



مقدمة :

يقصد بالعمل القضائي مختلف الأحكام التي تصدرها محاكم الموضوع والقرارات التي يصدرها المجلس الأعلى في مختلف المنازعات المعروضة عليه ويكتفي القاضي هنا بتطبيق القاعدة القانونية التطبيق السليم فقط.

في حين أن الاجتهاد القضائي يقصد به الأحكام والقرارات التي صدرت في نوازل لا نص فيها، أو يثير هذا النص بعض الغموض والإشكالات يكون للقاضي دور إبداع قواعد وإيجاد حلول لهذا الفراغ التشريعي، أو تدعيما لقواعد ثابتة ، مستلهما تلك الحلول من المبادئ العامة للمجال المتخذ فيه الاجتهاد ومن المبادئ العامة لتفسير القواعد القانونية، ويلعب القاضي مهمة استكمال أو توضيح أو تفصيل القواعد بحثا عن روح المشرع وعمق مقصده.

ومن ثمة فإن اختيارنا لعنوان العمل القضائي إيماننا منا، بأنه أعم وأشمل من الاجتهاد القضائي، كما أنه يحوي الاجتهاد القضائي، لكن هذا لا يمنعنا من دراسة وتحليل العديد من الأحكام التي تعتبر اجتهادا قضائيا حقيقيا.

وقد خضع العمل القضائي، في مجال منازعات الوعاء الضريبي لتطورات متلاحقة و مهمة فقبل إنشاء المحاكم الإدارية كانت المحاكم الابتدائية هي التي تبت في منازعات الوعاء الضريبي، وخلال هذه المرحلة لم يتمكن القضاء العادي من المساهمة في تطوير هذا المجال وظلت الأحكام الصادرة عنه ذات طبيعة مدنية أكثر منها ذات طبيعة إدارية، وكان الملزمون يفضلون اللجوء إلى مساطر الصلح مع الإدارة الضريبية بدل التوجه إلى القضاء للطعن في القرارات الصادرة عنها.

لكن بعد إنشاء المحاكم الإدارية كمحاكم متخصصة اختلف الأمر عن السابق، إذ تصدى لمنازعات الوعاء الضريبي قضاة لهم دراية كبيرة بالمجال وعلى اطلاع جيد بالسياسة الاقتصادية والاجتماعية والضريبية للدولة، مما ساهم في تطور العمل القضائي، وارتفع عدد القضايا بشكل مهم بعد إنشاء المحاكم الإدارية.

وسيتم التركيز في هذا الفصل، على بعض القضايا والإشكالات ذات الأهمية البالغة، التي بث فيها القاضي الجبائي وعرفت نقاشا واسعا بين القضاء والفقهاء .

فكيف تناول العمل القضائي الإشكالات المرتبطة بالمساطر الجبائية والإعفاءات الضريبية (المبحث

الأول) وهل استطاع إيجاد بعض الحلول للإشكالات المرتبطة بالتحقيق والإثبات؟

تم ما هو أثر الحكم ببطالان المسطرة الضريبية على الالتزام الجبائي؟(المبحث الثاني)

المبحث الأول : المساطر الجبائية والإعفاء الضريبي

المساطر الجبائية والإعفاء الضريبي من المجالات التي أثارت الكثير من المنازعات أمام القضاء الإداري وساهمت في ظهور العديد من الاجتهادات القضائية ذات الأهمية البالغة، في مسار تطور العمل القضائي للمحاكم الإدارية، وسنتناول أولاً المساطر الجبائية (الفرع الأول) ثم الإعفاءات الضريبية(الفرع الثاني).

الفرع الأول : المساطر الجبائية

قواعد المساطر الجبائية هي قواعد جوهرية وملزمة يترتب عن خرقها اكتساب حق أو ضياعه، فهي بذلك ترتبط أشد الارتباط بالإلزام الضريبي.

ويقصد بالمسطرة الجبائية " مجموعة القواعد والشكليات المتبعة لإنجاز العمل الإداري"⁽¹⁾ أ. وتحتل هذه المساطر مكانة مهمة بالنسبة لسير نشاط الإدارة الضريبية من جهة، وبالنسبة للملزم الضريبي من جهة ثانية.

وترافق المسطرة الجبائية الضريبية من تأسيسها إلى غاية المنازعة فيها وذلك عبر مساطر الإنشاء الضريبي(التصريح أو التقدير) أو تصحيح الربط الضريبي، ومسطرة المنازعة في الضريبة سواء أمام الإدارة، اللجان الضريبية، أو أمام القضاء الإداري.

وبالنظر لأهمية المنازعات المرتبطة بالتبليغ (المطلب الأول) وكذا مسطرتي تصحيح أسس الضريبة والفرض التلقائي (المطلب الثاني) سنقتصر على دراستهما فقط في هذا الفرع.

المطلب الأول : مسطرة التبليغ

التبليغ في اللغة يعني الإيصال حسب المعجم العربي الأساسي الذي أصدرته المنظمة العربية للتربية والثقافة والعلوم سنة 1989. لكنه في المعجم الضريبي يعتبر كل وثيقة تستعملها الإدارة من أجل إعلام الملزم بالمسطرة الضريبية التي تمارسها في حقه، والغاية من إيصال هذه الوثيقة هي قطع التقادم بالنسبة للإدارة وفتح آجال جديدة للتقادم بالنسبة للملزم سواء للجواب أو التظلم.

ويحتل موضوع التبليغ أهمية قصوى بالنظر للاعتبارات التالية :

- التبليغ يحفظ حق الملتزم في الإعلام حتى لا تأخذه الإدارة على حين غرة.
- التبليغ يمكن الملتزم والإدارة من احتساب أجل التقادم بصورة صحيحة تنظيما للمعاملات بينهما⁽¹⁾.
- التبليغ هو الآلية الأساسية لتجسيد المسطرة التوجيهية التي تمكن كل طرف من عرض مواقفه وملاحظاته بغية التوصل إلى اتفاق بالتراضي حول الأساس الضريبي الجديد.

وقد عرفت مسطرة التبليغ عدة تطورات ومرت بمراحل متعددة (الفقرة الأولى) وبالرغم من التحولات المتسارعة التي عرفت هذه المسطرة فقد أثارت العديد من النزاعات أمام القضاء الإداري وتعددت توجهاته من محكمة لأخرى (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى : طرق التبليغ وتطورها عبر القوانين المالية :

عرف القانون الجبائي المغربي ثلاثة مراحل أساسية فيما يتعلق بكيفية تبليغ المراسلات إلى الملتزمين. وهي مرحلة ما قبل 1995 ومرحلة قانون المالية لسنة 1995 ، وأخيرا قانون المالية 2005 الذي احتوى في جنباته كتاب المساطر الجبائية، وقد تم تجميع هذه النصوص في إطار المدونة العامة للضرائب بقانون المالية لسنة 2007 .

أ- التبليغ قبل سنة 1995:

تتميز هذه المرحلة بتنوع وسائل التبليغ المنصوص عليها في القانون الضريبي المغربي، بحيث نلاحظ وجود عدة أساليب للتبليغ حسب تنوع الضرائب، وهكذا نجد التبليغ عن طريق الأعوان القضائيين، وكان هو السائد في رسوم التسجيل والتمبر، بينما كان أسلوب التبليغ بالبريد المضمون هو المعمول به في الضرائب المباشرة، غير أن لا شيء كان يمنع الإدارة من اللجوء إلى السلطات الإدارية لهذا الغرض خاصة في المناطق النائية.

ورغم ذلك، فإن الممارسة الإدارية في هذا المجال كانت تعتمد التبليغ بالبريد المضمون، إلى أن أصبحت هذه الوسيلة هي القاعدة، وتتم عن طريق وضع المراسلة المراد إبلاغها للملتزم داخل ظرف يحمل عنوان هذا الأخير، أو تبعث إليه عارية من أي ظرف لكنها مصحوبة بشهادة التسلم ذات اللون الأحمر⁽²⁾. بل إن الإدارة ولقطعتها مدة تقادم التحصيل كانت تعتمد إلى إرسال عدة إنذارات، وهي تعلم مسبقا أنها سترجع بنفس الملاحظة، وتتمسك في مواجهة الملتزم بناء عليها بقطع التقادم، الشيء الذي كان يفرز أوضاعا مأساوية بالنسبة لبعض الملتزمين الذين يفاجئون بمديونيتهم للخزينة العامة بمبالغ تكاد تعادل قيمة المعاملة⁽³⁾.

1. عبد الغني خالد " مسطرة التبليغ في القانون الضريبي المغربي " مجلة دفاتر المجلس الأعلى تحت عنوان " العمل القضائي والمنازعات الضريبية " عدد 2005/8، ص 57 و58.
2. عبد الغني خالد، الكتاب، مرجع سابق ص 59.
3. سميرة شفشاق " طرق التبليغ وتطورها عبر القوانين المالية والاجتهادات القضائية" المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد مزدوج 62-63 ماي - غشت 2005، ص 89.

ب- التبليغ في قانون مالية 1995

أمام هذه المشاكل التي أثرت بسبب ما اعتبر عدم التبليغ، تدارك المشرع الأمر وأدخل تعديلات مهمة على هذه المسطرة خلال قانون المالية لسنة 1995، حيث نظم عملية التبليغ بطرق أخرى أضيفت إلى المراسلة بالبريد المضمون.⁽¹⁾

وحيث نصت المادة 15 منه : " إذا تعذر تسليم التبليغ المقرر بالعنوان الذي حدده الخاضع للضريبة في إقراراته، أو عقود، أو مراسلاته المدلى بها إلى المفتش التابع له، مكان فرض الضريبة عليه لأي سبب من الأسباب غير الامتناع من تسلمه، بوشر التبليغ المذكور بواسطة المأمورين المحلفين التابعين لإدارة الضرائب، أو أعوان كتابة الضبط، أو الأعوان القضائيين، أو بالطريقة الإدارية، ويجب أن يقوم العون المبلغ بتقديم الوثيقة المراد تبليغها على المعني بالأمر في ظرف مغلق ويثبت التسليم بشهادة تحرر في نسختين وفق مطبوع تقدمه الإدارة، وتسلم نسخة من هذه الشهادة إلى المعني بالأمر " (2).

إلا أن هذه المادة خضعت بدورها لتعديلات إذ استبدلت بالمادة 13 من قانون المالية لسنة 1996، وكذا بالمادة 10 من قانون المالية رقم 00-55 للسنة المالية 2001.

وباستقراء هذه المادة يتبين بأنها جاءت بمقتضيات جديدة، كل ما يمكن القول عنها أنها خولت الإدارة الجبائية إمكانيات وصلاحيات واسعة ومبسطة تمكنها من إجراء عملية التبليغ دون التقيد بأي مسطرة، إذ يكفيها تبليغ الخاضع للضريبة بعنوانه المصرح به لدى مفتش الضرائب، بالطرق المشار إليها بالمادة 10 ليعتبر التبليغ سليما من الناحية القانونية بعد انصرام 10 أيام لتاريخ إثبات تعذر ذلك التسليم، وهو ما يخالف المقتضيات التشريعية التي كان معمولاً بها في هذا الإطار.⁽³⁾

ج- التبليغ من خلال كتاب المساطر الجبائية :

عمل المشرع المغربي على جمع المقتضيات المتعلقة بالمراقبة والمنازعات في وعاء الضريبة داخل كتاب المساطر الجبائية الذي تضمنته المادة 22 من قانون مالية 2005.⁽⁴⁾

وهكذا أصبحت المادة 10 من الكتاب المذكور المرجع الوحيد فيما يتعلق بمسطرة التبليغ في القانون الضريبي

1. عبد الغني خالد ، مرجع سابق، ص 59.
 2. عبد الرحيم برحيلي " تعذر احترام مسطرة التبليغ ومدى تأثيره على سلامة إجراءات الفرض الضريبي". دفا تر المجلس الأعلى عدد 69/68 ص 2005/8.
 3. عبد الرحيم برحيلي، م س، ص 69.
 - 4-الجريدة الرسمية عدد 5278 ص 4162.
- المغربي، حيث تضمنت هذه المادة الصيغة النهائية التي جاء بها تعديل قانون المالية لسنة 2001 بالإضافة إلى مستجد تمثل في تحميل مسؤولية عدم توصل الملزم في الحالة التي تقوم فيها الإدارة بالتبليغ فيتعذر عليها بسبب ما ذكره القانون كالتالي :

- إذا وقع تسليمها.
 - بالنسبة للأشخاص الطبيعيين إما للشخص المعني إما بموطنه لأقاربه أو مستخدمين عنده أو لكل شخص آخر يسكن أو يعمل مع من وجهت إليه الوثيقة أو في حالة رفض تسلم الوثيقة المذكورة، بعد انصرام أجل العشرة أيام التالية لرفض التسلم.
 - فيما يخص الشركات و الهيئات الأخرى المشار إليها في المادة 8 من القانون رقم 17.89 المتعلق بالضريبة العامة على الدخل، إلى الشريك الرئيسي أو الممثل القانوني للشركة أو مستخدميها أو أي شخص آخر يعمل مع الخاضع للضريبة الموجهة إليه.
 - إذا تعذر تسليمها إلى الخاضع للضريبة بالعنوان المدلى به إلى مفتش الضرائب عندما يتم توجيه الوثيقة في رسالة مضمونة الوصول مع إشعار بالتسليم أو بواسطة أعوان كتابة الضبط أو الأعوان القضائيين أو بالطريقة الإدارية ويتم إرجاع الوثيقة مذيلة ببيان غير مطالب به، أو انتقل من عنوانه، أو عنوان غير معروف، أو غير تام، أو أماكن مغلقة أو أن الخاضع للضريبة غير معروف بالعنوان، في هذه الحالات يعتبر الظرف مسلما بعد انصرام أجل العشرة أيام التالية لتاريخ إثبات تعذر تسليم الظرف المذكور.
- و قد حافظت المدونة العامة للضرائب الصادرة في قانون مالية 2007 على نفس المقترضات، التي اعتبرها بعض الباحثين على أن أقل ما يقال عنها أنها أجهضت جميع الضمانات التي نص عليها قانون المالية لسنة 1995.⁽¹⁾

الفقرة الثانية : بعض الإشكالات التي طرحتها مسطرة التبليغ

تثير مسطرة التبليغ عدة نزاعات قانونية وواقعية أمام القضاء الجبائي باعتبار التبليغ كما سبق الذكر أساس المسطرة التواجهية، وأساس الإعلام الذي هو حق من حقوق الملزم الأساسية إبان تصحيح مسطرة

الوعاء أو الفرض التلقائي للضريبة، إذا لم يلتزم المكلف الضريبي بالتصريح التلقائي للضرائب المفروضة عليه وفي أجاله القانونية.

1. سميرة شقشاق، مرجع سابق ص 92.

وفي هذا السياق ذهبت المحكمة الإدارية بمكناس في احد قراراتها إلى أن الاتفاقيات التي تبرمها الإدارة الضريبية مع بعض الهيئات المهنية قصد تبسيط المساطر، والتقنيات المحاسبية لا تؤدي إلى استبعاد قواعد المسطرة التوجيهية، ذلك أن الإدارة إذا كان لها حق مراجعة الأساس الضريبي فإن الملزم بالمقابل يملك حق الاستفادة من الضمانات المخولة له تشريعيا، كما أن نفس الجهة القضائية ذهبت في أحد أحكامها إلى أن عدم احترام الإدارة لأجل توجيه الإشعار بالفحص يترتب عنه بطلان مسطرة التصحيح.⁽¹⁾

وقد عرفت مواقف القضاء الإداري في هذا المجال تطورا لمواكبة التحولات التي عرفها التشريع الضريبي المشار إليه في مجال التبليغ، فقبل صدور قانون المالية 1995 كانت الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى لا تعتبر أن طي التبليغ مسلما تسليما صحيحا لصاحبه إلا إذا توصل به شخصا أو في موطنه، بواسطة الأشخاص الذين يفوضهم القانون تسلم الطي نيابة عنه، وان رفض التسلم : " إما برجوع طي التبليغ الموجه بالبريد المضمون بعبارة غير مطلوب، كما هو الشأن في النازلة، فلا يشكل تسلما ولا رفضا للتسلم الذي يجعل منهما حالة تسلم صحيح لطى التبليغ".⁽²⁾

وقد خالفت الغرفة الإدارية المغربية موقف القضاء الفرنسي الذي يعتبر رجوع الرسالة إلى المرسل بعبارة غير مطالب تعتبر بمثابة التوصل القانوني بعد إرسال إشعار إلى المعني بالأمر بوجود الرسالة رهن إشارته.⁽³⁾

أما بعد قانون مالية سنة 1995 الذي أتى بمستجدات مهمة، واكب القضاء الإداري هذا التحول من خلال قرارات الغرفة الإدارية وأحكام محاكم الموضوع، حيث جاء في قرار صادر عن المجلس الأعلى صادر بتاريخ 07/03/2002⁽⁴⁾ : "على الإدارة أن تثبت لجوءها إلى البريد المضمون، وتثبت تعذر تحقق التبليغ في هاته الوسيلة حتى تبرر استعمالها لباقي الوسائل الأخرى تحت طائلة بطلان مسطرة فرض الضريبة والتبليغ الذي يتم عن طريق البريد المضمون المرسل إلى الملزم بعنوانه المبين في إقراراته، أو عقوده، أو مراسلاته مع المصالح الضريبية".

كما أنا العمل القضائي خلال هذه الفترة عمل على تطبيق المقتضى الجديد الذي أتى به قانون المالية لسنة 1995 القاضي باعتبار رفض التبليغ هو بمثابة تبليغ بعد عشرة أيام من تاريخ الرفض مكرسا بذلك نفس

1. عبد الغني يفوت " المسطرة التوجيهية وإجراءات التبليغ في الضريبة العامة على الدخل" مرجع سابق ص 47.
2. قرار عدد 1 بتاريخ 27/12/1978 في الملف رقم 67701 قرار عدد 270 بالملف عدد 54963، "المرجع العملي لاجتهاد القضاء الإداري" ذكره عبد الغني يفوت، مرجع سابق ص 48.
3. محمد قصري " المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء الإداري، الطبعة الأولى 2005، منشورات م.م.إ.م.ت سلسلة " مؤلفات وأعمال جامعية". ص 26 و 27.
4. محمد قصري ، م س ص 27.

القاعدة المنصوص عليها في ق.م.م⁽¹⁾ الفصل 39، ومن ثمة أصدرت المحكمة الإدارية بفاس حكما قاضيا "بأن رفض الإشعار لا يقطع التقادم إلا من تاريخ التبليغ القانوني الذي هو 10 أيام بعد رفض تسلم الإشعار، وأنه باحتساب هذا الأجل يكون قد مرت أكثر من ثلاث سنوات وهو الأمد القانوني المخول للإدارة في تصحيح الوعاء الضريبي وفرض رسوم تكميلية".⁽²⁾

خلال هذه المرحلة يلاحظ أن الاجتهاد القضائي كان حريصا على ضرورة التطبيق السليم للمساطر الجبائية.⁽³⁾

أما بعد صدور قانون مالية 2005 الذي نظم التبليغ بطريقة مغايرة للقواعد العامة المتعارف عليها في صحة التبليغ حسب ق.م.م كرد فعل على أحكام المحاكم الإدارية القاضية ببطالان مسطرة فرض الضريبة أو تصحيح وعائها لعدم سلامة التبليغ، وبالتالي سيزيد من حدة المنازعات بين الملزم والإدارة الضريبية. وقد عدد عبد الغني خالد بعض مشاكل التبليغ التي تثار عند التطبيق :

- مشكل التوصل بعنوان الملزم.
- العنوان الناقص.
- مشكلة تعدد الأطراف.
- التسليم يدا بيد في المكتب.
- مشكلة المحل المغلق.
- مشكلة التبليغ إلى الخدم.⁽⁴⁾

في حين حافظت المدونة العامة للضرائب الصادرة بقانون مالية 2007 على نفس المقتضيات في المادة 219 التي تقول : " يتم التبليغ بالعنوان المحدد من قبل الخاضع للضريبة في إقراراته أو عقوده أو مراسلاته المدلى بها، إلى مفتش الضرائب التابع له مكان فرض الضريبة عليه إما برسالة مضمونة مع إشعار بالتسليم أو بالتسليم إليه، بواسطة المأمورين المحلفين التابعين لإدارة الضرائب أو أعوان كتابة الضبط أو المفوضين القضائيين أو بالطريقة الإدارية...." ⁽⁵⁾

1. قانون رقم 447-47 المتعلق بالمسطرة المدنية، منشورات إيديسوفت للطباعة والنشر ، الطبعة الأولى 2003-2004 مطبعة النجاح الجديدة ص 35.
2. حكم إداري فاس بالملف 2000/197 في قضية بناني إدارة الضرائب غير منشور.
3. محمد قصري، مرجع سابق، ص 31.
4. عبد الغاني خالد : مرجع سابق الصفحات من 63 إلى 66.
5. المدونة العامة للضرائب الصادرة بقانون المالية 2007 الصادر بمقتضى الظهير الشريف رقم 1.06.232 في 31 ديسمبر 2006 بتنفيذ قانون المالية رقم 43.06 .

المطلب الثاني : مسطرتا تصحيح أسس الضريبة والفرض التلقائي :

الأصل في الالتزام الضريبي أن يتم ربطه إما عن طريق التصريح الذي يتقدم به الملتزم، أو عن طريق الإدارة بواسطة أعوانها واللجن المتخصصة في ذلك، حسب نوعية الضريبة والآليات التشريعية والقانونية المعمول بها في هذا المجال.

ويفرض القانون على الملتزم التصريح ببداية النشاط الخاضع للضريبة لتمكين الإدارة من التعرف على نشاطه : التصريح بالحصيلة الخاضعة للضريبة بالنسبة للضريبة العامة على الدخل والضريبة على الشركات، التصريح برقم الأعمال الخاضع للضريبة على القيمة المضافة، ثم التصريح بانتهاء النشاط الخاضع للضريبة .

لكن هذه المرحلة ليست نهائية لكون المشرع منح للإدارة كما للملتزم فرصة تدارك الأخطاء والاعفالات التي يمكن أن تقع في مرحلة الربط، سواء كان السبب في ذلك هو عدم التصريح أو السهو من طرف الإدارة.

كما أن لا شيء يمنع الملتزم من أن يعمل على تصحيح الربط الضريبي الذي يراه غير مناسب. وتتميز هذه المسطرة بوجود وسيلتين للتصحيح، تؤديان إلى نتائج مسطرية مختلفة وهما : تصحيح الضريبة عن طريق تقويم التصريح المدلى به من طرف الملتزم، وهي مسطرة تواجدية بين هذا الأخير والإدارة، توفر للطرفين إمكانية الحوار وتبادل الحجج من أجل الوصول إلى تقدير مناسب للوعاء الضريبي (الفقرة الأولى).

والوسيلة الثانية هي الفرض التلقائي الذي تقوم به الإدارة بشكل انفرادي إما بناء على مقتضيات قانونية عند عدم تقديم الملتزم للإقرار الضريبي، أو عدم إرفاق التصريح بالوثائق اللازمة لفرض الضريبة، أو عند عدم مسك المحاسبة بشكل منتظم، أو بناء على توقف المسطرة التواجدية في مرحلة من المراحل.⁽¹⁾ (الفقرة الثانية)

الفقرة الأولى: مسطرة تصحيح أسس الضريبة

الأصل في الالتزام الضريبي هو التصريح بالنتيجة الضريبية من طرف الملزم أمام الإدارة الضريبية بشكل تلقائي، خاصة بعد التعديلات الأخيرة بجميع دول العالم التي منحت الأسبقية للتصريح بالضريبة على التحديد التلقائي للإدارة، بناء على الإحصاءات التي تقوم بها وذلك لإشراك الملزم في عملية الفرض الضريبي ولتقوية الثقة بين الإدارة والملزم، خاصة باعتبار المكلف أنه الوحيد القادر على تقدير فعلي صحيح للمادة الضريبية .

1. عبد الغني خالد، م.س، ص 115.

لكن الملزم قد يحاول إخفاء بعض أسس فرض الضريبة، أو بعض المبالغ المحجوزة برسم الدخول المتكونة من الأجور، أو الأثمنة أو التصاريح التقديرية المعبر عنها في العقود والاتفاقات.⁽¹⁾ هنا يحق لمفتش الضرائب الدعوة إلى تصحيح وتقويم أسس الضريبة ، وهذه الأسس والمبالغ والأثمان المشار إليها أعلاه ناتجة عن إقرار الخاضع للضريبة أو رب العمل أو المدين بالإيراد أو ناتجة على فرض الضريبة بصورة تلقائية. وفي هذه الحالة يبلغ المفتش إلى الخاضعين للضريبة وفقا للإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 من المدونة العامة للضرائب رسالة التبليغ الأولى والرسالة الثانية يدعوهم فيها للإدلاء بملاحظاتهم داخل الأجل المضروب لذلك .

بيد أنه توجد مسطرتان لتصحيح التصريح بالضريبة: المسطرة العادية لتصحيح الضرائب والمسطرة السريعة لتصحيح الضرائب ويقصد بهذه الأخيرة : المسطرة المتعلقة بتصحيح الربط الضريبي التي تتطلب نوعا من السرعة في حفظ حقوق الخزينة من الضياع، وتهم بعض الحالات المنصوص عليها في المادة 221 من المدونة العامة للضرائب الجديدة وتتميز هذه المسطرة بضرورة إجبار الملزم على أدائه للضرائب قبل المنازعة فيها.

وقد أثارت هذه المسطرة عدة منازعات بين الملزم والإدارة أمام القضاء الجبائي، وإن كان الغالب منها مرتبط بمسطرة التبليغ السابق مناقشتها، إلا أنه هناك إشكالات ذات أهمية لا تقل شأنًا عن مسطرة التبليغ. وفي هذا السياق فإن المحاكم الإدارية المغربية ألزمت القابض بأن يدلي بوسائله التقديرية للتأكد من صحتها عند تصحيح الضريبة وفق أسس جديدة خلافا لما تقدم به الملزم، وهو موقف شجاع من شأنه أن يدفع القابض إلى إعادة تقدير المادة الضريبية، و القيام بالتحريات الدقيقة ما دام أنه خاضع لمراقبة القضاء، كما جاء في حكم للمحكمة الإدارية بأكادير " حيث يكون بذلك المشرع قد افترض أن الأصل هو الثمن المصرح به ضمن العقد، وأن لإدارة التسجيل أن تلجأ لمسطرة تقويم نقصان الأثمنة المعبر عنها في العقود، والتي يثبت

لها من قيامها بقياس معدل الأثمنة الرائجة في السوق العقارية، بمكان وزمان معينين بالمقارنة مع ما تستخلصه من عقود البيع التي تقدم لها بقصد تسجيلها وأن بيان الأسس التي اعتمدتها لاثبات ما تدعيه ...
وحيث يكون بذلك الدفع المثار من قبل الإدارة من كونها غير ملزمة بالاثبات بمقتضى ما يمنحه لها الفصل 12 من سلطة تقديرية، يخالف النصوص والقواعد المشار إليها أعلاه، ويحجب تصرفاتها عن رقابة القضاء ويتعين رده "(2)

1. المادة 220 من المدونة العامة للضرائب الصادرة بالجريدة الرسمية عدد 5487 بتاريخ 1 يناير 2007-09-25 .
2. حكم عدد 19 صادر بتاريخ 01/12/1994 من الملف عدد 14/16 غ، ذكره ذ. عبد الغني خالد – مرجع سابق ص 139

وفيما يتعلق بالتصحيح المرتبط بمخالفة القانون الجبائي فإن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء أصدرت حكما اعتبرت فيه أن عمل الإدارة في تصحيح ضريبة محجوزة في المنبع يندرج ضمن الفصل 49 من قانون الضريبة على الشركات المتعلق بالجزاءات المرتبطة بمخالفة هذه القاعدة ولا يندرج ضمن الفصل 39 المتعلق بإجراءات تصحيح الضريبة.(1)

وهكذا أعطت للإدارة حق تصحيح وضع قانوني مختل احتفظت الشركة بموجبه بأموال اقتطعتها في المنبع من أجور العمال، دون أن تدلي بها لخزينة الدولة صاحبة هذا المال، وهو موقف يستدعي معاقبة الشركة المعنية دون استشارتها.

لذلك فإنه عندما يتعلق الأمر بضبط سرقة ومخالفة مقصودة، فإن استرجاع مبلغ الضريبة الذي حرمت منه إدارة الضرائب، لا يستدعي استعمال مسطرة التصحيح، وأنه في جميع الأحوال يظل للملزم الحق في المنازعة أمام إدارة الضرائب وأمام المحاكم، وهو موقف معروف لدى القضاء الإداري الفرنسي.(2)

وحول إبرام الصلح حول أساس الضريبة بين الإدارة الجبائية والملزم لاحظت المحكمة الإدارية بالدار البيضاء : " حيث أن الطلب يهدف إلى إلغاء مبلغ 78866.00 درهم، المترتب عن الضريبة العامة على الدخل... والقول إن الواجب أدائه هو 8158.00 درهم مع النفاذ وتحميل الخزينة العامة المصاريف.
وحيث أنه من خلال دراسة وثائق الملف، تبث للمحكمة أنه خلال مسطرة تصحيح الضريبة وفقا لمقتضيات المادة 105 من ق.ض.ع.د، فإن الطاعن أبدى موافقة على التعديلات المقترحة من طرف مفتش الضرائب، حسبما يستشف من وثيقة الاتفاق المدلى بها من طرف وزير المالية، والحاملة لتوقيع الطاعن والتي يلتزم فيها من الإدارة الموافقة على تجزئة المبالغ المستحقة عليه إلى ستة أجزاء.

وحيث بناء على ما ذكر يكون الدفع بالمغالاة في الضريبة، ووجود نزاع بشأنها غير مؤسس واقعا وقانونا" (3).

لكن ما يثير الكثير من اللبس هو الصلح المنصب على الغرامات وفوائد التأخير، ومن ثمة نشأت العديد من النزاعات بهذا الخصوص وقد كان موقف القضاء صريحا حيث وصف هذه الطلبات بصفة الاستعطاف بدل الحق، " وحيث أن الطلب يرمي إلى الإشهاد بان الإشعار بالأداء المؤرخ في 23/11/1995 جاء مخالفا للمصالحة المؤرخة في 10/12/1995، والتي تمت على أساس أداء مبلغ إجمالي ونهائي.

1. المحكمة الإدارية الدار البيضاء، حكم عدد 5 بتاريخ 18/01/1995 غير منشور.

2. عبد الغني خالد، مرجع سابق ص 161.

3. المحكمة الإدارية بالدار البيضاء حكم عدد 59 بتاريخ 19/02/1977 غير منشور.

وحيث أنه من خلال دراسة وثيقة المصالحة المرفقة بمقال الطاعن، والمودعة بمصلحة المراقبة بمندوبية الضرائب بأنفا بتاريخ 12/10/1995 فإن المحكمة عاينت أن المصالحة المذكورة انصبت على الزيادة في التأخير المحددة في 25% فقط وحدد مبلغ الضريبة في 428967.00 درهم قد تنجم عن تطبيق مقتضيات الفصل 48 من قانون الضريبة على القيمة المضافة.

وحيث وبناء على ما ذكر تمسك الطاعن يكون المصالحة انصبت على إنهاء النزاع بصفة قطعية غير مبني على أساس واقعي سليم ويتعين رده "(1)

بيد أن الأستاذ محمد قصري(2) استعرض بعض الحالات التي اتخذ القضاء الإداري مواقف رامية إلى بطلان مسطرة تصحيح أسس الضريبة :

- بطلان مسطرة تصحيح أسس الضريبة على الأرباح العقارية التكميلية، التي تم ربطها حيادا على اللجنة الإدارية الاستشارية، التي يجب أن تبدي رأيها في الأساس الذي ترى من اللازم اعتماده بخصوص تصحيح ضريبة التسجيل.*
- بطلان مسطرة تصحيح أسس الضريبة في إطار نظام التقدير الجرافي، لعدم إثبات مبررات الزيادة في العنصر المتغير تارة وعدم سلوك مسطرة المراجعة كما هو منصوص عليه بالفصل 107 من القانون 89-17 تارة أخرى*.

من خلال هذه الأحكام والقرارات يتضح أن القاضي الجبائي فعل سلطته في مراقبة مدى احترام الإدارة لمسطرة التصحيح وأكد مواقف مهمة حماية لمصالح الملمزم، لكن دون المساس بمصالح الخزينة العامة

للدولة إذا تبين له أن مسطرة تصحيح الضريبة احترمت الإجراءات والشكليات المنصوص عليها في القانون الضريبي.

وللقضاء الفرنسي مواقف متقدمة بهذا الخصوص، حيث أنه يمكن أن يقوم تلقائياً هو باستبدال الأساس القانوني للضريبة بشرط :

أن تطلب الإدارة ذلك صراحة، وأن يتم احترام المجال القانوني الذي يراد به إعطاء أساس للقرار المعيب⁽³⁾

-
1. المحكمة الإدارية بالدار البيضاء ، حكم عدد 24 بتاريخ 15/01/1997 غير منشور.
 2. محمد قصري م س ، ص 43 و 45.
 - * حكم إدارية فاس بتاريخ 13/5/2005 بالملف رقم 20023/205.
 - * قرار المجلس الأعلى عدد 252 بالملف الإداري 2000/4/1481 قضية القرشي ضد إدارة الضرائب.
 3. الصابري رشيدة، " مجال البطلان في الميدان الضريبي والأثر النسبي المترتب عليه"، دفاثر المجلس الأعلى عدد 2005/8 ، طبعة إلبت ، ص 110.

الفقرة الثانية: مسطرة الفرض التلقائي

لقد نصت المدونة العامة للضرائب في الباب الثالث من كتاب المساطر الجبائية الصادرة بقانون مالية 2007 على الحالات التي يحق للإدارة فرض الضريبة بصورة تلقائية(أو ما يسمى بالتقدير المباشر من طرف الإدارة) بالمادتين 228، 229 وهي كالتالي :

— فرض الضريبة بصورة تلقائية عن عدم تقدير الإقرار بالحصيلة الخاضعة للضريبة أو مجموع الدخل أو الأرباح أو رقم الأعمال أو عدد العقود أو الاتفاقيات.

— فرض الضريبة بصورة تلقائية على مخالفة الأحكام المتعلقة بتقديم الوثائق المحاسبية وفق المراقبة.

ويقصد بمسطرة التحديد التلقائي للوعاء الضريبي قيام الإدارة الضريبية بصورة انفرادية بتقدير وعاء ضريبة معينة، وقد تستعين في بعض الحالات بأراء لجن استشارية، وبالتالي فإن مساهمة الملزم في هذه الحالات تكون شبه منعدمة.⁽¹⁾

ومن ثمة فإن المحاكم المغربية اعتبرت أنه إذا لم يحترم الملزم المسطرة المتعلقة بالمراقبة، ولم يدل بالوثائق المحاسبية فإن تقدير الوعاء الضريبي تلقائياً من طرف الإدارة الضريبية، ما لم يثبت الملزم أن الإدارة خرقت المسطرة.

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

وحيث أن المدعية فوتت على نفسها فرصة فض خلافها رضائيا مع إدارة الضرائب، وذلك بعد تقديم الوثائق الضرورية لمفتش الضريبة، ولم تثبت للمحكمة إدعاءاتها في شأن خرق مسطرة المراقبة، مما يكون معه الدفع في غير محله". (2)

وهذا الحكم يبين أن الملزم عندما لا يحترم الإجراءات اللازمة إبان مسطرة الفرض الضريبي من ضرورة الإدلاء بجميع الوثائق المحاسبية للإدارة الضريبية فإن أي دفع بخرق مسطرة التقدير المباشر يعتبر باطلا ويبقى دون جدوى.

كما أن المحكمة الإدارية بالبيضاء اتخذت موقفا مؤيدا لإدارة الضرائب اعتبرت فيه أن عدم تقديم الوثائق المحاسبية للمفتش قرينة على عدم مسك المحاسبة، مما يعطي للإدارة حق فرض الضريبة بصورة تلقائية، حيث جاء في حكم لها "حيث عللت المدعية عدم تزويد إدارة الضرائب بالوثائق المحاسبية من أجل المراقبة يكون الطلب أصبح مستحيلا لوقوع قوة قاهرة تتمثل في الحريق المذكور، وإتلاف تلك الوثائق ... وحيث إن واقعة الحريق كانت بفتح شهر أكتوبر 1994، ولم تقم المدعية بإخبار الجهة المختصة لما تعرض له مقرها من ضياع الوثائق المحاسبية وفق مقتضيات القانونية.

1. محمد شكيري - م.س. ص 400. 2- حكم المحكمة الإدارية بالبيضاء رقم 434 بتاريخ 98/11/11 ملف 97-1976.

وحيث بذلك تبقى مقترحات المفتش، والضرائب المترتبة عليها سليمة وغير مشوبة بأي خلل مسطري أو قانوني مما يتعين معه التصريح برفض الطلب". (1)

وفي مقابل هذه المواقف التي أكدت فيها المحاكم الإدارية على ضرورة احترام الملزم للإلتزامات القانونية المتعلقة بتقديم الوثائق المحاسبية عند المراقبة وضرورة تقديم الإقرارات المتعلقة بالحصيلة الخاضعة للضريبة أو مجموع الدخل أو الأرباح أو رقم الأعمال أو العقود أو الاتفاقات.

أكدت على ضرورة احترام حقوق الملزم، خاصة المسطرة التوجيهية، حيث جاء في حكم لإدارية البيضاء " اعتبارا بما ذكر، يتبين أن إجراءات التصحيح المنجزة في حق المدعي، بخصوص الضريبة على القيمة المضافة والضريبة العامة على الدخل، لم تحترم فيها الإجراءات القانونية مما يتعين التصريح ببطالانها مع ما يترتب على ذلك قانونيا". (2)

وبعد عرض هذه الإشكالات المتعلقة بالمساطر الجبائية سواء مسطرة التبليغ التي احتلت النصيب الأكبر أمام القضاء الإداري من حيث عدد الملفات المطروحة أمامه، والتي كان القضاء الجبائي قبل قانون مالية 2005 قد اتخذ مواقف واجتهادات كرسست ضمانات المسطرة التوجيهية، لكن للأسف جاء هذا القانون ليجهض هذه الضمانات وخاصة حين اعتبر رجوع طي التبليغ بالبريد المضمون بعبارة غير مطلوب تبليغا قانونيا، وقد أصبح القاضي الآن ملزما بتطبيق القانون.

كما أن العمل القضائي المتعلق بمسطرتي التصحيح والفرض التلقائي تميز بالعمل على إحداث التوازن بين سلطات الإدارة والحفاظ على حقوق المكلف، خاصة على مستوى الإجراءات المسطرية.

فما هي مواقف القضاء الجبائي فيما يخص تفسير بعض مجالات الإعفاء الضريبي التي أثارَت ولا شك نقاشات وجدالات فقهاء وقضاة وحتى تشريعيا أمام قبة البرلمان ؟

الفرع الثاني: تفسير بعض مجالات الإعفاء الضريبي

إن تحديد مضمون النص القانوني يشكل صميم العمل القضائي، والقاضي لا يجد عناء كبيرا في إعمال مقتضى النص كلما كان واضحا وغير قابل للتأويل.

أما في الحالة المعاكسة فإن الأمر يتطلب منه مجهودا ذهنيا اجتهدا لاسيما لاستخلاص مضمونه الحقيقي انطلاقا من روح وفلسفة كل تشريع (3).

وحيث أن النصوص الجبائية تتميز بالتعدد والتشتت والغموض والتغير المستمر مما يتطلب من القاضي الجبائي عند تطبيقه للنصوص أن يفعل آليات التفسير والخصوصيات التي

-
1. المحكمة الإدارية البيضاء، حكم 357 بتاريخ 98/7/1 ملف 97/1805 ذكره ذ عبد الغني خالد - م.س ، ص 193.
 2. حكم المحكمة الإدارية عدد 473 ، بتاريخ 1998/12/2 في ملف عدد 98/102.
 - 3- عبد العزيز يعقوبي " القضاء الجبائي وحماية الاستثمار من خلال قرارات المجلس الأعلى " مداخلة بدعوة منظمة من طرف المجلس الأعلى بمناسبة الذكرى الخمسين لتأسيسه بالدار البيضاء يومي 18 و 19 أبريل 2007 . ص : 17.
- تميزها ، كما أن تفسير النص الجبائي يعد أحد الآليات الأساسية لتحقيق العدالة الضريبية.
- ويخضع تفسير النص الجبائي لمجموعة من القواعد والحدود حسب ما استقر عليه الفقه والاجتهاد القضائي :

- التفسير الضيق للقانون الجبائي.
- الشك يفسر لصالح الملزم.
- عدم جواز اللجوء إلى القياس.

بيد أن قاضي الضريبة يتعين عليه ضبط مناهج التفسير العامة سواء التفسير الداخلي للنص أو الخارجي. ويحتل الإعفاء الضريبي وحدوده أهمية قصوى في هذا المجال وي طرح إشكالات كبرى سواء في المجال العقاري (المطلب الأول) أو في المجال الفلاحي (المطلب الثاني) وهذا الاختيار تم بناء على أهمية المجالين العقاري وكذا الفلاحي في الإقتصاد الوطني من جهة أولى، ولأهمية الاجتهادات القضائية في المجالين المذكورين من جهة ثانية.

المطلب الأول: الإعفاءات الضريبية في المجال العقاري

بالنظر لأهمية المجال العقاري ودوره المهم في تنمية المغرب وحل أزمة السكن المتفاقمة، وبالنظر لما لسياسة الضريبة من دور محوري في العملية التنموية ورفع معدل الاستثمار وجلب المستثمر الأجنبي، فقد أولى المشرع المغربي أهمية قصوى لهذا القطاع ومنح عدة إعفاءات لا زالت مستمرة لحد الآن، وفي

جميع انواع الضرائب: الضريبة على الشركات، الضريبة العامة على الدخل و الضريبة على القيمة المضافة

...

وقد أثارت هذه الإعفاءات عدة إشكالات ذات أهمية بالغة بين الملزمين والإدارة الضريبية كان للقضاء الإداري الفضل في حل بعضها، خاصة المرتبطة بتفسير النصوص الجبائية.

حيث أن جانب الموضوع في المنازعة الجبائية يشكل المجال الأساسي الذي يتحقق فيه الدور الحمائي للقاضي الجبائي، ذلك أن هاجس المستثمر ينصرف بالدرجة الأولى إلى كيفية أعمال المقتضيات المتعلقة بحدود الإعفاء الواردة في القوانين الخاصة بتشجيع الاستثمار.⁽¹⁾

وسنقتصر على مناقشة الإعفاء من الضريبة على القيمة المضافة بخصوص ما يسلمه الشخص لنفسه من مبنى (الفقرة الأولى) وإشكالية الخضوع للمساهمة الدنيا على ضريبة الأرباح العقارية (الفقرة الثانية) وذلك بالنظر لأهميتهما البالغة، وكثرة النزاعات المتعلقة بهما أمام القضاء الجبائي.

1. عبد العزيز يعكوبي م.س ص 18.

الفقرة الأولى: الإعفاء من الضريبة على القيمة المضافة بخصوص ما يسلمه الشخص لنفسه من مبنى

نصت المادتين 91 و 92 من المدونة العامة للضرائب الجديدة الصادرة بقانون مالية 2007 في الكتاب المتعلق بالضريبة على القيمة المضافة على عدة إعفاءات، فالمادة 91 ضمت الإعفاءات دون الحق في الخصم والمادة 92 ضمت الإعفاءات مع الحق في الخصم.

وقد جاء في المادة 91 الفقرة الثالثة، رقم 1 " ما يقوم به أي شخص طبيعي من تسليمه لنفسه من مبنى لا تزيد مساحته المغطاة عن 300 متر مربع، بشرط أن يتعلق المبنى بوحدة سكنية غير قابلة للقسمه مسلمة رخصة بناء في شأنها، وأن يكون المبنى معدا للسكنى الرئيسية للمعني بالأمر طوال أربع سنوات تبتدئ من تاريخ رخصة السكن أو أي وثيقة أخرى تقوم مقامها، يطبق الإعفاء المذكور كذلك على :

- الشركات المدنية العقارية التي يؤسسها أفراد أسرة واحدة من أجل بناء وحدة سكنية معدة لسكناهم الشخصية الرئيسية.

- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويين الذين يقومون بتشييد مبان معدة لسكن مستخدمهم في إطار برنامج معتمد.

تطبق الأحكام السابقة على المباني التي سلمت رخص بنائها بعد فاتح 1992 "

ومما تجدر الإشارة إليه أن الفقرة الثالثة من المادة 91 قد رفعت من حجم المساحة المغطاة بمقارنة من الفقرة 21-أ من البند الرابع من المادة السابعة من قانون 85-30 المنظم للضريبة على القيمة المضافة سابقا، حيث أن المساحة المعفية سابقا كانت هي 240 متر مربع.

وقد عرف د فرنسيس لوفير⁽¹⁾ في موسوعته الضريبية تعريفا لمفهوم التسليم لذات المسلم باعتباره العملية التي يحصل من خلالها الشخص على منتج في ملكيته أو خدمة باستخدام عناصر وأدوات في ملكيته، بيد أن التعريف التشريعي في المادة 256 من المدونة العامة للضرائب الفرنسية أكثر توكيدا للدقة بحيث يعتبر أن هناك تسليما لذات الشخص المسلم كلما عمد الخاضع إلى اقتطاع جزء من المنتج أو البضائع أو الخدمات لحاجياته الخاصة، أو لحاجيات مستخدميه، أو نقله أو تحويله لغاية ترتبط بحاجيات المقولة، أو حين تكون هذه المنتجات أو البضائع أو الخدمات أو العناصر المكونة لها، مخولة لخصم جزئي، أو كلي، للرسم المدفوع مسبقا عند اقتنائها.⁽²⁾

1. مذكور بمقال جعفر حسون: مفهوم التسليم لذات الشخص المسلم في مادة الضريبة على القيمة المضافة « la livraison à soi même en matière de TVA » مداخل باليومين الدراسيين حول " العمل القضائي والمنازعات الضريبية " منشورة بدفاتر المجلس الأعلى عدد 2005/8 مطبوعة إليت ص 158.

2- جعفر حسون م.س ص 158.

أما بخصوص بعض الإشكالات المتعلقة بإعفاء المساحة التي لا تتجاوز 240 متر مربع من الضريبة على القيمة المضافة فمحاكم الموضوع نظرت في ملفات عديدة متعلقة بهذه الإشكالية مثلا :

المحكمة الإدارية بأكاير أصدرت حكما بتاريخ 2002/11/14 في الملف الإداري رقم 2002/66 ش والذي تتلخص وقائعه في كون الطاعن الذي يعتبر عاملا بالخارج قام ببناء منزل شخصي من أجل السكن بسبب الكردان إقليم تارودانت فقامت الإدارة الجبائية تلقائيا بفرض الضريبة على القيمة المضافة على ما سلمه لنفسه من مسكن، وقام بالطعن فيه بعد سلوك مسطرة التظلم لعدة أسباب من بينها أنه غير ملزم بأداء الضريبة على القيمة المضافة لكونه عاملا بالخارج ولا يتوفر على سكن بالمغرب فاشترى بقعة أرضية شيد عليها مسكنه الشخصي وأنه لا يعتبر مقاولا ولا يقوم بعمليات التجزئة أو الاستثمار العقاري المنصوص عليها بالمادة 4 من القانون 85/30 وبالتالي تبقى عملية تشيد منزل خصصه لسكنه الشخصي عملية مدنية.⁽¹⁾

غير خاضعة لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة، وإن ما سلمه لنفسه من سكن لا يدخل ضمن تلك العمليات ولا يدخل ضمن نطاق العمليات الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة المنصوص عليها في

البند 7 من المادة الرابعة المذكورة وتكون الضريبة المفروضة عليها وفي هذه الحالة غير قانونية وقررت إبطالها. (2)

1. . وخلافا لهذا الموقف فإن ذ.مولاي أحمد أبو عيسى رئيس مصلحة الشؤون القانونية للأشخاص الطبيعيين بالمديرية العامة للضرائب يعتبر أن أي اجتهاد يسعى إلى وضع معايير بهدف التمييز بين الأعمال التجارية و المدنية بغية تحديد الطبيعة الجبائية لهذه العمليات يشكل خروجاً صريحاً عن مقتضيات القانون الضريبي الذي يتسم بخصوصيات تميزه عن باقي فروع القانون الأخرى من القانون المدني أو التجاري في تعامله مع بعض العمليات التي قد تكتسي طابعاً غير ما تكتسيه من وجهة نظر النصوص القانونية الأخرى. وبضيف على أن الجميع يتفق على تعريف الضريبة على القيمة المضافة بأنها ضريبة على الاستهلاك وتطبق على المنتجات والخدمات المنجزة داخل المغرب، يعني أن تطبيقها يرتبط بطبيعة المنتج أو الخدمة وبغض النظر عن المستهلك، ولا للطبيعة القانونية للشخص أو المقولة التي تتولى عملية الانتاج أو إنجاز الخدمة. مداخلة بعنوان " نظام الضريبة على القيمة المضافة المطبقة على عمليات "ما يسلمه الشخص لنفسه من مبنى" باليومين الدراسي . دفاتر المجلس الأعلى عدد 2005/8 - ص 152 ، مطبعة البيت .
2. عبد الرحمان مزور وعبد الله العليج " حدود الاعفاء من الضريبة على القيمة المضافة بخصوص ما يسلمه الشخص لنفسه من سكن " دفاتر المجلس الأعلى . م.س - ص 150-

وقد وسع المجلس الأعلى من مفهوم الاستعمال الشخصي للسكن، باعتبار إسكان الأخ يدخل ضمنه، فقد جاء في قرار صادر عن المجلس الأعلى بتاريخ 1997/02/13 ، وخلافا لما ذهبت إليه إدارة الضرائب في دورية صادرة عنها في هذا الشأن تحت رقم 305 بتاريخ 1996/03/04 بأن مفهوم الاستعمال الشخصي للسكن يقتصر على الأصول والفروع، أما إسكان الأخ في جزء من المبنى في ظروف النازلة فلا يدخل ضمن الأصول ولا الفروع " حيث أن المشرع لم يحدد في المادة 71 المحتج بها مفهوم الاستعمال الشخصي للسكن وأن الدورية رقم 305 المحتج بها إنما تتضمن وجهة نظر الإدارة في نزاع هي طرف فيه، وليس من شأن تلك الدورية أن تمنع القضاء من البحث عما قصده المشرع من الاستعمال الشخصي للسكنى التي تبنى لهذا الغرض، وحيث أن إسكان الأخ في ظروف النازلة المعروضة، ليس فيه ما يخرجها عن نطاق الاستعمال الشخصي للسكن بالمفهوم المنصوص عليه في الفقرة 2 من المادة 71 من القانون رقم 85/30 المحتج به ولم يكن هناك ما يبرر فرض الضريبة موضوع الدعوى ويكون ما قضى به الحكم المستأنف في محله" . (1)

هذا وقد استقر عمل الغرفة الإدارية بخصوص هذا الموضوع على الأخذ بالتفسير الضيق للنصوص الجبائية مع تفسير الغموض في كل نص ضريبي لفائدة الملتزم، حيث ذهبت في نازلة أخرى إلى إضفاء الطابع الشخصي للضريبة على القيمة المضافة دون العيني، حيث جاء في قرار الغرفة الإدارية وهي تحكم بإرجاع مبلغ الضريبة على القيمة المضافة المؤدى بغير وجه حق لفائدة الخزينة على أساس الإعفاء المقرر للملتزم ما يلي : " حيث إن النصوص القانونية الضريبية الغامضة تعتبر لمصلحة الملتزم بالضريبة وأن المادة 7 المذكورة، وهي تحدد الأصناف المعفاة من الضريبة ينص على إعفاء الشخص الطبيعي دون تحديد ما إذا كان واحدا أو متعددا يملك المساحة التي يبينها لنفسه، ومراعاة للقاعدة المشار إليها ولأن الضريبة على القيمة المضافة هي ضريبة على الإستهلاك، والإعفاء منها ذو طابع شخصي بالنسبة للشخص الطبيعي فلا محل لإلزام المستهلك بها إلا بقدر ما يشتره وقد كان من حق المستأنفين أن يتمسكا بأنهما مستفيدان من الإعفاء على أساس حصة كل واحد منهما والمساحة المبنية، وليس على أساس مجموع تلك المساحة وأن الحكم المستأنف عندما رخص طلبهما يكون قد أول المادة 7 المشار إليها أعلاه تأويلا غير صحيح". (2)

وقد تعرض موقف القضاء الجبائي بهذا الخصوص للنقد، فهناك من اعتبر أن الاجتهاد القضائي انساق مع الاستعمال الشائع والموسع للمفهوم وانشغل بأحكام الإعفاء الواردة في المادة 7 في بندها الرابع، وشروط

1. العربي الكزداح " الطعون الجبائية في ظل المحاكم الإدارية بالمغرب " أطروحة لنيل الدكتوراة في الحقوق ، جامعة محمد الخامس أكادال ، الموسم الجامعي 2004/2003، ص 299.

2. قرار الغرفة الإدارية عدد 97 بتاريخ 2004/01/28 بالملف عدد 647 / 2002/1/4 . ذكره محمد قصري م.س. ص 106.

إعماله، دون أي التفات للسياق العام للضريبة على القيمة المضافة أو لا كرسم له خصوصياته، الذي ينصرف في الأصل إلى التسليم للغير بمقابل واقعة منشئة للضريبة. (1)

كما أن البعض اعتبر أن ما ذهب إليه المجلس الأعلى لا يندرج تحت أي من المذاهب التفسيرية المعروفة. (2)

الفقرة الثانية : إشكالية الخضوع للمساهمة الدنيا على ضريبة الأرباح العقارية

تم إحداث الضريبة على الأرباح العقارية بمقتضى الفصل الخامس من قانون المالية لسنة 1978، وهي ضريبة تفرض على الأرباح التي يحققها الأشخاص الذاتيين، من عمليات بيع الأموال العقارية والحقوق العينية العقارية.

وتتكون فئة الملتزمين بهذه الضريبة من الأشخاص الذاتيين الذين يقومون بعمليات التصرف في العقار بصفة عرضية خارج نشاطهم المهني.

ذلك أنه بالنسبة للأشخاص المعنويين وكذلك الأشخاص الذاتيين العاملين في إطار نشاطهم المهني فإن الأرباح أو فوائض القيمة التي يحققونها أو يكسبونها حين بيعهم العقارات المرصدة لنشاطهم المهني أو سحبها من أصل منشأتهم أو يتخلون عنها للغير، تعتبر محصولات تدخل في تكوين أساس الضريبة على الشركات أو الضريبة العامة على الدخل برسم الدخول المهنية حسب الحالة.

وعرف القانون المنظم للضريبة على الأرباح العقارية تعديلات متلاحقة مست العديد من المبادئ المرتبطة به، وأفضت في النهاية إلى إدماج تلك الضريبة في الضريبة العامة على الدخل بمقتضى المادة 10 من قانون المالية رقم 55-00 للسنة المالية 2001، وذلك في إطار سياسة تحديث النظام الجبائي الوطني وتبسيطه.

وقد نشأت عن تطبيق هذه الضريبة نزاعات بين الإدارة الجبائية والملزمين بها تتعلق بمختلف الجوانب، سواء من حيث تحديد الوعاء المعتمد لتأسيس الضريبة أو مبادئ أخرى تتعلق بتأويل المقتضيات القانونية المرتبطة بالموضوع والتي غالبا ما يتم بشأنها الرجوع إلى القضاء ليقول كلمة الفصل فيها.

1. جعفر حسون، م.س ص 170.

2. العربي الكزداح . م.س ص 320.

و فيما يخص استحقاق الحد الأدنى للضريبة على ثمن التفويت فقد نصت المادة 94 من القانون 89-17 على أن سعر الضريبة يحدد في 20% فيما يخص الأرباح المحصل عليها أو المثبتة المنصوص عليها في المادة 21 أعلاه، غير أن مبلغ الضريبة لا يمكن ان يقل على 3% من ثمن البيع كما هو محدد في المادة 86.

وإقرار هذا الحد الأدنى يرمي إلى الحد من آثار العش الضريبي الشائع والمتمثل في عدم الإفصاح في العقود عن مجموع الثمن المتعاقد به، كما هو الشأن بالنسبة لظاهرة الشركات والمقاولات التي تصرح باستمرار بالخسارة في الإستغلال.

ولقد أثّرت عدة قضايا ترتبط بتحديد أساس فرض الضريبة وسعرها، وخاصة فرض الحد الأدنى. والإشكالية المطروحة تتمثل في منازعة الملزمين في تطبيق الحد الأدنى للضريبة في حالة حصول ربح ضئيل أو خسارة من تفويت عقار (1).

وقد صدرت قرارات قضائية متناقضة في الموضوع نورد منها :

حكم المحكمة الإدارية بأكادير تتلخص وقائعه في كون الطاعن اشترى عقارات بمقتضى عقد توثيقي بمبلغ إجمالي قدره 55000000.00 درهم فقامت إدارة الضرائب بالفرض التلقائي للضريبة على الأرباح العقارية على الطاعن على أساس تمن البيع وطبقت في حقه مبلغ المساهمة الدنيا التي هي آنذاك وقبل التعديل 2% (قبل تعديل ق.م لسنة 2001) من ثمن البيع، فطعن في الضريبة المذكورة بعلّة أن الضريبة المفروضة غير مستحقة باعتبار أنه غير ملزم أصلا بهذه الضريبة لأنه لم يحقق أي ربح، فتم إلغاء الضريبة على الأرباح العقارية على أساس انها لا تستحق إلا على أساس ربح محقق على أن لا يقل مبلغ هذه الضريبة عن 2% من ثمن البيع، وأنه أمام عدم تحقق ربح مستحق، فإنه لا مبرر لتطبيق المساهمة الدنيا للضريبة لعدم وجود اي ضريبة أصلا.(2)

-
1. بلعيد حفيظ ، " الإشكاليات المرتبطة بالاعفاء وتطبيق الحد الأدنى للضريبة على الأرباح العقارية" مقال بمجلة دفاتر المجلس الأعلى - عدد 2005/8 مطبوعة أليت، صفحة : 125،126،137،138.
 2. حكم عدد 99/240 بتاريخ 1999/10/21 في الملف عدد 98/361 ش ذكره الأستاذان عبد الرحمان مزوز وعبد الله العليج بمقال : " إشكالية الخضوع للمساهمة الدنيا على ضريبة الأرباح العقارية" مقال بمجلة دفاتر المجلس الأعلى المرجع نفسه ص 143.

وقد أيد المجلس الأعلى هذا الحكم بالقرار عدد 449 المؤرخ في 2001/3/29 بالملف الإداري عدد 517 2000/1/4، حيث علل قراره بما يلي :

حيث أن مقتضات الفصل الخامس من قانون المالية لسنة 1978 تنص في بندها الأول على أنه تفرض ضريبة الأرباح العقارية التي يحققها أشخاص وبالتالي تكون المحكمة قد ركزت قضاءها على أساس عندما ألغت الضريبة موضوع النزاع، علما أن مقتضيات هذا البند من الفصل المذكور لا تحمل أي تأويل أو تعيين آخر باعتبار أنها لم تنص على أي استثناء لأحكامها وإن ما اعتمده المستأنف فلا علاقة له بتاتا بالبند المذكور، إذ الأمر يكون منحصرا حول مسألة شرط فرض هذا النوع من الضرائب لا غير.

وحيث يستخلص مما سبق وجوب تأييد الحكم المستأنف"

وترى إدارة الضرائب خلاف ذلك وتدفع بأن المجلس الأعلى تبنى قراءة جزئية للبند السالف الذكر، في حين أن هذا البند يتضمن فقرتين تمثل الأولى المبدأ في تطبيق سعر الضريبة، والثانية جاءت في صيغة

الاستثناء تحدد سعر الحد الأدنى وأساس تطبيقه، وهكذا فإن المشرع لم يربط تطبيق هذا السعر بتحقيق أي ربح، بل أسس الضريبة محسوبة بحدها الأدنى بضمن التقيوت.(1)

وهكذا نجد المحاكم الإدارية وكذا المجلس الأعلى قد فسر هذه المادة لصالح الملزم باعتبار الشك يفسر لصالحه ودافع بذلك عن حقوق الملزم وخالف بذلك تأويل الإدارة وخبرائها .

ومن ثمة فإن القضاء الإداري عمل على تفسير مجالات الإعفاء في المجال العقاري في جزء كبير منها لصالح الملزم وحد من رغبة الإدارة في توسيع مجالات الوعاء الضريبي والتي يهتمها بشكل كبير جمع الضرائب حتى ولو وصل بها الأمر في بعض الحالات حد الاعتداء على حقوق الملزمين، وهو ما تصدى له القضاء الجبائي في الإشكالات السابقة مناقشتها وتحليلها.

-
1. بلعيد حفيظ . م.س ص 139.
 2. حكم بتاريخ 2001/3/21 ملف 2000/51 مؤيد بقرار المجلس الأعلى عدد 254 بتاريخ 2002/04/11 غير منشور .
 3. ملف 82ع/2003 حكم 1794 بتاريخ 2004/6/16 غير منشور.

المطلب الثاني : الإعفاءات الضريبية المتعلقة بالمجال الفلاحي

يعتبر القطاع الفلاحي القطاع الأساس في الإقتصاد المغربي قبل وبعد الاستقلال، ويشغل فئات واسعة من أبناء الشعب المغربي خاصة في العالم القروي، ومن ثمة فقد منح المشرع المغربي امتيازات خاصة لهذا القطاع همت عدة مجالات لكي يلعب الدور المنوط به في التنمية الشاملة للبلاد، وفي هذا السياق تم إعفاؤه من الضرائب إلى غاية سنة 2000، وتم تمديدها إلى سنة 2010.

وبالنظر إلى التطورات التي عرفها القطاع المتجلى في دخول واستعمال الآليات الحديثة والعصرية ، فقد طرح هذا الوضع عدة نزاعات بين الفلاحين والإدارة الضريبية حول حدود الإعفاء من الضرائب، علما أن دخول الآلات حول طبيعة النشاط من فلاحي إلى تجاري أو صناعي كما سنوضح ، فما هو السند القانوني

لإعفاء القطاع الفلاحي من الضريبة بجميع أنواعها ؟ وما هي أهم التطورات التي عرفها الإطار القانوني ؟
(الفقرة الأولى) وما هو موقف القضاء الجبائي من هذه الإشكالات ؟(الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى : إعفاء القطاع الفلاحي : السند القانوني والتطور الذي عرفه

إن الهدف من تشريع مبدأ الإعفاء الضريبي بصفة عامة هو تمتيع المخاطب به بامتيازات مالية تساعد على تخفيف العبء الضريبي عنه، حتى يتسنى له المشاركة بشكل إيجابي في تطور المجال الذي ينتمي إليه، والمغرب يعتبر من الدول التي تعتمد في اقتصادها على الفلاحة، ولهذا فقد أقر ظهير 21-03-1984 إعفاء الدخل الفلاحية من جميع الضرائب المباشرة مؤقتا إلى غاية 2010.

وقد عرف تضريب القطاع الفلاحي بالمغرب عدة تطورات قبل هذا التاريخ، ففي أواخر القرن التاسع عشر وبداية القرن العشرين عرف المغرب ضريبتين هما:

الأولى: ضريبة العشر وتفرض على الزراعات على أساس الدخل الذي يتم تقديره طبقا للمردودية المتوقعة لحصيلة السنة الزراعية.

الثانية : الزكاة وتطبق على الحيوانات الأليفة والمرباة.

وفي سنة 1915 تمت صياغة قانون تنظيمي لكل من هاتين الضريبتين وذلك في إطار ما عرف بالترتيب الذي ظل قائما إلى غاية 1961 حيث تم إحداث الضريبة الزراعية بمقتضى ظهير رقم 438-61-1 بتاريخ 30 دجنبر 1962 وتؤسس هذه الضريبة على :

- مقدار ما تنتجه الأراضي عن كل هكتار من مزروعات أو أشجار.
- مقدار ما تنتجه أشجار الفواكه المتفرقة أو المغروسة بانتظام.
- محصول الماشية.

و بقي الحال على ذلك إلى أن تم إصدار الظهير الشريف بمثابة قانون رقم 46-84 الصادر في 21 مارس 1984.

و بمقتضى الفصل الأول من هذا الظهير يتم إعفاء كل أنواع الدخل الفلاحية المفروضة عليها الضريبة الزراعية المشار إليها أعلاه، من جميع الضرائب المباشرة المفروضة حالا ومستقبلا وذلك إلى غاية 2010. وجدير بالذكر أن القانون الإطار لسنة 1984 نص في فصله الثاني على استحداث ضريبة عامة على دخول الأشخاص الطبيعيين تسمى الضريبة العامة على الدخل وضريبة دخول الأشخاص المعنويين و تدعى الضريبة على الشركات.(1)

بيد أن مفهوم الدخل الفلاحي المعفى من الضرائب عرف بعض الاختلافات خاصة مع التطورات السابق ذكرها، وفي هذا الإطار :

- حسب خبرة أمّرت بها محكمة إدارية اعتبرت أن تربية النحل في صناديق خشبية وفقا للشكل التقليدي المعمول به في ميدان الفلاحة يعتبر عملا فلاحيا صرفا، و قد أيد المجلس الأعلى هذا التعريف.

- وفي تعريف لمحكمة إدارية أخرى، اعتبرت أن النشاط الذي يتطلب أساسا تدخل الإنسان بواسطة المكننة والآليات العصرية فضلا عن عملية الشراء والبيع والمضاربة لتحقيق الربح يندرج ضمن الأنشطة التجارية.

إذن المعيار السائد في هذين التصنيفين هو معيار التقنيات المستعملة في النشاط الفلاحي. وخلافا لهذا التوجه، نجد أن النشاط الفلاحي له تعريف آخر في النظام الفرنسي، فالمادة الثانية من القانون الفرنسي رقم 88-120 بتاريخ 30 دجنبر 1988 والمتعلق بملائمة الاستغلال الفلاحي لبيئته الاقتصادية والاجتماعية، تحدد الأنشطة الفلاحية كالتالي :

- تلك الأنشطة التي تتناسب والتحكم والاستغلال في الدورة البيولوجية لكل صنف نباتي أو حيواني والمؤسسة للمراحل الضرورية لتسلسل هذه الدورة.
- تلك الأنشطة المزاولة من طرف مشغل فلاحى سواء تعلق بالامتداد العادي لعملية الانتاج أو المعتمدة فقط على الاستغلال.

1. المصطفى الأخضر : " تحديد مفهوم الدخول والأنشطة الفلاحية المعنية بالإعفاء من الضرائب المباشرة" مجلة دفاتر المجلس الأعلى . م.س ص 183 و185.

و تعتبر تربية الحيوانات نشاطا فلاحيا بغض النظر عن أصناف الحيوانات المرباة أو التقنيات المستعملة أو حجم الاستغلال أو مالِك الحيوانات.(1) فما موقف القاضي الجبائي المغربي من هذه الإشكالات التي طرحت بخصوص إعفاء القطاع الفلاحي والتقنيات الحديثة التي أصبحت تستعمل في هذا القطاع ؟

الفقرة الثانية : موقف القضاء الجبائي من بعض إشكالات إعفاء القطاع الفلاحي

منذ إنشاء المحاكم الإدارية عرضت عليها مجموعة من القضايا تتعلق بإعفاء بعض الأنشطة ذات الطبيعة الفلاحية، منها مدى إخضاع مربى الماشية للضريبة المهنية على بيع منتوج الحليب الذي تدره أبقاره وعن مدى خضوعه للضريبة باعتباره يمارس نشاطا فلاحيا، وخلال هاته المنازعات كانت إدارة الضرائب تعتبر نشاط المدعي المتمثل في تربية الأبقار من أجل إنتاج الحليب وتسويقه عملا تجاريا يخضع للضريبة المهنية وبالتالي للضريبة العامة على الدخل.

وكانت تعمل على إصدار كل من ضريبة "البتانتا" والضريبة العامة على الدخل في مواجهة مربى الماشية، بينما يتمسك هذا الأخير بكونه يمارس نشاطا فلاحيا معفى من الخضوع لمثل هاته الضرائب. إلا أن القضاء الإداري حسم هذا الموضوع سواء على مستوى محاكم الموضوع (2) أو على مستوى الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى (3) معتبرا أن مربى الماشية يمارس نشاطا فلاحيا معفى من جميع أنواع الضرائب بمدلول الفصل الأول من ظهير 1984 حيث جاء في حكم إدارية فاس :

" حيث إن مهنة الفلاحة داخلة بحكم طبيعتها وحسب مدلول الفصل الأول من الظهير الشريف الصادر بتاريخ 1984/3/31 ضمن الإعفاء من جميع أنواع الضرائب وبذلك فإن ضريبة البتانتا على مهنة الفلاحة تعتبر من المجالات المحددة بمقتضى الظهير الشريف المشار إليه أعلاه ومشمولة بالإعفاء إلى غاية 2000/12/31 مما يبقى معه إخضاع المدعى لها مفتقدا للسند القانوني، والطلب الرامي إلى الحكم بإلغائها مؤسس "

وجاء في قرار الغرفة الإدارية وهي تؤكد نفس المنحى فيما يلي " ظهير 1984/9/61 يشمل جميع الضرائب المتعلقة بالفلاحة بما فيها الضريبة المهنية ما دامت لها علاقة بالنشاط الفلاحي لأنه لم يرد

1. ذ.المصطفى الأخضر ، م.س ص 187 و188.

2. حكم إدارية فاس بالملف الإداري 103 / 2000 ، والمحكمة الإدارية مكناس في الملف 95/500 بتاريخ 05 / 11 / 16 غير منشور .

3. قرار عدد 215 بالملف الإداري عدد 1640 / 2000/1/4 غير منشور.

أي استثناء صريح بذلك، ومن ثم يكون إخضاع المستأنف عليه لضريبة أعفى المشرع بنص صريح التكاليف بها غير قائم على أساس صحيح " (1)

هذا وفي إطار القراءة القانونية للإعفاء الضريبي المتعلق بالمجال الفلاحي، يجب التمييز بين النشاط الفلاحي الناتج عما تدره الأرض من عطاء وما تقدمه الماشية من كسب معفى من الخضوع للضريبة ودخول النشاط الفلاحي الذي تلعب المكننة الدور الرئيسي فيه، (كما سبق الذكر) والذي ينتهي فيه النشاط الفلاحي الطبيعي،

إذ يصبح تدخل عامل خارجي في تحويل النشاط الفلاحي إلى نشاط صناعي كما هو الشأن بالنسبة لتربية الدواجن بطريقة عصرية.

فقد ذهبت إدارية فاس إلى اعتبار الممارسة الطاغية لنشاط تربية الدواجن لا يعتبر عملا فلاحيا بطبيعته، وبالتالي لا يستفيد من مقتضيات ظهير 1984.

وهو نفس توجه الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى عندما رفضت دفع الملتزم المتعلقة بإعفائه من الضريبة باعتباره يمارس نشاطا فلاحيا متمثلا في توفره على جهاز خاص لتبريد المنتج الفلاحي. (2)

وقد جاء في قرار الغرفة ما يلي : " حيث إنه مما لا نزاع فيه أن الدخول موضوع الإخضاع الضريبي ليس مصدرها عملا فلاحيا محضا، أي ناتجا عما تدره الأرض من عطاء أو تقدمه الماشية من كسب، دون تدخل الآلة في الصنع، مما لا يعد عملا فلاحيا صرفا، وإنما هو جهاز خاص بالتبريد والحفاظ على المنتج الفلاحي من التعفن وضمان بيع الغل الفلاحية على مدار السنة، فما أثير من كونه يستفيد من الإعفاء الضريبي غير منتج وكان ما قضى به الحكم المستأنف مؤسسا". (3)

فانطلاقا من هاته المواقف المميزة للعمل القضائي سواء على مستوى المحاكم الإدارية أو الغرفة الإدارية، يلاحظ أن القاضي الإداري قد فسر المقتضيات القانونية المتعلقة بالإعفاء المقرر للنشاط الفلاحي تفسيراً يتلاءم والظرفية الاقتصادية.

لذا ذهب القضاء إلى شمول الضيعة الفلاحية من الإعفاء من الضريبة الحضرية في إطار ظهير 1984، مع تفعيل مقتضيات قانون التعمير، وذلك تشجيعا للاستثمارات الفلاحية وإحداث هاته الضيعات في المجالات القروية.

1. محمد قصري : م.س ص 106 و 107.

2. أنس السبتي " قراءة في الإعفاءات الضريبية المتعلقة بالجمال الفلاحي والإشكاليات التي تطرحها المادة 7 من قانون 30-85 المتعلق بالضريبة على القيمة المضافة" دفاتر المجلس الأعلى . م.س ص 177.

3. قرار الغرفة الإدارية المؤرخ في 2000/5/8 بالملف 2000/1/4/ 688 ذكره ذ.محمد قصري م.س ص 107.

والغاية هي إعفاء الضيعات الفلاحية من الضريبة الحضرية، فقد ورد في قرار الغرفة الإدارية " أن الدوائر والجماعات الحضرية والمراكز المحددة والمنصوص عليها بالمادة الثانية من القانون 37-89 المتعلق بالضريبة الحضرية هي وحدات إدارية قائمة بذاتها ومستقلة كل واحدة عن الأخرى، وأن المسافة الفاصلة بين الضيعة والجماعة لا تخرج عن نطاقها ولا تتعداها إلى غيرها من الجماعات الحضرية والمراكز المحددة.

وحيث إنه تبعاً لما ذكر فإن ضيعة المستأنف تقع بالجماعة القروية لعين الشقف وخارج المدار الحضري لمركز راس الماء التابع لهذه الجماعة ولا تقع بمناطق امتداد الجماعة الحضرية لفاس أكداً، لذا فإن الفقرة الثانية من القانون 12-90 غير قابلة للتطبيق عليها ويكون الفرض الضريبي المطعون فيه غير مشروع ويتعين إلغاؤه.⁽¹⁾

ونفس الشيء طبقته المحاكم عند نظرها للطعون المتعلقة بالضريبة العامة على الدخل المتعلقة بالدخول الفلاحية عندما اعتبرت أن هاته الدخل المفروضة عليها الضريبة دخول فلاحية صرفة فهي معفاة. وقد أثارت هذه الوضعية إشكالات مسطرية وذلك عندما يتعلق الأمر بدخول فلاحية ودخول أخرى وعزم الملزم على المنازعة في أساس فرض الضريبة، فطرح إشكالية إلزامية المسطرة من عدمها. فإذا كان الرأي الراجح قد ذهب إلى أن إقرار مبدأ الإعفاء بشكل كلي يعفي الملزم من سلوك المسطرة الإدارية لعدم مخاطبته بنصوص القانون التي تمتعه بنظام الإعفاء، فإن الأمر يختلف كثيراً بالنسبة للإعفاء المشفوع بدخول مستثناة من هذا الإعفاء.

لذا اختلفت مواقف المحاكم الإدارية حول إمكانية اعتبار وجود دخول فلاحية ضمن الضريبة العامة على الدخل وصعوبة فصلها عن باقي الدخل الأخرى، مبرراً يحل الملزم من المسطرة الإدارية والبت في الطلب برمته. وهذا ما يفسر تدخل القاضي الإداري وتطبيق قاعدة التفسير للنص الغامض بالأصلح للملزم.⁽²⁾ انطلاقاً من القراءة التحليلية لموقف القضاء الإداري من مبدأ الإعفاء والتفسيرات الواردة بالقرارات والأحكام المشار إليها سابقاً سواء المتعلقة بالإعفاء في المجال العقاري أو الفلاحي، يتبين الدور الإيجابي للإجتهد القضائي في تفعيل النصوص الضريبية والتعبير عن الغاية التشريعية من سنّها، وكذلك إظهار الدور الذي تضطلع به المحاكم الإدارية ومعها الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى لتفسير النصوص الغامضة انطلاقاً من مفهوم أن الإجتهد القضائي يعتبر أداة من أدوات التنمية، إن لم نقل قاطرة التنمية ووسيلة من وسائل تشجيع الإستثمار لكونه هو الذي يوفر الحماية القانونية ويحقق الطمأنينة والثقة في العدالة.

1. قرار الغرفة الإدارية عدد 484 المؤرخ في 2004/6/16 ملف عدد 2000/4/1553 غير منشور.

2. ذ. أنس السبتي. م.س، ص 177 و178.

المبحث الثاني : التحقيق والإثبات وأثر الحكم ببطلان المسطرة الضريبية على الالتزام الضريبي :

يحتل الإثبات أهمية قصوى لدى القاضي بل أساس ومحور تشكل قناعة القاضي، لأنه لا يوجد حق بدون إثبات، والتحقيق باعتباره آلية تسهل وتساهم في إثبات الحقوق أو تقييدها ذا أهمية بالغة في جميع الدعاوى وخاصة في المجال الضريبي.

وقد نظم ق.ل.ع في فصوله 399 إلى 460 قواعد الإثبات، و قانون المسطرة المدنية قواعد التحقيق في فصوله من 55 إلى 102. وهكذا فبالرغم من أن النزاعات الضريبية تنتمي إلى القانون الإداري فإن القواعد المسطرية هي نفسها المنصوص عليها في القانون الخاص وخاصة قواعد المسطرة. بيد أن هناك بعض الاختلافات والخصوصيات من مثل استبعاد اليمين والشهود كوسيلتي إثبات كما هو ثابت قانونا وقضاء (الفرع الأول)، وبما أن الدعوى الضريبية تدرج في أغلبها في إطار القضاء الشامل، وبما أن القاضي الإداري المغربي مدعو لأن يلعب دور المفتش السلمي للضريبة، فإن مرحلة التحقيق في الدعوى التي يقوم بها القاضي المقرر تبدو مرحلة حاسمة في تكييف هذه الأخيرة وتوجيهها، بحيث يجب عليه استعمال جميع الوسائل القانونية والمسطرية المتوفرة لديه لكي يظهر حقيقة الإلزام الضريبي ويطبقها على الأطراف⁽¹⁾.

كما سنتناول في هذا المبحث موضوعا ذا أهمية بالغة وهو أثر الحكم ببطلان مسطرة فرض الضريبة أو تصحيح وعائها على الإلتزام الضريبي، فإذا كان الإخلال بالقواعد المسطرية التي تنظمه مسطرة فرض الضريبة وتصحيح وعائها كما سلف الذكر، يترتب بطلانها لتعلقها بإجراءات جوهرية من قبل النظام. فهل يترتب على الحكم ببطلان تلك المسطرة المتعلقة بفرض الضريبة انقضاء الإلزام الضريبي، أم بمعنى آخر هل يحق لإدارة الضرائب أن تصحح الخلل المسطري المذكور لتعيد فرض الضريبة أو تصحيح وعائها في إطار مسطرة أخرى سليمة؟. إذن فما هي الآثار القانونية المترتبة عن الإجراءات الباطلة خلال مسطرة فرض الضريبة أو أثارها على الإلزام الضريبي ؟. (الفرع الثاني)

1. د. عبد الغني خالد م.س ، ص 367.

سنتناول في هذا الفرع وسائل التحقيق والإثبات في القانون الضريبي والخصوصيات المميزة لها عن قواعد القانون الخاص في المجال المسطري، كما سنتناول بالتحليل بعض الإشكالات المطروحة أمام القضاء الإداري بهذا الخصوص.

المطلب الأول : وسائل التحقيق والإثبات

تتوقف مصداقية الحقوق المدعى بها على قوة الحجج المثبتة لها، لذلك فالحق يكون عديم الفائدة إذا عجز عن إثبات وجوده، لكن القاضي قد لا يقتنع بالوسائل المثارة أمامه أو أن وسائل الإثبات هذه تكون ناقصة أو غامضة فيلجأ إلى إجراءات التحقيق من بحث وخبرة لتشكيل قناعاته. (1)

الفقرة الأولى : وسائل التحقيق

إذا تبين للقاضي أن عناصر الإثبات المقدمة من الطرفين لا تمكن من تكوين نظرة وافية عن النزاع أو لا تكفي لتكوين قناعة واضحة، يجوز له بناء على طلب الأطراف أو أحدهم أو تلقائياً أن يأمر باتخاذ إجراءات التحقيق وهي : الخبرة ، البحث ، المعاينة كما ينص على ذلك الفصل 55 من ق.م.م. (2)

• أ- الخبرة :

الخبرة من بين أهم إجراءات التحقيق وأكثرها تطبيقاً في العمل القضائي، والخبرة بمعناها الواسع لها عدة معاني ومفاهيم، غير أن الخبرة المقصودة في بحثنا هذا هي الخبرة القضائية *l'expertise judiciaire*، (3) وقد عرفها الأستاذ عبد العزيز توفيق بأنها " العمليات والتقارير التي يقوم بها الخبير المعين من طرف المحكمة في مسألة فنية يأنس القاضي من نفسه الكفاية العلمية أو الفنية للقيام بها ". (4)

1. محمد شكيري . م.س ص 615.

2. عبد القادر التيعلاتي : م.س ص 150.

3. خالد الشرفاوي السموني، الخبرة القضائية في ضوء قانون المسطرة المدنية والإجتهاد القضائي، دار النشر المغربية، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية ، سلسلة " مؤلفات وأعمال جامعية العدد 7، سنة 1998 . ص 15.

4. عبد العزيز توفيق، " شرح قانون المسطرة المدنية والتنظيم القضائي"، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء سنة 1995 ص 183.

وتخضع الخبرة لمجموعة من المبادئ هي: أن لا يتعلق موضوعها بمسألة قانونية أو إجراء معاينة أو سماع شهود، كما لا يجوز أن تكون الخبرة لمطلب أصلي في الدعوى.)

ويتم اختيار الخبير استنادا إلى قدراته أو علمه أو فنه، ومهمته إبداء رأيه للمحكمة في المسائل الفنية المحددة له من طرف القاضي والتي لا علاقة لها بالقانون، ويتمتع باستقلال فني في إنجاز تقريره، غير أن الخبير رغم استقلاله يتوجب عليه عدم الإدلاء برأي أو بيان في مسألة لم ترد في النقاط التي حددها القاضي. كما انتداب الخبير أمر موكل لسلطة القاضي التقديرية، فهو وحده الذي يملك حق الاستجابة لطلب إجراء الخبرة أو عدم إجرائها.⁽¹⁾

وقد خول المشرع المغربي للخصوم حق تجريح الخبراء كما هو مبين في الفصل 6 من قانون المسطرة المدنية، كما يمكن للقاضي استبدال الخبير المعين من طرفه تلقائيا أو بناء على طلب الخصوم و يعين خبيرا آخر محله.

وينجز الخبير المأمورية بعد استدعاء الأطراف تحت طائلة بطلان الخبرة، وبعد محاولة إجراء التصالح بين الأطراف والاستماع إلى أقوالهم والحجج التي يتقدمون بها، ثم يضع تقريره داخل الأجل المحدد له.

ومن المسلم به أن مضمون تقرير الخبير وأرائه غير ملزمة للقاضي، فهي على سبيل الاستئناس فقط، وإذا اتضح له أنها ناقصة أو لم تف بالغرض، جاز له أن يأمر بإجراء خبرة إضافية، أو خبرة مضادة يجريها خبير أو خبراء آخرون حسب أهمية المنازعة، والذين يقدمون بدورهم تقارير أخرى. ما يلاحظ من خلال تفحصنا لجل الأحكام الصادرة عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء المبنية على الخبرة، أن القضاة بهذه المحكمة لا يأخذون مضمون الخبرة على سبيل الاستئناس في إصدار أحكامهم ولكنهم يبنون تلك الأحكام على مضمون الخبرة لتصبح هذه الأخيرة تقريرية بكل ما للكلمة من معنى.⁽²⁾

1. عبد الغني خالد . م.س ص 372،373.

2. والأمثلة على ذلك كثيرة حيث جاء في حكم عدد 755 بتاريخ 96/11/13 ملف رقم 95/166 " وحيث أن الخبرة التي أمرت بها المحكمة تمهيديا حددت القيمة التجارية للعقار موضوع الخبرة في مبلغ أربعة وأربعين ألف درهم وذلك بتاريخ التقويت. وحيث ارتأت المحكمة المصادقة على تقرير الخبرة والحكم تبعا لذلك بإلغاء بيان التصفية المطعون فيه جزئيا فيما تضمنه من رسوم تكميلية، واعتبار أن الثمن الحقيقي للعقار هو أربع وأربعين ألف درهم ...) حكم غير منشور.

ب- الوسائل الأخرى:

إلى جانب الخبرة كوسيلة تحقيق، يمكن للقاضي الجبائي أن يلجأ إلى البحث أو المعاينة .
فإجراءات البحث التي تتبعها المحاكم الإدارية بالمغرب تختلف من حيث المضمون عن محتوى إجراءات البحث المنصوص عليها في قانون المسطرة المدنية ، لكون هذه المسطرة تستعمل عادة أمام المحاكم العادية من أجل الاستماع إلى الشهود قصد استكمال التحقيق وجمع أكبر قدر من المعلومات المفيدة في سبر أغوار القضايا المعقدة، بينما لا تعتبر أقوال الشهود واليمين في المادة والجبائية كوسيلتي تحقيق .
وعملياً، فإن القاضي يأمر بمقتضى حكم تمهيدي بإجراء بحث لشرح المقتضيات الضريبية التقنية والاطلاع على الملف الجبائي الملزم والنقط التي يجب على الخبير الإجابة عنها.
وخلال البحث يقوم القاضي المقرر بإعطاء الكلمة للخصوم لشرح إدعاءاتهم والإدلاء بالوثائق المفيدة في الإثبات إذا اقتضى الأمر ذلك، ويطرح الأسئلة عليهم لفك الإشكالات التي واجهته أثناء دراسة القضية (1).

ويمنح القاضي المقرر مهلة بعد البحث للتعقيب على الإدعاءات التي تقدم بها كل طرف والحجج المتقدم بها.
وللإشارة فالملزم يحضر بجانبه محاميه، ويحضر عن الإدارة الضريبية أحد المفتشين التابعين لمصلحة المنازعات القضائية وقد يساعده في ذلك المفتش المحقق الذي أجرى الفحص أو قام بربط الضريبة موضوع النزاع، أما إذا تخلف أحد طرفي الدعوى عن الحضور لجلسة البحث رغم التوصل القانوني : فقد جاء في حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالبيضاء " وحيث أنه بالإضافة إلى كون الملف يتضمن وثيقة صادرة عن السلطة المحلية بتاريخ 94/09/08 والتي تفيد بأن المدعي كان متوقفاً عن عمله كمقاوم سنة 1988 فإن ما تدعيه الإدارة من كون تحرياتها قد أفادت باشتغاله سنة 1988 يخالف وقائع النازلة. وهو ما حدا بالمحكمة إلى إجراء بحث لمعرفة هذه التحريات، إلا أن الإدارة تخلفت عن الحضور لجلسة البحث رغم توصلها، الشيء الذي يتعين معه إلغاء الأمر المطعون فيه." (2)

كما يمكن للقاضي أن يلجأ إلى باقي إجراءات التحقيق العادية الأخرى: من إجراء معاينة، طبقاً للفصل 68 المسطرة المدنية و تحقيق الخطوط و الزور الفرعي طبقاً للفصل 69 من نفس القانون، إلا أن القاضي الجبائي من النادر أن يلجأ إلى هذه الإجراءات بالنظر لخصوصيات وطبيعة الدعوى الجبائية.

1. عبد الغني خالد . م.س ص 369، 368، 367 .

2. حكم رقم 73، بتاريخ 96/03/06 من الملف 94 /106 حكم غير منشور.

الفقرة الثانية : نظام الإثبات

غاية الإثبات في المادة الضريبية بالنسبة للإدارة تكمن في إعطائها صلاحيات وإمكانية إثبات توفر شروط إعمال النص الجبائي خاصة ما يتعلق بإثبات الواقعة المنشئة للضريبة، أو إثبات المادة الضريبية بصفة عامة، والإجراءات المرتبطة بفرضها أو تصحيحها، وأيضا إثبات المخالفة للنظام الجبائي، وذلك بهدف تطبيق النصوص القانونية الضريبية وخلق نوع من المساواة في تحمل الأعباء العامة.

أما بالنسبة للملزم فالهدف من الإثبات هو تمكينه من إثبات دخله أو رقم أعماله الحقيقي أو عدم توفر الواقعة المنشئة للضريبة، أو تحقيق دخل أو ربح أقل، أو استفادته من ربح ضريبي (1).

وقد نظم المشرع نظام الإثبات في المادة الضريبية بالرجوع للقواعد العامة، حيث نجد أن المادة 399 من قانون الالتزامات والعقود تؤكد على أن إثبات الالتزام على مدعيه، والتي يصعب تطبيقها في المجال الجبائي، بالنظر لانعدام التوازن بين الإدارة والإمكانات التي تتوفر عليها والملزم الطرف الضعيف في العلاقة (2).

ويقوم الإثبات في المجال الجبائي على عدة مبادئ يمكن إجمالها في ما يلي :

1. يتحمل عبء الإثبات من يدعي خلاف الأصل .
2. يتحمل عبء الإثبات من كلفه المشرع باحترام إلتزام إجرائي :
 - الإدارة في مسطرة الفرض التلقائي
 - الإدارة أو الملزم في مسطرة التبليغ حسب من يباشر المسطرة.
 - الملزم في مسطرة المنازعة في الضريبة .
 - الإدارة في مسطرتي الفحص والتصحيح باعتبارها الجهة التي بادرت إلى مباشرة المسطرة.
3. يعفى من عبء الإثبات من كانت القرينة لصالحه، سواء كانت قرينة قانونية بسيطة أو قرينة واقعية أو قرينة قضائية.
4. يتحمل عبء الإثبات من يدعي خلاف تقدير اللجن: سواء اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الجبائية أو اللجنة المحلية لتقدير الضريبة.
5. لا يجب تحميل المتقاضى أكثر مما في وسعه. (3)

1. عبد الرحمان أبليل، " بعض جوانب نظام الإثبات في المادة الجبائية" مقال ب دفاتر المجلس الأعلى عدد 2005/8 مطبعة البيت ، ص 245 الدار البيضاء.

2. محمد شكيري ، م.س ص 616.

أما وسائل الإثبات في المادة الجبائية :

فإن المبدأ العام مفاده أن المكلف بالضريبة ملزم بالإثبات بالوسيلة التي حددها المشرع في حين أن الإدارة حرة في اللجوء إلى أي وسيلة، خاصة لإثبات وجود المادة الضريبية بصفة عامة، ولم يتم تقييد وسائل لإثبات بالنسبة للإدارة إلا بالنسبة لإثبات بعض المخالفات.

ويمكن إجمال وسائل الإثبات في :⁽¹⁾

• التصريح بالضريبة.

• الإثبات بواسطة الوثائق المحاسبية.

• الحجة الكتابية.

• الإقرار والاعتراف.

• القرائن.

وسنتناول كل نقطة على حدة:

أ – التصريح بالضريبة :

التصريح أو الإقرار هو مبادرة إجبارية وضرورة من قبل الملزم في العملية الضريبية تستهدف الإخبار بواقعة معينة لها آثار جبائية ، وعليه فالمكلف بالضريبة ملزم بالبيانات والمعلومات التي يتضمنها تصريحه طبقا للفصول: 148 المتعلق بالتصريح بالتأسيس والفصل 149 المتعلق بتحويل المقر الإجتماعي والفصل 150 المتعلق بتوقف المنشأة عن مزاولة نشاطها و الفصول 152، 153، 154، المتعلقين بالإقرار بالحصيلة الخاضعة للضريبة من المدونة العامة للضرائب.

كما أن التصريح يفترض فيه أنه صادق إذا قدم مستوفيا للبيانات القانونية وداخل الأجل القانوني وبالتالي على الإدارة إثبات العكس.

ب – الوثائق المحاسبية :

تعتبر الوثائق المحاسبية أيضا من الإثبات الجاهز إذا كانت ممسوكة بانتظام أي وفق القانون

المحاسبي.

وهكذا ورد في قانون الضريبة على الشركات بأن الإدارة الضريبية لا يمكن أن تشك في محاسبة المقابلة الممسوكة بانتظام والتي لا تشوبها إخلالات جسيمة إذا أثبتت نقصان الأرقام المصرح بها، بمعنى أن المحاسبة الممسوكة من طرف الملزم بصورة منتظمة وفقا للقانون المحاسبي تعتبر وسيلة إثبات لفائدة الملزم وإذا قامت الإدارة برفضها يقع عليها عبء إثبات عدم صحتها أو قيمتها الثبوتية.⁽²⁾

1. عبد الرحمان أبليل ، م نفسه ص 252 إلى 263.

2. محمد شكيري ، م.س ص 616.

ج-الحجة الكتابية :

ونقصد بها الإثبات بالمحاضر والشواهد الإدارية.

فالمحاضر المحررة بمناسبة المخالفات المنصوص عليها في المدونة العامة للضرائب تعتبر وسيلة إثبات متى استجمعت الشروط القانونية وهي أن تكون مكتوبة، محررة من طرف مفتش على الأقل، متضمنة للواقعة محل المعايينة وأن يكون مؤرخا من طرف المحرر.

أما الشواهد الإدارية، فالمحكمة الإدارية بالبيضاء اعتبرت الشواهد المسلمة من طرف السلطة المحلية مرجحة على باقي الوثائق الأخرى وخاصة محضر التحري المنجز من طرف المفتشين.(1)

د-الإقرار:

ونقصد به الإقرار القضائي والقبول الضمني.

فالإقرار القضائي نصت عليه المادة 406 من ق.ل.ع ، والذي بموجبه تقرر بعض الأحكام أن عدم جواب الإدارة على مقال أو مذكرة الملزم هو إقرار من قبل الإدارة بما ورد فيها.(2)

في حين أن القبول الضمني المتمثل في عدم جواب أحد الطرفين على ملاحظات الطرف الآخر داخل الأجل الذي يحدده المشرع، يعد قبولا ضمنيا بهذه الملاحظات.

وأكثر الحالات إثارة في هذا الصدد تتعلق بعدم جواب الملزم على جميع ملاحظات الإدارة في إطار المسطرة التوجيهية.

هـ- القرائن :

وهناك عدة أنواع من القرائن في المادة الضريبية :

أ. القرينة القانونية القاطعة : هي التي تعفي من تقرر لمصلحته من كل إثبات، ولا يقبل أي إثبات يخالفها.

ب. القرينة القانونية البسيطة : تعفي الإدارة من عبء الإثبات لكن في إمكان الملزم أن يثبت العكس مثل: أن التقيد بالسجل التجاري وفي قوائم الضريبة المهنية قرينة على بداية مزاولة النشاط المهني، وبالتالي بداية الخضوع للضريبة.

1. حكم صدر بتاريخ 2004 /09/22 غير منشور.

2. حكم المحكمة الإدارية بوجدة صادر بتاريخ 1999/10/20 في الملف رقم 99/98 : " وحيث أنه من المعلوم أن الفصل 406 من ق.ل.ع ينص على أن الإقرار القضائي يمكن أن ينبع من سكوت الخصم عندما يدعوه القاضي صراحة للإجابة عن الدعوى الموجهة إليه فيلزم بالصمت ولا يطلب أجلا لإجابة عنها " نقلا عن ذ.عبد الرحمان أبليل . م.س ص 259.

ج . **القرينة القضائية** : وهي القرينة التي يستمدّها القاضي من واقع الحال أو من واقعة معلومة ليصل إلى واقعة غير معروفة، وقد أقر الاجتهاد القضائي بعض القرائن مثل :

• دخول الملمزم في حوار مع إدارة الضرائب ومباشرته لإجراءات لاحقة قرينة على علمه اليقيني بالإجراءات السابقة.

• قرينة وجود إخفاء الأسس الضريبية ناجم عن التصرف غير العادي في التسيير مثل :

- التخلي عن قروض أو عن فوائد .

- منح قرض بدون فائدة.

- وجود مصاريف مبالغ فيها.

- منح تعويضات تفوق قيمة العمل المنجز.

وفي هذه الحالات من حق الملمزم إثبات عكس القرينة سواء على مستوى المبدأ أو المبلغ.⁽¹⁾ مما سبق يتضح أن الخبرة تبقى الوسيلة ذات الأهمية البالغة على مستوى إجراءات التحقيق التي يلجأ إليها القاضي الجبائي ، كما أن وسائل الإثبات في المادة الضريبية متعددة ومتنوعة كما سبق الذكر لكن تبقى الوثائق المحاسبية الوسيلة الأكثر استعمالاً في الإثبات سواء من طرف الإدارة أو الملمزم. فكيف تعامل القضاء مع بعض الإشكالات التي طرحتها وسائل التحقيق والإثبات هاته ؟ .

المطلب الثاني : الإشكالات المتعلقة بالتحقيق والإثبات :

بالنظر لأن الدعوى الضريبية تحسم على مستوى وسائل التحقيق وآليات الإثبات، وبالنظر لقصور التشريع الضريبي في تنظيم وتقنين هذا المجال بشكل مستقل عن المسطرة المدنية والقانون الخاص (خاصة ق.ل.ع)، فقد أثّرت عدة إشكالات أمام القاضي الجبائي والتي سنحاول تناولها في هذا المطلب.

و من ثمة، سنقتصر على الإشكالات المتعلقة بالخبرة باعتبارها الوسيلة الأكثر من طرف القضاء لجوء إليها في المنازعات الجبائية، وكذا إنفراد الخبراء بحسم هذه المنازعات من حيث الاعتداد بأرائهم بشكل كامل من طرف القضاء (الفقرة الأولى)، كما سنتناول مواقف القضاء من عبء الإثبات، والتوجه الذي سارت عليه محاكم الموضوع والغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى.(الفقرة الثانية)

الفقرة الأولى : إشكالية الخبرة في المادة الجبائية :

كما سبق الذكر فإن الخبرة يخضع تنظيمها للقواعد المنصوص عليها ما بين المادة 55 إلى 66 من ق.م.م ، وبالتالي فليس هناك أي تمييز يخص المنازعات الجبائية.

إذن كيف تعامل القاضي الجبائي مع هذه الوسيلة كآلية للتحقيق ؟

بعد انتداب الخبير من طرف المحكمة يقوم هذا الأخير باستدعاء الأطراف باليوم والساعة التي ستجري فيها الخبرة، ويدعوهم فيها للحضور قبل الميعاد بخمسة أيام على الأقل برسالة مضمونة مع الإشعار بالتوصل، (ف 63 من ق.م.م) ويعتبر هذا الإجراء ذا طبيعة جوهرية تحت طائلة بطلان تقرير الخبير لمسأسته بحق الدفاع.

وفي هذا الإطار ألغى المجلس الأعلى لهذا السبب حكما صادرا عن محكمة دنيا، ومما جاء فيه " حيث أن الطالب تمسك أنه لم يستدع الخبرة التي اعتمدت عليها المحكمة واكتفى الحكم المطعون فيه على الجواب على ذلك، فإن الخبير استدعى الأطراف برسائل مضمونة مع الإشعار بالتوصل، والحالة أن تقرير الخبير ليس مرفقا بما يثبت إتمام الاستدعاء المشار إليه وأن المحكمة عندما اعتمدت على الخبرة من هذا القبيل لم تمكن المجلس الأعلى من مراقبة مدى سلامة تطبيقها لمقتضيات الفصل 63 من ق.م.م، مما يجعل حكمها منعدم الأساس القانوني". (1)

كما أنه يجب على المحكمة التأكد من سلامة كافة إجراءات الخبرة، فإذا ما تبين لها أن إجراءاتها قد طبق بشكل غير سليم، وكان هذا الإجراء يتعلق بالنظام العام، جاز لها الحكم ببطلان الخبرة من تلقاء نفسها، أما إذا لم يكن كذلك فليس لها الحكم بذلك إلا بناء على طلب الخصوم. (2)

وبالرغم من أن القانون يمنح القاضي سلطة تقديرية واسعة في الأخذ بنتائج الخبرة أو لا، فإن أغلب المهتمين بالقطاع الضريبي لاحظوا أن أغلبية الأحكام التي أجريت بشأنها خبرة يتم فيها الحكم بناء على ما جاء في تقرير الخبراء لا مجرد الاستئناس بها فقط. (3)

والأمثلة في هذا الباب كثيرة ولعل ذلك راجع إلى الدقة العلمية التي تتميز بها هذه التقارير، والتي غالبا ما تتضمن مفاهيم ذات محتوى تقني و محاسبي دقيق، وليس مجرد النظر في المسائل الإجرائية للعمليات الجبائية و من بينها الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، حيث ذهبت فيه إلى تبني رأي الخبير جملة وتفصيلا، ومما جاء فيه : " وحيث أنه بعد تفحص المحكمة لتقرير الخبرة المنجزة من طرف الخبير... تبين لها أنه جاء مستوفيا لكل الشروط الشكلية والموضوعية إذ قام بتقديم رقم المعاملات في غياب محاسبة مضبوطة بشكل دقيق معتمدا على كل المعطيات المطلوبة، كما برر تقديراته على حجج ثابتة، أما الإدارة الجبائية فم تدل بما يخالف ذلك لذا ارتأت المصادقة على هذا التقرير والحكم ببطلان الضريبة المتنازع بشأنها في ما زاد على تقرير الخبير...". (4)

1. قرار 527 بتاريخ 1996/7/4 ملف إداري عدد 95/1/5/110 غير منشور.

2. أنظر القرار السابق رقم 527.

3. أنظر عبد الغني خالد م.س ص 373، عبد القادر التيعلاتي م.س ص 151، محمد شكري، م.س ص 619 و 637.

4. حكم عدد 893 بتاريخ 2001/11/15 منشور ب م م إ د ت عدد 43 مارس أبريل 2002. نقلا عن أطروحة العربي الكرداع م.س ص 274.

و في حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالبيضاء اعتد القاضي كلية على تقرير الخبير كما جاء في منطوق الحكم: " وحيث إن الخبرة المأمور بها جاءت مطابقة للواقع والقانون ولم تكن موضوع طعن أو معارضة من الطرف الآخر، الأمر الذي ارتأت معه المحكمة الاستئناس بها واعتماد ما جاء فيها كأساس لتصحيح وربط الضريبة.

وعلى ذلك يمكن القول بأن رأي الخبير يعتبر حاسما في النزاع الجبائي، نظرا لامتلاكه المعرفة العلمية والتقنية الدقيقة بالحقل الضريبي ، و غياب قاض جبائي متخصص في الوقت الحالي، وتحول الخبير إلى قاض في الظل، لا يملك القاضي الحقيقي إلا مسابرة وإصدار ما اتخذته قاض الظل من قرار. (1) ويزداد الأمر أهمية إذا علمنا أن واقع عمل الخبراء بالمغرب يعرف اختلالات كبيرة من انتشار الرشوة في صفوف بعضهم، وخضوعهم للضغوطات وضعف تكوين البعض الآخر، مما يؤثر بشكل سلبي على طبيعة التوازن الذي يجب أن يكون سائدا بين الملزم والإدارة الضريبية مما يمس بالعدالة الضريبية.

الفقرة الثانية : مسلك العمل القضائي على مستوى نظام الإثبات:

إذا كان النزاع الضريبي هو بين طرفين غير متكافئين، بين إدارة ضريبية من أقوى الإدارات في المغرب من حيث الموارد البشرية والمادية والمعرفة التقنية، وبين ملزم طرف ضعيف في المعادلة، وإذا كان الفصل 399 من ق.ل.ع، نص على أن إثبات الالتزام على مدعيه، فإن تطبيق هذه القاعدة العامة في مجال المنازعات الضريبية يزيد من اختلال التوازن بين الملزم والإدارة.

فما هو مسلك القاضي الجبائي :

- على مستوى عبء الإثبات ؟

- وعلى مستوى أدلة الإثبات المحاسبية وغير المحاسبية ؟

أ- عبء الإثبات :

الملاحظ أن تحميل الملزم عبء الإثبات يمثل الطلبات الأكثر رواجاً أمام القضاء، وتشمل إثبات أداء الضرائب، أو إثبات القيام بإجراء لازم للتحقق من قيام الواقعة المنشئة للضريبة أو نفيها أو وقوعها على الشاكلة التي يدعيها الملزم، لا على ما تدعيه مصلحة الضرائب.

وهكذا اعتبرت المحكمة الإدارية بوجدة أن عبء الإثبات يقع على الملزم لأنه رغم اعترافه بقصد شرائه للأصل التجاري المطلوبة عنه رسوم التسجيل الأصلية فإنه لم يثبت أدائه للرسوم المطلوبة من طرف إدارة التسجيل عن العقد المذكور بأية وسيلة من وسائل الإثبات، مما جعل تعرضه على بيان التصفية غير

مؤسس. (2)

1. العربي الكرداع، م.س، ص 275، 274، 273.

2. حكم عدد 95/25 ملف 94/49 ذكره الباحث العربي الكرداع ، م.س ص 261.

كما يلاحظ أن قضاء المحاكم الإدارية ينحو نحو إخضاع الملزم لإثبات عكس ما تدعيه المصالح الجبائية، كلما كان هناك إخلال صريح من لدنه لإحدى المساطر أو الالتزامات التي أوجبها عليه المشرع كما هو الشأن بالنسبة للإخلال بقواعد المحاسبة، فقد جاء في حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالبيضاء ما يلي : " حيث خضعت الشركة المدعية لمراقبة محاسبية من طرف المفتش فيما يخص الضريبة على الشركات، والضريبة على القيمة المضافة برسم 90-91.

وحيث أن المفتش وقف على تلك الإخلالات المسطرة بمقرر اللجنة الوطنية ومنها إخفاء بعض الأثرية والبيوع.... وعدم إدراج عمليات في المحاسبة بالرغم من إنجاز الشركة لها. وحيث أن المدعية لم تثبت خلاف ذلك سواء أثناء الطعن الإداري أو القضائي مما يتعين معه التصريح برفض الطلب "(1)

ومع ذلك اتجهت مجموعة الاجتهادات القضائية إلى إلزام الإدارة أيضا بإثبات سند التضريب حيث جاء في حكم صادر عن ابتدائية سلا بتاريخ 1990/12/7 : " ذهب الفقه والاجتهاد القضائي إلى توزيع عبء الإثبات بين الإدارة الضريبية والملزم بالضريبة ولو كان ذلك يخالف من حيث الظاهر القاعدة القائلة بان عبء الإثبات على المدعي " هكذا جاء في حكم لإدارية الرباط الصادر بتاريخ 1997:/4/15 " إدعاء المدعي عدم ملكيته للعقار موضوع ضريبة التضامن الوطني المتنازع بشأنها يجعل الإثبات على الإدارة الضريبة"(2)

أما على صعيد القضاء الفرنسي(3) نجد أن تحمل عبء الإثبات محدد بوضوح حسب الإتجاه العام للاجتهاد القضائي في الحالات التالية :

بالنسبة للملزم :

- حالة التقدير الجزافي للضريبة يتحمل الملزم عبء إثبات غلو التقدير.
- حالات تحديد الأساس الضريبي على إثر مسطرة التصحيح.
- حالات خروقات تشوب المحاسبة.

بالنسبة للإدارة :

- * حالة الخروق المسطرية التي ارتكبتها أثناء الإجراءات أمام اللجان الضريبية.

1. حكم رقم 81 ملف رقم 97/25 صادر بتاريخ 98/2/5. أشار إليه الباحث العربي الكرداع. م.س ص 261.

2. محمد شكيري . م.س ص 617.

3. عبد القادر التيعلاتي، م.س ص 149.

• إثبات سوء نية الملزم والأعمال الاحتياطية.

• وقوع التبليغ الصحيح.

• إثبات عدم انتظام محاسبة الملزم.

إذن الإجتهد القضائي الفرنسي حدد الحالات التي يتحمل الملزم والإدارة عبء الإثبات بشكل دقيق ، ونأمل أن ينحو الإجتهد القضائي المغربي خاصة المجلس الأعلى على هذا المنوال، وذلك بالحسم في هذه الحالات لكي يتم وقف بعض المواقف المتضاربة لمحاكم الموضوع.

ب- أدلة الإثبات المحاسبية وغير المحاسبية :

بالنسبة لأهمية أدلة الإثبات المحاسبية فقد اعتمد اجتهد المحاكم الإدارية على الأهمية البالغة لها في الإثبات، وهكذا اعتبر عجز المدعي في سائر مراحل التقاضي على الإستدلال بالمؤيدات المحاسبية التي تمكن من ضبط ومراقبة حساباته بشكل سليم وفقا للضوابط المقررة قانونا

جاز للإدارة تحديد أساس فرض الضريبة أو مراجعتها باعتبار العناصر التي تقدرها⁽¹⁾.

وفي نفس الاتجاه ذهب القضاء المصري إلى منح المحكمة سلطة ألا تتخذ دفاتر الملزم أساسا لتقدير الضريبة عليه، إذا لم تطمئن إلى صحة البيانات الواردة فيها على أسباب سابقة ذكرتها⁽²⁾.

أما بالنسبة للأدلة غير المحاسبية فقد ذهبت العديد من الأحكام القضائية إلى اعتماد مجمل هذه الأدلة – المنصوص عليها في الفصل 404 من ق.ل.ع : إقرار الخصم-الحجة الكتابية-القرينة- واستبعاد شهادة الشهود واليمين والنكول عنها.

فقد جاء في حكم لإدارية وجدة : " وحيث انه من المعلوم أن الفصل 406 من ق.ل.ع ينص على أن الإقرار القضائي يمكن أن ينبع من سكوت الخصم عندما يدعوه القاضي صراحة للإجابة عن الدعوى المؤجلة إليه فيلوز بالصمت ولا يطلب أجلا للإجابة عنها " ⁽³⁾

واعتبر الاجتهاد القضائي دخول الملزم في حوار مع إدارة الضرائب ومباشرته لإجراءات لاحقة قرينة على علمه اليقيني بالإجراءات السابقة⁽⁴⁾.

1. حكم إدارية فاس رقم 95/238 بتاريخ 95/11/1 ملف رقم 94/86 ذكره الباحث العربي الكزداح م.س ص 267.

وهو نفس الموقف اتخذته المحكمة الإدارية بالبيضاء ، حيث رفضت طلب شركة إلغاء الضريبة على الشركات والضريبة على القيمة المضافة لعجزها عن إثبات عكس الإخلالات الخطيرة التي شابت حسابات سنة محاسبية " حكم رقم 81 بتاريخ 1998/2/5 ملف رقم 97/85 غ ذكره نفس الباحث.

2. طعن رقم 110 سنة 17، 1948/12/16 أورده زكريا بيومي " المنازعات الضريبية في ربط الضريبة "، طبعة جامعة القاهرة 1990 ص 427 ذكره نفس الباحث.

3. حكم بتاريخ 1999/10/20 في الملف 99/89، أشار إليه ذ. عبد الرحمان أبليل. م.س ص 259.

4. حكم صادر عن إدارية فاس بتاريخ 8 مارس 1995 من الملف 94/77 تحت عدد 31-95 نفس المرجع ص 262.

مما سبق نخلص إلى أن دور القاضي الجبائي في توجيه الدعوى وتوزيع عبء الإثبات بين طرفي النزاع ليس دورا سلبيا بل هو دور إيجابي وفعال بحسب مزاعم الطرفين (الإدارة والملزم) فمن ادعى شيئا يخالف الوضع الجبائي الثابت أصلا أو عرضا أو ظاهرا يكون هو المدعي الذي عليه الإثبات، لا فرق في ذلك بين الملزم والإدارة الجبائية، فهما سواء.(1)

هكذا يتبين أن نظام الإثبات هو جزء من العملية الجبائية: سواء تعلق بقواعد توزيعه وتحديد الجهة التي تتحمل عبئه أو تعلق بوسائله الخاصة أو العامة.

وبالرغم من أن المشرع المغربي لم يخصص بعد نظام الإثبات الجبائي بنصوص قانونية مستقلة تتعرض لأهم جوانبه، فإن القضاء مدعو لأن يستنبط قواعد هذا النظام من مختلف النصوص الجبائية، ومن طبيعة العملية الجبائية وخصوصية المعاملة بين الملزم والإدارة الجبائية.

الفرع الثاني : أثر الحكم ببطالان مسطرة فرض الضريبة أو تصحيح وعائها على الإلتزام الضريبي :

الإخلال بالقواعد المسطرية التي تنظم مسطرة فرض الضريبة وتصحيح وعائها كما سلف الذكر يترتب بطلانها لتعلقها بإجراءات جوهرية من قبل النظام العام، فهل يترتب على الحكم ببطالان تلك المسطرة المتعلقة بفرض الضريبة قضاءا إنقضاء الإلتزام الضريبي، أو بمعنى آخر هل يحق لإدارة الضرائب أن تصحح الخلل المسطري المذكور لتعيد فرض الضريبة على الملزم من جدي.

وفي هذا الإطار يجب التمييز بين مسطرة الفرض التلقائي للضريبة ومسطرة تصحيح أساسها (المطلب الأول)، والحالات التي يقضى فيها من طرف اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الجبائية ببطالان مسطرة تصويب الضريبة (المطلب الثاني).

المطلب الأول : مسطرتا الفرض التلقائي وتصحيح الأساس الضريبي :

يختلف الأثر القانوني لبطلان مسطرة الفرض الضريبي عن مسطرة تصحيح الأساس، خاصة على مستوى تقادم المسطرة الضريبية. ويحتل هذا الموضوع أهمية قصوى بالنظر للآثار القانونية المترتبة عنه المتعلقة بتقادم إمكانية إعادة فرض الضريبة من جديد مما يضيع عن الخزينة العامة منتوجا ضريبيا مهما. فبالرجوع للقانون الضريبي وخاصة المادة 23 من كتاب المساطر الجبائية نجده لم يتطرق للموضوع إلا فيما يخص مسطرة تصحيح الأساس الضريبي، حيث نصت كل من الفقرة الرابعة والخامسة من الفصل 113 على قطع التقادم بالتبليغ المنصوص عليه في المادة 107 و108 فيما يتعلق بالتصحيحات

التي تقوم بها الإدارة على إثر المراقبة الضريبية المقررة في المادة 105 من القانون، وذلك خلافا لمقتضيات المادة 381 من ق.ل.ع التي سوت بين المطالبة القضائية وغير القضائية في قطع التقادم.

1. العربي الكزداح م.س ص 264.

وهذا السياق المتعلق بأثر الإجراء الباطل على قطع التقادم ومدى إمكانية إدارة الضرائب إعادة مسطرة فرض الضريبة من جديد بعد بطلان مسطرة قضاء يجب التمييز بين مسطرة الفرض التلقائي للضريبة ومسطرة تصحيح أساسها.⁽¹⁾

الفقرة الأولى : مسطرة الفرض التلقائي للضريبة

كما سبقت الإشارة، المشرع لم ينظم هذا الموضوع، ويرى ببعض الفقهاء أن هناك فراغ تشريعي لا يمكن حله ولو بافتراض إمكانية الرجوع إلى الفصل 389 من ق.ل.ع ، علما أن الإجراءات المتعلقة بفرض الضريبة بشكل تلقائي المنصوص عليها بالفصل 103 من القانون 89-17 ومثيله بالثلاثية الضريبية لا ينطوي على أية مطالبة بقدر ما تعتبر وسائل قانونية وإجرائية لفرض الضريبة وأن المطالبة بدين الضريبة لا تستقيم إلا في ظل إنذارات ضريبية وأن حل هذا الفراغ التشريعي يكمن في الرجوع إلى القواعد العامة التي تحكم اجل التقادم وأجل السقوط. وباعتبار أن آجال القيام بتلك الإجراءات هي آجال سقوط وليس آجال تقادم.⁽²⁾

ويقابل هذا الرأي رأي آخر مفاده أن الالتزام الضريبي واجب دستوري ووطني وأن الالتزام الضريبي تعبير عن المواطنة لتمويل نفقات الشأن العام ولا يعقل أن يبطله فساد مسطرة تأسيس الضريبة وأن المبادئ العامة للقانون ومنها مبدأ الالتزام الضريبي المضمون دستوريا تجعل الإدارة محقة في إقامة مسطرة فرض الضريبة داخل أجل أمد التقادم وأنه لا يعقل أن تكون إجراءات مسطرة تصحيح الوعاء الضريبي قاطعة للتقادم والحال أن الأمر يتعلق بضريبة تكميلية فقط وأن إجراءات مسطرة فرض الضريبة بصورة تلقائية كضريبة أصلية وفاء للالتزام الضريبي لا تقطع التقادم سواء بالنسبة لإدارة الضرائب التي أقدمت على إعادة مسطرة فرض الضريبة بصورة تلقائية بعد إلغائها قضاء ولا بوجود حكم قضائي في الموضوع، هذا وقد تدخل المشرع الجبائي بقانون المالية لسنة 2005 في كتاب الجبائية ونص في المادة 33 منه على أنه ينقطع التقادم بالتبليغ المنصوص عليهما في البند 1 من المادة 19 من الفقرة الأولى من المادة 20 المتعلقة بإجراءات فرض الضريبة بصورة تلقائية، ويبقى التساؤل حول تطبيق هذا المقتضى القانوني

1. ذ.محمد قصري: م.س ص 54-55-56-57.

2. ذ.محمد قصري: "أثر الحكم ببطلان مسطرة فرض الضريبة وتصحيح وعائها على الالتزام الضريبي" مجلة دفاتر المجلس الأعلى عدد 2005/8 ، ص 84، مطبعة البيت.

مطروحا في حالة ما إذا كانت تلك الإجراءات القاطعة للتقادم أو إحداها فاسدة وكانت قد مرت أكثر من أربع سنوات على الواقعة المنشئة للضريبة ، فهل يرتب ذلك الإجراء الباطل بعدم صحة التبليغ لأثره فيما يخص قطع التقادم واحتساب أمد جديد للتقادم المذكور.

هنا يذهب البعض إلى أن الإجراءات التي تمت على وجه صحيح والغير باطلة هي التي من شأنها أن تقطع التقادم ومن تم إذا بينت أن الإجراءات المتعلقة بفرض الضريبة بصورة تلقائية والمقصود بها الدعوة إلى تقديم الإقرار والإخبار بالأساس المنوي اعتماده في إصدار الضريبة كانت باطلة في الوقت الذي مضت على الواقعة المنشئة للضريبة أمد التقادم المحددة في أربع سنوات يسقط حق الإدارة في فرض الضريبة باعتبار أن الإجراء الباطل لا يترتب عليه أي اثر قانوني، هذا وعلى خلاف إذا ما كان قد تقرر بطلان مسطرة فرض الضريبة قضاء لفساد الإجراءات المقررة في تأسيسها وكانت مدة التقادم المحددة في أربع سنوات من تاريخ الواقعة لم تمض بعد آنذاك يمكن للإدارة إعادة إجراءات فرض الضريبة وأن في شأن تبليغ الملزم بالدعوة إلى تقديم الإقرار أن يرتب لأثره فيما يخص قطع التقادم (1).

وهذا هو موقف القضاء الإداري المغربي في العديد من قراراته ومنها قرار المحمودي الصادر عن الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى ضد إدارة الضرائب بالملفين 425 و 96/ 425 عدد 198 الصادر بتاريخ 10/2/1999 الذي نص على ان قيام الإدارة بإجراءات الفصل 107 من قانون 17-89 في تصحيح الضريبة دون سلوك مسطرة الإشعار بالفحص المنصوص عليها بالفصل 105 من نفس القانون لا يترتب أثره فيما يخص قطع التقادم.

الفقرة الثانية : مسطرة تصحيح الأساس الضريبي

إن المشرع الجبائي لئن خول للإدارة حق تصحيح أوجه النقصان أو الأخطاء ومختلف الإغفالات الكلية أو الجزئية الملاحظة في تأسيس الضريبة داخل الأربع سنوات الموالية لسنة الواقعة المنشئة للضريبة، عملا بمقتضيات الفصل 113 من القانون 17-81 ومثيلة بالثلاثية الضريبية (الضريبة على الشركات، الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل) الفصل 23 من كتاب المساطر الجبائية لقانون المالية لسنة 2005 فقد قيد هذا الحق بالإطار الزمني المحدد أعلاه وإلزامية سلوك مسطرة التصحيح المتعلقة بالتبليغ القانوني برسالتي التصحيح الأولى والثانية والإجراءات الموالية المنصوص عليها بالفصول 107 من القانون 17-89 والفصول 39 إلى 41 من القانون 24-86 ما لم يكن الملزم قد انخرط في

عملية التقادم المبكر أو حالة التسوية الجبائية اللذان يعتبران مانعا قانونيا لمباشرة مسطرة تصحيح الأساس الضريبي.

المقتضيات الجبائية السابقة ترتب عن الإخلال بمسطرة الإشعار بالفحص وأجل تبليغ رسالة التصحيح الثانية هو إلغاء مسطرة التصحيح برمتها، أو تقرير بطلانها كما هو وارد بقانون المالية لسنة 97-98 حينما نص على عدم إمكانية إثارة حالة البطلان تلك أمام اللجنة الوطنية لأول مرة، ومؤدى ذلك أن بطلان مسطرة التصحيح يشمل جميع الإجراءات المتخذة في إطار مسطرة تصحيح الأساس الضريبي من أولها إلى الإجراء الذي كان سببا في بطلانها ما دام أن المشرع نص صراحة على بطلان مسطرة التصحيح وليس بطلان الإجراء القانوني في حد ذاته، ولذلك فلو أن إدارة الضرائب احترمت مسطرة الإشعار بالفحص وآجال رسالة التبليغ الأولى ولم تلتزم بضابط أجل رسالة التبليغ الثانية يلحق البطلان جميع إجراءات التصحيح بما فيها الصحيحة والباطلة وعلى الإدارة أن تعيد مسطرة التصحيح من البداية على شرط عدم تغيير أساس الضريبة الوارد بالرسالة الأولى. لكن هل يرتب الإجراء الباطل المذكور أثره فيما يخص قطع التقادم أو بمعنى آخر هل يجوز للإدارة ولو مع بطلان مسطرة تصحيح أساس الضريبة قضاء لبطلان أي إجراء من إجراءات التصحيح أن تعيد مسطرة التصحيح من جديد وتدارك الأمر في ظل مسطرة جديدة. وقد أكد هذا التوجه المحكمة الإدارية بوجدة بقولها بعد إلغاء مسطرة تصحيح الأساس الضريبي مخالفتها للقانون " علما أن الإلغاء ينصب على المسطرة التي يمكن للإدارة بناء على ما ذكر تصحيح الوضع بإجراء مسطرة سليمة للمراجعة وبتمتع الجهة الملزمة بجميع الضمانات القانونية " (1)

هذا بخصوص آثار الحكم ببطلان مسطرة فرض الضريبة أو تصحيح وعائها على الالتزام الضريبي، فما موقف التشريع والقضاء من الآثار القانونية المترتبة عن بطلان مسطرة تصحيح الوعاء الضريبي المقررة من طرف اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة ؟

المطلب الثاني : على مستوى مقررات اللجنة الوطنية القاضية ببطلان المسطرة الضريبية:

في هذا الإطار ينبغي أن نميز بين الحالة التي تقضي فيها ببطلان مسطرة تصحيح الضريبة للإخلال بمقتضيات الفصل 39 من قانون الضريبة على الشركات والفقرة الثامنة من الفصل 11 من كتاب المساطر الجبائية لقانون المالية لسنة 2005 حيث تملك هاته الجهة الإدارية الحق في البث في حالات البطلان المثارة

مسبقا أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة المتمثلة في حالة عدم توجيه الإشعار بالتحقيق طبقا لما تطلبه القانون وحالة عدم تبليغ جواب المفتش على ملاحظات الخاضعين داخل الأجل القانوني، والحالة التي تقرر فيها اللجنة المذكورة بعدم إمكانية البث لفوات الأجل القانوني المقرر لها للنظر في الطعن المرفوع إليها 12 شهرا من تاريخ تقديم الطعن، والحالة التي ينص فيها القضاء بإلغاء مقرر اللجنة الوطنية والضريبة المفروضة على ضوء ذلك للإخلال بالمسطرة القانونية الواجب إتباعها أثناء المثول أمام تلك اللجنة.

الفقرة الأولى : حالة بطلان مسطرة تصويب الضريبة للإخلال بالإشعار بالتحقيق

تنص المادة 113 من قانون الضريبة العامة على الدخل 17-89 ومثيلاتها في الثلاثية الضريبة الضريبية بما معناه أنه يوقف التقادم طوال الفترة الممتدة من تاريخ تقديم الطعن إلى اللجان المحلية لتقدير الضريبة إلى انصرام الشهر الثالث التالي للشهر الذي صدر فيه المقرر النهائي عن اللجان المذكورة أو اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة.

وقد جاءت المادة 23 من كتاب المساطر الجبائية لقانون المالية لسنة 2005 بتعديل طفيف يتعلق باحتساب وقف التقادم إلى غاية انصرام أجل الثلاثة أشهر التالية لتاريخ تبليغ المقرر الصادر بصورة نهائية إما عن اللجنة المذكورة وإما عن اللجنة الوطنية لذلك فتقرير بطلان مسطرة تصويب الضريبة من طرف اللجنة الوطنية للإخلال بمقتضيات الإشعار بالتحقيق أو عند جواب المفتش داخل الأجل القانوني، كما ذهبت إليه اللجنة المذكورة في إحدى قراراتها يضع الإدارة بين خيارين فلما أن تعيد مسطرة تصويب الضريبة بكاملها ابتداء من توجيه الإشعار بالتحقيق وتبليغه للملزم ومواصلة باقي الإجراءات المتطلبة في التصويب داخل مدة التقادم بعد احتساب مدة الوقف شريطة أن لا تتعدى الأسس التي سبق فرضها في ظل المسطرة السابقة المختلة .

وإما أن تقدم الطعن القضائي المقرر المذكور أمام المحكمة المختصة داخل الأجل القانوني وفي هاته الحالة تتحمل الآثار القانونية الناتجة عن رفض طعنها وهو فوات أمد التقادم لإعادة مسطرة تصويب الضريبة في إطار تحقيق الالتزام الضريبي.(1)

الفقرة الثانية : حالة الإخلال بالمسطرة القانونية الواجب إتباعها أثناء المثول أمام اللجنة

إذا كانت اللجنة الوطنية ممنوعة من البت في المسائل القانونية التي تتعلق بتفسير وتأويل النصوص القانونية وإن الملزم يحتفظ بعرضها أمام المحكمة المختصة بمناسبة النزاع القضائي التي تنظر المحكمة غالباً في إطار القضاء الشامل والتي تملك فيه سلطة تصحيح جميع الأوضاع القانونية المختلفة سواء المتعلقة بالواقع أو القانون، فإن الملزم في هذا الإطار يملك صلاحية المنازعة القضائية بمناسبة الطعن في مقرر اللجنة الوطنية سواء المتعلقة منها بمسطرة تصحيح الوعاء الضريبي أو المتعلقة منها بمسطرة المثول أمام اللجنة الوطنية ومسطرة اتخاذ مقرراتها.

وقد يحدث كما ذهبت إلى ذلك الغرفة الإدارية في إحدى قراراتها أن تقضي ببطلان مقرر اللجنة الوطنية لإخلال اللجنة بضمان حق الدفاع بعدم استدعاء الملزم لحضور أشغال اللجنة. كما يمكن للقضاء أن يقضي ببطلان مقرر اللجنة الوطنية للإخلال بوجوب التعليل فما هو أثر هذا البطلان على الالتزام الضريبي من حيث انقضائه أو إمكانية إعادة المسطرة لتحقيقه؟.

بالرجوع إلى الفقرة السادسة من الفصل 113 من القانون 89-17 ومثيله في الثلاثية الضريبية والفقرة ما قبل الأخيرة من الفصل 23 من كتاب المساطر الجبائية لسنة 2005 نجده ينص على وقف التقادم طوال الفترة الممتدة من تاريخ تقديم الطعن أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة لغاية انصرام الشهر الثالث التالي للشهر الذي صدر فيه المقرر النهائي عن اللجان المذكورة، أو لغاية انصرام أجل الثلاثة أشهر التالي لتاريخ تبليغ المقرر الصادر بصورة نهائية إما عن اللجنة المذكورة وإما عن اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية. ومؤدى ذلك أن للإدارة الحق في إعادة مسطرة تصحيح الوعاء الضريبي نتيجة بطلان تلك المسطرة أو قرار اللجنة الوطنية قضاء داخل أمد التقادم المنصوص عليه بالمادة 113 من القانون 98-17 ومثيله في الثلاثية الضريبية.

والفصل 23 من كتاب المساطر الجبائية لقانون المالية لسنة 2005 مع احتساب أمد وقف التقادم نتيجة اللجوء إلى مسطرة اللجان كما سلف الذكر، غير أنه من الناحية العملية يتعذر على الإدارة إعادة مسطرة تصحيح الوعاء الضريبي على ضوء صدور حكم قضائي نهائي يقضي ببطلان المسطرة لفوات أمد التقادم ولو بعد احتساب مدة الوقف، على اعتبار أن إجراءات تحقيق الدعوى على مستوى مرحلة المحكمة الإدارية والغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى تستغرق أمد التقادم المذكور.

ومن هنا يمكن للإدارة إذا اقتنعت بتعليل الحكم القضائي الابتدائي الصادر عن المحكمة الإدارية المختصة وكان أمد التقادم لم يمضي بعد باحتساب مدة الوقف المنصوص عليه أعلاه آنذاك يمكنها أن تعيد مسطرة تصحيح الوعاء الضريبي تداركاً للإخلالات التي شابتها في إطار تحقيق الالتزام الضريبي⁽¹⁾. وختاماً لهذا الفرع نخلص إلى القول أن بطلان مسطرة الفرض التلقائي الضريبي لضريبة أصلية نتيجة إخلال الإدارة بالإجراءات القانونية الجديدة وكتاب المساطر الجبائية لقانون المالية لسنة 2005 التي نص

على أن التبليغات المتعلقة بالدعوة إلى تقديم الإقرار أو إتمامه من شأنها أن تقطع التقادم، كان يسودها فراغ تشريعي لا يمكن سده ولو بالرجوع إلى القواعد العامة ل.ق.ع مما طرح إشكالا عميقا حول الآثار

1. ذ.محمد قصري ، م.س ص 65

المرتتبة على بطلان تلك المسطرة على الالتزام الضريبي بين إمكانية إعادة تلك المسطرة لتحقيق الالتزام الضريبي داخل أمد التقادم، وبين تعذر إمكانية إعادة تلك المسطرة لتحقيق الالتزام الضريبي لعدم وجود مبرر قانوني في إطار الفراغ التشريعي المذكور، هذا على خلاف بطلان تصحيح الوعاء الضريبي قضاء، حيث تعتبر تبليغ الإجراءات المتطلبة في تصحيحها قاطعة التقادم وتسلك الإدارة على ضوء ذلك الحق في إعادة تلك المسطرة داخل أمد التقادم سواء بصفة تلقائية أو بعد اتخاذ مقرر بإلغاء تلك المسطرة من طرف اللجنة الوطنية مع الأخذ بعين الاعتبار أمد الوقف في احتساب مدة التقادم، أو على إثر صدور مقرر قضائي نهائي ببطلان تلك المسطرة ما لم يمضي أمد التقادم كما يمكن للإدارة على إثر صدور مقرر بإلغاء مسطرة التصويب من طرف اللجنة الوطنية أن تستعمل الخيارين معا وهما إعادة المسطرة من جديد وبالموازاة الطعن في مقرر اللجنة الوطنية أمام القضاء الإداري المختص للمحافظة على هاجس تحقيق الالتزام الضريبي .

