



## الرقابة القضائية

## في مجال الشفعة الضريبية

الباحث عالي بوعلي

باحث في سلك الدكتوراه

إطار في وزارة الاقتصاد والمالية

المغرب

## ملخص:

تعتبر "الشفعة الضريبية" موضوع دقيق وله انعكاسات وأثار على المستوى القانوني والاقتصادي، فالمرشح أخذ به على نطاق واسع وكان يهدف حماية الصالح العام وإن تنوعت مظاهره وصوره والتي منها حماية الدولة من التهرب الضريبي. في مقابل ذلك يبقى من الضمانات القانونية والقضائية الممنوحة لأشخاص هو اللجوء إلى القضاء الإداري بغية البحث عن مدى مشروعية قرار الشفعة الضريبية الذي اتخذ في حقهم.

وسنحاول من خلال هذه الدراسة التطرق الى دور القضاء في إقامة نوع من التوازن بين أطراف الدعوى في مجال الشفعة الضريبية، من خلال الحديث عن قواعد وطبيعة دعوى الشفعة الضريبية؟

كلمات المفاتيح: الشفعة الضريبية - مقرر الشفعة - الإدارة الضريبية - الملكية العقارية - الرقابة القضائية

**Abstract:**

“Tax pre-emption” is considered a delicate topic and has repercussions and effects at the legal and economic levels. The legislator has adopted it on a large scale and was with the aim of protecting the public interest, although its manifestations and forms varied, including protecting the state from tax evasion. In contrast, one of the legal and judicial guarantees granted to persons remains the resort to the administrative judiciary in order to investigate the legality of the tax pre-emption decision taken against them.

Through this study, we will attempt to address the role of the judiciary in establishing a kind of balance between the parties to the lawsuit in the field of tax pre-emption, by talking about the rules and nature of the tax pre-emption lawsuit?

**Keywords:** Tax pre-emption - pre-emption decision - tax administration - real estate ownership - judicial oversight



## مقدمة

عرف المشرع المغربي من خلال مدونة الحقوق العينية<sup>1</sup> الشفعة في المادة 292 بأنها: "أخذ شريك في ملك مشاع حصة شريكه المبيعة بثمنها بعد أداء الثمن ومصروفات العقد اللازمة والمصروفات الضرورية النافعة عند الاقتضاء".

وفي الميدان الجبائي ليس هناك تعريف دقيق ومحكم للشفعة الضريبية باستثناء ما نصت عليه المادة 143 من المدونة العامة للضرائب.

فإذا كان المشرع الضريبي كرس الطابع التواجهي خلال عملية تقويم النقصان في القيم والأثمان، من خلال عملية تبادل المراسلات بين الإدارة والخاضع للضريبة، فاتحا بذلك قنوات الحوار والتواصل بين طرفي النزاع الضريبي ودعم المسطرة التواجهية بطابع الإلزامية لضمان احترامها عمليا مرتبا على خرقها جزاءات، فإنه مقابل هذه المسطرة منح الإدارة الضريبية من أجل ممارسة حق الشفعة لفائدة الدولة.

فإنشاء هذا الحق للدولة جاء تجسيدا لرغبة المشرع في تمكين الإدارة الضريبية من أعمال رقابة فعالة على الأثمان والتصريحات التقديرية المعبر عنها في الاتفاقات والعقود، وحرصا كذلك على تسطير إجراءات تمكنها من حفظ حقوقها في استخلاص واجبات التسجيل مع محاربة التحايل وإنقاص الثمن الذي يمكن أن تكون له تداعيات على ما تستخلصه الدولة من واجبات بهدف التصدي للغش الضريبي عندما ترى أن الثمن المصرح به لا يطابق القيمة الحقيقية للعقار.

والجدير بالذكر أن مسطرة الشفعة لفائدة الدولة في المجال الضريبي لقيت وتلقى تطلما من طرف جل المرتفقين خاصة وأن الثمن المصرح به في بعض الأحيان قد يكون حقيقيا ويعتمد على قيمة العقارات المجاورة والمماثلة عند التفويت، بينما إدارة الضرائب تعتمد على قيمة لا تأخذ بعين الاعتبار التغيرات الظرفية والظروف المالية الشخصية للبائع، والتي قد تدعوه ظروفه الاستثنائية إلى تفويت أملاكه بثمن أقل من القيمة الحقيقية لأسباب شخصية أو ظروف مالية قاهرة.

ولعل أهم ما يؤخذ على هذه المسطرة أن القيمة التجارية المحددة من طرف المصالح الضريبية قد لا تتناسب وقيمة العقار مقارنة مع المعاملات العقارية التي تكون الدولة طرفا فيها، كما هو الحال بالنسبة للإقتناءات العقارية بالتراضي التي تقوم بها، وفي بعض الأحيان التفويتات التي تقوم بها، ناهيك عما يرافق عملية الشفعة من انتقائية، بل في بعض الأحيان تمارس بطريقة تعسفية، تفرغ المقتضى القانوني من الفلسفة التي يبنى عليها، وهو الحفاظ على حقوق الدولة المالية والضرب على يد المتعاملين بسوء نية.

وعمل المشرع من خلال المادة 143 من المدونة العامة للضرائب على تحديد الأموال التي يستهدفها هذا الحق والمتمثلة في العقارات والحقوق العينية العقارية التي تشكل موضوعا لنقل ملكية رضائيا بين الأحياء بعوض أو بغير عوض، باستثناء الهبات بين الفروع والأصول.

ورغبة من المشرع في حصر هذا الحق الذي هو في الأصل مجرد استثناء وقيد على حق الملكية بهدف حماية أموال الخزينة، وحتى لا يحدد هذا الحق عن هدفه، فقد تولى المشرع تحديد مختلف الشروط الموضوعية والإجرائية الواجبة التوفر حتى يتم تفعيل هذا الحق، كما حرص على فرض رقابة قضائية على مقرر الشفعة من أجل حماية المتعاملين مع الإدارة من أي حيف قد يطالهم، والذي متى جاء مستوفيا لكافة شروطه (مقرر الشفعة) ترتبت عنه مجموعة من الآثار من شأنها التأثير على المراكز القانونية للأطراف وكذا القانون العقاري.



وتتجلى أهمية هذه الدراسة في الدور الكبير الذي يحظى بها حق الملكية، خاصة الملكية العقارية التي تحتل مكانة أساسية ومهمة في التنمية الاقتصادية والمحافظة على السلم الاجتماعي، وحق شفعة الدولة يظهر ضمن القيود الواردة على الحريات التعاقدية، فهي تمثل نوعاً الإكراه القانوني على تكوين العلاقة التعاقدية. فهذا الحق المخول للدولة لا يقيد حق الملكية فحسب، وإنما يشكل حجر عثرة أمام حرية اختيار المتعاقد.

ومن خلال ما تقدم تعتبر الرقابة القضائية في المنازعة الجبائية أنجح الضمانات للملزمين بالضريبة، إذ تضمن حقوق الأفراد ضد ما قد يشوب مسطرة فرض الضريبة وتحصيلها من تعسف أو خطأ، إلا أن مهمة القاضي في هذه الشأن ليست بالأمر الهين، فهو مدعو للتوفيق بين ضمان حقوق الأفراد تجاه إدارة الضرائب، وبين ما تقتضيه المصلحة العامة من تمويل ميزانية الدولة بمجموعة من الضرائب<sup>2</sup>. لكن تبقى الشفعة الضريبية الممارسة من لدن الإدارة الضريبية مثال حي لانعدام موازين القوى بين أطراف المنازعة الجبائية ومرد ذلك إلى الامتيازات المتعددة تتمتع بها الإدارة الضريبية، وعليه من هذا المنطلق تتساءل حول الكيفية التي تتم بها الرقابة القضائية على دعوى الشفعة الضريبية؟ ثم الحديث عن دعوى الشفعة الضريبية والبحث في الطبيعة القانونية للدعوى الضريبية في مجال الشفعة؟

تلکم الأسئلة سنحال الإجابة عنها من خلال التطرق الى القواعد المؤطرة لدعوى الشفعة الضريبية (المحور الأول)، مع ابراز طبيعة تلك الدعوى الضريبية (المحور الثاني)

### المحور الأول: قواعد ومسطرة دعوى الشفعة الضريبية

تعتبر المنازعة الضريبية الحالة القانونية الناشئة عن وجود خلاف بين الملزم و الإدارة الضريبية ، كما تعني المسطرة الإدارية أو القضائية المقرر قانونا سلوكها لتسوية هذا الخلاف<sup>3</sup>، و ما لاشك فيه أن القضاء الإداري يقوم بمراقبة أعمال الإدارة و التحقق من عدم مخالفتها للقانون إلا أن القاضي الإداري لا يستطيع في أداء وظيفته أن يتدخل من تلقاء نفسه في المنازعات الإدارية بصفة عامة و الجبائية بصفة خاصة ، و إنما عليه أن ينتظر حتى يرفع الأمر إليه عن طريق الدعوى، فالدعوى هي وسيلة ممارسة الرقابة القضائية<sup>4</sup>، و باعتبار مقرر الشفعة صادر عن سلطة إدارية، و تعتبر قواعد الاختصاص النوعي من النظام العام فقد نصت المادة 12 من قانون 41.90 " تعتبر قواعد المتعلقة الاختصاص النوعي من قبيل النظام العام، ولأطراف أن يدفعوا بعدم الاختصاص النوعي في جميع مراحل إجراءات الدعوى ... بالتالي لا يمكن الاتفاق على مخالفتها و لقد وجد هذا النص تطبيقات له، حيث صرحت المحكمة الإدارية بمراكش في إحدى القضايا المعروضة عليها " إن الاختصاص النوعي من النظام العام ومن تم فهو يثار تلقائياً...<sup>5</sup> ، سنطرق في هذا الاطار إلى معرفة الاختصاص القضائي النوعي والمحلي ضمن المنازعة الجبائية لاسيما فيما يتعلق بالرقابة على مقرر الشفعة الضريبية ، تم مسطرة التقاضي المعتمدة ضمن هذه الدعوى الضريبية.

### الفقرة الأولى: الاختصاص النوعي والمحلي

مبدئياً يوجد نوعان من الاختصاص: الاختصاص النوعي والاختصاص المحلي، وقد نظم قانون 90/41 المحدث للمحاكم الإدارية مسائل الاختصاص في المواد من 8 إلى 19 وقد حددت هذه المواد اختصاص المحاكم الإدارية واختصاص المحكمة الإدارية بالرباط، والمجلس الأعلى. وسنحاول التطرق إلى هذين النوعين من الاختصاص فيما يتعلق بالمنازعات الضريبية وخاصة مجال الشفعة الضريبية.



## أولاً: الاختصاص النوعي

إن إحداث المحاكم الإدارية بالمغرب، نقل الاختصاص لصالح هذه الأخيرة في المواد 28 إلى 36 من قانون 90-41، ، فالمادة 8 من نفس القانون تنص على أن المحاكم الإدارية تختص بالنظر في "النزاعات الناشئة عن تطبيق النصوص التشريعية و التنظيمية المتعلقة بالضرائب و البث في الدعاوى المتعلقة بتحصيل الديون المستحقة للخزينة العامة" ولقد أكد التوجه القضائي هذا المقتضى غير ما مرة<sup>6</sup>، مما يدفع بالقول إلى شمولية اختصاصها في هذه المنازعات، و بعدما كان المجلس بمثابة محكمة استئناف إدارية، إلا أن إحداث محاكم الاستئناف الإدارية بموجب قانون 03-80 جعل هذه الأخيرة هي المختصة دون استثناء.

أما محكمة النقض فعلاوة على وظيفتها الأصلية كمحكمة قانون إلا أنها تختص في المادة الضريبية (والإدارية عموماً) بالبث ابتدائياً و انتهائياً في طلبات الإلغاء بسبب تجاوز السلطة المتعلق ب:

- المقررات التنظيمية والفردية الصادرة عن الوزير الأول<sup>7</sup>

- قرارات السلطة الإدارية التي يتعدى نطاق تنفيذها دائرة الاختصاص المحلي لمحكمة إدارية.

وغني عن البيان أن المحاكم الإدارية تبث في المنازعات الجبائية سواء منها المدرجة في إطار القضاء الشامل أو قضاء الإلغاء على أن هذه الأخيرة لا بد أن يسبقها طعن إداري، وأن تنعدم إمكانية رفع دعوى موازية.

## ثانياً: الاختصاص المحلي

على مستوى الاختصاص المحلي ميز المشرع أيضاً بين المحاكم الإدارية و محكمة الرباط الإدارية ، إذ تطبق أمام الأولى، قواعد الاختصاص المحلي المنصوص عليها في الفصل 27 و ما يليه إلى الفصل 30 من قانون المسطرة المدنية، ما لم ينص على خلاف ذلك في هذا القانون أو في نصوص أخرى خاصة، واستثناء برفع طلبات الإلغاء داخل دائرة اختصاصها أو التي صدر القرار بدائرة اختصاصها<sup>8</sup>، بينما تختص محكمة الرباط الإدارية بالنظر في النزاعات الراجعة إلى اختصاص المحاكم الإدارية التي تنشأ خارج دوائر اختصاص جميع هذه المحاكم<sup>9</sup>، فالمادة الجبائية لها من الخصوصية على مستوى الاختصاص المحلي للمحاكم الإدارية بحسب المكان المستحقة فيه الضريبة أو حسب المكان الموجود فيه العقار المفروض عليه الضريبة، ليس كما هو متعارف عليه في الفصل 27 من قانون المسطرة المدنية الذي يسند الاختصاص للمحكمة التي بدائرة نفوذها الموطن الحقيقي أو المختار للمدعي عليه، غير أن الشفعة الضريبية باعتبارها تصدر عن مقرر إداري صادر عن سلطة إدارية فتطبق عليها مقتضيات المادة 10 من القانون رقم 41.90، حيث ترفع طلبات الإلغاء بسبب تجاوز إلى المحكمة الإدارية التي يوجد بها موطن طالب الإلغاء داخل دائرة اختصاصها أو التي صدر القرار بدائرة اختصاصها. وقد ترك المشرع لطالب الإلغاء اختبار المحكمة التي تنظر طلب الإلغاء<sup>10</sup>.

## الفقرة الثاني: مسطرة التقاضي المعتمدة ضمن دعوى الشفعة الضريبية

تعرف مسطرة التقاضي الجبائية على أنها مجموعة من القواعد التي تحكم المنازعة الجبائية وكل الإجراءات المتبعة بخصوص الدعوى الضريبية بدأ بتحديد القضاء المختص، مروراً بالشكليات الواجب إتباعها عند رفع النزاع أمام القضاء، بالإضافة إلى بيان حقوق أطراف الدعوى وصفاتهم، ونعني بذلك الملزم أو المدين من جهة والدولة من جهة أخرى، وصولاً إلى البث في النزاع إمكانية الطعن فيه، وما يعتري أحكامه من إشكاليات على مستوى التنفيذ.



وتجدر الإشارة إلى مسطرة التقاضي في مجال الشفاعة الضريبية لا تخرج عن القواعد العامة المعمول بها في التقاضي في المادة الضريبية، وسنحاول التطرق إلى أهم الخصائص التي تتميز بها المسطرة القضائية في هذا المجال وهي كالتالي:

### أولاً: مسطرة كتابية

إن كون وسيلة الإثبات في المادة الجبائية الوسيلة الوحيدة التي يلجأ إليها القاضي في دراسة الملفات القضايا المعروضة عليه بشكل جدي ودقيق يجعل من المستحيل تصور المنازعات الجبائية تجري بطريقة شفوية ولهذا فإن مجال المنازعات الجبائية لا يعرف سوى المستندات والحسابات والأرقام ما جعل القانون المحدث للمحاكم الإدارية ينص في المادة الثالثة منه بأن إجراءات التقاضي في المسطرة الجبائية تستقر على الكتابة، بعدما كانت المرافعات في السابق شفوية طبقاً للفصل 45 من قانون المسطرة المدنية<sup>11</sup>، قبل تعديله للفصل الثاني الخاص بالإجراءات المتبعة أمام المحاكم الإدارية. والكثير من الدارسين يرون أنه من الإيجابي جعل مسطرة المنازعات الجبائية مسطرة كتابية لكون هذه الأخيرة توفر ضمانات أساسية للمتقاضين. وتخدم خاصية الكتابة التي بها هذا المسطرة بشكل كبير مصالح الملزم، حيث أن تتيح للقاضي دراسة كل الطلبات بتتبع إطلاع على وسائل الإثبات التي يدلي بها الأطراف، وعليه فلا مجال في المنازعة الضريبية للمرافعة الشفوية.

### ثانياً: إلزامية الاستعانة بمحام

تنص المادة 3 من قانون 41.90 على أن المقال يوقعه محام مسجل في هيئة من هيئات المحامين بالمغرب والإشكال المطروح هنا هل هاته المادة تسري على الإدارة الضريبية والملزم معاً؟

للجواب على هذا الإشكال وجب الرجوع إلى المادة 354 من قانون المسطرة المدنية التي تنص على أن الدولة تعفى من مساعدة المحامي سواء كانت مطلوبة أو طالبة وهو ما أيده قانون المحاماة رقم لسنة 2006.

وقد ثار إشكال كون أن الملزم بالضريبة والممارس ضده حق الشفاعة الضريبية هو محام، فهل هذا الأخير يمكنه ممارسة الطعن بنفسه وبالاستناد إلى وصفه.

أجابت عن هذا الإشكال الغرفة الإدارية من قرارها عدد 430 الصادر سنة 1995.

" إن المستأنف قد تطرق في الدعوى بمقال الاستئناف ضد الدولة المغربية ومن معها بوصفه محامياً وحيث كون المستأنف طرفاً في الدعوى يجعل صفته كمحام غير سارية المفعول في النازلة لذلك يلزم بضرورة تنصيبه محام عنه وفقاً لمقتضيات المادة 3 من قانون المحاكم الإدارية<sup>12</sup> .

إضافة إلى الخصائص السابقة، تجدر الإشارة أن المنازعة الجبائية كما سبق أن أشرنا إلى ذلك تجمع بين طرفين غير متكافئين فمن جهة الإدارة الجبائية التي تتوفر بحكم القانون على عدة امتيازات، ومن جهة أخرى الملزم الذي يمثل الطرف الضعيف في هذه المنازعة ولحمائته والتعامل معه على قدم المساواة مع الإدارة الجبائية أضيفت خاصية الطبيعة التواجهية إلى مسطرة المنازعة حتى يتمكن من عرض وجهة نظره والدفاع عن موقفه والجواب على دفعات الإدارة الجبائية. إلا هذا الجواب لا يمكن أن يتأتى إلا تمكن الملزم من الاطلاع على الوثائق والمستندات التي تدلي بها إدارة الضرائب بكل تخصصاتها، بحيث لا يكفي أن يطلع على مقالاتها ومذكراتها الجوابية، وهذا يؤكد عليه الفصل 331 من ق ق م، الذي ينص على أنه " يمكن للأطراف أو لوكلائهم الاطلاع على مستندات القضية في كتابة الضبط دون نقلها.



## الخوَر الثاني: الطبيعة القانونية للدعوى الضريبية في مجال الشفعة الضريبية

في إطار تكريس الضمانات المخولة للإدارة الجبائية، سمح المشرع لهذه الأخيرة، بالرغم من ممارستها لحقها في الشفعة، بتطبيق العقوبات المنصوص عليها والمتمثلة في غرامات وذعائر في الحالة التي يتم فيها إخفاء الثمن، وإن كانت من الناحية العملية، تكتفي بحرمان المخالف من ملكيته لفائدة الدولة.

غير أنه بالرغم من تلك الضمانات إلى أن ممارسة الدولة لحق الشفعة لا تحول من إقامة دعوى فسخ البيع في إطار المادتين 55 و56 من ق.ع.<sup>13</sup> هذه الدعوى تفرض على المحكمة انتداب خبرة للوقوف على حقيقة الثمن المصرح به وكونه يزيد عن تلك القيمة الحقيقية للملك، في هذه الحالة يبقى حق الشفعة قائما ومن جهة أخرى وخلافا لذلك لا يقوم الفسخ إلا إذا تم تعويض المشتري عن الغبن الذي ذهب ضحيته، وتكون الإدارة أمام خيارين إما إرجاع العقار للبائع مقابل ثمن البيع، أو أداء الثمن الحقيقي للبائع المغبون، بالإضافة إلى الصوائر<sup>14</sup>. وتم تجدر الإشارة إلى أن الشروط سواء الموضوعية أو الإجرائية المخولة للإدارة الضريبية للعمل بالشفعة الضريبية تخضع للرقابة القضائية.

إلا أنه بالرغم من كون قواعد المسطرة المدنية هي المطبقة أمام المحاكم الإدارية، إلا أن هذا لا يمنع من وجود خصائص معينة تتميز بها مسطرة التقاضي الجبائي عن المسطرة المتبعة في الدعاوى المدنية، كما تم ذكر سابقا، لكن يبقى من أهمية بمكان تحديد الطبيعة القانونية للدعوى الضريبية في مجال الشفعة الضريبية، ما إذا كانت هاته المنازعة تدخل في إطار دعوى الإلغاء، أو ضمن دعوى القضاء الشامل. بمعنى آخر هل يوجه الملمزم دعواه في شكل طعن ينصب على جوهر النزاع الضريبي أي على أساس الضريبة واحتسابها أم يوجه دعواه في صيغة إلغاء تثير فقط مشروعية القرار الضريبي.

### الفقرة الأولى: منازعة الشفعة الضريبية في إطار القضاء الشامل

إن النزاع الجبائي هو بالأساس قضاء الشامل و قضاء إلغاء، وجل مواضيع النزاعات الجبائية لا تخلو من أحد الاحتمالين إما الإسقاط الكلي أو الجزئي للضريبة، فالملمزم يوجه دعواه في شكل مطالبة تتعلق بموضوع الضريبة و الفرق ليس فقط شكلي يتجلى في أداء الرسوم القضائية أو عدم أدائها، فما يقصد الملمزم هو أن يصبح مدعيا بكل معنى الكلمة لا مجرد طاعن، ودعوى القضاء الشامل فعالة في هذا الموضوع لحسم النزاع في جوهره، و أوفر جدوى بالنسبة للملمزم، فسلطة القاضي في إطار دعوى القضاء الشامل تكون أوسع و أشمل، إذا بإمكانه أن يغير من الضريبة<sup>15</sup> بل قد يتعدى ذلك إلى توجيه الإدارة إلى ما يجب عمله أو الامتناع عنه، وقرءة في الفقرة الثانية من المادة 8 من قانون 41.90 المحدث للمحاكم الإدارية يظهر أن المنازعات الضريبية تدخل ضمن اختصاص القضاء الشامل وهذا المستقر عليه من طرف المجلس الأعلى في مجموعة من القرارات<sup>16</sup>، حيث أعتبر أن القاضي الإداري يتمتع بسلطات واسعة ويعتبر بمثابة مفتش سامي للضريبة حيث يتمتع بسلطة إعادة تكييف الوقائع و تصحيح الأساس الضريبي، والسؤال الذي يطرح علينا هل المنازعة في مجال الشفعة الضريبية تدخل بدورها في مجال القضاء الشامل؟

فبالرجوع إلى بعض الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية وخاصة المحكمة الإدارية بالدار البيضاء المؤرخ في: 2009/11/14 نجد نص على ما يلي: "وحيث دفع المحافظ على الأملاك العقارية بعدم اختصاص هذه المحكمة نوعيا في الطلب وحيث انه بالرجوع إلى وثائق الملف تبين للمحكمة كون الطلب ينصب على بطلان مقرر الشفعة المتخذ من طرف إدارة الضرائب بتاريخ 2008/12/28 طبقا لمقتضيات المادتين 143 و 218 من مدونة العامة للضرائب والدفع بتقادم الواجبات التكميلية لرسوم التسجيل.



وحيث أن المنازعة في تطبيق مقتضيات المدونة العامة للضرائب تدخل اختصاصات المحكمة الإدارية بموجب المادة الثامنة من قانون 90/41 المحدث للمحاكم الإدارية وهو اختصاص أصيل لها مما يتعين معه التصريح برد الدفع المثار والتصريح باختصاص هذه المحكمة نوعيا للبت في الطلب<sup>17</sup>.

وقد استنتج الاستاذ محمد بيصة من هذا الحكم أن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، لم تستند في قرارها على الفقرة الأولى من المادة 8 من قانون 90/41 مما تكون عليه المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، قد حسمت ضمنا في طبيعة الدعوى معتبرة أنها تدرج في إطار القضاء الشامل وليس في طلبات الإلغاء بسبب تجاوز السلطة. وعليه فيمكننا أن الجاري به العمل الأحكام القضائية أنها تتعامل مع القضايا الضريبية بعمومية ودون تمييز بين قضية وأخرى، وهو ما انتقده بعض الفقه بشدة حيث اعتبر أن تعامل القضاء مع المسألة الضريبية بعمومية واعتبارها كلها من اختصاص القضاء الشامل ينطوي على كثير من المجازفة، إذا أن المواد القانونية المتعلقة بهذه المنازعات لا تسعف في السير في هذا الاتجاه خصوصا مع غياب مسطرة قضائية محددة.<sup>18</sup>

وإذا كان هذا هو التوجه الأول لبعض أحكام وقرارات إدارية فهناك توجه آخر يعتبر أن المنازعة في مجال الشفعة الضريبية هي من صميم دعوى الإلغاء وهو ما سنطرق إليه في الفقرة الثانية.

#### الفقرة الثانية: منازعة الشفعة الضريبية في إطار دعوى إلغاء

تعتبر دعوى الإلغاء بسبب الشطط في استعمال السلطة وسيلة تمكن القاضي الإداري من مراقبة شرعية القرارات والأعمال الإدارية المتخذة في الميدان الضريبي<sup>19</sup>، ويرمي الطعن المقدم في إطارها إلى إلغاء المقررات الإدارية غير المشروعية.<sup>20</sup> فوجود الإدارة وما تمثل من سلطة صاحبة امتياز، يبرز ضرورة ومشروعية الحديث عن الحماية القضائية في المنازعات للطرف الثاني وهو الملزم بالضريبة، باعتباره طرفا عاديا من كل سلطة أو امتياز إلا سلطة القانون<sup>21</sup>.

وفي النظام الضريبي المغربي ليس هناك ما يمنع من لجوء المكلفين بالضريبة إلى دعوى الإلغاء وذلك نظرا للاعتبارين التاليين:

- عدم وجود نص في القوانين الخاصة بالضريبة يمنع صراحة المكلفين من رفع دعوى الإلغاء.
- الناحية العملية فقد استقر العمل القضائي على قبول هذا النوع من الدعاوى حتى قبل إحداث المحاكم الإدارية، حيث بتت الغرفة الإدارية في العديد من الطعون بالإلغاء في المادة الضريبية.<sup>22</sup>

ومن أهم قرارات المجلس الأعلى في المجال الضريبي التي قبل بالطعن من أجل تجاوز السلطة ضد مقرر الشفعة في قضية السيد الصالح الحسوني وقد سارت بعض المحاكم الإدارية في هذا التوجه بعد إحداث هاته الأخيرة ومن بين هاته المحاكم المحكمة الإدارية بوجدة في حكمها المؤرخ في 2010<sup>23</sup>/7/1، حيث صرحت بما يلي: "وحيث أن المحكمة في إطار سلطتها التقديرية في تكييف موضوع المنازعة وحسما منها للنقاش الدائر بهذا الخصوص فقد تبين في ضوء مختلف المعطيات السالفة الذكر وكذا النصوص القانونية أن المشرع المغربي في مدونة الضرائب منح الإدارة ألبتة أساسيتين لمراقبة الأئمة المصرح بها في العقود الأولى تتعلق بحق المراقبة المنصوص عليها في المواد 217 وما يليها من المدونة الضريبية استنادا إلى مسطرة تواجيهية بين الإدارة و الملزم وفق مساطر معينة و الثانية تتمثل في تحويلها الحق في ممارسة حق الشفعة طبقا لما نصت عليه المادة 143 من م ع ض إلا أنه إذا كان المشرع قد حدد المقتضيات القانونية والمسطرة الواجبة الإلتزام بالنسبة لكل من الإدارة في حالة استعمال الإدارة حق المراقبة عبر آلية التصحيح و المراجعة و التي



لممارسة حق الشفعة يتضح أن المشرع حدد المسطرة الواجبة الإلتباع وفقاً لمقتضيات المادة 218 من م ع ض إلا أنه لم يحدد آلية القانونية الواجب الإلتباع للمنازعة في قرار الشفعة المتخذ من طرف الإدارة، لكن ما دام الأمر يتعلق بقرار إداري نافذ صادر عن سلطة إدارية، ومن شأنه التأثير على المركز القانوني للمعني به فإنه تبقى له صلاحية الطعن فيه بالإلغاء في إطار القواعد العامة الضابطة للطعن في القرارات الإدارية..."

ويمكننا أن نعتبر بأن الحكم الصادر عن إدارية وجدة قد كان على صواب أن تعليقه تعليلاً منطقياً وهذا إن دل على شيء إنما يدل على الدور الكبير الذي يلعبه القضاء الإداري في حماية الحقوق ومن حيثيات هذا الحكم " لكن ما دام الأمر يتعلق بقرار إداري نافذ صادر عن سلطة إدارية ومن شأنها التأثير على المركز القانوني للمعني به... " فالحكمة الإدارية بوجدها اعتبرت عن حق أن قرار الشفعة قرار إداري صادر عن سلطة إدارية.

وبالتالي فإنه من حق الطاعن اللجوء إلى دعوى الإلغاء طبقاً لمقتضيات المادة 20 من قانون 41.90، المحدث للمحاكم الإدارية. واستناداً لما إلى ما ذكر فإنه يبقى من حق المعني بالأمر اعتماد العيوب الخمسة المشار إليه في المادة 20 المذكورة كلما تبين له أن مقرر الشفعة مشوب بإحداها المطالبة بإلغائه على أساسه.

وفضلاً عن هذا الحكم فهناك قرار آخر فيما يعرف بقضية المعهد الكاثوليكي للأسباني بتطوان والتي أسست الجهة الطاعنة على وسيلة انحراف في استعمال، الذي سيتم الحديث عنه بتفصيل أكثر في معرض حديثنا عن الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية حول مقرر الشفعة الضريبية.

وعليه فمن الصواب أن يستقر القضاء الإداري على اعتبار الشفعة الضريبية بمثابة استثناء من القواعد العامة في الميدان الضريبي و جعلها تدخل ضمن خانة قضاء الإلغاء لما يشكل هذا الأخير من حماية للملزم في صراعه التقليدي مع الإدارة الجبائية التي قد تلجأ إلى ممارسة حق الشفعة لدوافع خفية يغيب معها حياد الإدارة عن الغاية و الهدف الذي على أساسها تم اللجوء إلى هذا الحق خصوصاً وأن المشرع قد أقر للإدارة الجبائية امتيازات مفرطة، إذا سمح لها بالرغم من ممارستها لحق الشفعة تطبيق العقوبات المنصوص عليها و المتمثلة في الغرامات والذعائر في الحالة التي يتم فيها إخفاء الثمن، إن كانت من الناحية العملية تكتفي بجرمات المخالف من ملكيته لفائدة الدولة، لأن هذه العملية تحدث بلا ريب ضرراً بالغاً بالمفوت إليه بفقدانه للفرق بين الثمن المصرح به و الثمن الحقيقي الذي سبق أدائه.<sup>24</sup>

وتعقياً على ما تم بسطه أعلاه، يبقى الاتجاه القضائي الأول هو الاتجاه المستقر عليه، وإن كان أمر حسم طبيعة المنازعة في مقرر الشفعة أهي منازعة قضاء إلغاء أو منازعة قضاء شامل أو منازعة مختلطة تداخلية بينهما، ينطوي على كثير من المجازفة، خصوصاً في ظل غياب مسطرة قضائية محددة للطبيعة القانونية لهاته المنازعة، لكن وبالرغم من عدم تنظيم هذا الأمر على المستوى التشريعي، فإن الثابت و المتواتر عليه قضاء أن قرار الشفعة هو قرار إداري صادر عن سلطة إدارية له طابع نهائي تنفيذي، ومؤثر في المركز القانوني للشخص المخاطب به، ولما كان الأمر على هذا النحو تعين الطعن فيه وفقاً لمسطرة الشريعة العامة المحددة لأحكام وشروط تقديم طلب الإلغاء من أجل التجاري في استعمال السلطة.<sup>25</sup>

وفي نفس الإطار فإنه يتضح من القرارات والأحكام الصادرة بشأن المنازعة في مقرر الشفعة أن المساطر التي مورست تمت في إطار دعوى الإلغاء والتي يمكن إجمالها بحكم قلتها في:<sup>26</sup>





قضية مكثف عبد الرحمان ضد المديرية الجهوية للضرائب بفاس<sup>27</sup> ومن معها قرار محكمة النقض القرار عدد 2/722 المؤرخ في 2015/10/08. حيث المحكمة مصدره القرار المطعون فيه لئن كانت قد بنت قضاءها على ما تم بسطه أعلاه عندما علت قرارها بما جاءت به من انه بالرجوع إلى مقتضيات المادتين 143 و 218 من المدونة العامة للضرائب التي نظمت حق الشفعة في المادة الضريبية.

يتضح أن المشرع ولئن لم يحدد الأجل الذي يتعين على الإدارة منحه للملزم (المشتري) من أجل أداء الواجبات التكميلية المقدرة من طرفها واكتفى بالتنصيص على أنه يصار إلى اتخاذ قرار الشفعة إذا لم يتأت الحصول على أداء الواجبات المفروضة بناء على تقدير الإدارة بالمراضاة إلا أن قبول المنازعة التي يبديها المعني بالأمر في كيفية ممارسة الإدارة لسلطتها التقديرية، في هذا الشأن وعدم كفاية الأجل الممنوح له من اجل الأداء يتوقف بداية على إثبات قيامه بأداء الواجبات المطلوبة منه وعدم الاعتداد به... وأن امتناع المدير الجهوي لإدارة الضرائب بفاس عن التوصل بالواجبات المذكورة حسب محضر الامتناع المحدد من طرف المفوض القضائي حميد كبكي"، في حين أن واقع النزاع ومستنداته ومذكرات الطاعن ومقال استئنائه تؤكد جميعها أن هذا الأخير عمد بتاريخ 16/11/2009 إلى إيداع الرسوم التكميلية المحددة من طرف الإدارة الجبائية بما يعنيه ذلك من قيامه بالإيداع داخل الأجل المعقول الذي حصرت المحكمة المطعون في قرارها في التاريخ الموالي لتاريخ رفض المدير الجهوي للضرائب لذلك العرض، فجاء بذلك تعليها من حيث اعتبارها كون الطاعن لم يودع واجبات التسجيل التكميلية لتفادي شفعة عقاره من طرف الإدارة الجبائية، مخالفا للواقع ويبقى بالتالي الأثر القانوني الذي رتبته على عدم الإيداع رغم تحققه غير مرتكز على أساس وقرارها. لذلك عرضة للنقض.

قضية المعهد الديني الكاثوليكي الإسباني بتطوان، والتي أسستها الجهة الطاعنة على وسيلة الانحراف في استعمال السلطة، على اعتبار أن الإدارة الجبائية كانت لها نية مسبقة في ممارسة الشفعة وذلك باتفاق بين إدارة التسجيل ووزارة التربية الوطنية من أجل تحويل المعهد إلى ثانوية وأنه كانت هناك رغبة من وزارة التربية الوطنية لاقتناء العقار، وبعد عرض النزاع أمام المجلس الأعلى الغرفة الإدارية أصدرت قرارها بوقف تنفيذ مقرر الشفعة إلا أن دعوى الموضوع لم يتم البت فيها لتقديم تنازل من طرف الجهة الطاعنة؛

قضية صالح الحسوني ضد وزير المالية والتي قدمت كذلك في إطار دعوى الإلغاء باعتماد وسيلتين: هما خرق القانون، والانحراف في استعمال السلطة، وقد بنت فيها الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى بالفرض؛

ومن جهة أخرى فإنه يمكن للجهة الطاعنة في مقرر الشفعة التمسك بوسائل أخرى من قبيل عدم اختصاص الجهة المصدرة له طالما أن المشرع أعطى صلاحية اتخاذ هذا القرار إلى السيد وزير المالية أو الشخص المفوض إليه ذلك وأن صدوره عن شخص غير وزير المالية ودون تفويضي يجعل القرار موصوفا بعيب عدم الاختصاص كما يمكن أن تعتريه باقي العيوب الأخرى كعيب الشكل أو عيب السبب.

وتبقى الوسيلة الأساسية التي أثبتت أمام القضاء الإداري بخصوص ممارسة الإدارة لحق الشفعة مرتبطة أساسا بسلطة الإدارة في تقدير القيمة التجارية للعقار محل الشفعة ومن تم يطرح التساؤل حول مدى إمكانية مراقبتها في هذا الصدد.<sup>28</sup>

فبالرجوع إلى المادة 143 من المدونة العامة للضرائب يتضح بأن المشرع قد أعطى لإدارة الضرائب إمكانية ممارسة الشفعة كلما بد لها أن ثمن البيع المصرح به أو التصريح التقديري لا يناسب القيمة التجارية للعقار محل التفويت وخولها بمقتضى نفس المادة أحقية تحديد الواجبات المفروضة بناء على تقديرها.



وفي حكم آخر ذهبت إلى أن حق الشفعة يمكن أن يمارس تقديريا دون الرجوع إلى السلطة القضائية، التي لا تتوفر على القدرة في التقييم وإثبات وجود نقصان في الثمن، بمعنى آخر أن الإدارة لاستعمل شيئا آخر عند ممارستها لحق الشفعة غير ضمان تنفيذ القوانين المالية، والتي هي الأخرى تعتبر من النظام العام.

لكن تبقى صلاحية القضاء للبحث في الدوافع الخفية لممارسة حق الشفعة ممكنة باعتبار أن حياد الإدارة عن الغاية والهدف اللذين على أساسهما تم تقرير ممارسة هذا الحق يبقى أمرا ضروريا شريطة تمسك الطاعن بذلك وإثبات انحراف الإدارة في استعمال سلطتها بهذا الشأن، وإثبات أن هدفها لم يكن هو محاربة النقصان في الثمن المصرح به وإنما ينطوي على نزع جبري للملكية.<sup>29</sup>

وبقراءة لكل هذه الأحكام السالفة الذكر تظل دعوى الإلغاء الضمانية الأساسية الحقيقية المخولة للملزم المتضرر لأجل المنازعة في مقرر الشفعة المتخذ من طرف الإدارة الضريبية دافعا عن حقوقه، شريطة تأسيس طعنه على أحد عيوب المشروعية الخارجية أو الداخلية،<sup>30</sup> قصد المطالبة بإعدام مقرر الشفعة المخالف للقانون، كأن يثير المعارض عيب الشكل والإجراءات إذا تبين له مثلا أن الإدارة لم تعلق قرارها، والحال أن قرار الشفعة باعتباره قرارا سلبيا يسري في مواجهة الملزم يستوجب ذكر الأسباب القانونية و الواقعية التي دفعت الإدارة إلى اتخاذه، أو أن يتمسك الطاعن بعيب عدم اختصاص الجهة مصدرة القرار إذا بدا له أن هذا الأخير صدر عن غير وزير المالية أو بدون تفويض من لدنه، أو أن يدفع المدعي بكون قرار الشفعة لم تقمه الإدارة على سبب النقصان.



## خاتمة

هكذا يبدو جليا دور الرقابة القضائية في مجال الشفعة الضريبية، من خلال التفصيل في المساطر القضائية التي يكون من حق الملزم اللجوء إليها في الإطار، وكذا تحديد طبيعة ونوعية الدعاوى المرفوعة أمام المحاكم الإدارية بشأن هذه المسطرة، حيث استقر القضاء الإداري المغربي على أنه ما دام قرار الشفعة صادر عن سلطة إدارية، ويتسم بالنفاد ويؤثر في المركز القانوني للملزم، فإن إمكانية الطعن فيه عن طريق دعوى الإلغاء تبقى متأتية.

كما أن المشرع أعطى صلاحية ممارسة حق الشفعة إلى وزير المالية أو الشخص المفوض إليه ذلك، مما يدل على أن سلوك المسطرة يقتضي أن يكون على مستوى عال، وأن أي ممارسة له خارج هذا الضابط القانوني قد يجعل المقرر القاضي باستئناف العقار أو الحق العيني العقاري مشوبا بعيب عدم الاختصاص وهذا يدل على أن سلوك مسطرة الشفعة يقتضي وجود إرادة صريحة وتوفر شروط مبررة لممارستها كأهمية العقار المفوت إليه. كما أن ممارسة الدولة لحق الشفعة من شأنه التأثير على المراكز القانونية للأطراف من فسخ العقد الرابط بين البائع والمشتري، وما يترتب عن ذلك من إهدار للحقوق التي نشأت بناء على العقد.

## الهوامش:

- 1 ظهر شريفه رقم 1.11.178 صادر بتاريخ 25 ذي الحجة 1432، موافق 22-11-2011 بتنفيذه القانون رقم 39/08 المتعلق بمدونة الحقوق العينية المنشور بالجريدة الرسمية عدد 5998 بتاريخ 27 ذو الحجة 1432 (24 نوفمبر 2011)، من الصفحة 5587 إلى 5611.
- 2 محمد بوغالب، المنازعات الانتخابية والجبائية من خلال اجتهاد المجلس الأعلى، مطبعة الأمنية الرباط 2007. ص 224
- 3 نجيب جبري، المنازعات الضريبية بالمغرب: النظام القانوني والإشكالات التطبيقية مجلة القضاء الإداري، العدد 8، السنة 2016، ص 73
- 4 الدكتور ثورية لعبوني، القضاء الإداري ورقابته على أعمال الإدارة، دراسة مقارنة، الطبعة الأولى، سنة 2005، ص 134.
- 5 حكم المحكمة الإدارية بمراكش عدد 116 بتاريخ 12/07/2007 / 200 ملف عدد 1999/76 (غير منشور).
- 6 أحمد بوعشيق، الدليل العملي للاجتهاد القضائي في المادة الإدارية الجزء الأول من صفحة 17 إلى صفحة 78.
- 7 حلت تسمية "رئيس الحكومة" محل تسمية "الوزير الأول" بمقتضى أحكام الدستور، ظهر شريف رقم 1.11.9 بتنفيذ نص الدستور، صادر في 27 من شعبان 1432 (29 يوليوز 2011)، الجريدة الرسمية عدد 5964 مكرر الصادرة بتاريخ 28 شعبان 1432 (يوليو 2011).
- أنظر المادة 10 من القانون رقم 41.908
- 9 بمعنى أن تنشأ النزاعات التي تدخل في الاختصاص النوعي للمحاكم الإدارية خارج دوائر الاختصاص المحلي لها جميعا، كما هو الحال مثلا بالنسبة للقضايا التي تخص موظفي السفارات والقنصليات المغربية بالخارج.
- 10 دة، نورة غزلان الشنيوي، دراسة مختصرة لأصول التقاضي على ضوء قانون المسطرة المدنية المغربي، طبعة سنة 2012، دار الطباعة والنشر حي الداخلة، أكادير، ص 265.
- 11 تم تعديله بالقانون رقم 1.31 الصادر بتنفيذ الظهير الشريف رقم 1.14.14 بتاريخ 4 جمادى الأولى 1435 (6 مارس 2014) الجريدة الرسمية عدد 2640 بتاريخ 18 جمادى الأولى 1435 (20 مارس 2014)، ص 3229.
- 12 هشام المراكشي، حق الشفعة لفائدة الدولة في المجال الضريبي، دراسة في المادتين 143 و 218 من المدونة العامة للضرائب مجلة المنارة للدراسات القانونية والإدارية سلسلة البحوث الجامعية العدد 13 سنة 2016.
- 13 ظهر شريف، صادر في رمضان 1331 الموافق ل 12 غشت 1913، المعتبر بمثابة قانون الالتزامات والعقود.
- ينص الفصل 55 من قانون الالتزامات والعقود على أنه "الغبن لا يخول الإبطال إلا إذا نتج عن تدليس الطرف الآخر أو نائبه أو الشخص الذي تعامل من أجله وذلك فيها عدا الاستثناء الوارد بعد".



– ينص الفصل 6 على انه "الغبن يخول، الإبطال إذا كان الطرف المغبون قاصر أو ناقص الأهلية، ولو تعاقد بمعونة وصيه أو مساعده القضائي وفقا للأوضاع التي يحددها القانون، ولو لم يكن ثمة تدليس من الطرف الآخر، ويعتبر غبن كل فرق يزيد على الثلث بين الثمن المذكور في العقد والقيمة الحقيقية للشيء".

14 فاطمة الزهراء دحماني، فاطمة الزهراء دحماني: "حق الشفعة لفائدة الدولة- المجال الضريبي نموذجاً"، مطبعة الأمانة- الرباط، 2015، ص 59 محمد بوغالب، المنازعات الانتخابية والجبائية من خلال اجتهاد المجلس الأعلى، مرجع سابق، ص 225<sup>15</sup>

انظر حسن صعيب، القضاء الإداري المغربي، منشورات م د م ت، سلسلة مؤلفات جامعية، طبعة 1 سنة 2008، ص 157. ما بعدها.<sup>16</sup> جعفر حسون، الطبيعة القانونية للدعوى الضريبية، منشورات سلسلة مواضيع الساعة، سنة 1996، عدد 4، ص 54.<sup>17</sup>

18 هشام المراكشي، حق الشفعة لفائدة الدولة في المجال الضريبي، مرجع السابق، ص 61.

19 المنصوص عليها في المادة 20 من القانون المحدث للمحاكم الإدارية.

20 Rousset et Garagnin, le droit administratif Maroc, 3<sup>ème</sup> edition, Rabat, 1979, p 47.

21 سميرة احيدار، دعوى الإلغاء في المنازعات الجبائية، المجلة المغربية للمنازعات القانونية عدد 2007/6/5، ص 51.

22 انظر على سبيل المثال: القرار الصادر بتاريخ 28 يوليوز 1978 في قضية الشرايبي، منشور بمجلة القضاء والقانون، عدد 129، 1979، ص 169

23 حكم غير منشور إشارة إليه كل من محمد بيصة، مرجع سابق ص 144، وحسن المولودي، مرجع سابق، ص 329، منقول عن هشام المراكشي، م.س، ص 62.

24 المصطفى شرف الدين، واجبات التسجيل والنظام التعاقدية، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون الخاص، جامعة القاضي عياض، مراكش السنة الجامعية 1999-2000، ص 244.

25 سفيان صابر، الشفعة الضريبية وضمانات الملكية العقارية الخاصة، مجلة القانون المغربي، العدد 37 أبريل 2018، ص 119.

26 حسن المولودي، م. س. ص 330.

27 قرار محكمة النقض القرار عدد 2/722 المؤرخ في 2015/10/08. قضية مكيف عبد الرحمان ضد المديرية الجهوية للضرائب بفاس.

28 الاستاذ حسن الموالي. مرجع السابق، ص 331.

29 الاستاذ حسن الموالي. مرجع السابق، ص 331.

30 تم التنصيب على عيوب المشروعية في المادة 20 من القانون رقم 41.90 المحدث للمحاكم الإدارية التي جاءت فيها: "كل قرار إداري صدر من جهة غير مختصة أو لعب في شكله أو في السلطة أو لانعدام التعليل أو لمخالفة القانون، بشكل تجاوز في استعمال السلطة، يحق للمتضرر الطعن فيه أمام الجهة القضائية المختصة".