



## منازعات تحصيل الديون الضريبية

بدر الدين مطراق

باحث بسلك الدكتوراه

كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، عين السبع

المغرب

### مقدمة:

تعد الضرائب من أبرز مصادر التمويل لميزانية الدولة، حيث تلعب دوراً مهماً في تمويل النفقات العامة وتنشيط الحياة الاقتصادية والاجتماعية. لذا، منح المشرع المغربي إدارة الضرائب والخزينة العامة مسؤولية فرض الضرائب وتحصيلها، مع تزويدها بالسلطات والامتيازات اللازمة للقيام بهذه المهمة. وفي المقابل، وضعت قوانين تحمي الخاضعين للضريبة عبر ضمانات واسعة لحمايتهم من أي تعسف أو تجاوز قد تمارسه الإدارة ضد حقوقهم المالية.

وعلى الرغم من أن المديرية العامة للضرائب هي المسؤولة قانوناً عن تحديد أساس الضريبة ومراقبته بشكل مبدئي، فقد منح المشرع الخزينة العامة للمملكة صلاحية تحصيل الديون الضريبية، وذلك تطبيقاً لمبدأ فصل السلطات بين أمر الصرف والمحاسب العمومي.

وفي الأصل، يتم تحصيل الدين الضريبي بشكل ودي من خلال مصلحة القباضات وفروعها المختلفة. لكن في حال تخلف الملمزم عن دفع الضريبة المستحقة في الموعد المحدد، تقوم الإدارة باتخاذ إجراءات متابعة وتنفيذ جبيري ضد المتخلفين، ما يثير نزاعات بين الإدارة والملمزم ترتبط بمرحلة التحصيل.

وبالرغم من أن المنازعة في التحصيل تعتبر جزءاً من النزاع الجبائي بشكل عام، فإنها تركز في الواقع على إجراءات التحصيل فقط، كما عرفت المادة الأولى من القانون رقم 15.97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية بأنها "مجموعة العمليات والإجراءات التي تهدف إلى حمل المدينين للدولة والجماعات المحلية وهيئاتها والمؤسسات العامة على تسديد ديونهم وفقاً للقوانين والأنظمة المعمول بها أو الناتجة عن أحكام وقرارات القضاء أو الاتفاقات."

ومن هنا، فإن الملمزم في منازعات التحصيل لا يناقش أساس الضريبة أو طريقة احتسابها، بل يعترض فقط على شرعية الإجراءات الشكلية المتخذة لتحصيلها. وبالتالي، فهو يعترض على إلزامية الضريبة وعلى واجب أدائها.

تكتسب منازعات التحصيل أهمية كبيرة، إذ يتجسد ذلك على المستوى النظري في الاهتمام التشريعي بتنظيم إجراءات تحصيل الدين الضريبي من خلال القوانين الضريبية، والتي تشهد تغييرات مستمرة، ما يؤدي إلى تعدد النصوص القانونية وتعقيدها أحياناً، مما يصعب تفسيرها وتطبيقها. أما على المستوى العملي، فتتجلى أهمية الموضوع في تأثيره على العلاقة بين طرفين غير متكافئين، حيث يتطلب اللجوء إلى المنازعة معرفة دقيقة بالقواعد القانونية المنظمة لها وتطبيقها بشكل سليم.

وهكذا فإن معالجة هذا الموضوع تفرض الانطلاق من إشكالية محورية مفادها: كيف عمل المشرع الضريبي المغربي على تحقيق التوازن بين حقوق الإدارة و ضمانات الملمزم خلال مرحلة تحصيل الدين الضريبي؟



المبحث الاول: سلطة الادارة في اعمال اجراءات التحصيل الجبري للدين الضريبي.

المطلب الاول: الاجراءات العادية للتحصيل الجبري للدين الضريبي.

في هذا المطلب سنحاول التطرق الى الاجراءات العادية للتحصيل الجبري للدين الضريبي (الفقرة الأولى)، ثم نعرض للإجراءات الخاصة للتحصيل الجبري التي يمكن ان تطال بعض الاموال ذات الطبيعة الخاصة (فقرة ثانية).

الفقرة الأولى: الاجراءات العامة للتحصيل الجبري.

تطرق المشرع المغربي لهذه الاجراءات من خلال المادة 39 من مدونة تحصيل الديون العمومية، وقد وردت مرتبة على الشكل التالي:

أولاً: الانذار القانوني:

الإنذار القانوني هو إشعار يتضمن مجموعة من البيانات التي تحدد مبلغ الدين المطلوب سداده والجزاء المترتبة عليه، بالإضافة إلى أي تفاصيل قد تساعد في إجبار المدين على الوفاء فوراً بما عليه من التزامات تجاه الخزينة. يتم إعداد الإنذار القانوني على مرحلتين:

**المرحلة الأولى:** يتم فيها إعداد قائمة جماعية تضم جميع الملتزمين المتفاعسين عن دفع الدين الضريبي المترتب عليهم، والذين سيخضعون لإجراءات التحصيل الجبري، حيث يتم تحديدهم بدقة وتحديد ديونهم.

**المرحلة الثانية:** يتم فيها إعداد قوائم فردية تحتوي على أسماء الملتزمين بشكل منفصل، تشمل هوية كل ملزم، موضوع الدين، سنة فرضه، المبلغ الإجمالي، طريقة الأداء، وجهة الأداء.

يتم تبليغ الإنذار القانوني بواسطة مأموري التبليغ والتنفيذ التابعين للخزينة أو أي شخص مفوض بذلك. كقاعدة عامة، يتم التبليغ بطريقة رسمية أو عبر البريد المضمون مع إشعار بالاستلام.

تتمثل خصوصية تبليغ الإنذار في فرضيتين:

1. في حالة رفض المدين أو من ينوب عنه تسلم الإنذار: يتم الإشارة إلى ذلك في الأصل، ويُعتبر الإنذار قد تم تبليغه بشكل صحيح في اليوم الثامن من تاريخ رفض التسلم وفقاً لأحكام المادة 43 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

2. في حالة تعذر تسليم الإنذار لعدم وجود موطن أو محل إقامة للمدين: يُعتبر الإنذار قد تم تبليغه بشكل صحيح في اليوم العاشر من تاريخ تعليق الإنذار في آخر موطن للمدين.

وفي جميع الأحوال، يتم تبليغ الإنذار القانوني للمدين بعد مرور 20 يوماً من تاريخ إرسال آخر إشعار بدون صائر إذا أُرسِل هذا الإشعار بعد 10 أيام من تاريخ الاستحقاق، أو بعد مرور 30 يوماً من تاريخ الاستحقاق إذا أُرسِل قبل 10 أيام من تاريخ الاستحقاق أو في اليوم العاشر نفسه، طبقاً للمقتضيات القانونية المنصوص عليها في المادة 41 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

ثانياً: التحصيل الجبري من خلال الحجز على اموال الملتزم المدين.

يقصد بالحجز كدرجة من درجات التحصيل الجبري، تلك الوسيلة التنفيذية الجبرية المخولة للمحاسب المكلف بالتحصيل، وبعد انصرام اجل 30 يوماً من تاريخ التبليغ للإنذار طبقاً لمقتضيات الفقرة الاخيرة من المادة 44 من م.ت.د.ع، والتي يكون الغرض منها تثبيت جزء



من اموال المدين محل التنفيذ لتغطية الدين الضريبي المترتب في ذمته وصوائره، بحيث يصبح مجرد حارس لها لا يجوز له التصرف او التمتع بها، الى ان يتم بيعها لاحقا لاستفاء الدين من ثمن البيع، اذا لم يدفعه الملمزم قبل ذلك.

ولإقامة الحجز على اموال الملمزم الضريبي المدين، لابد من توافر شروط عامة واخرى خاصة.

فبالنسبة للشروط العامة لإقامة الحجز هي الشروط التي عددها المشرع من خلال الفصل 438 من قانون المسطرة المدنية، باعتبارها الشريعة الاجرائية العامة، هذه الشروط يمكن اجمالها في:

ان يكون هناك دين محدد ومحقق ومستحق الاداء.

ان يكون بين يدي الدائن سند تنفيذي.

ان يسبق مسطرة الحجز تبليغ الانذار القانوني، وفي هذا الإطار جاء في حكم لادارية الرباط بتاريخ 2009/4/2: " ان الحجز التنفيذي المباشر من طرف القابض في مواجهة المدعية ثبت انه اتى من دون ان يسبقه انذار قانوني... وحيث لذلك يتعين التصريح بطلانه".

كذلك سلكت محكمة الاستئناف الادارية هذا التوجه في قرار بتاريخ 2007/4/14، جاء فيه: " لا يمكن اللجوء الى الحجز كإجراء من اجراءات التحصيل الا بعد استنفاد الاجراءات السابقة عنه من اشعار بدون صائر وانذار قانوني... تطبيقا للمادة 39 من مدونة التحصيل تحت طائلة بطلان الحجز المنفذ".

ان يقع الحجز على مال او حق لا يمنع القانون الحجز عليه. وفي هذا الصدد فقد استثنى المشرع بعض الاشياء التي لا تكون محلا للحجز من اجل التحصيل الجبري للدين الضريبي من خلال المادة 46 من مدونة التحصيل.

ان تتناسب قيمة المحجوز مع ما هو لازم لأداء الدين.

اما بالنسبة للشروط الخاصة لإيقاع الحجز فهي:

ضرورة تبليغ الانذار القانوني للملمزم قبل ايقاع الحجز، واستقر القضاء على بطلان الحجز في حالة مخالفة هذا المقتضى.

وجوب حصول المحاسب المكلف بالتحصيل على الترخيص بذلك من رئيس الادارة التي ينتمي اليها، او عن الشخص المفوض من طرفه لذلك.

ضرورة احترام الآجال، وهو مرور 30 يوما على الاقل من يوم تبليغ الانذار. وفي هذا الصدد قضت ادارية وجدة في حكم بتاريخ 2007/08/19 انه: " لا يجوز متابعة المدين بالحجز على امواله الا بعد توجيه الانذار القانوني وفوات 30 يوما على ذلك".

ولا يفوتنا ان نشير في هذا الصدد الا ان المادة 53 من مدونة التحصيل قد عدت بعض الحالات التي لا يتم فيه تقييد الادارة الضريبية بهذا الاجل في استخلاصها الجبري للدين الضريبي من الملمزم المدين.

**ثالثا: التحصيل الجبري للدين الضريبي عن طريق البيع:**

ليبيع هو الإجراء الأخير في عملية المتابعة، ويُلجأ إليه عندما لا تحقق الإجراءات السابقة أي نتيجة تذكر. ولكي يتم بيع أموال الملمزم المحجوزة، يجب مراعاة الشروط التالية:



• ضرورة حصول المحاسب المكلف بالتحصيل على ترخيص من الإدارة وفقاً لأحكام المادة 37 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

• يجب أن يمر 8 أيام على الأقل من تاريخ الحجز، ما لم يتم الاتفاق مع الملزم على فترة أقل.

وتتم إجراءات البيع إما بواسطة المحاسب المكلف بالتحصيل شخصياً أو من خلال مأموري كتابة الضبط أو المفوضين القضائيين. وفي جميع الحالات، يجب أن يتم البيع بحضور السلطة الإدارية المحلية أو من ينوب عنها لضمان الأمان وتسهيل سير العملية بسلاسة وتوفير البيئة المناسبة للبيع.

استثناءً من القاعدة السابقة، يمكن للمحاسب المكلف بالتحصيل أن يوافق على السماح للمدين ببيع ممتلكاته المحجوزة بنفسه لسداد الدين الضريبي، وهذه من أبرز المستجدات التي أقرها المشرع المغربي في المادة 61 من مدونة التحصيل.

ويجب أن يتم البيع الذي ينفذه الملزم بنفسه في مدة أقصاها 30 يوماً من تاريخ الترخيص الصادر له من المحاسب المكلف بالتحصيل، وبحضور مأمور التبليغ والتنفيذ التابع للخزينة، وفقاً للمادة 61 من المدونة.

وفي حال لم تكن المبالغ الناتجة عن البيع كافية لتغطية الدين الضريبي، فإن إجراءات التحصيل تستمر بالنسبة للمبلغ المتبقي، وفقاً للإجراءات التدريجية المذكورة في المادة 39، أو من خلال بدء مسطرة الإشعار للغير الحائز.

#### الفقرة الثانية: الاجراءات الخاصة للتحصيل الجبري للدين الضريبي.

ان هذه الاجراءات في حقيقتها هي امتداد لعملية الحجز، غير انها ترد على اموال ذات طبيعة خاصة تفرض على المحاسب المكلف بإجرائها سلوك اجراءات خاصة تتناسب وطبيعة هذه الاموال.

#### اولا: الحجز على العقارات.

ان الحجز على العقارات لا يتم اللجوء اليه الا عندما تكون المنقولات غير كافية او منعدمة، حيث يتوجب آنذاك على المحاسب المكلف بالتحصيل ان ينجز محضرا بعدم كفاية المنقولات.

كما ان المشرع لا يبيح الحجز على العقار المخصص لسكنى عائلة المدين الذي لا يتعدى ثمنه 200000 درهم.

ولإيقاع الحجز على عقار، يتوجب على المحاسب المكلف بالتحصيل توجيه طلب موقع من لدنه الى المحكمة الابتدائية التي يتواجد في دائرة نفوذها العقار المراد حجزه، قصد استصدار امر بالحجز التحفظي عليه.

ويجب ان يتضمن الطلب المقدم الى رئيس المحكمة المرفقات التالية:

مستخرج الجداول يتضمن مبلغ الدين، واجراءات المتابعة التي تمت مباشرتها في حصة المدين.

قائمة الانذارات، تبين تاريخ الانذار ومن تسلمه.

محضر بعدم وجود منقولات او عدم كفايتها.

إذا صدر حكم وفق طلب المحاسب المكلف بالتحصيل، فانه يقدم طلبا الى المحافظ على الاملاك العقارية، مرفقا بالأمر الصادر عن المحكمة.



بعد تقييد امر المحكمة القاضي بالحجز على العقار بسجلات المحافظة العقارية، يقوم القابض المكلف بالتحصيل بسحب شهادة من الرسم العقاري يتضمن تقييد الحجز المطلوب.

في حالة عدم اداء المدين ما بذمته، يمكن للقابض تقديم طلب الى رئيس المحكمة الابتدائية قصد تحويل الحجز التحفظي الى حجز تنفيذي.

ويسهر اعوان التبليغات والتنفيذات القضائية على تنفيذ مرحلة بيع العقار بالمزاد العلني، بعد التحقق من القيام بكافة الاجراءات التي تتطلبها عملية البيع من اعداد لدفتر التحملات وشروط البيع وتحديد الثمن الافتتاحي للبيع، وتاريخ اجراء السمسرة والاشهار.

### ثانيا: حجز الاصول التجارية.

جدر الإشارة إلى أن مدونة تحصيل الديون العمومية لم تتناول كافة إجراءات الحجز على الأصول التجارية وبيعها، بل اكتفت بالإحالة على قانون المسطرة المدنية ومدونة التجارة في المادة 68.

ونظراً لخصوصية الأصل التجاري باعتباره منقولاً معنوياً، فإنه يتعين على المحاسب المكلف بحجز وبيع الأصل التجاري الالتزام بالإجراءات المنصوص عليها في مدونة التجارة، وبالتحديد في الكتاب الثاني المتعلق بالأصل التجاري، بدءاً من المادة 79 وحتى المادة 110، بالإضافة إلى المادة 455 من قانون المسطرة المدنية.

لذلك، من أجل حجز وبيع الأصل التجاري، يتوجب على المحاسب المكلف بالتحصيل القيام بالآتي:

1. تحديد المبيع وجميع عناصره المادية والمعنوية وفقاً لأحكام المادة 81 من مدونة التجارة.
  2. تحرير محضر بالحجز التنفيذي يتضمن اسم وصفة المدين، ووصف عناصر الأصل التجاري وحصصها، وتعيين حارس على هذه العناصر.
  3. تقييد محضر الحجز في السجل التجاري.
  4. تبليغ الحجز إلى المدين بالضريبة، والحارس الذي تم تعيينه لحراسة الأصل المحجوز.
- أما بالنسبة لبيع الأصل التجاري، فيجب على المحاسب المكلف بالتحصيل تقديم طلب إلى رئيس المحكمة التجارية التي يتبع لها مكان الأصل التجاري الخاضع للإجراء، مرفقاً بالوثائق التالية:

1. نسخة من مستخرج الجداول الذي يتضمن مبلغ الدين وإجراءات المتابعة ضد الملمزم.
2. نسخة من شهادة تسليم الإنذار.
3. نسخة من محضر حجز الأصل التجاري.

### ثالثاً: حجز وبيع السفن لتحصيل الدين الضريبي.

بالنسبة لحجز وبيع الدين السفن من اجل تحصيل الدين الضريبي، التي نظمها المشرع من خلال المادة 66 من م.ت.د.ع، فقد احوال من خلالها على احكام مدونة التجارة البحرية، وخاصة الفصول من 110 الى 123، وذلك نظراً لخصوصية هذه الاموال التي تفرض سلوك اجراءات ومساطر خاصة تكفل للإدارة الضريبية استخلاص الدين الضريبي وكذلك حماية الملمزم المدين مالك السفن المعنية بالإجراء.



#### رابعاً: حجز السيارات وبيعها:

بالرغم من كون العربات السيارة هي اموال منقولة بطبيعتها، تخضع في اجراءات حجزها وبيعها لنفس اجراءات حجز وبيع الاموال المنقولة في إطار الاجراءات العادية للتنفيذ الجبري، غير ان المشرع ونظراً لخصوصيتها، فقد خصها بتنظيم خاص من خلال المواد 69 الى 75 من م.ت.د.ع، هذه المواد التي حملت اجراءات جديدة يمكن ان تكون العربات السيارة موضوعاً لها.

#### أ\_ تثبيت العربات السيارة:

نظم المشرع المغربي هذا الاجراء من خلال المواد 70 و 71 من م.ت.د.ع، ويتم تثبيت العربات البرية اينما وجدت من طرف اعوان التبليغ والتنفيذ للخرينة، الذين يحررون محضراً بذلك، ليتم بعد ذلك تبليغ الملزم المدين داخل اجل 8 ايام بإنذار بالأداء بمثابة حجز. إذا تم التثبيت بالطريق العام فان المدين بمنح اجل يومية للأداء بالدين المترتب في ذمته، وفي حالة تقاعسه عن الاداء فان عون التبليغ والتنفيذ يعمل على رفعها الى مستودع ايداع العربات.

وفي جميع الاحوال يتم بيع العربات المحجوزة طبقاً للقواعد المنظمة للبيع الجبري للمنقولات كما تطرقنا اليها سابقاً.

#### ب\_ التعرض لدى مراكز تسجيل السيارات.

يعد هذا الاجراء من الصلاحيات الجديدة المخولة للمحاسبين المكلفين بالتحصيل طبقاً لأحكام المادة 73 من م.ت.د.ع، على اعتبار انه اجراء هام مستحدث لسد الطريق امام الملزم المماطل في اداء دينه الضريبي لمنعه من التصرف في سيارته، بكل تصرف قد يتخذه افتعلاً منه للعسر وتضييعاً لأحدي ضمانات استخلاص الدين الضريبي.

وهكذا، فهذا الاجراء يسمح بمقتضاه المشرع للمحاسب المكلف بالتحصيل، بموجب تصريح يتضمن هوية المدين، ونوعية دينه، ومبلغه، بالإضافة الى مختلف البيانات المتعلقة بالسيارة، والتي من شأنها تعيين العربة على وجه الدقة والوضوح رفعا لكل لبس يمكن ان يحدث.

#### المطلب الثاني: الاجراءات الاستثنائية للتحصيل الجبري للدين الضريبي

سنتناول في هذا المطلب اجراءين يمكن للإدارة الضريبية خاصة عندما لا تجدي الاجراءات السابقة نفعاً، وهما اجراء الاشعار للغير الحائز (فقرة اولى)، واجراء الاكراه البدني (فقرة ثانية).

#### الفقرة الأولى: الاشعار للغير الحائز:

في إطار توسيع قاعدة تحصيل الديون العمومية لتمويل النفقات العامة، منح المشرع بموجب المواد 95، 100، 101، و 104 من مدونة تحصيل الديون العمومية، المحاسب المكلف بالتحصيل صلاحية متابعة الغير الحائز للأموال المملوكة للمدين الأصلي بالدين الضريبي، وذلك من خلال تطبيق مسطرة الإشعار للغير الحائز. حيث أُلزم المشرع المغربي الغير الحائز للأموال المدين الأصلي، بدفع الضرائب والديون العمومية إما تلقائياً أو بناءً على طلب المحاسب، تحت طائلة ترتيب المسؤولية التضامنية في الدفع.



وتُطبق مسطرة الإشعار على كافة الديون التي قد يتحملها الغير الحائز بشكل مشروع من قبل المحاسب، دون النظر إلى العيوب التي قد تكون قد شابته هذه الديون في مرحلة فرضها.

وفيما يخص الأشخاص الذين يمكن أن يطالهم الإشعار، فقد حدد المشرع دائني المدين الأصلي ومسيرى أمواله وفقاً للتعداد الوارد في المادتين 100 و 101 من المدونة.

ويتبع الإشعار للغير الحائز أثرًا قانونيًا يتمثل في إلزام الغير الحائز بتسليم المبالغ التي في حوزته للجهات المعنية في حدود مبلغ الدين العمومي المستحق. وفي حال عدم الامتثال، تتحمل مسؤولية الغير الحائز مثل المدين الأصلي على أساس التضامن، ويصبح خاضعًا لإجراءات التحصيل الجبري للدين الضريبي، باستثناء الإكراه البدني، وفقًا لما نصت عليه المادة 104 من المدونة.

ورغم إشادة وزير المالية بهذا الإجراء واعتباره من بين الإجراءات المهمة في ميدان التحصيل، حيث يعد اللجوء إليه وسيلة فعالة تتيح للإدارة تجنب حجز وبيع ممتلكات المدين، إلا أن هذا الإجراء قد تعرض لانتقادات واسعة من قبل الفقه الضريبي المغربي. فقد اعتُبر سلاحًا قويًا بيد الإدارة الضريبية تُمارس فيه سلطتها التقديرية، مع غياب تنظيم شامل لهذا الإجراء مما يؤدي إلى نقص في الحماية القانونية للملزم المعني به. بالإضافة إلى عدم وجود أجل قانوني محدد للمحاسب للقيام به، وعدم اشتراط المشرع إشعار الملزم قبل تطبيق هذا الإجراء.

وبناءً على ذلك، يمكن اعتبار هذا الإجراء من الناحية القانونية إجراءً استثنائيًا، رغم أن الواقع العملي يفرض اللجوء إليه في الغالب نظرًا للنتائج الفعالة التي يحققها للإدارة الضريبية.

#### الفقرة الثانية: تحصيل الدين الضريبي عن طريق الإكراه البدني.

يعد الإكراه البدني إجراء استثنائيًا من قاعدة ان المدين يلزم في ماله وليس في شخصه، وبالعودة إلى النصوص التي نظمتها المواد 635 إلى 647 من قانون المسطرة الجنائية، نجد أنها لا تعرف هذا الإجراء وإنما تكتفي بالإشارة إلى شروطه.

غير أن الفقه عرفه بأنه: "حبس المحكوم عليه حبسًا بسيطًا لأنه لم يسدد ما عليه من ديون"، بذلك فالإكراه البدني هو إجراء تهديد يستهدف الضغط على الماديين القادر (سوء النية) على الوفاء، عن طريق حبسه لإجباره على تنفيذ التزامه.

و طبقاً لأحكام المادة 76 وما بعدها من م،ت،د،ع فقد اشترط المشرع لسلوك الادرة الضريبية مسطرة الإكراه البدني لتحصيل الدين الضريبي الشروط التالية:

الا تؤدي طرق التنفيذ الجبري على المدين إلى نتيجة.

الا يقل سن الملزم عن 20 سنة وان لا يتجاوز 60 سنة.

الا يكون المدين امرأة حاملًا.

الا يكون المدين امرأة مرضعة، وذلك في حدود سنتين ابتداءً من تاريخ ولادة الرضيع.

الا يكون الإكراه البدني موجهاً ضد الزوج والزوجة في ان واحد.

ان يتجاوز الدين مبلغ 8000 درهم.



اما بالنسبة للأشخاص الذين يمكن ان يطالهم الاكراه البدني فهم:

المدينون الذين لم يثبتوا عسرهم طبقا لأحكام المادة 57.

المدينون المفتعلون لعسرهم، او المعرقلين لتحصيل الدين الضريبي طبقا لمقتضيات المادة 84.

وهكذا فعندما تتحقق الشروط المبينة اعلاه، يقوم المحاسب المكلف بالتحصيل بتوجيه طلب مؤشر عليه من طرف رئيس الادارة التي ينتمي اليها، الى رئيس المحكمة الابتدائية بصفته قاضيا للمستعجلات.

ويعد هذا المقتضى من المستجدات المحمودة التي اتت بها مدون التحصيل، حيث انه في ظل النظام السابق، كان المحاسب يكتفي بتوجيه طلب الاعتقال الى وكيل الملك الذي له اجل 15 يوما ليأمر باعتقال المدين.

ويتعين على رئيس المحكمة الابتدائية البث في طلب داخل اجل 30 يوما، حيث يحدد الحكم الصادر عنه مدة الاكراه البدني بحسب مبلغ الدين، طبقا للتحديد الوارد بالمادة 79، والتي وضعت سلما تصاعديا لمدد الاكراه بتواز مع تصاعد مبلغ الدين في ذمة المدين.

غير ان المشرع بتحديدده لأجل بث رئيس المحكمة في 30 يوما لم يحدد بالمقابل جزاء لعدم التقيد بهذا الاجل، على خلاف المشرع الفرنسي الذي اعتبر عدم بث القاضي في طلب تأجيل مسطرة الاستخلاص داخل شهر يعد رفضا لطلب المحاسب.

بعد ذلك يعمل المحاسب على توجيه الحكم بالإكراه الى وكيل الملك بالمحكمة الابتدائية، والذي يتولى فورا تنفيذه بإصدار الامر بالاعتقال، يتولى رجال القوة العمومية تنفيذه.

و نشير في هذا الصدد الى ان الاكراه البدني وسيلة للإجبار فقط، وليس تنفيذا في حد ذاته، بحيث ان الدين الضريبي لا يمكن ان يحول الى عقوبة حبسية، في حال امتناع المحكوم عليه عن الوفاء به، فان تطبيق الاكراه البدني في حق المدين لا يؤدي الى سقوط الدين الذي اكرهه بدنيا من اجله، بل يبقى بدمته مستحقا عليه، و يمكن اللجوء بشأن تحصيله الى باقي اجراءات التنفيذ على امواله من حجز و بيع كلما اصبح ذلك ممكنا، و ذلك بظهور منقولات في حوزة المدين او تملكه لعقار أو غيره، اما الاكراه البدني فانه لا يمكن اللجوء اليه من جديد في حق مدين من اجل نفس الدين.

وينتهي الاكراه البدني بانتهاء المدة المحددة له قانونا، الا انه قد ينتهي قبل انصرامها، وبالتالي يتم إيقاف أثر ومفعول الاكراه البدني بمقتضى امر بالإفراج عن المعتقل يصدره وكيل الملك، وذلك في حالتين:

عند الاداء الكلي للمدين للدين الضريبي.

عند الاداء الجزئي للدين الضريبي، وذلك بعد اداء قسط من الدين يعادل على الاقل نصف المبلغ المترتب في ذمة الملتزم، مع تعهد كتابي بدفع ما تبقى من الدين داخل اجل لا يتعدى 3 أشهر، وضرورة تقديمه عن باقي الدين احدى الضمانات المنصوص عليها في المادة 118 من مدونة التحصيل.

في حالة عدم الالتزام بأداء باقي الدين داخل الاجل المذكور، يمكن من جديد اكره المدين بدنيا من اجل سداد المبالغ الواجبة المتبقية، وعند هذه الحالة تشكل استثناء من قاعدة عدم جواز اللجوء الى الاكراه البدني مرتين ضد نفس المدين من اجل نفس الدين.

**المبحث الأول: ضمانات الملتزم المرتبطة بإجراءات التحصيل الجبري**



في مقابل السلطات الواسعة التي منحها المشرع المغربي للإدارة المكلفة بالتحصيل، فإنه وبهدف تحقيق نوع من التوازن في العلاقة الجبائية بين الملزم والإدارة المكلفة بالتحصيل فقد سلح الملزم بمجموعة من الضمانات القانونية المرتبطة بإجراءات التحصيل الجبري للديون الضريبية سواء تعلق الأمر بإمكانية منازعة هذا الأخير في إجراءات التحصيل الجبري (المطلب الأول) أو إمكانية إعماله لمسطرتي وقف الأداء ووقف التنفيذ (المطلب الثاني) وذلك بهدف توفير الحماية القانونية لمصالح الخاضع للضريبة.

### المطلب الأول: إمكانية منازعة الملزم في إجراءات التحصيل الجبري.

تنص المادة 119 من مدونة تحصيل الديون العمومية على أنه " يمكن لأي مدين يكون محل إجراء من إجراءات التحصيل الجبري أن يتعرض عليه إذا تعلق مطالبته بما يلي:

#### قانونية الإجراء المتخذ من حيث الشكل؛

#### عدم اعتبار أدايات يكون قد قام بها.

وبذلك فإن هذه المادة هي التي حددت نطاق منازعة الملزم في إجراءات التحصيل الجبري سواء تعلق الأمر بالمنازعة ضد أعمال المتابعة أو بالمنازعة في وجود الالتزام بالأداء (الفقرة الأولى) كما أن منازعة الملزم في إجراءات التحصيل الجبري تتطلب توفر شروط معينة (الفقرة الثانية=).

#### الفقرة الأولى: نطاق منازعة الملزم في إجراءات التحصيل الجبري.

ستتطرق لمنازعة الملزم في أعمال المتابعة (أولاً) ثم لمنازعة الملزم في وجود الالتزام بالأداء (ثانياً).

#### أولاً: منازعة الملزم ضد أعمال المتابعة.

إذا كان المشرع المغربي قد منح للإدارة المكلفة بالتحصيل إمكانية إعمال إجراءات التحصيل الجبري بهدف استخلاص الدين العمومي، فإن هذا الأمر لن يحجب عنا التزام هذه الأخيرة باحترام المقتضيات القانونية المؤطرة لهذه الإجراءات، وإلا فإن الملزم أن ينازع في كل إجراء يتم إعماله خرقاً للمقتضيات القانونية المنظمة له، سواء تعلق الأمر بعدم احترام الإجراءات القبلية للتحصيل الجبري والمتمثلة في إرسال آخر إشعار للمدين دون صائر مع ضرورة تقييد هذا الإشعار في جدول الضرائب والرسوم أو في أي سند تنفيذي آخر، بحسب ما نصت عليه مقتضيات المادة 36 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

كما أن المادة 37 من م ت د ع أكدت على ضرورة استصدار المحاسب المكلف بالتحصيل لترخيص مسبق من رئيس الإدارة التي ينتمي إليها أو من الشخص المفوض من طرفه لذلك، بحيث أن أي إجراء يقوم به هذا الأخير دون الترخيص المذكور أعلاه يمكن للخاضع للضريبة المنازعة فيه.

كما يمكن للملزم أن ينازع في إجراءات التحصيل الجبري إذا لم تحترم الإدارة المكلفة بالتحصيل مقتضيات المادة 41 من م ت د ع وخاصة تلك المتعلقة بالأجال المرتبطة بالإندار القانوني بحيث لا يمكن تبليغ الإندار القانوني إلا بعد مضي 30 يوماً من تاريخ الاستحقاق و20 يوماً على الأقل بعد إرسال الإشعار.

وبذلك يتضح أن تبليغ الإندار - باعتباره أولى إجراءات التحصيل الجبري - لا ينبغي أن يتم إلا بعد تاريخ الاستحقاق بحسب التاريخ أعلاه، وهذا امر طبيعي مادام أن هدف الإندار القانوني هو إعلام الملزم بضرورة تنفيذ التزاماته الضريبية ومادام أن الزامه بذلك لا يمكن أن يتم إلا إذا كان أصبح الدين الضريبي مستحق الأداء.



غير أن القضاء المغربي وفي إطار حماية الملتزم أكد على ضرورة تضمين الإنذار القانوني البيانات الأساسية والمتمثلة في نوع الضريبة والرسوم المطلوب استخلاصها، وهذا ما أكدته حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط بتاريخ 20 يناير 2000 الذي جاء فيه " أن الإنذار الذي لم يتضمن نوع الضريبة والرسوم المطلوب استخلاصها يعد خاليا من البيانات الأساسية ولذلك وجب التصريح ببطالان الإنذار المتعرض عليه".

كما أن للملزم إمكانية المنازعة في إجراء الحجز، خاصة عند عدم احترام الإدارة المكلفة بالتحصيل للضوابط القانونية الموضوعية والاجرائية لإعمال الحجز، خاصة إذا تعلق الأمر بالحجز التنفيذي بحيث يجب ان يكون الدين الضريبي في هذه الحالة مقدر ومحقق وأن يكون بين يدي الإدارة المكلفة بالتحصيل سند تنفيذي إعمالا لمقتضيات المادة 438 من قانون المسطرة المدنية، بالإضافة إلى ضرورة احترام أو تقييد الإدارة المكلفة بالتحصيل بالشكليات المنصوص عليها في المادة 44 من م ت د ع والمتمثلة في عدم إجراء الحجز قبل مرور 30 يوما من تاريخ تبليغ الإنذار القانوني.

كما أن للملزم إمكانية المنازعة في إجراء الحجز إذا كان محله أشياء غير قابلة للحجز بموجب المادة 46 من م ت د ع.

كما ان المشرع المغربي تطرق لمجموعة من الضمانات القانونية المخولة للملزم عندما منح للإدارة المكلفة بالتحصيل إمكانية إعمال إجراء الإكراه البدني بحيث ضيق من نطاق اللجوء إليه، طبقا للمادة 77 من م ت د ع التي تنص على انه " لا يمكن اللجوء إلى الإكراه البدني فيما يخص تحصيل الضرائب والرسوم والديون العمومية الأخرى في الحالات الآتية:

• إذا كان مجموع المبالغ المستحقة يقل عن ثمانية آلاف درهم (8.000) ؛

• إذا كان سن المدين يقل عن 20 سنة أو بلغ 60 سنة فما فوق ؛

• إذا ثبت عسر المدين طبقا للشروط المنصوص عليها في المادة 57 أعلاه ؛

• إذا كان المدين امرأة حاملا ؛

• إذا كان المدين مرضعة، وذلك في حدود سنتين ابتداء من تاريخ الولادة.

وبذلك نلاحظ انه (المشرع المغربي) ضيق من مجال اللجوء إلى هذا الإجراء بحيث على الإدارة المكلفة بالتحصيل ان لا تلجأ له إذا تعلق الأمر بإحدى الحالات المنصوص عليها أعلاه، وإلا أمكن للملزم المنازعة في هذا الإجراء انطلاقا من عدم قانونيته.

ومن أبرز الضمانات القانونية المخولة للملزم عند إعمال الإدارة المكلفة بالتحصيل، إمكانية منازعته في هذه الإجراءات إذا لم تحترم هذه الأخيرة مبدأ التدرج في اتخاذ أو في إعمال إجراءات التحصيل الجبري المنصوص عليه في المادة 39 من م ت د ع حيث جاء فيها على انه " تبشر إجراءات تحصيل الديون العمومية حسب الترتيب التالي:

- الإنذار

- الحجز

- البيع

يمكن اللجوء إلى الإكراه البدني .....



وبذلك على الإدارة المكلفة بالتحصيل ان تراعي هذا الترتيب أعلاه عند إعمالها لهذه الإجراءات، بيد ان إشكالا طفى فوق السطح يتعلق بمدى إلزامية احترام الإدارة للتدرج في إعمالها للإشعار للغير الحائز باعتباره من بين إجراءات التحصيل الجبري الاستثنائية؟

أعتقد أن هذا الإجراء ( الإشعار للغير الحائز) لا يخضع لمبدأ التدرج في أعمال المتابعة بحيث يمكن اللجوء إليه دون توجيه الإنذار القانوني او القيام بالحجز إلى غير ذلك من إجراءات التحصيل الجبري الأخرى فهو لا يخضع للتراتبية، لأن المادة 39 أعلاه التي تحدثت عن التدرج في اللجوء إلى إجراءات التحصيل الجبري لم لم تتطرق للإشعار للغير الحائز، كما ان المادة 91 من م ت د ع والتي تحدثت عن هذا الاجراء لا تتعلق بالتدرج في أعمال المتابعة وإنما حددت تعرفه إجراءات التحصيل الجبري وأقحمت الإشعار للغير الحائز ضمن هذه الإجراءات وأخذته لتعريفه معينة. وهذا ما أكده قرار صادر عن الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى حيث جاء فيه "... حيث عاب أيضا على الأمر المستأنف بكونه اعتبر أن الإشعار للغير الحائز لا يكون مبررا إلا بعد تبليغ الإنذار القانوني مع أنه بالرجوع للمواد المنظمة لمسطرة الإشعار للغير الحائز نجد ان المشرع المغربي لم يفترض ضرورة تبليغ الإنذار قبل اللجوء إلى هذه المسطرة".

### ثانيا: منازعة الملزم في وجود الالتزام.

تنص المادة 119 من م ت د ع على أنه " " يمكن لأي مدين يكون محل إجراء من إجراءات التحصيل الجبري أن يتعرض عليه إذا تعلقت مطالبته بما يلي:

. قانونية الإجراء المتخذ من حيث الشكل؛

### عدم اعتبار أداءات يكون قد قام بها.

هذه الحالة لا ترتبط بمنازعة الملزم في إجراءات التحصيل الجبري من زاوية عدم قانونية الإجراء المتخذ من حيث الشكل، وإنما من زاوية عدم قانونية الإجراء المتخذ من حيث الموضوع، بمعنى ان الملزم لا ينازع في صحة الإجراء شكليا بل ينازع الإدارة المكلفة بالتحصيل في عدم أحقيتها في اللجوء إليه، على اعتبار أن التزام الملزم قد انقضى خاصة بسبب الوفاء بالدين الضريبي أو الإبراء الكلي او الجزئي، ومع ذلك تقوم هذه الأخيرة باللجوء إلى إجراءات التحصيل الجبري بالرغم من عدم أحقيتها في إعمالها، من هنا يمكن للملزم ان ينازع الإدارة المكلفة بالتحصيل في ذلك. وهذا ما قصده المشرع المغربي بالضبط حينما ضمنه المادة أعلاه عبارة " عدم اعتبار أداءات يكون قد قام بها. "

### الفقرة الثانية: شروط منازعة الملزم في إجراءات التحصيل الجبري.

يمكن للملزم المنازعة في إجراءات التحصيل الجبري سواء امام الإدارة (أولا) أو أمام القضاء (ثانيا) إلا أن ذلك مقيدة بشروط معينة يجب على الملزم احترامها.

### أولا: شروط المنازعة امام الإدارة.

تنص المادة 120 من م ت د ع على انه " ترفع المطالبات المتعلقة بإجراءات التحصيل الجبري تحت طائلة عدم القبول، إلى رئيس الإدارة التي ينتمي إليها المحاسب المكلف بالتحصيل المعني أو إلى من يمثله، داخل أجل ستين يوما (60) الموالي لتاريخ تبليغ الإجراء، مدعمة بالمستندات التي تثبت تكوين الضمانات، طبقا لما هو منصوص عليه في المادة 118 أعلاه".

وبذلك يتضح من هذه المادة ان الخاضع للضريبة ملزم باحترام آجال رفع المطالبات إلى رئيس الإدارة التي ينتمي إليها المحاسب المكلف بالتحصيل.



غير أن التساؤل الذي يطرح في هذا الصدد هو من قصد المشرع برئيس الإدارة؟

لقد اختلفت الآراء بخصوص هذه النقطة، بين من يحدد هذا الأخير بالخازن العام فقط دون غيره ومنهم من اعتبر أنه يمكن تقديم المطالبة حتى للخازن الإقليمي وفي ذلك تخفيف للعبء على الملمزم، غير أن أستاذنا زهير بونعامية أكد على أن الإدارة الضريبية أصبحت مكلفة أيضا بتحصيل الديون الضريبية ومدام ذلك كذلك فيمكن تقديم المطالبة أمام الإدارة الضريبية أيضا، وترجع أهمية تحديد المقصود برئيس الإدارة إلى أن تقديم المطالبة يجب أن يتم إلى شخص ذي صفة، كي لا تدفع الإدارة بعدم تقديم المطالبة لذي الصفة إذا وصل النزاع إلى المرحلة القضائية.

كما أن المشرع المغربي أكد على ضرورة تقديم الضمانات النصوص عليها في المادة 118 من م ت د ع كشرط ثالث للمنازعة أمام الإدارة، وأعتقد أن هذه الضمانات ترهق كاهل الملمزم بحيث قد يتعذر عليه تقديمها.

### ثانيا: شروط المنازعة أمام القضاء.

يمكن للملمزم المنازعة في إجراءات التحصيل الجبري أمام القضاء، بيد أن إعمال هذه الإمكانية يتطلب توف شروط معينة، تتمثل في شرط أسبقية التظلم الإداري بحيث لا يمكن للملمزم المنازعة في هذه الإجراءات أمام القضاء دون أسبقية تقديم المطالبة بشأنها أمام الإدارة كما بينا أعلاه، وذلك تحت طائلة عدم قبول الدعوى وذلك ما نصت عليه مقتضيات المادة 120 من م ت د ع.

كما يجب على الملمزم رافع الدعوى أن يلتزم بآجال رفع الدعوى أمام القضاء، وإذا كانت المادة 120 من م ت د ع لم تحدد أي أجل لرفع الدعوى أمام القضاء، فإننا سنرجع إلى الآجال المنصوص عليها في قانون إحداث المحاكم الإدارية.

بيد أننا إذا رجعنا إلى المادة 121 من م ت د ع سنجد أنها حددت أجل 30 يوما الموالي لتاريخ تبليغ قرار الإدارة أو انقضاء أجل الرد الممنوح لها وهذا الأجل يرتبط فقط بحسب منطوق هذه المادة بالمنازعة في إجراء الحجز وذلك في حالة المطالبة بالأتات وغيره من المنقولات المحجوزة، أو في حالة طلب فصل أشياء غير قابلة للحجز، بمعنى أن هذا الأجل لا ينصب على المنازعة في كافة إجراءات التحصيل الجبري وإنما نطاقه محدد فيما ذكر أعلاه.

كما أن على الملمزم أن يحترم الشكليات المرتبطة بمقال الدعوى.

### المطلب الثاني: إمكانية سلوك الملمزم لمسطرتي وقف الأداء ووقف تنفيذ إجراءات التحصيل الجبري.

سنتحدث عن مسطرة وقف الأداء في (الفقرة الأولى) ثم مسطرة وقف التنفيذ في (الفقرة الثانية).

#### الفقرة الأولى: إمكانية إعمال الملمزم لمسطرة وقف الأداء.

إن مسطرة من بين الضمانات المخولة للملمزم، وذلك بان يلجأ إلى المحاسب المكلف بالتحصيل أو القابض من أجل أن يوقف إجراءات المتابعة إلى حين البت في شكايته المتعلقة بموضوع الدين أو صدور حكم في الدعوى المقامة أمام القضاء حول نفس الدين وذلك شريطة تقديم ضمانات تؤمن هذا الدين وهذا ما أكدته المادة 117 من م ت د ع.

ومن خلال ذلك نستخلص أن وقف الأداء مرتبط بتوفر مجموعة من الشروط الأساسية وهي:



- ضرورة المنازعة كليا أو جزئيا في المبالغ المطالب بها
- أن ينصب طلب وقف الأداء على الجزء المتنازع فيه
- تقديم ضمانات كافية لتأمين أداء الضريبة.

وهناك من برر اشتراط المشرع المغربي على الملزم تقديم ضمانات كافية لتأمين أداء الضريبة، بأنه يهدف إلى التصدي إلى الطلبات الكيدية التي تهدف إلى عرقلة تحصيل الدين العمومي.

وعلى الرغم من واجهة هذا الرأي إلا أننا نعتقد ان إلزام المشرع للملزم طالب وقف الأداء بتقديم ضمانات كافية لتأمين أداء دين الضريبة، إنما هو إفراغ لهذه الضمانة من محتواها على اعتبار ان أمر تقدير كفاية الضمانة من عدمه يرجع للمحاسب المكلف بالتحصيل الذي يوجه إليه طلب وقف الأداء بحيث أن هؤلاء غالبا ما يرفضون الضمانات المقدمة من قبل الملزمين رغم انها تبدو كافية لتأمين الدين الضريبي.

وبالتالي فإن هذه المسطرة الإدارية بالرغم من أهميتها إلا أن الشروط التي تطلبها المشرع المغربي حولتها من ضمانات إلى شبه ضمانات لفائدة الملزم.

إذا تقرر ما سبق ذكره أشرنا إلى ان للملزم الذي رفض المحاسب المكلف بالتحصيل طلبه لوقف الأداء بالرغم من توفر الشروط القانونية، أن يطعن في هذا القرار الإداري أمام القضاء الإداري وأعني هنا قضاء الإلغاء وليس القضاء الشامل.

كما ان للملزم أيضا أن يلجأ إلى مسطرة وقف التنفيذ أمام القضاء الاستعجالي.

#### الفقرة الثانية: سلوك الملزم لمسطرة وقف التنفيذ إجراءات تحصيل الدين الضريبي.

يقصد بإيقاف تنفيذ إجراءات تحصيل الدين الضريبي، ذلك الأمر القضائي الذي بموجبه يرى قاضي الأمور المستعجلة الاستجابة بناء على طلب الملزم وبعد توفر شروط معينة أن يوقف مؤقتا إجراءات تحصيل الضريبة إلى حين البت بحكم نهائي في موضوع المنازعة.

غير ان استجابة القضاء الاستعجالي لطلب الملزم بإيقاف تنفيذ إجراءات تحصيل الدين الضريبي يتطلب توفر شرط جدية المنازعة وعنصر الاستعجال، شرطان أساسيان اسقر عليهما الاجتهاد القضائي.

#### أولا: جدية المنازعة.

لكي يستجيب القضاء الاستعجالي الإداري لطلب الملزم بوقف تنفيذ إجراءات تحصيل الدين الضريبي، لا بد من أن تكون هناك منازعة جدية، سواء تعلق الأمر بالمنازعة في مبدأ الاخضاع الضريبي أو في مسطرة فرض الضريبة.

#### ثانيا: عنصر الاستعجال.

ويقصد به الحالة التي يرى فيها طالب الإيقاف ان مباشرة إجراءات التحصيل في مواجهته من شأنه ان يتسبب له او لمقاولته في أضرار وخيمة قد يصعب تدارك نتائجها في المستقبل كما لو انصب إجراء التحصيل الجبري المتمثل في الحجز على كافة منقولات الأصل التجاري المملوك لشركة معينة مما سيترتب عليه شلل تام لهذه الأخيرة نتيجة فقدانها لكل عناصره المادية في حالة مواصلة إجراء الحجز عليه مما قد يترتب عواقب وخيمة يصعب تداركها بعد التنفيذ.



وفي ختام هذا المطلب كان لا بد من التمييز بين مسطرة وقف الأداء ومسطرة وقف التنفيذ، فإذا كانت هذه الأخيرة مسطرة قضائية فإن مسطرة وقف الأداء مسطرة إدارية، كما ان تطبيق المسطرتين يختلف تماما فإذا كان تقديم ضمانات كافية لتأمين أداء الضريبة شرطا أساسيا للاستجابة لطلب وقف الأداء فإن طلب وقف التنفيذ لا يتطلب هذا الشرط بل يتطلب فقط شرطي جدية المنازعة وعنصر الاستعجال.

#### خاتمة:

وفي ختام هذا الموضوع، يمكن القول إنه رغم دقة النصوص القانونية وجراوتها وصرامتها في تحقيق أهدافها، وخاصة فيما يتعلق بضمان التوازن بين الإدارة الضريبية والملزم، فإن التطبيق السليم والمتوازن لهذه النصوص هو العامل الأساسي لتحقيق الغايات والأهداف المرجوة من سن هذه القوانين. وهذا ينطبق تمامًا على المقتضيات القانونية المتعلقة بتحصيل الديون العمومية.