائية المحلية.....
158	أولا: التماس إعادة النظر.....
159	ثانيا: تعرض الغير الخارج عن الخصومة.....

160	.....	ثالثا: الطعن بالنقض
163	.....	الفصل الثالث: تحليل واقع العمل القضائي في مجال الجبايات المحلية
		المبحث الأول: إسهامات القاضي الإداري في مجال المنازعات
166	.....	الجبائية المحلية
167	.....	المطلب الأول: الاجتهاد القضائي في منازعات وعاء الرسوم المحلية
169	.....	الفقرة الأولى: حالة الرسوم التي تدبرها مديرية الضرائب
170	.....	أولا: رسم السكن ورسم الخدمات الجماعية
179	.....	ثانيا: الرسم المهني
182	.....	الفقرة الثانية: حالة الرسوم التي تدبرها الجماعات المحلية
183	.....	أولا: حماية حقوق الملتزم
184	.....	ثانيا: تكريس امتيازات الإدارة الجبائية المحلية
188	.....	المطلب الثاني: الاجتهاد القضائي في منازعات تحصيل الرسوم المحلية
190	.....	الفقرة الأولى: إلغاء تحصيل الدين الجبائي المحلي
193	.....	الفقرة الثانية: إيقاف تحصيل الدين الجبائي المحلي
197	.....	الفقرة الثالثة: الإبقاء على تحصيل الدين الجبائي المحلي
		المبحث الثاني: حدود العمل القضائي في المادة الجبائية المحلية وآليات
198	.....	تجاوزها
199	.....	المطلب الأول: حدود العمل القضائي في المادة الجبائية المحلية
199	.....	الفقرة الأولى: الحدود المرتبطة بالقاضي الإداري
199	.....	أولا: ضعف التكوين الجبائي للقاضي الإداري
201	.....	ثانيا: قلة الإبداع والابتكار في المادة الجبائية المحلية
204	.....	الفقرة الثانية: الحدود المرتبطة بمحيط القاضي الإداري
		أولا: قصور بعض الجوانب التشريعية المتعلقة بالمنازعة الجبائية
204	.....	المحلية

206	.....	ثانيا: بطل المسطرة الضريبية وتعقيدها
207	.....	ثالثا: عدم تنفيذ الأحكام القضائية الصادرة ضد الإدارة الجبائية
211	.....	المطلب الثاني: نحو آفاق جديدة للعمل القضائي في الجباية المحلية
211	.....	الفقرة الأولى: تأهيل القاضي الإداري في الميدان الجبائي
212	.....	أولا: دعم التكوين الجبائي للقاضي الإداري
215	.....	ثانيا: الدعم العددي والمادي للقاضي الإداري
216	.....	الفقرة الثانية: تأهيل عمل الإدارة الجبائية والتوصل مع الملزم
		أولا: تأهيل عمل الإدارة الجبائية المحلية في مجال المنازعات
216	.....	الجبائية
220	.....	ثانيا: نحو تواصل جبائي محلي هادف
230	.....	خاتمة
236	.....	لائحة المراجع