

المنازعات المترتبة عن تحصيل الديون العمومية المستحقة للجماعات الترابية

طارق الدنداني
باحث بسلك الدكتوراه
جامعة محمد الخامس الرباط

تم انجاز هذا البحث الأكاديمي في إطار مشروع رسالة لنيل شهادة الماستر في الحقوق وحدة البحث و التكوين :
القضاء الإداري بجامعة محمد الخامس السويسي الرباط كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية سلا برسم
السنة الجامعية 2011-2012
وتمت مناقشة هذه الرسالة علنية بقاعة الماستر القضاء الإداري بكلية الحقوق سلا بتاريخ 2012/07/10 وذلك
ابتداء من الساعة الرابعة زولا و كانت لجنة المناقشة متكون من السادة الاستاذة:
الدكتورة: ثورية لعيوني رئيسا
الدكتور: لحسن ابكاس مؤطرا
الدكتور: عبد الرحمان ابليل عضو
الدكتور : سعيد اولعراي عضو
وقد استحسنت اللجنة البحث و اعتبرته من الأبحاث التي تواكب التطور التي تعرفه المالية المحلية خاصة مع
مشروع الجهوية الموسعة، كما اعتبرته ذو قيمة علمية عالية و قررت منحه ميزة مشرف جدا.

إهداء

إلى والدتي الغالية التي لم تأل جهداً في تربيتي وتوجيهي
أقدم هذا العمل .

إلى سبب وجودي في الحياة .والدي

لك كل التجلي والاحترام

الى روح عمي رحمة الله عليه الذي يرجع له الفضل

في دراستي

إلى من كانوا يضيئون لي الطريق

ويساندوني ويتنازلون عن حقوقهم

لإرضائي والعيش في هناء

إخوتي

الى كل أفراد عائلي

إلى زملائي وزميلاتي

إلى الشموع التي تحترق لتضيئ للآخرين

إلى كل من علمني حرفاً

أهدي هذا البحث المتواضع راجياً من المولى

عز وجل أن يجد القبول والنجاح

توقيع:

طارق الدنداني

كلمة شكر

أتقدم بخالص الشكر الجزيل والعرفان

بالجميل والاحترام والتقدير

للأستاذة د. ثورية لعيوني لما أسدته لنا من نصح وتوجيه أثناء فترة دراستنا.

كما أتقدم بأسمى آيات الشكر والامتنان

مشفوعة بعظيم الاحترام والتقدير لأستاذ

د. لحسن أبكاس وذلك لما أسداه لي من جهد

في سبيل مساعدتي وتوجيهي لإنجاز هذا البحث.

كما أشكر الأستاذ د. سعيد أولعراي على تفضله

لمناقشة هذا البحث كما أقدم جزيل الشكر والامتنان للأستاذ الفاضل عبد الرحمان ابليللا

على قبوله تقييم ومناقشة هذه الرسالة.

مقدمة:

يقصد بالجماعات الترابية للملكة : الجهات والعمالات والأقاليم والجماعات الترابية أشخاص اعتبارية، خاضعة للقانون العام. تسير شؤونها بكيفية ديمقراطية¹. بناء على هذا الفصل الدستوري فالجماعات الترابية تتوفر على أهلية اكتساب الحقوق وتحمل الواجبات، إذ بتوفرها على الاستقلال مالي والإداري تكون الجماعات الترابية تتوفر على موارد مالية ذاتية وموارد مرصودة من قبل الدولة².

تعتبر الموارد المالية ذات الصبغة الجبائية عصب الحياة للجماعات الترابية وهذا ما أكدته المادة 37 من القانون 17.08 المتعلق بالميثاق الجماعي³.

وهذا السند التشريعي نابع من ترجمة القاعدة الدستورية التي تنص " على الجميع أن يتحمل، كل على قدر استطاعته، التكاليف العمومية، التي للقانون وحده إحداثها وتوزيعها، وفق الإجراءات المنصوص عليها في هذا الدستور"، والتي للقانون وحده إحداثها وتوزيعها وفق الإجراءات المنصوص عليها⁴.

تحقيقا لهذه الغاية صدر قانون 47.06 في 30 نونبر 2007 يحدد بموجبه نظام الضرائب المستحقة للجماعات الترابية ومجموعاتها، يقصد بالنظام الجبائي المحلي، مجموع الضرائب والرسوم المستحقة لفائدة الجماعات الترابية بواسطة إدارتها الجبائية مباشرة من لدن الملزمين بأدائها أو تلك المحولة لفائدتها من طرف الدولة⁵.

إن موضوع النظام الجبائي للجماعات الترابية يطرح مجموعة من الإشكالات على المستويات القانونية، والإدارية، والقضائية، ودون الخوض في كل جانب من هاته الجوانب المترابطة والمتداخلة، سنحاول البحث في إحدى مكونات الجبايات الترابية، المتبلورة في عمليات التحصيل، وخاصة ما تثيره هذه المرحلة من إشكالات قانونية وقضائية على

¹ الفصل 135 من دستور فاتح يوليوز 2011

² الفصل 141 من دستور فاتح يوليوز 2011

³ القانون رقم 78.00 المتعلق بالميثاق الجماعي وفق ما تم تغييره وتتميمه بالقانون رقم 17.08 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.08.153 بتاريخ 22 من صفر 1430 (18 فبراير 2009)

⁴ الفصل 39 من الدستور فاتح يوليوز 2011

⁵ المحجوب الدربالي: النظام الجبائي المحلي على ضوء القانون رقم 47.06 ، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون العام، جامعة محمد الخامس – السويسي - ، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية سلا ، السنة الجامعية 2007.2008 ، ص 1

النزاعات التي تثار بشأنها، فبعدما تمر المادة الجبائية بمرحلة أولى يحدد فيها الأساس، وفي مرحلة ثانية يحتسب فيها مبلغها لتصل إلى مرحلة ثالثة وأخيرة تتمثل في التحصيل، التي تستخلص فيها من طرف الأجهزة المكلفة بذلك. فالوضعية المتدهورة للجبائيات الترابية والخصائص المالي الذي تعرفه الجماعات الترابية، وكذا الغموض والتعقيد الذي تعرفه عملية التحصيل بسبب كثرة المتدخلين وتعدد الرسوم وتعدد المسطرة القضائية، في حين يقتصر دور القاضي الإداري على المنازعات المتعلقة بصحة الإجراءات، فالمنازعات المتعلقة بتحصيل الديون العمومية شكلت محور انشغال الباحثين وانشغال العديد من المهتمين دون التطرق إلى خصوصيات النزاعات الناشئة عن تحصيل الديون العمومية للجماعات الترابية ، وتأتي هذه الدراسة للمساهمة في تأثيث البحث العلمي المتعلق بتحصيل الجبائيات الترابية، والتي سنحاول ما أمكن الكشف عن مكونات التحصيل ورصدها والكشف عن النواقص التي تعترض منظومة التحصيل بالإضافة إلى التطرق لنزاع الضريبي: الذي يمثل مجموعة من القواعد المسطرية اللازم، إتباعها سواء إزاء الإدارة أو إزاء الجهات القضائية المختصة، وبالبت في التظلمات المتعلقة بالتحصيل الضريبية، وتنصب أساسا حول الطعن في إجراءات المتابعات التي يقوم بها القابض¹ الجماعي، وقبل التوغل في دراسة منازعات تحصيل الديون العمومية المستحقة للجماعات الترابية ، والبحث في جدلية حقوق الخزينة في التحصيل وحماية الملمزم.

إن محاولة البحث في دراسة التاريخ، يمكن أن تساعدنا كذلك على فهم الواقع استشراف المستقبل للجبائيات المحلية.

كان لتحصيل الجبائيات بصفة عامة في زمن الدولة الإسلامية يعتمد على طريقتين الإقرار والخرص² الأولى تعتمد على تصريح الممولين، والثانية باعتبارها طريقة لقياس المال الخاضع للجبائية بواسطة أناس يعرفون التقدير.

¹ فاطمة حنين : طرق التحصيل والمنازعة فيها على ضوء مدونة تحصيل الديون العمومية ، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية سنة 2002، ص39
² عبدالرحيم حزيكر ، إشكالية تحصيل الضرائب بالمغرب: محاولة في التأصيل والبحث في سبل تحقيق التوازن بين امتيازات إدارة التحصيل وضمانات الملمزم، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية الدار البيضاء، السنة الجامعية 2004/2003 ، ص45

أما بخصوص مرحلة الحماية، والتي تم فيها إصدار ظهير 1924 الخاص بتحصيل ديون الدولة، وظهير 1935 الخاص بنظام المتابعات في ميدان الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ووضع المغرب تحت المراقبة الدولية، والتوقيع على اتفاقية الجزيرة الخضراء لسنة 1906. حيث نصت هذه الأخيرة على إحداث الضريبة الحضرية وحقوق التتبر وحقوق التقويت، وبالتالي أصبح المغرب مرتبطا باتفاقية دولية تفرض عليه قواعد جبائية ذات طابع دولي. وقد عرفت هذه المرحلة تميزا في مجال استخلاص الجبايات فيما بين الملزمين تبعا لجنسيتهم،¹ ولم توحّد إجراءات التحصيل إلا مع صدور ظهير 22 نونبر 1924، الذي حاول تجاوز الغموض الذي اتسم به ظهير 1916 المتعلق بالترتيب. واسند أمر تطبيقه للقباض الجدد الأوربيين للدوائر الحضرية، وقد كان توسع تواجدهم عبر التراب المغربي عاملا أساسيا في إصدار ظهير 21 غشت 1935. ويبقى أهم تحول عرفه مجال التحصيل في هذه المرحلة هو نقل الاختصاصات الإدارية من السلطات التقليدية (القواد، الباشوات)، إلى الموظفين الرسميين للإيالة الشريفة. وبالتالي فرجال السلطة أضحوا على المستوى المحلي معاونين فقط للسلطة الجبائية.²

وأمام تطور وارتفاع نفقات البلديات دفع سلطات الاستعمار إلى التخلي على مدخول بعض الضرائب المركزية لصالح المدن كالضريبة الحضرية سنة 1942 والضريبة المهنية 1948، وبمقتضى ظهير 29 دجنبر 1948 تم إلغاء واجبات الباب، وإحداث ضريبة على المعاملات المحصلة لفائدة البلديات غير أن هذه الضريبة سيعود منتوجها وخلال نفس السنة لفائدة الدولة.³

إن المحطات التاريخية السابق الإشارة إليها بالإمكان اعتبارها محطات مرجعية للمنظومة الجبائية الترابية خاصة على مستوى الحضري، إذ أن الاهتمام انصب على تزويد البلديات بوسائل التمويل الناجمة بالأساس عن التوسع العمراني المتزايد للمدن ومواجهة متطلبات التنامي المستمر للمرافق العمومية المحلية.⁴

¹ عبد الرحيم حزيكر، نفس المرجع أعلاه، ص 71

² لكبير مركوش، مرجع سابق، ص 4

³ مدني أحمدوش، دليل الجبايات المحلية على ضوء آخر التعديلات (2008)، مطبعة دار القلم، الرباط، الطبعة الثانية 2008، ص 6

⁴ سعيد جفري وهشام مليح، التشريع الجديد للجبايات المحلية بالمغرب، السلسلة المغربية لبحوث الإدارة والاقتصاد والمال، مطبعة طوب بريس، لرباط، الطبعة الأولى 2011، ص 16

وهكذا نجد في آخر عهد للحماية نظاما جبائيا محليا عصريا نسبيا وأقل فوضوية لكنه على الرغم من التقدم الحاصل في التنظيم، فإنه قد بقي قبيل الاستقلال غير تام وغير متلائم مع متطلبات سياسة التنمية التي نهجها المغرب على مستوى الترابي ، خاصة وأن المغرب كان يفتقر لتجهيزات وإلى البنية التحتية¹.

وبعد الحصول على الاستقلال بدأ المغرب في محاولة تأسيس لبنات الإصلاحات السياسية والاقتصادية والاجتماعية والإدارية والمالية، فعلى مستوى ما هو محلي صدر من الناحية الإدارية ظهير 2 دجنبر 1959 المتعلق بالتقسيم الجماعي، وظهير 23 يونيو 1960 المتعلق بالتنظيم الجماعي، والذي خول للجماعات التمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي ليوافق من الناحية الجبائية بصدور ظهير 23 مارس 1962. والذي أكد في فصله الأول على أن تأسيس كل أداء بلدي يجب أن يتم بموجب ظهير شريف ، وليسرد بعد ذلك لائحة الاداءات والضرائب ،مميزا في ذلك بين الضرائب الواجب فرضها بصورة إلزامية منها ما يرتبط بالجبائية العقارية، كرسوم النظافة وأداءات عن الطرق، وحقوق عن الأرصفة وقنوات المياه عندما تتحمل الجماعة نفقاتها، واحتلال الطريق العمومية والمساهمة في نفقات تهيئة الشوارع، ومنها ما يرتبط بقطاعات أخرى كالأداءات عن الكلاب، والمشاهد والذبائح، ولحوم الأسواق وحقوق الأسواق ،وأداءات يقدر فرضها بطريقة اختيارية كالأداء عن الإغلاق المتأخر والفتح المبكر لبعض المحلات، وأماكن بيع المشروبات غير الكحولية³. و عمل ظهير 23 مارس 1962 على تجميع الضرائب والرسوم والواجبات المرخص بها للميزانية البلدية، لاغيا بذلك الظهائر الشريفة الصادرة في 22 يوليوز 1916 و 27 مارس 1917 و 20 أبريل 1917، 9 يوليوز 1939، 10 نونبر 1951 و 24 يوليوز 1956 المشار إليها أعلاه⁴.

¹ أمينة عياد، إصلاح النظام الجبائي المحلي ، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة ،جامعة محمد الخامس السويسي،

كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية،السنة الجامعية 2007-2008، ص 8

² الجريدة الرسمية عدد 2580 بتاريخ 1962، ص 783.

³ أحمد حضرائي،النظام الجبائي المحلي على ضوء التشريع المغربي والمقارن،المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية

،سلسلة "مؤلفات وأعمال جامعية"، عدد 22، 2002، ص 29

⁴ .المحجوب الدربالي،مرجع سابق، ص 6

وقد خضع ظهير 23 مارس 1962 لبعض التعديلات كتلك المتضمنة في ظهير 22 فبراير 1973 بمثابة قانون¹، والذي نص في فصله الأول بالتحديد على استبدال عنوان "الأداءات البلدية" بالأداءات الجماعية.

وفي إطار مواصلة تحسين المالية المحلية، صدر ظهير شريف رقم 1-76-584 في 30 شتنبر 1976 بمثابة قانون يتعلق بالتنظيم المالي للجماعات المحلية وهيئاتها، والمرسوم رقم 2-76-576 المتعلق بسن نظام لمحاسبة الجماعات المحلية وهيئاتها.

وأمام الدعوات بإصلاح النظام الجبائي المحلي، تم انعقاد المناظرة الوطنية الأولى للجماعات المحلية بمراكش بتاريخ 4 دجنبر 1977، والتي كان من توصياتها ضرورة إصلاح النظام الجبائي المحلي بقصد تنمية موارد الجماعات وتعزيزها².

وقد ظهرت بوادر الاستجابة لمطلب الإصلاح من خلال، قانون رقم 30-89 المتعلق بالجبايات المحلية، وتمثلت هذه الإصلاحات في ادخال اجراءات جديدة خاصة في ما يتعلق بالمنازعات و التحصيل فمنحت نفس الضمانات الممنوحة للملزمة في الضرائب المستحقة للدولة (الضريبة على الشركات، الضريبة على قيمة المضافة...) ³، إلا أن هذا القانون لم يعد مساير لمتطلبات المالية المحلية وحاجياتها التنموية، و من أجل تفعيل صلاحيات الجماعات المحلية في مجال التنمية، يستوجب إصلاح النظام الجبائي و المالي والمحاسبي للجماعات المحلية في اتجاه تبسيطه وتحسين تدبيره والرفع من مردوديته، تم إصدار القانون رقم 06-47⁴ الذي دخل حيز التنفيذ منذ فاتح يناير 2008، وفي سنة 2010 تم تعزيز الجبايات الترابية بنظام المحاسبة العمومية للجماعات المحلية و مجموعاتها⁵.

اما فيما يخص التحصيل فبعد خضوعه لما يناهز سبعة عقود لظهير 1935 وما تميز به هذا القانون من قصور في عدة مجالات سواء على مستوى الصياغة أو على مستوى

¹ منشور بالجريدة الرسمية عدد 3151، بتاريخ 21 مارس 1973، ص 837

² المناظرة الوطنية الأولى حول الجماعات المحلية من فاتح يناير إلى 4 دجنبر 1977، ص 191-192

³ Driss Basri, Précise de fiscalité des collectivités locales et de leurs groupements " Collection Edification D'un Etat moderne", imprimerie royale 1993 ; P.11

⁴ ظهير شريف رقم 1-07-195 الصادر في 30 نوفمبر 2007 بتنفيذ القانون رقم 47-06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، الجريدة الرسمية عدد 5583 بتاريخ 3 ديسمبر 2007

⁵ مرسوم رقم 2.09.441 صادر في 17 من محرم 1431 (3 يناير 2010) بسن نظام للمحاسبة العمومية للجماعات المحلية و مجموعاتها

المضمون¹. و كانت لهذه الأسباب إصدار مدونة جديدة للتحصيل تمثل في تحسين معدلات التحصيل من جهة، وتأسيس نهج جديد في العلاقة بين الإدارة والمواطن وهو ما تحقق من خلال ظهير شريف رقم 1.00.175 صادر في 28 من محرم 1421 (3 ماي 2000) بتنفيذ القانون رقم 15.97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية.

فموضوع المنازعات المتعلقة بتحصيل الديون العمومية المستحقة للجماعات الترابية يتطلب منا تسليط الضوء على مفهوم المنازعات الجبائية ويقصد به مجموع القواعد المسطرية اللازم إتباعها سواء إزاء الإدارة الضريبية أو إزاء الجهات القضائية المختصة بالبت في التظلمات المتعلقة بسند الضريبة أو مبلغها أو الرامية إلى الحصول على حق أو امتياز أقره القانون، وفي مفهومه الضيق هو خلاف بين طرفين هما الإدارة والملزم، يدفع فيه كل طرف بموقف الطرف الآخر أمام جهاز قضائي يفصل بينهما بإصدار حكم تنفيذي وملزم².

تعتبر عملية الاستخلاص أو تحصيل الجبائية من أكثر العمليات حساسية التي تستأثر باهتمام المدينين الذين عادة ما يأخذون مواعيد تسديدها بعين الاعتبار ويدخلونها في برامجهم وحياتهم الخاصة، وتعتبر على درجة من الأهمية بالنسبة لخزينة الدولة³. والجماعات الترابية التي تجعل من مشاريعها ومخططاتها ونفقاتها بصفة عامة رهينة بما استخلصته من موارد في غالبيتها مستحقة، وبذلك أصبح استخلاص الديون مرتبط مباشرة بالمصالح الأساسية للجماعات الترابية.

فمن الناحية النظرية يفرض مبدأ قانونية الضريبة ومبدأ المساواة أمام النصوص الضريبية المنصوص عليهما في الفصل 39 من الدستور المغربي حفظ الإدارة في تحصيل الديون الضريبية، وفق الإجراءات القانونية المقررة لذلك، مع احترام الحقوق الأساسية

¹ - حمادة بنمختار، السندات التنفيذية لاستخلاص ديون الدولة من طرف قباض الخزينة، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والإقتصادية والإجتماعية، أكادال - الرباط، الجزء الأول، السنة الجامعية 2005، ص 4

² ممد مصطفى، المنازعات الجبائية المحلية، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام، جامعة الحسن الأول، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية سطات، السنة الجامعية 2006-2007، ص 4

³ عبد الرحمان أبليل و رحيم الطور، تحصيل الضرائب والديون العمومية على ضوء المدونة الجديدة قانون (15/97)، مطبعة الأمنية، الرباط، طبعة 2000، ص 56

المقررة لفائدة الملزم باعتباره الطرف الضعيف في المعادلة، فلذلك من شأن افتقار الجماعات الترابية إلى مثل هذه الدراسات التأثير سلبا على الأهداف المتوخاة من قبل المشرع والرامية إلى تحقيق التوازن بين حقوق الإدارة من جهة والملزم من جهة أخرى، وبالنظر للأهمية الإستراتيجية لتحصيل الديون العمومية المستحقة للجماعات الترابية في تأثير على المشاريع التنموية، المخططات والنفقات التي تبرمجها الدولة والجماعات الترابية رهينة باستخلاص الضرائب والرسوم تجعل هذا البحث، بحث ذا أهمية لارتباطه بمسألة حيوية كما ذكرنا.

بالإضافة إلى هذه الأهمية هناك أهمية أخرى ذات صبغة قضائية: فالمادة الضريبية مجال خصب للمنازعات القضائية والمقتضيات القانونية التي حملتها مدونة تحصيل الديون العمومية وقد أثارت العديد من الإشكاليات القانونية التي عالجها القضاء المغربي عليه في مجال منازعات التحصيل، هذا بالإضافة إلى تعدد الرسوم المستحقة للجماعات الترابية وما تنثيره من تراكم للقضايا بسبب كثرة الرسوم.

ولا يفوتنا أن نشير إلى الأهمية الاجتماعية للمنازعات المتعلقة بتحصيل الضرائب والرسوم المستحقة للجماعات فيما تحققه من أمن واستقرار للمجتمع، حيث بالإضافة لكونها تضمن احترام مبادئ العدالة الضريبية والمساواة أمام الأعباء العامة وكذا الحيلولة دون المساس بالحقوق والحريات الفردية، فإنها تعمل على ضبط رد فعل الملزمين اتجاه الضريبة، فعوض أن يعترض الملزمون على الأداء عن طريق التمرد، أو حتى عن طريق التهرب من أدائها خاصة عند عدم اقتناعهم بقانونية الضريبة، أو عند إحساسهم بأنهم ضحية تعسف الإدارة الضريبية فإنهم يجدون باب الطعن مفتوحا أمامهم كوسيلة للتعبير عن اعترافهم سواء أمام الإدارة نفسها أمر أمام القضاء.

كان لاختيار لهذا الموضوع عدة دوافع وذلك ليس من محض الصدفة: ويمكن إجمال هذه الدوافع: أسباب ذاتية وأخرى موضوعية.

فالدوافع الذاتية كان لها دور كبير في اختياري لهذا البحث فالرغبة في خوض غمار التحدي بالإضافة إلى دراسة جانب التقني و المحاسباتي للضرائب في السنوات السابقة (حصولي على دبلوم تقني متخصص في تدبير المقاولات). في موضوع يعرف قلة المراجع، ونذرتها خاصة وأن التحصيل حددناه في نقطة معينة وهو تحصيل الديون للجماعات

الترابية.لذلك فتصورنا أن محاولة القيام بدراسة الموضوع منازعات تحصيل الديون العمومية المستحقة للجماعات الترابية سواء من الناحية القانونية أو القضائية لا شك أنه سيكون إضافة نوعية للمنازعات تحصيل وهناك عامل آخر وهو طبيعة وحدة التكوين الذي يضيف عليها الطابع القضائي

فقد واجهتنا صعوبة واقعية تتمثل في قلة المراجع و الأبحاث الجامعية المهمة بموضوعنا بهذا العنوان، وذلك على الرغم من الاجتهادات القضائية المتواترة في هذا المجال.

إلا أن ذلك لا يمنعنا من الخوض و المساهمة المتواضعة في هذا البحث الذي اعتمدنا فيه على بعض الأطروحات و الرسائل التي لها صلة بموضوع منازعات التحصيل بصفة عامة،ثم تناول مقتضياته الرئيسية في إطار مقارنة ميدانية ترصد للأهم الإشكاليات القانونية والجوانب المرتبطة بها.

إن إختيار هذا الموضوع يأتي في ظروف تشهد تحولات سياسية ودستورية عرفته بلادنا،خاصة ونحن مقبلون على ورش الجهوية المتقدمة وما يمنحه هذا التنظيم من اختصاصات موسعة لمجالس الجهات في مجال الجبايات ذات الصبغة الترابية.

وأمام الدستور المتقدم لفاتح يوليوز 2011 الذي جاء بمقتضيات تكرر لمنطق دولة الحق و القانون المبنية على الإقرار بالحقوق و الإلتزام بالواجبات،التي تدخل من ضمنها تقوية العلاقة بين الإدارة الضريبية و الملزمين في اتجاه تحقيق تحقيق مفهوم المواطنة الجبائية.

مما لا شك فيه أن أهمية موضوع النزاعات الناشئة عن تحصيل الديون العمومية المستحقة للجماعات الترابية يطرح عدة إشكالات قانونية وقضائية. تتمحور كلها حول العلاقة بين الإدارة الضريبية و الملزم،بمعنى إلى أي حد عمل المشرع المغربي على تحقيق نوع من التوازن بين حقوق الخزينة(شساعة المداخل للجماعات الترابية) في التحصيل وبين توفير الضمانات اللازمة للملزمين من خلال المرحلة الإدارية أو القضائية بغية تحقيق المواطنة الجبائية؟

وتتفرع عن هذه الإشكالية الرئيسية مجموعة من الأسئلة الفرعية من قبيل :

- ماهي الإجراءات القانونية والتقنية المعتمدة في تحصيل الجبايات المستحقة للجماعات الترابية؟

- ما هي الأجهزة المتدخلة في عملية التحصيل؟

- ما هي ضمانات طرفي العلاقة الجبائية (الإدارة والملزم) في ميدان التحصيل؟

- وماهي الإشكالات القانونية التي أثارته المنازعات القضائية في موضوع عملية التحصيل؟

ولإحاطة بهذه الإشكالية و ما يتفرع عنها من أسئلة ،اعتمدنا على المنهج الوظيفي للإبراز مكونات وطبيعة الجبايات، ثم المنهج المقارن الذي يفتح لنا مجالا أوسع لمقارنة النصوص القانونية مع ما استجد منها بالإضافة للإنتفاع على الأنظمة المقارنة، الشيء الذي حتم علينا الإعتماد كذلك على المنهج التحليلي قصد معرفة العلاقات السببية التي تحكم النصوص القانونية وأثرها على التوجه القضائي الذي سلكه في هذا المجال. فطبيعة الموضوع تفرض معالجته من خلال فصلين:

الفصل الأول: الإطار القانوني لمنازعات تحصيل الديون العمومية المستحقة للجماعات الترابية

الفصل الثاني: التدخل القضائي في منازعات تحصيل الديون العمومية المستحقة للجماعات الترابية

الفصل الأول: الإطار القانوني لمنازعات تحصيل الديون العمومية المستحقة للجماعات الترابية

نظرا للطابع الحيوي للجبايات الترابية في تسيير دواليب الإدارة الترابية، سواء من خلال تمويلها لميزانية التسيير أو تشجيعها للاستثمار المحلي، فقد عمد المشرع إلى توحيد مساطر تحصيل الديون العمومية بصفة عامة والديون الترابية بصفة خاصة، في مدونة تحصيل الديون العمومية وذلك بهدف مسايرة العصر ومواكبة التطور الذي عرفته المساطر الخاصة بالتحصيل و تبسيط الإجراءات (المبحث الثاني) ، هذا فيما يخص مراحل وإجراءات تحصيل الديون الترابية، و ساهم عامل التعقيد والمركب في المساطر وإجراءات تحصيل الديون العمومية الى صعوبة في تحديد تعريف دقيق لتحصيل الضرائب والرسوم (المبحث الأول).

المبحث الأول: مفهوم تحصيل الديون العمومية المستحقة للجماعات الترابية وأصنافها.

تشكل الضرائب والرسوم الترابية الإطار المرجعي لأي توجه يستهدف تقوية وتأثيث مالية الجماعات الترابية، وتتم هذه الأخيرة من مراحل متعددة تتجسد بالأساس في التأسيس والتصفية والتحصيل وتندرج الجبايات المحلية ضمن الديون العمومية بمقتضى المادة الثانية من مدونة تحصيل الديون العمومية رقم 15.97 .

إن أهم ما يميز الجبايات المستحقة للجماعات الترابية هو التعدد والتباين (17 رسم و ضريبة)، وهذا التعدد و الاختلاف ينتج عنه تباين في الأوعية الخاضعة للجبايات من جهة، وفي طرق التحصيل من جهة ثانية.

وانطلاقا من أحكام مدونة تحصيل الديون العمومية يتبين أن الضرائب والرسوم المستحقة للجماعات الترابية تأخذ صفة الدين العمومي، الأمر الذي يستدعي منا التطرق إلى تحديد مفهوم تحصيل الدين الجبائي الجماعي وخصائصه (المطلب الأول) ثم تنوع الديون العمومية المستحقة للجماعات الترابية التي تنقسم إلى أصناف (المطلب الثاني).

المطلب الأول: مفهوم تحصيل الديون العمومية الجماعية وخصائصه

بما أن التحصيل يعتبر الآلية العملية لاستخلاص الديون، سواء كانت ضرائب أم ديون أخرى فهي تهدف إلى إنعاش خزانة الجماعة بالموارد اللازمة للإنفاق المحلي، وهذا يقتضي منا تحديد تعريف للتحصيل (الفقرة الأولى) ثم من أجل ضبطها يلزم تحديد الطبيعة القانونية للديون الجماعية (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: تعريف تحصيل الديون العمومية الجماعية.

أولاً : تعريف التحصيل

يشكل التحصيل أحد المفاهيم الأساسية في المادة الجبائية، كما هو معلوم فإن الجباية، (الضريبة أو الرسم) تمر بثلاث مراحل أساسية الأولى وهي المرحلة التي يتم تحديد العناصر الخاضعة للضريبة أو الرسم أي تحديد، الأسس وتسمى مرحلة الوعاء phase de l'assiette ثم تليها مرحلة ثانية يحتسب فيها مبلغ الضريبة وتسمى مرحلة التصفية phase de l'iquidation وأخير مرحلة ثالثة تتم فيها عملية أداء الضريبة، إما طوعاً أو جبراً و بها ينقضي الالتزام الجبائي كدين عمومي وتسمى مرحلة التحصيل أو الاستخلاص phase de recouvrement¹.

إن التحصيل اسم مشتق من كلمة recouvrer ويقصد به تحصيل مبالغ من المال متوجبة، ولغة يعني قبض مبالغ مستحقة من المال كالديون والضرائب، ويعبر عنه بعبارات أخرى كالاستيفاء، الاستخلاص الأداء والاستحقاق، يعني بالأساس نقل الأموال إلى صندوق "الادارة الجبائية" وحسب تعبير البعض فالتحصيل يعني طريقة إخراج الأموال الضريبية

¹- عبد القادر التيعلاتي، الوجيز في النزاعات الضريبية، دار النشر الأحمدية، الدار البيضاء، الطبعة الثانية 2001، ص 19

من جيب الملزم (المكلف / المدين) إلى صندوق الإدارة المالية وتهم عملية التحصيل العناصر المكلفة به وأساليب الاستخلاص وتاريخ الاستحقاق.¹

إن استيفاء مداخل للجماعات الترابية لا يمكن أن يتم إلا بالاستناد إلى مرجعية قانونية، أي وجود نص صريح عن طريق نص تشريعي أو تنظيمي أو بواسطة مقرر جماعي أو وثيقة الميزانية المحلية.²

لم يتطرق المشرع المغربي من خلال قانون 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، تعريف لمصطلح التحصيل، وحتى مرسوم رقم 2.03.441 صادر في 3 يناير 2010 المتعلق بنظام المحاسبة العمومية للجماعات المحلية ومجموعاتها لم ينظر للتعريف بل اقتصر على الإحالة على قانون 15.97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية، الفصل 26 من مرسوم 3 يناير 2010 لنظام المحاسبة، وبالرجوع إلى مدونة تحصيل الديون العمومية، نجد أنه يعرف التحصيل في المادة الأولى، بأنه "مجموع العمليات والإجراءات التي تهدف إلى حمل مديني الدولة والجماعات المحلية وهيئاتها والمؤسسات العمومية على تسديد ما بذمتهم من ديون بمقتضى القوانين والأنظمة الجاري بها العمل، أو ناتجة عن أحكام وقرارات القضاء أو عن الاتفاقات".

ويعرف الأستاذ أحمد حضرائي، التحصيل : بأنه مجموع العمليات التي تهدف إلى نقل مبلغ الضريبة من ذمة الممول إلى صندوق الجماعة أو خزينة الدولة، ويتم تحصيل الجباية المحلية بناء على أساليب إعدادية قائمة على أوامر المداخل وأخرى فورية إلى جانب مسك سجلات للمحاسبة ويشرف على التحصيل المذكور الأمر بالصرف والقبض بمعية شسيع المداخل³ داخل الأجل القانوني للتحصيل أو خارجه⁴ عن طريق التحصيل الجبري.

غير أنه بالرغم من أن قانون رقم 47.06 حاول أن يلائم عملية التحصيل على الصعيد المحلي مع ما هو على مستوى الوطني.⁵

¹ - أحمد حضرائي، النظام الجبائي المحلي على ضوء التشريع المغربي و المقارن ، منشورات المجلة المغربية للإدارة والتنمية، سلسلة "مؤلفات وأعمال جامعية" عدد 22 الطبعة الأولى، 2001، ص 47 و 48

² - محمد باهي، قراءة في القانون رقم 47.06 بتاريخ 30 نونبر 2007 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، دراسات عدد 101 نونبر-دجنبر 2011 ص 11

³ - أحمد حضرائي، المرجع سابق، ص 70

⁴ - محمد عالي أدبيا، إشكالية الاستقلال المالي للجماعات المحلية بالمغرب نحو مقاربة أكثر واقعية، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 29، 2001، ص 243

⁵ - المحجوب الدربالي، مرجع سابق ، ص 60

وتختص القباضة الجماعية وشهادات المداخل كما تدل على ذلك تسميتها بتتبع و تنفيذ ميزانيات الجماعات الترابية وذلك باستخلاص الموارد والرسوم من جهة وصرف النفقات الجماعية من جهة أخرى¹.

ثانياً: تعريف الديون العمومية الجماعية

تعتبر مداخل الضرائب و الرسوم الجماعية مصدر مهما لتمويل ميزانية الجماعة الترابية وأداة لتنفيذ سياستها الاقتصادية والاجتماعية لذلك أحاطها المشرع بعناية واهتمام كبير من خلال ترسانة قانونية الخاصة بالديون العمومية، لقد حدد المشرع الحقوق التي يمكن اعتبارها ديونا عمومية في المادة الثانية من قانون 97-15 وهي:

- الضرائب المباشرة للدولة والرسوم المماثلة وكذا الضريبة على القيمة المضافة المشار إليها بعبارة "الضرائب والرسوم" في ما يلي من هذا القانون،
- الحقوق والرسوم الجمركية
- حقوق التسجيل و الرسوم المماثلة
- مداخل وعائدات أملاك الدولة
- حصيلة الاستغلالات والمساهمات المالية للدولة
- الغرامات والإدانات النقدية
- الضرائب ورسوم الجماعات المحلية
- سائر الديون الأخرى لفائدة الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية التي يعهد بقبضها للمحاسبين المكلفين بالتحصيل باستثناء الديون ذات الطابع التجاري².

إذن يستخلص من خلال هذه المادة أن الضرائب ورسوم الجماعات تعتبر ديونا عمومية مستحقة للجماعات الترابية، ولها الحق الشخصي بصفتها دائن بأن تفرض بموجبها على الملتزم (المدين) القيام بتقديم ما بذمته وتكون الجباية الترابية إما ديونا ذات طبيعة عملية أو طلبية غير أن واجب الدفع يكون في موطن الدائن، لأن الدين محمول من

¹ - الهاشمي فاروق، نشاط الخزينة العامة في مجال تحصيل الضرائب والرسوم، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة "دراسات" عدد 99-100 يوليوز - أكتوبر، 2011 ص 73

² - المادة الثانية من قانون 15.97 وهي على سبيل المثال لا الحصر وذلك من خلال عبارة "سائر الديون الأخرى..."

حيث أجل إبراء ذمته إما بدفع أو إرسال المبلغ الجبائي نقداً أو عن طريق البريد أو بواسطة التحويل البنكي أو بكيفية مباشرة لدى صندوق القباضة أو لتشجيع المداخل الذي يعمل لحساب القابض المالي بالنسبة للجماعات الترابية¹.

وتجدر الإشارة إلى أن المشرع ومن خلال منطوق المادة الثانية قام باستثناء الديون ذات الطابع التجاري المستحقة لفائدة المؤسسات العمومية من لائحة الديون العمومية². ويمكن تعريف الجباية الترابية بأنها "مجموع الضرائب و الرسوم الترابية التي تستفيد منها هيئة ترابية سواء مباشرة أو غير مباشرة"³.

الفقرة الثانية: الطبيعة القانونية للديون العمومية الجماعية

من خلال هذه الفقرة سنحاول الوقوف على النصوص القانونية المنظمة لعملية التحصيل الديون العمومية المستحقة للجماعات ومدى محدوديتها ولا تم ثانياً سنحاول تمييز تحصيل الديون المستحقة للجماعات الترابية عن باقي عمليات التحصيل الأخرى.

أولاً: محدودية النصوص القانونية المنظمة للتحصيل

مثلت النصوص القانونية المنظمة لعملية التحصيل قبل مدونة التحصيل الأسس والركائز الأساسية لهذه العملية وتتمثل هذه النص في ظهيري 22 نونبر 1924 و 21 غشت 1935 ومرسومي 24 دجنبر 1958 و 21 أبريل 1967 إلى جانب قواعد المسطرة المدنية والقانون 41-90 المحدث للمحاكم الإدارية.

وهي تولى بالتنظيم سبل التحصيل والجهة التي يؤول إليها هذا الاختصاص، في إطار مبادئ عامة يتحتم على الجباة التقيد بها، ضماناً لديون الدولة و الجماعات الترابية. وفيما يخص النصوص المنظمة للجبايات الترابية فقد عرفت تطور متلاحق كما أشارنا في مقدمة البحث لكن ما يلاحظ عليها أن أحالت في عملية التحصيل على مدونة التحصيل 15.97، على عكس النظام الجبائي الألماني الذي يملك ترسانة قانونية خاصة

¹- لكبير مركوش، مرجع سابق، ص 16

²- ماء العينين الشيخ الكبير، تحصيل الديون العمومية بالمغرب على ضوء القانون 15.97، المطبعة غير مذكورة الطبعة الأولى 2012 ص 25

³- إبراهيم صبيري، القباضة الجماعية ومسألة التدبير المالي الجماعي، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الدار البيضاء، السنة الجامعية 1998-1999، ص 7

بالجبايات الترابية وذلك حسب نوع الضريبة التي يمكن تحصيلها فهناك ضرائب تعود إلى الاتحاد وهناك ضرائب يعود أمر تحصيلها للولايات "länder" مثل ضريبة على الوقود، أو الرسم على التبغ يعود تحصيلها إلى الولايات و ذلك بشكل حصري وكلي مثل الضريبة على الدخل، الضريبة على السيارات...¹

إذن على مستوى القانون هناك نقص قانوني على مستوى التحصيل المحلي لأن مشرع أحال على المدونة رغم مميزتها التي تجلت في توحيد مسطرة التحصيل وما يتطلب ذلك من تزويد بالآليات والوسائل القانونية والمادية لشساعة المداخل من أجل تحصيل جيد وهو ما لا يتوفر لها مقارنة مع الخزينة العامة .

فالملزم عندما يريد تأدية ما في ذمته من ديون ترابية يفضل أن يؤديها إلى الخزينة و لا يؤديها إلى الجماعة لأنه يعلم أن الجماعات الترابية لا تملك الوسائل التي تمتلكها الخزينة في حالة عدم تأدية الديون وهذا في نظرنا يضعف دور خزينة الجماعة من أموال طائلة بسبب هشاشة النصوص القانونية المنظمة لعملية التحصيل الترابي، فهذه إحدى الثغرات في النصوص القانونية التي تساعد على التهرب الضريبي .

بدخول قانون 47.06 حيز التطبيق مطلع سنة 2008 فرغم مميزاته الإيجابية ظهرت عدة صعوبات قانونية سواء فيما يتعلق بالمسطرة أو الإجراءات التقنية المتعلقة بها، كما أن المرسوم الخاص بنظام المحاسبة العمومية للجماعات المحلية ومجموعتها، الصادر في 3 يناير 2010 حاول ملأ الفراغ القانوني في هذا المجال، فتعدد وتباين المساطر القانونية الواجبة في التطبيق في ميدان التحصيل الجبائي الترابي يقود إلى تبني نظام جبائي ترابي غير واضح ومحدد². فتشتت المادة الجبائية المحلية، يجعلنا نلاحظ بأن المشرع المغربي قد حاول على مستوى ضرائب الدولة تجميع وبناء نظام جبائي تركيبي، في حين على المستوى الترابي نجد نظاما جزيئيا الأمر الذي أدى لا محالة إلى تباين مردودية جل

¹ Mohammed El Mouchtaray, le rôle des collectivités locales dans le développement économique et social au Maroc, Premier Edition 2000 Remald, Série "Thèmes actuels", n°24 ,page28

² ابراهيم صبيري، مرجع سابق، ص 47

الرسوم والضرائب من سنة إلى أخرى، وتظهر هذه الصعوبات القانونية على مستوى القباضة وعلى مستوى الشساعة باعتبارهما الأجهزة المكلفة بالتحصيل¹.

فشجيع المداخل لا يتوفر على سلطة الجبر في التحصيل كما هو الشأن بالنسبة للقباض الجماعي. وهناك مشاكل أخرى تتمثل في حدوث خلافات بين القباض وشسيعوا المداخل حول مسألة الاختصاص في تحصيل بعض الرسوم والضرائب والتي لم يسند القانون أمر استخلاصها بشكل واضح لا لهذا الجانب أو ذاك الملحق رقم 4.

ثانياً: تمييز تحصيل الديون المستحقة للجماعات الترابية

ارتكز القانون الجديد على تبسيط الجبايات المحلية بتقليص عدد الرسوم عن طريق حذف الضرائب والرسوم ذات المردودية الضعيفة، ودمج تلك التي تؤسس على نفس المادة الضريبية والتي تشمل نفس الميدان، وبوضع رسوم سهلة في قواعد تأسيسها، وبرفع كل غموض والتباس يعتري موضوع تحصيل الرسوم المحلية ووضع حد لتداخل الاختصاصات ما بين القباض المكلف بتدبير الميزانية المحلية وشسيع المداخل².

وعلى العموم فالعملية الضريبية تبدأ بمرحلة الوعاء أي الأساس ثم التصفية وأخيراً التحصيل، وتنقسم هذه المراحل على جهتين إداريتين اثنتين، تختص كل جهة في عمليات جبائية محددة ويرتكز هذا التقسيم على مبدأ هام في تنفيذه الميزانية سواء للدولة أو الجماعات الترابية وهو الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي³.

فالوعاء هو أساس فرض الضريبة، بمعنى طرق تحديد مقدار الضريبة الذي يجب على الممول دفعه وهو ما يسمى أيضاً بأساليب ربط الضريبة وبصورة عامة يجب أن تتميز أساليب التقدير بالدقة والملائمة والوضوح.

وهناك أسلوبان أساسيان لتقدير قيمة الوعاء الضريبي هما: الأسلوب المباشر والأسلوب غير المباشر فالأسلوب الأول وهو ما يطلق عليه بالإقرار المباشر من المدين،⁴ بالتصريح الضريبي والأسلوب الثاني بالفرض التلقائي للضريبة.

¹ لكبير مركوش، مرجع سابق، ص 105

² محمد باهي، مرجع سابق، ص 17

³ عبد القادر التيلعالي، الضمانات الجبائية من التشريع والقضاء، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية "سلسلة دراسات" عدد 19-1997، ص 22

⁴ د. محمد العمر، أنواع الضريبة، مقال منشور في موقع الإلكتروني، ص 4 www.cba.edu.kw

ويتعين التمييز بين اختصاصات مديرية الضرائب المتمثلة في فرض الضريبة واحتسابها وإصدار الجداول المتعلقة بها. في حين أن الخزينة العامة هي التي يرجع إليها الاختصاص في كل ما يتعلق بتحمل هذه الجداول و استخلاص الضريبة.

وتتميز الجبايات الترابية بالاختلاف في طرق احتساب الرسوم وذلك راجع إلى تعدد وتنوع الرسوم المفروضة ونأخذ مثال ذلك الرسم المهني باعتباره أهم الرسوم بالنسبة للجماعات الترابية، فهذا الرسم يطبق على كل شخص ذاتي أو معنوي ذو جنسية مغربية أو أجنبية يزاول نشاط مهني (المادة 5 من قانون 47.06) وتضيف هذه المادة بأنه تخضع للرسم المهني الصناديق المحدثة بنص تشريعي أو باتفاقية وغير متمتعة بالشخصية المعنوية المعهود بتسييرها إلى هيئة خاضعة للقانون العام أو الخاص ويفرض الرسم باسم الهيئات المكلفة بتسييرها، والعمليات الخاضعة للرسم المهني فهي تصنف حسب طبيعتها والمندرجة في إحدى الطبقات الثلاثة وفق قائمة المهن المصنفة قانوناً¹.

يفرض الرسم المهني في المكان الذي توجد به المحال والمنشآت المهنية الخاضعة للرسم. وفيما يخص الآجال الاستحقاق فيؤدي عن السنة بكاملها، هذا وقد حددت المادة 9 من قانون 47.06 سعر الرسم المهني على القيمة الإيجارية وفق ثلاث طبقات وهي على الشكل التالي:

الطبقة الأولى :	10%
الطبقة الثانية :	20%
الطبقة الثالثة :	30%

وهذه أسعار تصاعدية بفارق 10 بين الطبقة ويلاحظ أن المشرع حدد الحد الأدنى للرسم المهني. المادة 10 من نفس القانون.

هذا فيما يخص أساس فرض الرسم المهني أما فيما يخص تحصيله يتم استخلاصه بالجداول أو الأداء المسبق².

¹ - مدني أحמידوش. مرجع سابق، ص 136-137

² - مدني أحמידوش، نفس المرجع، ص 149

إن ما يميز تحصيل الديون العمومية بالنسبة للجماعات الترابية هو تعدد واختلاف احتساب الرسوم فهناك رسوم تؤدي إلى الخزينة الجماعية وهو ما يجعل تداخل في الاختصاصات بين التشريع والقابض.

المطلب الثاني: التعدد سمة الديون العمومية المستحقة للجماعات الترابية
تعتبر الجبايات الترابية أحد أعمدة النظام الترابي، نظرا لأهمية مردوديتها مقارنة مع باقي وسائل التمويلية الأخرى، ولكونها وسيلة تدخلية لتوجيه الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية داخل الجماعة من جهة أخرى (الفقرة الأولى) وإلى جانب الجبايات تلعب الموارد الجماعية الأخرى المتمثلة في الأملاك الجماعية والديون ذات الطابع التجاري دور مهم في تزويد صندوق الجماعة الموارد الأساسية لتسيير دواليبها (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: الديون العمومية ذات الطابع الجبائي
تملك الجماعات الترابية عدد كبير من الرسوم والضرائب التي تؤثر ميزانية الجماعة فهناك ضرائب، ورسوم مشتركة بينها وبين الدولة وهيأت أخرى (أولا)، لكن تبقى الرسوم التي نص عليها قانون 47.00 أهم الموارد بالنسبة للجماعات الترابية وهو ما سنتطرق إليه (ثانيا).

أولا: نسبة الضرائب المحولة
يكفي اعتبار الجبايات المحولة يعود أمر تدبير مواردها من جهة الأساس أو الوعاء، والتصفية ثم التحصيل لجهة غير الإدارة الجبائية الترابية، وكون المنازعات بشأن الضرائب سواء في المرحلة ما قبل القضائية تخضع لمقتضيات قانونية غير تلك المطبقة بشأن النزاع في ضرائب ورسوم الجماعات المحلية¹.
وتمثل الضرائب التي تمنح الدولة نسبة مئوية محدد للجماعات الترابية في رسم السكن ورسم النظافة ثم الضريبة على القيمة المضافة وأخيرا الرسم المهني.

¹ مصطفى ممد. مرجع سابق، ص 18

نبدأ بالرسم السكن، يعتبر بديلا للضريبة الحضرية التي كانت منظمة بالظهير الشريف رقم 1-89-228 الصادر بتاريخ فاتح جمادى الآخرة 1410 (30 ديسمبر 1989) بتنفيذ القانون رقم 37.59¹. وقد نظمها المشرع في قانون 47.06 من المادة 19 إلى 32. وقد نصت المادة 19 على أنه يفرض رسم السكن سنويا على العقارات المبنية والمباني على اختلاف أنواعها التي يتخذ مالكوها من جميعها أو بعضها سكنا رئيسيا أو ثانويا لهم، أو يضعونها مجانا تحت تصرف أزواجهم أو أصولهم أو فروعهم ليجعلوا منها سكنا لهم². وبصفة عامة يفرض رسم السكن على العقارات المعدة السكن³ ويوزع مدخول الرسم من قبل المصلحة المكلفة بالتحصيل إذ يخصص 90% لفائدة ميزانيات الجماعات التي يفرض الرسم داخل مجالها الترابي و 10% لفائدة الميزانية العامة برسم تكاليف التدبير⁴.

- رسم الخدمات الجماعية

كان في القانون السابق 30.89 يعرف برسم النظافة ونظمها قانون 47.06 برسم الخدمات الجماعية وذلك من خلال المواد 33 إلى 38، وهذه التسمية مناسبة بالنظر إلى ملائمة الرسم مع الخدمات المقدمة، وتم اعتماده من طرف التشريعات المقارنة في شكل آخر كرسوم رفع الازبال المنزلية المرتبطة بالضريبة العقارية على الملكيات المبنية بفرنسا ومعلوم الاعتناء والتطهير بتونس، ورسم التنظيف بالجزائر⁵.

وهذا الرسم يفرض سنويا بموقع العقارات الخاضعة للرسم باسم المالك أو من له حق الانتفاع أو باسم حائز العقار أو وضع اليد عليه إذ لم يصرف مالكة أو صاحبه حق الانتفاع منه⁶ وعائد هذا الرسم يخصص ما نسبته 95% للجماعات و 5% لفائدة ميزانيات الجهات.

- الرسم المهني

ضريبة على الأنشطة الاقتصادية تفرض بشكل سنوي على الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين الذين يمارسون بشكل منتظم نشاط يدر دخلا⁷.

¹ - أحمد حضراني، مرجع سابق، ص 145

² - المادة 19 من قانون 47.06

³ Royanaud Muzellec. Finances locales. 5^{ème}, édition 2005, Dalloz p. 104.

⁴ - مدني حميدوش، مرجع سابق، ص 46

⁵ - مدني حميدوش، نفس المرجع ص 49

⁶ - المادة 33 من قانون 47.06

⁷ Royauand Muzellec.op.cit.p 105.

وحسب المادة 5 من قانون 47.06 يخضع للرسم المهني كل شخص ذاتي أو معنوي ذو جنسية مغربية أو أجنبية يزاول في المغرب نشاطا مهنيا، ويتم توزيع عائد الرسم المهني بين ثلاثة أقطار 80% يخصص لفائدة ميزانيات الجماعات التي يفرض الرسم داخل مجالها الترابي و 10% لفائدة غرف التجارة و الصناعة التقليدية و غرف الصيد البحري و ذلك بنص تنظيمي 10 % الميزانية العامة¹.

- الضريبة على القيمة المضافة

ضريبة غير مباشرة مركبة لأن تحصيلها يتم من قبل أشخاص ليسوا ملزمين بها (الملزم القانوني) وأن تحمل عبئها يقع على أشخاص لا يشعرون ثقلها الحقيقي (الملزم الحقيقي)، لكنها كمورد مالي جزئي ترابي يرصد من حصيلته لميزانيات الجماعات الترابية حصة لا تقل عن 30% كما نص ذلك قانون الإطار، وتؤكد المادة 128 من كتاب الوعاء والتحصيل المحدث بموجب المادة 6 من قانون المالية رقم 35.05 للسنة المالية 2006.

ثانيا: تنوع الرسوم الذاتية

إلى جانب الضرائب والرسوم المحولة أو ذات نسبة معينة للجماعات الترابية نجد تعدد، وكثرة الرسوم المستحقة للجماعات الترابية سواء للجماعات الحضرية والقروية و للعمال والأقاليم ثم للجهات وقد حصرتها المادة 2 من القانون رقم 47.06 فيما يلي تحدث لفائدة الجماعات الحضرية والقروية الرسوم التالية:

- الرسم على الأراضي الحضرية غير المبنية.
- الرسم على عملية البناء.
- الرسم على عمليات تجزئة الأراضي.
- الرسم على محال بيع المشروبات.
- الرسم على الإقامة بالمؤسسات السياحية.
- الرسم على المياه العذبة ومياه المائدة.
- الرسم على النقل العمومي للمسافرين.

¹ المادة 11 من قانون رقم 47.06

- الرسم على استخراج مواد المقالع.
- غير أنه فيما يتعلق بالجماعات القروية لا يفرض رسم السكن ورسم الخدمات الجماعية والرسم على عمليات تجزئة الأراضي إلا بالمراكز المحددة والمناطق المحيطة بالجماعات الحضرية وكذلك بالمحطات الصيفية والشتوية ومحطات الاستشفاء بالمياه المعدنية والتي تحدد بنص تنظيمي الدوائر التي تفرض داخلها الرسوم المذكورة.
- كما لا يفرض الرسم على الأراضي الحضرية غير المبنية إلا بالمراكز المحددة المتوفرة على وثائق التعمير.
- الرسوم المستحقة للعمالات والأقاليم¹
- الرسم على رخص السياقة.
- الرسم على السيارات الخاضعة للفحص التقني.
- الرسم على بيع الحاصلات الغابوية.
- الرسوم المستحقة للجهات
- الرسم على رخص الصيد.
- الرسم على استغلال المناجم.
- الرسم الخدمات المقدمة بالموانئ.
- وتستفيد الجهات من الرسمين الإضافيين اللذان تم إدماجهما في الرسوم الأصلية التالية:
- الرسم على المفروض على رخص الصيد لبحري.
- الرسم المفروض على عقود التأمين.
- 1% من عائدات الضريبة على الدخل.
- 1% من عائدات الضريبة على الشركات.
- 10% من الرسم المفروض على استخراج المقالع²
- وفي انتظار تعديل تشريعي يجعل الضرائب والرسوم التي تملك فيها الجماعات الترابية نسبة معينة كمورد ترابي خالص بشكل كلي سواء من حيث الربط أو التحصيل، وذلك من أجل مواكبة الإصلاحات الإدارية التي يعرفها المغرب وعلى رأسها مشروع الجهوية

¹ - المادة 3 من قانون 47.06

² - المحجوب الدربالي، مرجع سابق ذكره، ص 39

المتقدمة، بالتالي إعطاء نوع من الاستقلال المالي للجماعات الترابية على غرار الدول المتقدمة.

الفقرة الثانية: الديون العمومية المحلية ذات الطابع غير الجبائي

نصت المادة 30 من قانون 45.08 المتعلق بالتنظيم المالي للجماعات المحلية ومجموعاتها الصادر بتاريخ 18 فبراير 2009 تشتمل موارد الجماعات المحلية على: الضرائب والرسوم، وكذا الموارد الناتجة عن تحويل جزء من ضرائب ورسوم الدولة كما أشارنا إلى ذلك سابقا.

وتشمل أيضا على الموارد التالية :

- حصيلة الاقتراضات المرخص بها
- مداخيل الأملاك والمساهمات
- أموال المساعدات
- الهبات والوصايا

- مداخيل مختلفة والمواد الأخرى المقررة في القوانين والأنظمة

وتشمل أيضا مساهمة الجماعات الأعضاء في المجموعة والإمدادات التي تقدمها الدولة والمداخيل المرتبطة بالمرافق المحولة إلى مجموعة وحصيلة الخدمات المؤدي عنها وحصيلة الممتلكات وحصيلة الاقتراضات المرخص بها والهبات والوصايا والمداخيل المختلفة.

وقد استئنفت المادة الثانية في فقرتها الأخيرة الديون ذات الطابع التجاري، وهذه الديون غير معنية من تطبيق مدونة التحصيل، لأن هذه الديون لا تخضع للامتياز الذي تحظى بها ديون الدولة والجماعات الترابية مثل الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها وبعض المداخيل التي يتكفل باستيفائها المحاسبون التابعون للخزينة¹.

المبحث الثاني : مراحل وإجراءات تحصيل الديون العمومية للجماعات الترابية

¹ جهديكان حجية، تحصيل الديون الضريبية بين ق. م. م. وخصوصيات التشريع المغربي، الطبعة الأولى 2006، ص 56

يعرف تحصيل الديون العمومية المستحقة للجماعات الترابية مجموعة من المتدخلين انطلاقاً من دور الشسيع وصولاً إلى دور الأمر بالصرف (المطلب الأول) يضاف إلى ذلك أن عملية الاستخلاص تتم بطريقة مسطرة اختيارية أو عن طريق التنفيذ الجبري لإرغام المدين على تسديد ما بذمته من الديون إلى الجماعات الترابية وهو ما سنتطرق إليه في (المطلب الثاني).

المطلب الأول : العناصر البشرية الفاعلة في مراحل التحصيل.

تستخلص الرسوم المستحقة لفائدة الجماعات الترابية إما تلقائياً بناء على إقرارات الملزمين بالنسبة للرسوم الإقرارية أو عن طريق الدفع نقداً بالنسبة للحقوق النقدية، والتي يتولى استخلاصها شسيع المداخل - وكيل المداخل سابقاً- (الفقرة الثانية) وإما بناء على أوامر الاستخلاص فردية أو جماعية يتم إصدارها بصفة منتظمة من طرف إدارة الدولة بالنسبة للرسم المهني ورسم السكن، ورسم الخدمات الجماعية ومن طرف الأمر بالصرف للجماعات الترابية المعنية (الفقرة الأولى) و ذلك بالنسبة لبقية الرسوم والتي يتولى استخلاصها المحصل الجماعي أو الشسيع طبقاً لأحكام القانون 47.06 المتعلق بالجبايات المحلية والقانون 15.97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية وبهذا التمييز في عملية استخلاص الرسوم الترابية يكون المشرع قد حاول رفع كل غموض أو التباس يعتري موضوع تحصيل الرسوم الترابية ووضع حد لتداخل الاختصاصات¹ بين المتدخلين في عملية التحصيل.

الفقرة الأولى : المرحلة الإدارية لتحصيل الديون بالنسبة للجماعات الترابية

إن التنفيذ الإداري لعمليات المداخل الجبائية لا يمكن أن تتم إلا بالاستناد إلى مرجعية قانونية، تتجسد في وجود نص صريح عن طريق قانون تشريعي أو تنظيمي أو بواسطة مقرر جماعي أو وثيقة الميزانية المحلية باعتبارها سنداً قانونية للدين الجبائي الترابي. إن مسألة فرض أي ضريبة أو رسم من طرف الأمر بالصرف يستدعي التأكد من مدى شرعيتها ، لأن التشريع من اختصاص الجهاز التشريعي.

¹ محمد باهي، مرجع سابق، ص 18

يرتبط التحصيل بالأمر بالصرف على مستوى الإداري من خلال إثبات الدين وتصفيته وإصدار الأوامر بالمدخيل بشأنه، وعلى هذا الأساس سنعالج هذه النقطة من خلال نقطتين، نتناول في النقطة الأولى دور الأمر بالصرف في عملية التحصيل، و نعالج في النقطة الثانية القرار الجبائي كسند لتحصيل الدين الجبائي.

أولاً : دور الأمر بالصرف في عملية التحصيل

يراد بالأمر بالصرف حسب قانون رقم 45.08 المتعلق بالتنظيم المالي للجماعات المحلية ومجموعتها: الوالي عامل العمالة أو الإقليم بمقر الجهة فيما يخص الجهات والعامل في ما يخص العمالات والأقاليم ورئيس المجلس الجماعي في ما يخص الجماعات الحضرية والقروية.

ويجب أن نميز بين الأمرين بالصرف على مستوى الجماعات الترابية بين المنتخبين منهم وهم رئيس المجلس الحضري ورئيس المجلس القروي وبين المعيّنين منهم العامل بالنسبة لمجالس العمالات والأقاليم والوالي عامل العمالة أو الإقليم مركز الجهة بالنسبة للجهات¹.

يرتبط التنفيذ الإداري لعمليات المدخيل الجبائية بالأمر بالصرف المحلي الذي يعهد إليه تدبير الجبايات الترابية، من خلال مراحل تكمن في تحديد أسس الجباية وتطبيق وتحديد الأسعار وتحديد قيمتها ثم إصدار الأوامر بالمدخيل قصد استخلاصها².

ويناط حسب المادة 5 من نظام المحاسبة بالأمر بالصرف، إثبات الديون المستحقة للجماعة أو المجموعة المذكورتين وتصفيتهما والأمر بتحصيلها.

ويجوز للأمرين بالصرف أن يفوضوا لإمضاءاتهم، تحت مسؤوليتهم بموجب قرار محرر في نسختين أصليتين تبلغ واحدة منهما للمحاسب المكلف³.

ويعتبر الأمر بالصرف مسؤولاً بصفة شخصية من التقيد بالقواعد المتعلقة بإثبات الديون العمومية وتصفيتهما والأمر بصرفها، وكذا تحصيل الديون العمومية التي قد تعهد إليه عملاً بالنصوص القانونية الجاري بها العمل¹.

¹ أحمد حضرائي، مرجع سابق، ص 77

² لكبير مركوش، مرجع سابق، ص 40

³ - المادة 6 من نظام المحاسبة العمومية للجماعات المحلية ومجموعتها

ثانياً: السند التنفيذي لاستخلاص ديون الجماعات الترابية

إن التحصيل عن طريق السندات التنفيذية لا زلت قائمة بالنسبة للعديد من الضرائب والرسوم، بالرغم من الميل نحو اعتماد تقنيات التصريح والأداء التلقائي من طرف الملزم² ونظراً لأهمية الموارد الجبائية بالنسبة للجماعات الترابية في إغناء ميزانياتها، فإن الأمر يستدعي اللجوء إلى صياغة وإعداد قرارات جبائية، بهدف تحصيل الرسوم والضرائب الممنوحة للجماعات الترابية، ويمثل القرار الجبائي تلك الوثيقة التي تؤهل المجالس الترابية لوضع النسب الملائمة التي حدد المشرع الجبائي سقفها الأعلى، تأتي الأهمية القانونية للقرار الجبائي من خلال قانون 47.06 المنظم الجبايات المحلية، إذ يسعى القرار إلى تكملة القانون في بعض جوانبه وعلى ضوء ذلك يتم تأسيس الضرائب والرسوم المستحقة للجماعات الترابية، وسندا لتحصيلها في حالة عدم تنصيب القانون على أسعار أو تعريفات ثابتة³، وعليه يجب على الأمرين بالعرف تحديدها بناء على قرارات جبائية بعد مداولة المجالس التداولية.

يكتسي القرار الجبائي القوة الإلزامية في ضرورة تقيد الأمر بالصرف والأجهزة المكلفة بالاستخلاص بالنسب المحددة فيه، كما يمكن لهذه الأجهزة المكلفة بالتحصيل أن ترفض تطبيق أية نسبة غير تلك محدد في القرار الجبائي الذي لا يمكن تعديله بسلوك الإجراءات القانونية المعمول بها عند اتخاذها، بالإضافة إلى ذلك فإن القرار نفسه ليس له الحق في أن يخالف التشريع، ولا يمكن أن يقترح وسيلة للاستخلاص غير تلك المنصوص عليها.

ويتخذ السند التنفيذي عدة أشكال أهمها.

1- الجداول الضريبية الجماعية: عرفها الأستاذ عبد الغني خالد بأنها عبارة عن وثيقة تتضمن لوائح موضوعة من طرف مديرية الضرائب تسمح لمصالح الضريبة العامة بتحصيل المبالغ الضريبية الواردة فيها، وتتضمن جميع المعلومات الضرورية حول الملزم كنوعية السند التنفيذي، وتاريخه واسم الإدارة التي أصدرت لفائدتها،

¹ - المادة 8 من نفس المرسوم

² - محمد أغزيف، مرجع سابق، ص 13.

³ لكبير مركوش، مرجع سابق ذكره، ص 45.

ومصادقة الوزارة المختصة، الهوية الكاملة للمدين الذي صدر ضده السند التنفيذي مع العنوان الكامل، والمبالغ المطالب بتسديد قيمتها ونوعها، وتاريخ استحقاقها والأساس القانوني الذي استوجب هذا الدين، وان ما يفيد أن السند قابل للتنفيذ الجبري بجميع الوسائل القانونية على الوفاء¹.

2- الأوامر الضريبية: تصدر هذه الأوامر نظرا لخصوصية بعض الضرائب التي تصدر في شكل أوامر فردية مثل الضريبة على القيمة المضافة مثلا² وبالنظر إلى أهمية هذه الأخيرة في إقرار نوع من الإستقلال المالي للوحدات الترابية، فإنه يظل قاصرا في ترجمة استقلالية تامة وحقيقية للمجالس الترابية من أجل صياغة نظام جبائي وخصوصيات ترابية خالصة تواكب مقترح الهوية الموسعة.

الفقرة الثانية: المرحلة المحاسبية لاستخلاص الدين العمومي للجماعات الترابية
بعد المرحلة الإدارية التي تمر بها عملية الاستخلاص، يأتي دور المحاسبين العموميين من التحصيل العملي للديون العمومية و ذلك عملا بمبدأ الفصل بين الامر بالصرف والمحاسب العمومي، ومن بين أهم المتدخلين في عملية تحصيل ديون الجماعات الترابية نجد مؤسسة القابض الجماعي أو المحصل الجماعي (أولا) التي تختص باستخلاص الرسوم الضرائب الإقرارية في حين نجد استثناء متمثل في مؤسسة شساعة المداخل التي تكفل بالرسوم الفورية (ثانيا).

أولا : الحضور القوي لمؤسسة المحصل الجماعي
تتوفر الخزينة العامة على شبكة هامة من المصالح الخارجية التي تتكفل بالتحصيل الضريبي في جميع مراحلها، وتتألف هذه المصالح من الخزائن الجماعية والخزائن الإقليمية بالإضافة إلى القباضات والقباضات الجماعية والأعوان المحاسبين لدى السفارات والقنصليات المغربية بالخارج، وسوف نركز بالخصوص على دور القباضات باعتبارها العنصر المعني مباشرة بعملية التحصيل مع الإشارة إلى دور الخزينة الإقليمية على اعتبار العلاقة التي تربطها بمصالح التحصيل المتواجدة تحد دائرة نفوذها.

¹ عبد الغني خالد، المسطرة في القانون الضريبي المغربي، مطبعة دار النشر المغربية، طبعة 2002، ص243

² محمد أغزيف، مرجع سابق، ص16

وبالنسبة للقباضات الجماعية والخزائن الجماعية كما تدل على ذلك تسميتها فهي مكلفة بتتبع تنفيذ ميزانيات الجماعات المحلية وذلك باستخلاص الموارد والرسوم من جهة وصرف النفقات الجماعية من جهة أخرى¹.

إلى جانب هذه الهيكلية التنظيمية للخزينة العامة تطرقت مدونة تحصيل الديون العمومية إلى الجهة المؤهلة للتحصيل وحددت المحاسبون في مايلي :

يكلف بتحصيل الديون العمومية المحاسبون الآتي ذكرهم:

-الخازن العام للمملكة؛

-الخزنة الجهويون و خزنة العمالات و الخزنة الإقليميون؛

-القباض و قباض الجهة و القباض الجماعيون؛

-قباض الجمارك والضرائب غير المباشرة؛

-قباض التسجيل؛

-كتاب الضبط بمحاكم المملكة بالنسبة إلى الغرامات و الإدانات النقدية و الصوائر القضائية والرسوم القضائية؛

-الأعوان المحاسبون بالمؤسسات العمومية بالنسبة إلى ديون هذه المؤسسات عندما يتم التنصيب صراحة على تطبيق أحكام هذا القانون في النصوص المحدثه لها².

وينبغي التنبيه إلى كون القباض المشرفين على استخلاص الضرائب والرسوم الترابية على وجه الخصوص هما صنفين، إما أن ينتمون لصنف قابض الجماعي Receveur أو لفئة المحصل الجماعي فالأول يتكلف باستخلاص الضرائب والرسوم الجماعية في حين الثاني بتحصيل الضرائب والرسوم المماثلة (التابعة للدولة)³

وللإشارة فمرسوم رقم 2.09.440 الصادر في 3 يناير 2010 بسن نظام للمحاسبة العمومية للجماعات المحلية ومجموعاتها، أحدث مستجد من خلال تغيير تصنيف، المحاسبين إذ أعاد تغييرها، وقد وردت في المادة 14 من النظام المحاسبون العموميون للجماعات المحلية هم:

¹- فاروق الهاشمي، مرجع سابق، ص 73

²- المادة 3 من قانون 15.97

³- أحمد حضرائي، مرجع سابق، ص 81

- الخزنة الجماعيون المكلفون بالأداء.
- القباض الجماعيون.
- المحصلون الجماعيون.
- الشسيعون

إن تحصيل المادة الجبائية للجماعات الترابية في هذه الحالات يتم بمقتضى أوامر المداخل، يتكلف بها المحاسب العمومي (القباض) بعد إجراء المراقبات عليها ليعمل فيها بعد على استخلاصها بكل الوسائل، غير أن المداخل بصفة عامة والمداخل الجبائية بصفة خاصة لها صفة توقيعية وليست تحديدية، لأن هناك تكفل سابق على ذمة القباض.

وتأسيسا على ذلك يعتبر القباض الجماعي صاحب الاختصاص الأصلي في تحصيل المداخل الجبائية لفائدة الميزانية المحلية¹. في حين يتولى المحصلون الجماعيون باعتبارهم محاسبين ملحقين محاسبتيا بالخزنة الجماعيين، تحصيل الواجبات والرسوم والاتاوي التي تكون الجماعات المحلية ومجموعتها مؤهلة لاستفاتها طبقا للقوانين والأنظمة المعمول بها².

على العموم هناك مجموعة من المداخل المستحقة فورا والواجب دفعها نقدا، هذه المداخل يتكفل بها عون أو موظف قصد تخفيف العبء ومتاعب التنقل التي قد يتحملوها الملزمون بالأداء، فهذا العمل تقوم به شساعة المداخل، وهو ما سنتطرق إليه في الفقرة الموالية.

ثانيا: هامشية شساعة المداخل في التحصيل

تبعا للمادة 19 في فقرتها الأولى والثانية من مرسوم 3 يناير 2010 المتعلق بسن نظام المحاسبة العمومية للجماعات المحلية ومجموعاتها، يتولى الشسيعون القيام بعمليات الاستيفاء أو الأداء وفقا للشروط المحددة بتعليمات لوزير الداخلية³.

¹ - لكبير مركوش مرجع سابق، ص 50

² - المادة 14 من نظام المحاسبة العمومية للجماعات المحلية

³ - عبد القادر باينة، الرقابة المالية على النشاط الإداري الجزء الأول ، الرقابة المالية العامة ، الطبعة الأولى

2010، ص 228

تمثل شساعة المداخل¹ الاستثناء في عملية تحصيل الجبايات الترابية، إذ تنتمي كمصلحة جبائية إلى الهيكل التنظيمي للجماعات الترابية، تسهر على استخلاص بعض الضرائب والرسوم المحلية. غير أن الحديث عن شساعة المداخل يستدعي ضرورة الوقوف عند تنظيمها وأسلوب عملها، إذ تحدث شساعة المداخل بمقرر يصدره وزير الداخلية باقتراح من الأمر بالصرف بعد تأشيرة وزير المالية فيما يخص الجهات والعمالات والأقاليم والجماعات الحضرية والهيئات، وبمقرر يصدره العامل باقتراح من الأمر بالصرف يوجه قائد الدائرة مشفوعاً برأيه بعد تأشيرة قابض المالية فيما يخص الجماعات القروية².

كما يتم تعيين شسيع المداخل " قابض ريجسور" (Régisseur) كقائم على تسيير الشساعة، ويخضع تعيينه لمسطرة قانونية، إذ يتضمن قرار التعيين مجموعة من المعطيات.

يتمثل الإطار القانوني لتنظيم سير شساعات المداخل في المرسوم المشار إليه أعلاه، ودورية وزير الداخلية عدد 408 الصادرة عن مديرية مالية الجماعات المحلية بتاريخ 22 يوليوز 1992 حول تطبيق إصلاح نظام الجبايات الترابية، كما يمكن إجمال الأسباب الداعية إلى الاستثناء في عملية التحصيل إلى أسباب قانونية وأخرى واقعية، ففيما يخص الأسباب القانونية، تتجلى في التخفيف من إجراءات التنقل التي قد يتحملها المكلفون بالأداء وضرورة تنفيذ العمل، وكذا الصعوبة التي تثيرها طبيعة بعض المداخل الجبائية من حيث تقديرها وضبط وعائها، أما بخصوص الأسباب الواقعية والتي يمكن إيرادها في محاولة التخفيف من أعباء القابض، بالنظر إلى كون المبالغ المقبوضة نقدا تتميز بانخفاض

¹ - كان ميلاد مفهوم وكالة المداخل ضمن الإصلاحات المهمة في إطار التنظيم المالي المحلي لسنة 1976. فقبل هذا التاريخ كانت تعرف بمكتب الجبايات.

² - جواد الكبير، وكالة المداخل الجماعية و تحصيل الجبايات المحلية - نموذج الجماعة الحضرية لزكورة- رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون العام، جامعة الحسن الاول، كلية العلوم القانونية الاقتصادية والاجتماعية سطات، السنة الجامعية 2008/2009، ص 17 و 18

قيمتها، وإذا ما عهد بمهمة تحصيلها إلى القابض، فإن تكاليف التحصيل قد تفوق حجم مبالغها.

وبالنظر إلى تجسيد شساعة المداخل لوضعية الموارد الجبائية الذاتية المدرجة بميزانيات الجماعات الترابية، وباعتبارها المصلحة الأكثر أهمية و حساسية في الهيكلة على مستوى الجماعات الترابية، أصبحت تكتسي أهمية قصوى في ميدان استخلاص الضرائب والرسوم وإعداد الجداول الخاصة بها، يعهد لها باستخلاص الحقوق الجبائية الفورية المقبوضة نقدا¹ بقرار من وزير المالية، حيث يتعلق الأمر في غالبية الأحيان برسوم طلبية تستدعي تنقل أعوان التحصيل التابعين لمصلحة الشساعة/الوكالة إلى الملمزمين قصد قبض مبالغها الأمر الذي جعل تنظيمها يخضع لمجموعة من الإجراءات.

مع تطبيق مقتضيات القانون رقم 47.06 الخاص بالنظام الجبائي المحلي حيز التنفيذ زادت لا محالة من جسامة المسؤوليات الملقاة على عاتق شساعة المداخل، ولقد تم التفكير في طرح إعادة هيكلة وتنظيم المصالح الجبائية الترابية، حتى تكون مواكبة للتطورات المالية والجبائية قصد ضمان مردودية مالية مرتفعة من التحصيل، وتباشر شساعة المداخل عمليات التحصيل بواسطة تواصل مأكوذة من دفاتر المقتطعات والتذاكر وغيرها من أساليب التحصيل التي يسلمها القابض إلى شسيع المداخل بصفته مسؤولا عن سير الشساعة، والذي يوزعها بدوره على أعوان التحصيل التابعين للجماعة، فالهدف من تقديمها هو أن تكون وسيلة تثبت الأداء. كما أن تنظيم هذه الأساليب يتطلب مسك محاسبة مزدوجة لتسجيل الدخول والخروج لقيم المقتطعات والتذاكر وغيرها².

إذ تشكل عملية التحصيل الوظيفة الأساسية للمصلحة الجبائية الترابية، وتقوم بهذه العملية طيلة السنة المالية، وتنتهي هذه المهمة بعد استنفاد الشساعة (الوكالة) لمختلف

¹ المداخل المقبوضة نقدا (les recettes exigibles au comptant) : يقصد بها تلك الرسوم والحقوق والوجيبات التي تستخلص من طرف الشسيع (Régisseur) لحساب القابض وعلى وجه السرعة دون تتبع الإجراءات التي يسلكها عادة القابض..

² أحمد خادم، وكالة المداخل الجماعية، رسالة لنيل دبلوم السلك العادي، المدرسة الوطنية للإدارة العمومية، الرباط 1992 ، ص31

الإجراءات القانونية الخاصة بالتحصيل على إخبار الأمر بالصرف بهذه الحالات، الأمر الذي يستدعي بالضرورة صياغة "أوامر للمداخل" يتم توجيهها إلى القابض ليتكفل بها. وعلى ضوء هذه المسطرة الإجرائية ترفع شساعة المداخل يدها عن تحصيل الدين الجبائي، لكي تتولى القباضة تحصيل المبالغ الواجبة للجماعات الترابية وفق مدونة تحصيل الديون العمومية رقم 97-15 غير أن الإجراءات المنصوص عليها في إطار مدونة التحصيل لا تسري إلا على الضرائب ذات الصبغة السنوية، أما بالنسبة للجبائيات ذات الطبيعة الدورية، فإن مصالح الجماعة الترابية يمكن أن تطلب القوة العمومية لاستخلاص حقوقها في حالة عدم أداء الملتزم لواجباته داخل الآجال القانونية¹، كما هو الشأن بالنسبة للرسم المفروض على الاحتلال المؤقت للملك الجماعي.

تشكل شساعة المداخل الإستثناء لقاعدة الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، حيث أنه يعهد في إطار الشساعة، لشسيع المداخل بأعمال التحصيل التي تعود للقابض مع العلم أن شسيع المداخل هو موظف عمومي تابع للسلطة التسلسلية للأمر بالصرف، لقد نص المرسوم الخاص بسن نظام لمحاسبة الجماعات المحلية وهيئاتها في على أنه يعهد بمهمة الاستخلاص إلى شسيع المداخل يعمل لحساب القابض، فيما يتعلق بالمحصولات الواجب دفعها نقدا كما هو الشأن في حقوق الأسواق وغيرها.

وتعتبر الأسس القانونية الركيزة الأساسية التي ترتكز عليها شساعة المداخل في تسيير وتدبير الموارد الجبائية للجماعات المحلية، كما تضيف طابع المشروعية على عمليات الاستخلاص التي يقوم بها الشسيع والتي من دونها لا يمكن لشسيع (Régisseur) ممارسة مهامه². وبالإضافة إلى ذلك، فإن شسيع المداخل مطالب بدفع الأموال والمبالغ التي قام بتحصيلها من طرفه أو من طرف مأموريه إلى صندوق القباضة كل خمسة أيام على الأقل، أو كلما بلغ القدر المحدد في قرار تعيينه، وعند إنتهاء مهامه أو إنتقاله تسلم له

¹ لكبير مركوش، مرجع سابق، ص 54

² Ben Youssef Saboni : « Le percepteur Receveur Municipal et sa Place Dans le système Administratif local », Mémoire de cycle Supérieur, Ecole Nationale d'administration publique, Rabat 1984-1985, P 158.

شهادة الإبراء من طرف السلطة الوصية¹ باقتراح من الأمر بالصرف، وبناء على شهادة القابض المالي تثبت أن شسيع المداخل غير مدين للجماعة الترابية بأي مبلغ أو قيمة عند انتهاء مدة تصرفه².

كما يتحمل شسيع المداخل مسؤوليته عن أعمال الاختلاس والخيانة والعجز، وباقي الحسابات المرتكبة أو المثبتة في صندوقه أو صندوق مأموريه الذين هم تحت إمرته، وله حق الرجوع على هؤلاء المأمورين. إذ يتم إثبات باقي الحسابات التي تكون في ذمة الشسيع بقرار لوزير المالية باقتراح من الأمر بالصرف بعد استشارة وزير الداخلية، أو بناء على تقرير القابض، وإما تبعا لمحضر تفتيش تتجزه إحدى هيئات التفتيش. وعلى العكس من ذلك، فإن شسيع المداخل يعتبر غير مسؤول إذا كان العجز ناتجا عن قوة قاهرة أو عن ظروف خارجة عن رقابته، وفي هذه الحالة وجب عليه إرسال ملتمس إلى وزير الداخلية يطلب فيه عدم إعتبار مسؤوليته، وعلى ضوءه يمكن الإعلان عن إبراء ذمته على وجه الإحسان من الديون بمقرر يصدره وزير المالية باقتراح من الأمر بالصرف بعد استشارة وزير الداخلية³.

المطلب الثاني: مساطر تحصيل الديون العمومية

يمكن تعريف مساطر التحصيل بمجموع العمليات والإجراءات القانونية التي وضعها المشرع بيد كل من المحاسبين العموميين بالنسبة للإدارة والملزم من أجل استقاء الديون، سواء للدولة أو الجماعات الترابية، ويتم ذلك من خلال سلوك إحدى المسطرتين، إما برضاء الملزم وذلك عبر عدة وسائل متاحة وتسمى مسطر التحصيل الرضائي أو التحصيل الودي (الفقرة الأولى) أو عن طريق سلوك الإدارة لمسطرة استثنائية في التحصيل ويطلق عليها مسطرة التحصيل الجبري (الفقرة الثانية).

¹ وزير الداخلية بالنسبة للجهات والعمالات والأقاليم والجماعات الحضرية، والعامل بالنسبة للجماعات القروية.

² جواد الكبير، مرجع سابق، ص 19

³ لكبير مركوش، مرجع سابق، ص 55

الفقرة الأولى: التحصيل الرضائي للديون العمومية

بعد أن تمر الضريبة بمرحلة التأسيس والتصفية تأتي مرحلة التحصيل التي أنيطت بالقابض داخل أجل مقرر بقانون، ويتم هذا التحصيل في الأحوال العادية بمبادرة من الملزم داخل فترة تمتد بين تاريخ الشروع في التحصيل تاريخ الاستحقاق¹. إن التطور الحاصل بين الإدارة والملزم دفع إلى ابتكار أنظمة أخرى تجعل المكلف بالرسم أو الضريبة يسعى من تلقاء نفسه إلى التصريح بالدين وأداء واجباته من تلقاء نفسه ودن وجود سند تنفيذي، (أولا) كما أنه يؤدي دينه بمجرد علمه بالضريبة أو الرسم موضوع التحصيل أي بعد صدور السند التنفيذي (ثانيا).

أولا : الأداء الرضائي للدين قبل صدور السند التنفيذي

في غالب الأحيان يتم تسديد الديون العمومية، والضريبة على الخصوص بطريقة حبية وفي حالات معينة يتقدم المطالب بالأداء، برغبة تلقائية منه لمصلحة التحصيل ودفع ما عليه من واجبات، وتدعى هذه العملية "عملية الدفع المعجل"². les droit au comptant. تعتبر هذه التقنية الأكثر استعمالا في معظم الدول المتقدمة، ووقع تعميمها على مختلف الضرائب المباشرة³، ويسارع المشرع المغربي على غرار باقي الدول المتقدمة الى طريق تدعيم هذه الوسيلة في الأداء وتهيء الظروف المناسبة لممارستها.

والتصريح التلقائي قبل صدور السند التنفيذي يتيح للخزينة العامة معرفة وجود المادة الضريبية، ومبلغها وجميع العناصر التي تمكنها من معرفة صدق البيانات المقدمة وصحة المعلومات، وتكون حجة فيما بعد، وتتميز هذه التقنية بإعفاء القابض من كثير من الإجراءات التي كان سيباشرها في حالة عدم وجود هذه المسطرة وفي هذا السياق ينبغي الإشارة إلى أن وزارة المالية أصدرت قرار يقضي بإنشاء وحدات إدارية تابعة لمديرية الضرائب تتولى

¹ Naima El haimer, les procédures fiscales au Maroc : garanties des contribuables et pouvoirs de l'administration, Mémoire du cycle supérieur, école nationale d'administration, année universitaire 2003/2004, P 120

² جهد كان حجية، مرجع سابق، ص 57

³ Philippe Bourass et ALIN Garay, Le contentieux fiscal, Edition 1994.L.C.D.G,P 23

الاختصاص المتعلق باستقبال التصاريح بالنسبة للضرائب الاقرارية¹، وقد نصت المادة 21 من مدونة التحصيل 15.97 تكون الضرائب والرسوم المدرجة في الجداول أو قوائم الإيرادات قابلة للأداء قبل تاريخ استحقاقها.

يستنتج من هذه الطريقة توفير سيولة على امتداد السنة بصفة منتظمة وريح الوقت وتجنب سلوك مساطر معقدة، إلا أن هذه التقنية تنبني على الحس بالوعي الضريبي وفي حالة تقاعس الملمزم عن الأداء تلجأ الإدارة الضريبية إلى إصدار جداول وأوامر إلى القابض قصد اتخاذ الإجراءات القانونية لتحصيلها، وسنعالجها في النقطة الثانية.

ثانياً: الأداء بعد صدور السند التنفيذي

الديون العمومية في الأصل تكون مستحقة الأداء بأجل، أي بعبارة أخرى يكون الوفاء بها بطريقة رضائية خلال آجال معينة وبكيفية تلقائية، وقد حدد المشرع من خلال القانون (97-15) هذا الأجل فأوضح أن بدايته تكون من تاريخ الاستحقاق كما ألزم الإدارة بواجب إخطار الملمزم بواسطة إشعار، يتم من خلاله دعوته لأداء ما بذمته من ديون لفائدة الدولة أي أن المحاسب المكلف بالتحصيل يرسل إشعار للمدين يتضمن بيان نوع الدين والمبلغ الواجب الأداء، وكذلك تواريخ الإصدار والشروع في التحصيل والاستحقاق، ويرسل هذا الإعلام في ظرف مغلق عبر البريد أو بجميع الوسائل الممكنة مثل الملتصقات².

يتم تحصيل الديون العمومية بواسطة الجدول الضريبي le role d'impôt وهي عبارة عن لائحة التي تقيد فيها مصلحة الضرائب أسماء الملمزمين والمبالغ الضريبية التي يجب دفعها بهم بذاتهم³. وما يستنتج منه أن الجدول هو سند تنفيذي وهو ما أشار إليه المشرع في المادة الرابعة من المدونة حين اقتضت على الاداء التلقائي، أو بواسطة تصريح الملمزمين أو بموجب أوامر بالمداخيل فردية أو جماعية، إلا أنه كان من الاجدر ان يذكرها في مطلع الفقرة

¹ فاطمة حنان المرابط، المنازعات المتعلقة بتحصيل الدين الضريبي، أمام القضاء الإداري، رسالة لنيل دبلوم السلك العالي في التدبير الإداري، المدرسة الوطنية للإدارة، الفوج الخامس 2006-، 2008 ص 79

² ماء العينين الشيخ الكبير، مرجع سابق، ص 38-39

³ جهد كان حجيبة، مرجع سابق، ص 60

و ليس في اخيرها على اعتبار أن الجداول أكثر استعمالا وديوعا ورواجا في ميدان التحصيل بصفتها أم المستندات والسجلات المعتمدة¹.

وإلى جانب جداول الضريبة نجد شكلا آخر لسندات التنفيذة متمثل في الأوامر الضريبة الفردية وهذا الشكل يتبع نظرا لخصوصيات بعض الضرائب، ولكي تتخذ السندات التنفيذية القوة الإلزامية لتأدية الدين يجب أن يتم التصديق عليها من طرف الجهة المختصة طبقا للمادة الثامنة من قانون 15.97 ويترتب عن التصديق عدة آثار أهمها الحق في المنازعة في سند الديون أمام مصالح الوعاء تم التقادم الرباعي سننطرق إليه لاحقا، وأهمية اكتساب السند لصيغة التنفيذية تكمن في أن تجعله نافذا منذ صدوره من أجل بدء سريان المواعيد التي تخضع لها الديون، وقد اهتم المشرع بوجوده من أجل ضمان حقوق الخزينة كما أن المرور من هذه العملية إلى عملية إعلام المدين يعكس الإذن في الشروع في التحصيل، لكن استعصى الأمر في التحصيل بهذه الطريقة تلجأ الإدارة إلى سلوك مسطرة جديدة، وتجد نفسها محرجة ومضطرة إلى اللجوء إلى التحصيل الجبري كبديل عن التحصيل الرضائي، إذن كيف يتم التحصيل الجبري؟

الفقرة الثانية: مسطرة التحصيل الجبري للديون العمومية

يعتبر التحصيل الجبري واحدة من بين أكثر السلطات المعترف بها للخزينة العامة من أجل تحصيل الديون وإجبار المدين على استحقاق الدين، وذلك عبر المرور بمجموعة من الإجراءات، في حين يزداد تشديد التدابير القانونية الخاصة بمسطرة الإكراه البدني².

والإجراء الجبري يمارس في حق الملزمين الذين يتماطلون عن تسديد ديونهم بإرادتهم داخل المدة المشار إليها سابقا، أو الذين لم يعربوا عن حسن نيتهم في دفع ديونهم على أقساط³. وبالنظر لما لهذه الإجراءات من تأثير مباشر على الزمة المالية للملزم فقد حرص المشرع على أن مباشرة مختلف هذه الإجراءات خاضع لمجموعة من الضوابط القانونية تتمثل في

¹ عبد اللطيف العمراني و مراد الخوربي، الإصلاح الجديد في ميدان تحصيل الضرائب والديون العمومية، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة "مواضيع الساعة" عدد 22 سنة 2000 ص 31

² Naima El Haimer op.cit, P 124

³ عبد العزيز يوسني، المنازعات الجبائية في ميدان التحصيل، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية سلسلة "مواضيع الساعة" عدد 4 ص 95

احترام الشروط مسبقاً، أولاً مثل الإنذار و إرسال إشعار بدون صائر، والهدف من هذا التذكير هو إشعار المدين بدين ولا يترتب أي مصاريف¹.

كما أن القابض ملزم بأخذ الإذن من رئيس الإدارة التي ينتمي إليها المحاسب المكلف بالتحصيل، باستثناء الإنذار فيتخذ دون الرجوع إلى الإدارة، وإلى جانب هذه الشروط أحاط المشرع بالأشخاص الملزمون المعنيين بالتحصيل وحددتهم على سبيل الحصر وذلك رغبة من المشرع خلق نوع من التوازن بين ضمانات الملزم وحقوق الإدارة الجبائية، وهذا ما يتبين من خلال تدرجية إجراءات التحصيل .

أولاً: الإجراءات العادية للتحصيل الجبري

تنقسم الإجراءات العادية في التحصيل الجبري إلى مسطرتين: الأولى تتمثل بتوجيه الإنذار القانوني كإجراء أولي في مساطر التحصيل بينما تهم الثانية التحصيل عن طريق حجز وبيع منقولات المدين.

1- الإنذار: هو الإجراء الذي بواسطته يتم إخبار المدين بأداء دينه تحت طائلة إكراهه بكافة الوسائل القانونية².

ولقد نص المشرع على الإنذار من خلال المادة 40 الى المادة 43 من مدونة التحصيل، ويجب يرسل الإنذار بعد إرسال آخر إشعار المنصوص عليه في المادة 36 من قانون 15.97 لكي يلجأ المحاسب بعدها إلى تبليغ الإنذار إلى المكلف³. ويباشِر الإنذار بواسطة إنذار في شكل قائمة أصلية، فالإنذار عبارة عن لائحة تتضمن عدة ملزمين بالإضافة إلى هذه اللائحة يتم إعداد نسخة أخرى وهي عبارة مطبوع إنذار خاص بكل ملزم تتضمن مجموع من المعلومات⁴، بعد هذه المرحلة يتم تبليغ الإنذار كما نصت عليه المادة 42 من مدونة التحصيل، وتبليغ الإنذار عملية قانونية بين الملزم ومصلحة تحصيل الدين الضريبي

¹ عبد الرحمان أبليل و رحيم الطور، مرجع سابق، ص 32

² Yves Saint-Aurme, « paiement et recouvrement de l'impôt », collection les nouvel fiscales, Edition laisons, P 223

³ عبد اللطيف العمراني ومراد الخروبي، مرجع سابق، ص 62

⁴ تشمل هذه المعلومات اسمه، عنوانه، ومبلغ الدين الإجمالي كما يتضمن الإجراءات المالية في حالة عدم الاستجابة

وهو إعلان قانوني عن إجراء مسطري مقيد زمنيا، يتمثل في إيصال واقعة المديونية إلى علم الملزم المبلغ إليه للوفاء بما عليه من ديون لخزينة الدولة¹. ويتم التبليغ بواسطة:

- مأموري التبليغ والتنفيذ
 - التبليغ بالطريقة الإدارية
 - التبليغ بواسطة البريد المضمون مع الإشعار بالتوصل
- يلاحظ أن المشرع تطرق في المادة 43 من قانون 15-97 إلى أربع طرق لتسليم الإنذار.
- الطريقة الأولى: تتعلق بتسليم الإنذار مباشرة إلى المعني الأمر.
 - الطريقة الثانية: تسليم إلى يدي أقاربه أو خدمه أو شخص آخر يسكن معه مع ضرورة الإشهاد بالتوصل على الأصل.
 - الطريقة الثالثة: في حالة رفض المدين أو الشخص الذي يقوم مقامه استلام الإنذار يشار إلى ذلك على الأصل حينئذ يعتبر الإنذار مبلغا تبليغا صحيحا في اليوم الثامن الذي تم رفض استلام الإنذار.
 - الطريقة الرابعة: يرسل الإنذار بالبريد المضمون أو من خلال الطريقة الإدارية ويبلغ تبليغا صحيحا من اليوم العاشر لتاريخ إرسال الظرف و في حالة عد العثور على المدين أو أي شخص يسكن معه يعتبر التبليغ صحيحا في اليوم 10 الموالي.
- وهكذا بعد ما يتم تبليغ الإنذار إلى المدين ومروا 30 يوم دون أن يقوم المعني بتسديد ما بذمته، ويصبح هذا بالامكان الانتقال إلى الإجراء الموالي المتمثل في الحجز والبيع.

الحجز وبيع منقولات المدين:

يعتبر الحجز الإجراء الفعلي في المتابعة الجبرية لتحصيل ديون الدولة و الجماعات الترابية، إذ يجعل المدين يشعر فعلا أن هناك نية جدية وحقيقية لدى الإدارة لمتابعته في هذا الشأن لذلك أحاط المشرع هذا الإجراء بمجموعة من الضوابط التي تنظم هذا الإجراء².

¹ جهدكان حجيبة، مرجع سابق، ص 287

² عبد الرحمان ابليللا وعبد الرحيم الطور، مرجع سابق، ص 41

وبالرجوع إلى مدونة التحصيل أوردتها من المادة 44 إلى 57 التي تحدد مجموعة من الشروط:

1- لا يمكن مباشرة هذا الإجراء من طرف المحاسب إلا بناء على ترخيص مسبق من رئيس الإدارة التي ينتمي إليها.

2- الحجز يجب أن يتم بعد عشرين يوماً من تاريخ تبليغ الإنذار.

3- يمارس الحجز على الأثاث والمنقولات والمحاصيل باستثناء الضرورية لحياة المحجوز عليه وعائلته.

4- نص المشرع صراحة على أن التعرض على الحجز من طرف المدين لا يوقف إجراءاته غير أن بوسعه اللجوء إلى المحاكم الإدارية لوقف الحجز...¹

ويترتب عن الحجز عدم تمتع الملمزم من التصرف في منقولاته المحجوزة ويتخذ الحجز عدة أشكال، أهمها الحجز التحفظي ويقصد به حجز أموال المدين خشية التصرف فيها بالتقويت مما يلحق الضرر بالدائنين، لذا يتم وضع الأموال بين يدي القضاء إلى أن يتحول إلى حجز تنفيذي².

ويتميز الحجز التحفظي بالطابع المؤقت والاحتياطي، ويجب أن يكون الدين محقق.

الحجز التنفيذي: يرمي هذا الحجز إلى حفظ أموال المدين بالإضافة إلى بيعها جبراً، ليستوفي الدائن حقه من حسيطة البيع، من مميزات أنه يهدف إلى بيع أموال المدين وتوزيعها حسب ما ينص عليه القانون³.

ونادراً ما تلجأ الإدارة إلى الحجز لدى الغير، وبعد مرور آجال القانونية للحجز وعدم أداء الملمزم تلجأ الإدارة إلى إجراء البيع كإجراء تابع لإجراء الحجز.

البيع: آخر إجراء من إجراءات المتابعة لتحصيل الدين العمومي، ويمكن أن يتم هذا البيع من طرف القابض الجماعي أو من طرف المدين، أي بمبادرة منه ففي حالة البيع من طرف القابض الجماعي لا يمكن لهذا الأخير أن يقوم بهذا الإجراء إلا بعد حصوله على ترخيص من طرف الخازن العام أو الخازن الجهوي أو الخازن الإقليمي إلا أنه قبل

¹ ماء العنين الشيخ الكبير، مرجع سابق، ص 58

² محمد أغزيف، مرجع سابق، ص 57

³ الفصول من 459 إلى 468 من قانون م.

إجراء عملية البيع يمكن بعد موافقة الملزم إجراء خبرة حسب ما تفرضه طبيعة الشيء المحجوز من أجل تقدير قيمة ذلك المحجوز طبقا لقانون المسطرة المدنية¹.

وبموجب المادة 61 من قانون 15.97، إذا تم البيع يدفع محصوله في بين مأمور التبليغ والتنفيذ للخرينة في حدود المبالغ الواجبة ما لم توجد مقتضيات مخالفة لذلك، لا يجوز القيام بأي حجز على ثمن البيع تنفيذا للمبدأ القائل، لا يجوز إجراء حجز على حجز، ومن جهة ثانية يقرر الفصل 466 من قانون المسطرة المدنية أنه يمنع إيقاع حجز ثان مستقل عن حجز سابق عليه، بحيث يتعين على الدائن الثاني الانضمام إلى الأول لكن هناك فرضية التي تكون فيها المبالغ المتأتية من عملية البيع غير كافية للدائنين، حيث يقترح المأمور المكلف بالتنفيذ التوزيع الحبي بين الدائنين المتزاحمين².

وللإشارة فالبيع يتم خلال 30 يوما من تاريخ الترخيص له، أما بالنسبة لأجل بيع المحجوزات فقد ورد أجل ثمانية أيام بالنسبة للأثاث والأمتعة المحجوزة والثمار التي أوشكت على النضج والقابلة للتلف أما بالنسبة لباقي المحجوزات فلم يتم تحديد أجل بيعها مع إمكانية حصول اتفاق بين المحصل والمدين على تاريخ البيع أو ترك تحديد للسلطة المحلية لعملية البيع (المادة 60) وذلك من أجل إضفاء المصادقية والحجة على عملية البيع، في حالة إتباع مسطرة البيع العلني فيجب إتباع القوانين المتعلقة بهذه المسطرة .

ثانيا: الإجراءات الاستثنائية لتحصيل الديون العمومية

بعد استنفاد الإجراءات العادية في التحصيل وعدم قدرتها على تحقيق الأهداف المتوخاة، تلجأ الإدارة إلى إجراءات خاصة لإرغام المدين على تسديد ديونه وتتمثل هذه الإجراءات الاستثنائية في الإشعار للغير الحائز والإكراه البدني.

1- الإشعار للغير الحائز

يجب التمييز بين الإشعار للغير الحائز والحجز لدى الغير، فالأول يعتبر آلية تمكن الدائن بدينا عمومي في حين الثاني بدين خصوصي فهما يهدفان إلى استخلاص الدين من

¹ نعيمة أمويني، القابض الجماعي وإشكالية الرقابة على تنفيذ الميزانية الجماعية بالمغرب، أطروحة لنيل دكتوراه القانون العام، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، عين الشق الدار البيضاء 2003/2004 ص 102

² جهدكان حجيبة، مرجع سابق، ص 384

يد الغير، بمعنى استخلاص الدين بطريق غير مباشرة من يد الغير بعد استخلاصه مباشرة من يد الدائن.¹

ويلزم المحاسب قبل مباشرته استصدار ترخيص بذلك وإرسال إشعار آخر للمدين بدون صوائر طبقا لما تحدده القواعد القانونية 36 و37 من المدونة، وكذا المذكرة التفسيرية لهذه الأخيرة وذلك من أجل ضمان حقوق المدينين الأغيار الحائزين كما على المحاسب إبلاغ المدين بهذه الإجراءات قبل أن يصبح في حالة التنفيذ.² ويرتب الإشعار لدى الغير نفس الآثار للحجز التي أشرنا إليها في الحالات العادية للتحصيل.

2- الإكراه البدني

إذ لم تؤدي طرق التنفيذ على أموال المدين إلى نتيجة يمكن أن يتم التحصيل الجبري للضرائب والرسوم والديون العمومية الأخرى بواسطة الإكراه البدني التي خصص لها المشرع مواد من 76 إلى 83 من مدونة تحصيل الديون العمومية.³ وقد اتجهت مدونة تحصيل الديون العمومية إلى التطبيق والحد من استعمال الإكراه البدني، وذلك عن طريق تقيده بضوابط وقواعد قانونية، تتمثل هذه الضوابط في ما يلي فيمكن اختزالها في ضرورة احترام الشروط الواردة في المادتين (77 و78) من المدونة.⁴

¹ نعيمة أمويني، مرجع سابق، ص 104

² محمد أغزيف، مرجع سابق، ص 70

³ محمد محبوبي، قراءة في تحصيل الديون العمومية الصادر في 3 ماي 2000 مقال منشور على موقع

الالكتروني، www.Justice.gov.ma

⁴ المادة 77 يمكن اللجوء إلى الإكراه البدني فيما يخص تحصيل الضرائب والرسوم والديون العمومية الأخرى في الحالات الآتية:

- إذا كان مجموع المبالغ المستحقة يقل على ثمانية آلاف درهم (8000 درهم)
- إذا كان سن مدين يقل عن ثمانية آلاف (8000 درهم)
- إذا ثبت عسر المدين طبقا للشروط المنصوص عليها في المادة 57
- إذا كان المدين امرأة حامل
- إذا كان المدين مرضعة وذلك في حدود سنتين ابتداء من تاريخ الولادة

المادة 78:

لا يمكن اللجوء إلى الإكراه البدني ضد الزوج وزوجته في واحد ولو من أجل يدون مختلفة.

المادة 79:

- تحديد مدة الإكراه البدني كالتالي:
- من خمسة عشر يوما إلى واحد وعشرين يوما (21) بالنسبة التي يعادل أو يفوق مبلغها ثمانية آلاف درهم (8000 درهم) ويقل عن عشرين ألف (درهم).

- ويجب على المحاسب المكلف بالتحصيل طلب الإذن من رئيس المحكمة ليوجه هذا الطلب أو المحكمة الابتدائية، مع ضرورة تعيين المدين اسمياً ومبلغ الدين وينفذ الإكراه البدني فوراً بمجرد توصل وكيل الملك بالقرار الاستعجالي المحدد لمدة الحبس.

ونشير إلى أنه إذا كانت مدونة التحصيل قد أسندت أمر البت في طلبات تطبيق الإكراه البدني وتحديد مدة الحبس إلى رئيس المحكمة الابتدائية بصفة قاضيا المستعجلات، فإن هذا الأمر يثير عدة إشكاليات قضائية وهو ما سنتطرق إليه في الفصل الثاني. وبعد أن لامسنا الجوانب الأساسية المتعلقة بالإطار القانوني للديون، الجماعات الترابية فإنه في نظرنا يجب التطرق إلى تدخل القضاء على هذا المستوى.

-
- من شهر إلى شهرين بالنسبة للديون التي يفوق مبلغها عشرين ألف درهم (20000) ويقل عن خمسين ألف درهم 50000
 - من ثلاثة أشهر إلى خمسة أشهر بالنسبة للديون التي يعادل أو يفوق مبلغها 50000 ويقل عن 200000 درهم
 - من ستة أشهر إلى تسعة أشهر بالنسبة للديون التي يعادل أو يفوق مبلغها 200000 ويقل عن مليون من عشر إلى خمسة عشر شهر بالنسبة للديون يفوق مليون

خاتمة الفصل الاول:

مما لاشك فيه أن الجماعات الترابية أصبحت تطلع اليوم بمسؤوليات جسيمة، وقد أصبح ذلك يفرض عليها أن تتوفر على موارد مالية مهمة، ومن تم خول لها القانون استخلاص/تحصيل مستحقاتها باتباع عدة مراحل منها الحبية والجبرية، كما أن مدونة التحصيل الديون العمومية الصادرة في فاتح أكتوبر لسنة 2000، أعطت للجبايات الترابية صفة الدين العمومي، بذلك أصبحت الجبايات المستحقة للجماعات الترابية في جزء هام منها خاضعة لإجراءات ومساطر مدونة تحصيل الديون العمومية، قانون رقم 15-97. والملاحظ أن الدين الجبائي المحلي يعرف تنوعا من حيث تاريخ استحقاقه، وكذا أساليب تحصيله.

وقد تطرقنا في هذا الفصل لحق الجماعات الترابية في استخلاص الجبايات لفائدته الأمر الذي يستدعي الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، فمجال تحصيل الدين الجبائي الترابي يعرف تعدد المتدخلين بحسب المراحل التي تقطعها عمليات التحصيل ما بين المرحلتين الإدارية والمحاسبية وفي هذا الاتجاه، فإن دور الأمر بالصرف يعتبر أساسا في إعطاء الصفة الشرعية للمادة الجبائية عن طريق إعداد أوامر المداخل والقرارات الجبائية، أما على المستوى المحاسبي فإن القابض يعتبر هو المحصل الأساسي للموارد الجبائية، وشسيع المداخل كمحصل استثنائي

يعمل لحسابه. إلا أن الملاحظ أن مجال تحصيل الدين الجبائي المحلي يعرف تواجدا قويا للمصالح المركزية، وفي المقابل هامشية شساعة المداخل الجماعية. ومن أجل توازن أفضل بين حقوق الإدارة وضمانات الملزم فقد ألزم المشرع الإدارة بتراتبية في اجراءات استخلاص الديون، بحيث ألزم بسلوك المسطرة الرضائية أولا وفي حالة عدم الاداء يتم اللجوء الى المسطرة الاجبارية و ما تتطلبه من احترام للمقتضيات القانونية بالإضافة الى صيانة ضمانات الملزم. لكن نعتقد أن المقاربة التي اعتمدها في هذا الفصل والتي ارتكزت على البعد القانوني والإجرائي تبقى غير مكتملة دون محاولة تشخيص تدخل القضاء الإداري بمقاربة أشمل تتجاوز المقاربة الأولى، وهذا موضوع الفصل الثاني.

الفصل الثاني: التدخل القضائي في مجال منازعات تحصيل الديون المستحقة للجماعات الترابية

يعتبر القضاء إحدى السلطات التي تركز عليها الدولة الديمقراطية، فهو الذي يحفظ وجودها وكيانها من الانهيار، فوجوده ضروري في كل مجتمع، فهو الأداة التي تحقق صفة الالتزام للقانون، فلا وجود للقانون بدون قضاة متخصصين¹ سواء قضاة ذوي اختصاص في نزع الملكية أو الانتخابات أو بصفة عامة في علاقتهم بالإدارة وتعتبر الضرائب من أكثر القضايا المعروضة على المحاكم الإدارية.

ويتجلى دور القضاء الإداري بمراقبة مشروعية أعمال الإدارة والتحقق من عدم مخالفتها للقانون، إلا أن القضاء الإداري لا يستطيع في أداء وظيفته أن يتدخل في المنازعات الإدارية من تلقاء نفسه، وإنما عليه أن ينظر حتى يرفع الأمر إليه عن طريق الدعوى².

يقصد بالمنازعات الإدارية مجموعة من القواعد القانونية التي بمقتضاها يتم فض النزاعات التي تنشأ عن تطبيق القانون وعن أعمال الإدارة³، أما المنازعة الضريبية تعني مجموعة من الأساليب القانونية التي بمقتضاها يتم فض النزاعات التي تنشأ عن تطبيق قانون

¹ عبد الله حداد، تطبيقات الدعوى الإدارية في القانون المغربي، مطابع منشورات عكاظ، الرباط، الطبعة الثانية، شتنبر 2004 ص 3.

² ثورية لعيوني. القضاء الإداري ورقابته على أعمال الإدارة دراسة مقارنة، الطبعة الأولى 2005، ص 134

³ Charles debbasch et Jean-Claude Ricci, contentieux administratif, 7eme édition 1999 DALLOZ, P. 1

الضريبة من طرف الإدارة الضريبية على الملزم، ويعتبر القضاء الإداري سواء في الدعوى الموضوع أحد أساليب فض المنازعات الضريبية على مستوى التحصيل الدين العمومي بالنسبة للجماعات الترابية (المبحث الأول) لكن قد يتطلب الأمر سرعة البت في قضايا التحصيل عندما تتوفر الشروط القانونية المنصوص عليها مما يحتم اللجوء إلى القضاء الاستعجالي من أجل فض المنازعة الضريبية خاصة بما تتميز به الضرائب والرسوم المستحقة للجماعات الترابية من تعدد وما تثيره من مشاكل في التحصيل (المبحث الثاني).

المبحث الأول: نطاق قضاء الموضوع في دعوى تحصيل الدين العمومي للجماعات الترابية

تعرف مسطرة التقاضي الجبائية على أنها مجموعة من القواعد التي تحدد الاختصاص للنظر في الدعوى الجبائية والمسطرة الواجب اتباعها للتقاضي وطرق الطعن، وتوضح الإجراءات التي يتعين إتباعها قبل رفع النزاع وبعده، بالإضافة إلى بيان حقوق أطراف الدعوى وصفاتهم ونعني بذلك الملزم أو المدين من جهة والدولة من جهة أخرى¹.

وإذا كانت إجراءات التقاضي الجبائية ترمي بالدرجة الأولى حماية الصالح العام أي كان مركزه القانوني جدير بالحماية لكن بدرجة ثانية حفظ أموال الملزمين من خلال التصدي لقرارات الإدارة أمام المحاكم فإنها تستهدف كذلك حماية الملزم من تعسف الإدارة الجبائية واستئثارها بسلطة مطلقة في اتخاذ قرارات نهائية ولإبراز هذا التوازن، الذي يسعى إليه القاضي الإداري إلى تحقيقه، وهو ما سنتطرق إليه من خلال مطلبين نتناول في الأول دعوى تنازع الاختصاص في نزاعات تحصيل الدين العمومي للجماعات الترابية في حين سنتناول في المطلب الثاني دعوى إبطال إجراءات التحصيل الدين الترابي.

¹ العربي الكزداح، الطعون الجبائية في ظل المحاكم الإدارية بالمغرب، أطروحة لنيل الدكتوراة في الحقوق، جامعة محمد الخامس كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، أكادال، الرباط، السنة الجامعية 2003-2004 ص95

المطلب الأول: الاختصاص القضائي في نزاعات تحصيل الديون الترابية

بصدور القانون رقم 90/41 المحدث للمحاكم الإدارية أصبحت هذه الأخيرة هي المختصة بالنظر في نزاعات تحصيل الدين العمومي سواء منها المتعلقة للدولة أو للجماعات الترابية، وبعد دخول مولود جديد يؤثت التنظيم القضائي الإداري المتمثل في إحداث محاكم استئناف إدارية بموجب قانون 80/03 أصبحت هذه الأخيرة هي المختصة في النظر في استئناف الأحكام الإدارية، أما القرارات الصادرة عن هذه الأخيرة فتكون قابلة لنقض أمام محكمة النقض المجلس الأعلى.

وقد كان الاختصاص في مثل هذه القضايا ما قبل يعود إلى القضاء العادي، لكن بعد دخول قانون 90/41 نسخ أحكام الفصل 69 من ظهير 1935 المتعلق بتنظيم المتابعات لاستخلاص الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها التي يقوم بتحصيلها مأموري الخزينة العامة، لتحل محلها مقتضيات قانونية دقيقة تعطي الاختصاص بالنظر في النزاعات المذكور للمحكمة الإدارية، حيث نصت المادة الثامنة من قانون 90/41 (..بالبت في الدعوى المتعلقة بتحصيل الديون المستحقة للخزينة العامة..).

يقصد بالاختصاص صلاحية المحكمة للبت في الدعوى المعروضة، عليها كما يعرفها بعض الفقه بأنها نصيب كل محكمة من هذه الولاية أن ينتج عن تجزئة ولاية القضاء نظرا لاستحالة أن تمارس محكمة واحدة فقط هذه الولاية في الدولة كلها، أن تختص كل محكمة من المحاكم المختلفة بنصيب من ولاية القضاء¹.

وينقسم الاختصاص إلى اختصاص محلي (الفقرة الأولى) والاختصاص النوعي وما يثيره من إشكاليات في الاختصاص (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: الاختصاص المحلي

تعرض النزاعات التي قد تنشأ عن تطبيق أحكام قانون 15/97 على المحاكم الإدارية، إذن فالمحاكم الإدارية هي المختصة، وقد نصت المادة 10 من قانون المحدث للمحاكم الإدارية وتطبق أمام المحاكم الإدارية قواعد الاختصاص المحلي المنصوص عليها في

¹ عبد الكريم الطالب، الشرح العملي لقانون المسطرة المدنية، مطبوعات المعرفة مراكش، الطبعة الخامسة أبريل 2009 ص 17.

الفصل 27 وما يليه إلى الفصل 30 من قانون المسطرة المدنية ما لم ينص على خلاف ذلك هذا القانون أو في نصوص أخرى.

من خلال هذا النص يستفاد بكل وضوح أن قواعد الاختصاص المكاني الواردة في قانون المسطرة المدنية هي المعتمدة بالنسبة للمحاكم الإدارية أي أن المحكمة الإدارية المختصة مكانيا هي التي يوجد بدائرتها الموطن الحقيقي أو الموطن المختار أو محل إقامة المدعي عليه، لكن هناك استثناء يدخل عليها ويتمثل في الفصل 28¹ فقد نص على اختصاص المحلي محكمة المكان الذي يجب فيه تأدية الضريبة².

عمليا أثبتت مسألة الاختصاص المكاني في المنازعات المتعلقة بالتحصيل أن المكلف يكون مدعيا حينما يسعى إلى مقاضاة الإدارة المكلفة بالتحصيل أثناء مباشرتها لإجراءات التحصيل الجبري، وهذا يؤدي بالضرورة إلى مقاضاة الإدارة أمام محكمة التي يوجد في الدائرة التي تستحق فيها الضريبة، بالتالي فعدم مراعاة هذا الجانب يؤدي إلى إثارة إشكالية الدفع بعدم الاختصاص المكاني.

كما يجب على المحاسب المكلف بالتحصيل في إطار مباشرته لإجراءات التحصيل القضائية رفع دعواه أمام الجهة القضائية المختصة مكانيا في طلبه³ فالمحصل الجماعي ملزم بمراعاة الاختصاص المكاني للمحكمة التي يريد أن يرفع الدعوى أمامها حتى لا يواجه بعدم الاختصاص المحلي، مسألة الدفع بعدم الاختصاص المحلي في نزاعات تحصيل الضرائب والرسوم المستحقة للجماعات الترابية لا تثار أمام المحاكم على اعتبار أن القوانين المحددة للمناطق الجغرافية التابعة للمحكمة الإدارية تم تحديدها بشكل دقيق.

¹ تقام الدعاوى خلافا لمقتضيات الفصل 27: في دعاوى الضرائب المباشرة و الضرائب البلدية، أمام محكمة المكان الذي تجب فيه تأدية الضريبة؛

² عبد الكريم الطالب، نفس المرجع ص 64

³ يونس معاطا، المنازعات في تحصيل الضريبة بالمغرب، السلسلة المغربية للعلوم والتقنيات الضريبية العدد الأول 2012، مطبعة طوب بريس، الرباط، ص 82

الفقرة الثانية: إشكالية تنازع الاختصاص النوعي في مادة التحصيل

كانت للمحاكم العادية الولاية العامة للنظر في جميع المنازعات الإدارية بما فيها المنازعات الضريبية، لكن بعد صدور قانون رقم 41.90 المحدث بموجب المحاكم الإدارية أصبح لهذه الأخيرة اختصاص النظر في جميع المنازعات الضريبية¹.

وإذا كان الاختصاص القضائي في ميدان المنازعات الضريبية، لا يثير أي إشكال بالنسبة للنزاعات المنصبة على أساس فرض الضريبة، حيث استقر التشريع والفقه والقضاء على اختصاص المحاكم الإدارية بشأنها².

فإن الإشكال يثار حينما يتعلق الأمر بالنزاعات المتعلقة بالتحصيل ونظر لخصوصية القانون المتعلق بتحصيل الديون العمومية بالنسبة للجماعات الترابية الذي يشترك فيها تنفيذه بالإضافة إلى المحاسب الجماعي والمحصل الجماعي هناك مؤسسة الشسيع.

أولا : إشكالية الدفع بعدم الاختصاص النوعي مستوى الاختصاص القضائي

يقصد بالاختصاص النوعي ذلك الاختصاص الذي يحدد نصيب أو ولاية كل جهة قضائية على حدة من المنازعات القضائية بالنظر إلى طبيعة الدعوى ويعتبر الدفع بعدم الاختصاص النوعي وسيلة مسطرية ينكر به أحد الأطراف على المحكمة اختصاصها بالنظر في الدعوى نوعيا، ويعتبر هذا الإجراء شرطا شكليا وجوهريا لصحة الدعوى، ويمكن أن يثار تلقائيا من طرف المحكمة ولو لم يتمسك به الأطراف³.

كما سبق الذكر يتعدد المتدخلين في عملية التحصيل الترابي تبعا لاختلاف الجماعات الترابية، وبالتالي تعدد المتدخلين في العملية التحصيلية.

ومن خلال الفصل 16 من ق.م.م يستنتج ان المشرع سوى بين الاختصاص النوعي و المحلي، واعتبر الدفع المتعلق بهما من الدفوع الشكلية التي يجب ان تثار قبل الدخول في مناقشة موضوع الدعوى، وفي هذا الاطار يجب التأكيد أن الطرف الذي يثير الدفع بعد

¹ المادة 8 من قانون 90/41 للمحاكم الادارية

² Abdlkbir Fikri, « de certains aspects du contentieux fiscal de devant les juridictions administratives » Remald, N° 40 année 2001, P81.

³ يونس معاطا، المنازعات في تحصيل الديون العمومية، بحث لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون الخاص، جامعة الحسن الأول، كلية العلوم القانونية الاقتصادية و الاجتماعية سطات، السنة الجامعية

2010/2011 ص 80

الاختصاص النوعي، يجب ان يشمل طلبه الدفيعين معا النوعي و المحلي، كما يجب ان يشمل تحديد المحكمة التي ترفع اليها القضية، وإلا اعتبر طلبه غير مقبول.

ولدفع بعدم الاختصاص النوعي حالتين الاولى و هي اما ان يكون ايجابيا بحيث تعلن فيها كل محكمة انها هي المختصة للبت في النازلة المعروضة عليها، او ان يكون سلبيا كالحالة التي تعلن فيها كل محكمة انه غير مختصة في النازلة المعروضة عليها.

ومن اجل المحافظة على حقوق المتقاضين التي قد تضرر لا محالة من الدفع بعدم الاختصاص المحلي نصت المادة 12 من قانون 41.90 على مايلي: "تعتبر القواعد المتعلقة بالاختصاص النوعي من قبيل النظام العام، وللاطراف أن يدفعوا بعدم الاختصاص النوعي في جميع مراحل إجراءات الدعوى، وعلى الجهة القضائية المعروضة عليها القضية أن تثيره تلقائيا" كما نصت المادة 13 من نفس القانون على أنه "إذا أثير دفع بعدم الاختصاص النوعي أمام جهة قضائية عادية أو إدارية وجب عليها أن تبث فيه بحكم مستقل ولا يجوز لها أن تضمه إلى الموضوع.

وإذا كانت المقترضيات القانونية قد جعلت الاختصاص النوعي من النظام العام بحيث أصبحت الجهتين الادارية والابتدائية ان تبثا بحكم مستقل في الدفع المثار امامها بحكم مستقل دون ضمه الى الجوهر¹، لكن يلاحظ ان المحاكم العادية في اطار تطبيقها للقواعد المشتركة تضم الدفع بعدم الاختصاص النوعي الى الجوهر، مما يطرح العديد من الاشكالات، منها ان صاحب المصلحة الذي يريد الطعن بالاستئناف ضد الحكم الذي من المفروض قد في مسألة الاختصاص بحكم مستقل، قد يتعذر عليه ذلك عندما يتم ضم الدفع بعدم الاختصاص النوعي للجوهر وهنا يطرح اشكالي اخر، هو ان محكمة الاستئناف الادارية هي المختصة للنظر في دعوى الاختصاص النوعي ايا كانت الجهة القضائية المصدرة للحكم، وفي هذا الاتجاه ذهب الاستاذ مصطفى التراب الى القول بإمكانية استئناف الحكم في الشق المتعلق بالاختصاص امام الغرفة الادارية قبل احداث محاكم الاستئناف، ولو ضم الدفع بعدم الاختصاص الى

¹ الحسن فلاح، التدخل القضائي في مجال تحصيل الديون العمومية و الحكامة الجيدة، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون عام، جامعة محمد الخامس - السويسي، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، السنة الجامعية 2008-2009، ص 62

الموضوع، اعتبارا لما اراده المشرع من هذه الجهة الاستئنافية التي تنظر في الاختصاص¹ على محكمة الاستئناف ان تقف البت في النزاع الحين صدور القرار عن محكمة النقض و قد صار في هذا الاتجاه محكمة الاستئناف بالرباط في عدة قرارات الاول صدر بتاريخ 11-05-2000 بالملف رقم 6973/99.²

ثانيا : حالات تنازع الاختصاص النوعي بين مختلف المحاكم بين مدونة تحصيل

الديون العمومية والنصوص الخاصة بالجبايات الترابية

رغم أن المشرع منح اختصاصا موسعا للقضاء النظر في الإشكالات المتعلقة بإجراءات التحصيل، وذلك من أجل توطيد التوازن بين امتيازات الإدارة وضمانات الملزم وجعل المتابعات المتعلقة باستخلاص الدين العمومي أكثر فعالية و نجاعة، إلا انه يعاب على مدونة التحصيل عدم الوضوح فيما يخص إسناد الاختصاص للمحاكم³.

وبالرجوع إلى المرسوم المتعلق بنظام المحاسبة العمومية للجماعات الترابية ومجموعاتها الذي أحال عملية تحصيل ديون الجماعات الترابية ومجموعاتها وفق الشروط المحددة في قانون 15.97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية⁴، كما أن قانون 45.00 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية أحال فيما يخص الاستخلاص على مدونة التحصيل، وهذه الإحالة على مدونة التحصيل مما يزيد من هامشية شساعة المداخل التي لا يحق لها أن تنازع بنفسها مباشرة دون تأشير القابض الجماعي.

بالرجوع إلى مدونة التحصيل نجدها توضح لجهة المختصة في بعض الحالات مثل تخويل رئيس المحكمة الاختصاص بصفة صريحة ومن جهة أخرى نجد المشرع يكتفي فقط بالإحالة على المحكمة المختصة⁵ دون تحديد وهو ما يطرح العديد من الإشكاليات على مستوى الاختصاص، وسوف نستعرض إلى جانب من الحالات التي يثيرها تنازع في الاختصاص.

¹ مصطفى التراب، " اشكالية الدفع بعدم الاختصاص النوعي بين المحاكم العادية و المحاكم الادارية " مجلة القضاء و القانون، العدد 146 السنة الثلاثون ص 18

² يونس معاطا مرجع سابق، (الرسالة)، ص 83

³ عزيز بودالي، أهم محاور تحصيل الديون العمومية الصادرة في 2000/5/3 (قانون 97-15) منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 50، 2003، ص 45

⁴ المادة 26 من نظام المحاسبة العمومية للجماعات المحلية ومجموعاتها.

⁵ وللإشارة لقانون 47.06 استعمل نفس المصطلح في العديد من مواد مثل المادة 161.126.164.165

أ) الإشكال المتعلق بالاختصاص في حجز العقارات

ينص الفصل 67 من قانون رقم 15.97 على أنه يتم حجز العقارات وبيعها من طرف أعوان التبليغات القضائية طبقاً لأحكام قانون م.م.

إن تطبيق هذا الفصل يثير إشكال في تحديد الجهة القضائية المختصة بشكل واضح وصريح وسيخلق تنازعا في الاختصاص بين القضاء العادي والإداري، إذ يرى البعض أن الاختصاص يعود إلى القضاء العادي بالإحالة على قانون المسطرة المدنية، وذلك لأن هاته الجهة هي المجال الطبيعي¹ للمنازعات المتعلقة بالعقار، بينما يرى البعض الآخر أن الاختصاص في ذلك يعود إلى المحاكم الإدارية بدليل أن المادة الثامنة من القانون رقم 41.90 المحدثه بموجبه محاكم إدارية تنص على اختصاصها في جميع المنازعات المتعلقة بتحصيل ديون الدولة والجماعات الترابية وأن الدين الضريبي يبقى هو المستهدف بالمنازعة وليس العقار، وخصوصا وأن المادة 141 من مدونة التحصيل تنص على أنه تعرض النزاعات التي قد تنشأ عن تطبيق أحكام هذا القانون على المحاكم الإدارية الموجودة بالمكان الذي تستحق فيه الديون العمومية، وأن المسطرة المدنية تطبق كذلك من طرف القضاء الإداري بالإحالة الصريحة عليها في الفصل السابع من القانون رقم 41.90² على قواعد المسطرة المدنية.

إن حسم هذا الإشكال يتأرجح بين جهتين: الجهة الأولى ترجح اختصاص المحاكم العادية بدليل مقتضيات المسطرة المدنية، والثانية ترجح اختصاص المحاكم الإدارية بدليل النصوص ويرى الأستاذ محمد قصري في الطرح أن الرأي القائل باختصاص القضاء الإداري في حجز العقار وبيعه لا يصمد في ضوء الإشكاليات التي يمكن أن تطرح على المستوى العملي ذلك أنه في حالة حجز العقار من طرف أعوان التبليغات والتنفيذات القضائية لدى المحاكم الإدارية قد ترفع من جهة دعوى استحقاق فرعية من طرف الغير أمام المحكمة العادية طبقاً للفصلين 482 و483³.

¹ محمد قصري، المنازعات الجبائية المتعلقة بربط و تحصيل الضريبة أمام القضاء المغربي، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة "مؤلفات وأعمال جامعية"، عدد 62 الطبعة الأولى 2005 ص 118

² محمد قصري، المنازعات الجبائية المتعلقة بربط و تحصيل الضريبة أمام القضاء المغربي، مطبعة دار أبي رقرق للطباعة و النشر الرباط، الطبعة الثالثة 2011، ص 229

³ أنظر المادة 482 و483 من قانون م.م.

وفي هاته الحالة يترتب على دعوى الاستحقاق وقف تنفيذ وقد يقام من جهة أخرى طعن بالبطلان في إجراءات حجز العقاري طبقا للفصل 484 من قانون المسطرة المدنية ويرتب نفس الآثار القانونية السابقة وهي إيقاف تنفيذ بيع العقار، إذن كيف يمكن أن تتعامل المحاكم الإدارية مع هذه المسطرة.¹ إن المحكمة المختصة في إطار حجز العقارات وبيعها يعود إلى القضاء العادي، وأن المشرع من خلال المادة 121 من مدونة التحصيل وبشكل دقيق ومفصل نص على أنه دعوى استحقاق المنقولات ترفع أمام القضاء الإداري مستثنيا بذلك دعوى استحقاق العقار، مما يعني حتما أن الاختصاص القضائي في مجال حجز وبيع العقار، يعود اختصاص القضاء العادي.²

ب) الإشكال المتعلق بالاختصاص بحجز المنقولات

ينص الفصل 47 من مدونة التحصيل 97-15 بما معناه أنه إذا وجد مأمور التبليغ والتنفيذ للخرينة عند إجراء حجز أن حجزا سابقا قد انصب على أمتعة المدين القابلة للحجز، فإنه يكفي بجرد المحجوزات بعد الاطلاع على محضر الحاجز السابق ويجب أن يبلغ التدخل في الحجز إلى الحاجز الأول والمدين المحجوز عليه أو المحجوز لدين ويعتبر هذا التبليغ بمثابة تعرض على حسيطة البيع يخول حق المشاركة في التوزيع.³ غير أنه إذا لم يشمل الحجز السابق جميع الأشياء القابلة للحجز يقوم مأمور التبليغ والتنفيذ للخرينة بإجراء حجز أو فرز، ويتم الحجزين معا، إذا تم الشروع في بيع الأشياء المحجوزة سابقا.⁴

وعليه إذا كانت أموال المدين تعتبر ضمانا عاما لدين الدائنين فإنه يجوز للمحاسب المكلف بالتحصيل في إطار تحصيل الديون العمومية إيقاع حجز على هذه الأموال لضمان تحصيل الديون العمومية، كما يجوز للدائن المالك المكري أن يوقع حجزا ارتهاينا على الأمتعة والمنقولات الموجودة بالعقار المكثري لضمان استخلاص الأكرية المستحقة طبقا

¹ محمد قصري، قراءة في مدونة الجيدة لتحصيل الديون العمومية قانون رقم 15.97، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية. سلسلة مواضيع الساعة عدد 31، 2001 ص 42.

² عبد الحميد الحنودي، تحصيل الديون العمومية في التشريع والقضاء المغربي، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، سنة 2006 جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية -أكادال- الرباط، ص 245.

³ محمد قصري، قراءة مدونة الجديد للتحصيل، مرجع سابق، ص 43.

⁴ يونس معاطا، مرجع سابق، (سلسلة المغربية ..) ص 92.

للفصل 497 من ق م م وذلك بموجب طلب موجه إلى رئيس المحكمة الابتدائية للمحل الذي أقيم فيه الحجز بعد استدعاء المدين بصفة قانونية¹.

ويطرح حجز المنقول إشكالا جديا في الاختصاص بين المحاكم الإدارية والعادية، فمثلا لنفترض أن القابض أو المحصل الجماعي في إطار ضمان استخلاص الدين في مواجهة الدائن تدخل في إطار حجز ارتهاني طبقا للمادة 47 أعلاه أمام المحكمة الابتدائية، ولما اعتبر المدين أن تدخل القابض في عملية الحجز لا يركز على أساس قانوني اعتبارا لكون الدين الضريبي أمام المحكمة الابتدائية، وفي نفس الوقت تقدم بطلب لرئيس المحكمة الإدارية يتعلق بإيقاف إجراءات التنفيذ لغاية البت في جوهر النزاع وفي نفس الوقت كانت الدعوى المتعلقة بتصحيح الحجز الارتهاني معروضة أمام القضاء العادي إن هذا لمن شأنه أن يطرح تنازعا جديا في الاختصاص بين القضاء العادي والإداري.

وهناك احتمال آخر يثير إشكالا قانوني فيما يتعلق بالاختصاص خاصة بين المحكمة الإدارية والتجارية، فمثلا لنفترض أن القابض تدخل في إطار المادة 47 أعلاه في عملية الحجز تلك وباشر المدين دعوى تتعلق ببطلان الضريبة أو الرسم الذي كان سببا في تدخل القابض لدى الحجز أمام المحكمة الإدارية وأعقبها بطلب إيقاف إجراءات البيع لغاية النهائي في جوهر النزاع، إن لمن شأنه ذلك خلق تنازع في الاختصاص بين القضاء الإداري والقضاء التجاري حول الحجز المذكور.²

ت) الأشكال المتعلقة بالاختصاص بحجز وبيع الأصل التجاري

نصت المادة 68 من قانون 15.97 على أن حجز الأصول التجارية يتم وفق الشروط والأشكال المنصوص عليها في القانون رقم 15.95 المتعلق بمدونة التجارة³. وهو ما يمكن أن يترتب عن حجز وبيع الأصل التجاري تنازع في الاختصاص، بين القضاء العادي والإداري والتجاري نتيجة تعدد الأبواب القضائية التي يمكن طرقها فعلى سبيل المثال، إذا أقدم القابض المالي على حجز منقولات الأصل التجاري، في إطار مباشرته لاستخلاص الدين العمومي، يمكن للمدين القول بأن بيع هاته المنقولات بمعزل عن الأصل التجاري سوف

¹ لحسن الفلاح، مرجع سابق، ص 69

² محمد قصري، (المنازعات الجبائية...)، مرجع سابق، ص 160

³ الظهير الشريف رقم 1.96.83 بتاريخ 15 ربيع الأول 1417 (فاتح غشت 1996) منشور بالجريدة الرسمية عدد 4418 بتاريخ 03 أكتوبر 1996.

ينقص من قيمته الفعلية، ويمكن أن يبادر برفع دعوى أمام المحكمة التجارية في إطار قانون 95-15 و أقدم في نفس الوقت على تقديم دعوى تتعلق بإيقاف إجراءات البيع المحجوزة أمام القضاء الإداري، وهو ما يطرح تنازع بين القضاء التجاري والإداري¹. كما يمكن أن نتصور دعوى موازية ترفع أمام القضاء العادي تتعلق بإفراغ المحل التجاري بين المالك ومكتسب الحق التجاري وذلك طبقاً للفصل 692 من قانون الالتزامات والعقود. وهو ما يطرح تنازع ثلاثي في الاختصاص بين القضاء التجاري والإداري والعادي².

ث) الإشكال المتعلقة بالاختصاص في مسطرة الإكراه البدني

كرس المشرع المغربي من خلال مدونة تحصيل الديون العمومية، مبدأ اللجوء إلى الإكراه البدني لحمل المدين على الوفاء بما هو ملزم به، إلا أنه أحاط ذلك بعدة ضمانات للملزم وقد نظمت الفصول 76 إلى 83 مسطرة الإكراه البدني بمجرد عدم الاستجابة، وذلك بتوجيه طلب مباشر إلى رئيس المحكمة الابتدائية بصفته قاضي للمستعجلات يبت فيه بمقتضى أمر داخل أجل لا يتجاوز ثلاثين يوماً يحدد فيه الحبس، ويعمل وكيل الملك على تنفيذه بمجرد توصله به³، فهذا التحديد لا يثير إلى حد الآن أي إشكال في تحديد المحكمة المختصة⁴ حيث كان المشرع صريح في تحديدها أي المحكمة العادية، لكن يبقى الإشكال مطروح بحدّة عند إيقاف مسطرة الإكراه البدني بين اختصاص المحكمة الابتدائية والإدارية، فقد اختلفت المحاكم في البداية في تحديد بتصريح ببطلان المسطرة ووقف تنفيذها، وهكذا ذهبت إدارية بمكناس إلى القول بأن الاختصاص في المنازعات المتعلقة بتأجيل تنفيذه مسطرة الإكراه البدني تعود على رؤساء المحاكم الابتدائية حكم إدارية مكناس عدد 95/21 بتاريخ 1999/06/8⁵ لكن نجد اتجاه آخر يقر بالقول بأن الاختصاص بإيقاف مسطرة الإكراه البدني يعود إلى رؤساء المحاكم الإدارية وبمثل هذا الاتجاه إدارية وجدة في أمر 98/1

¹ ماء العنين الشيخ الكبير، مرجع سابق، ص 70

² محمد العلوي، محاضرة ألقاها على طلبة الماستر القضاء الإداري، فوج الرابع 2011، المادة قانون المسطرة المدنية

³ www.alwoae.yoot.com

⁴ حكم منشور في المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية عدد 9

⁵ محمد قصري، تنازع الاختصاص بين المحاكم حول مدونة تحصيل الديون العمومية 15.97، مجلة المعيار عدد 30

بتاريخ 1998/1/14، وذهب رأي آخر إلى ابعاد من ذلك معتبرا أن رئيس المحكمة الإدارية يبقى مختصا بإيقاف تنفيذ مسطرة الإكراه البدني حتى لو كان المدين في حالة اعتقال. ويثور إشكال حقيقي عندما يجد الملزم نفسه معتقل، فمن هي الجهة المختصة بإيقاف مسطرة الإكراه؟ ذهبت إدارية فاس إلى القول باختصاص رئيس المحكمة الإدارية بالبت في طلب إيقاف تنفيذ مسطرة الإكراه البدني ولو كان المعني بالأمر في حالة الاعتقال تنفيذا للإكراه البدني: حيث إن هذا الطلب وإن كان يتعلق بالنظر في مشروعة الاعتقال التي يرجع فيها الأمر صراحة إلى رئيس المحكمة الابتدائية بمقتضى المادة 683 من قانون المسطرة الجنائية فإن أسباب الطلب تبني على ما نسب إلى الخزينة العامة من خرق لمقتضيات ظهير 1935/8/21. وقد أيدت محكمة النقض (المجلس الأعلى سابقا) هذا الحكم في ملف عدد 2000/1/4/635 بتاريخ 2000/11/5 قضية المراضى ضد الخزينة العامة للملكة وفي هذا الإطار يرى الأستاذ محمد قصري بالقول باختصاص المحاكم الإدارية استنادا إلى المادتين 77 و134 بالإضافة إلى المادة 14 التي تنص على اختصاص المحاكم الإدارية في جميع النزاعات التي تنشأ عن تطبيق هذا القانون فهي لا تتوفر على نيابة عامة لترفع الاعتقال عن المحبوس في إطار تنفيذ الإكراه البدني وأن دور المفوض الملكي لهاته المحاكم لا يقوم بدور النيابة العامة وأن المحاكم الإدارية غير منتشرة بأقاليم المملكة وأن الأمر يتعلق بالحرية الشخصية للمدين¹ وما يزيد الأمر تعقيدا ويرى البعض الآخر بالاختصاص يعود إلى المحكمة الإدارية بأن طلب بطلان مسطرة الإكراه البدني ضمن اختصاص المحكمة الإدارية باعتبارها محكمة موضوع وتبعاً لذلك يكون رئيسها بصفة قاضيا للمستعجلات مختص للبت في طلب الإيقاف. باعتباره إجراء وقتيا وذلك إلى حين البت في دعوى الموضوع على أساس أن اختصاصه يستمد من الاختصاص النوعي للمحكمة، وفيما يخص عدم توفر المحكمة الإدارية على جهاز النيابة العامة، فإنه اعتبارا لكون دور النيابة العامة يقتصر على تنفيذ الإكراه بناء على الطلب الذي يوجه إليها القابض على اعتبار أن هذا الأخير طرف أساسي في دعوى وهو ما يستجيب رفع حالة الاعتقال².

¹ محمد قصري، المنازعات الجبائية (...)، مرجع سابق، ص 169

² محمد لمزوعي، التنفيذ الجبري عن طريق الإكراه البدني من خلال مستجدات مدونة تحصيل الديون العمومية، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة "مواضيع الساعة" عدد 31 2001 ص 75

وفي نظرنا نقترح أن يتدخل المشرع لتحديد الجهة القضائية المختصة بشكل دقيق وبالتالي تفادي تداخل في الاختصاص. بالإضافة إسناد الأمر بصفة كاملة للمحكمة الإدارية ونقل اختصاص الإكراه البدني في التحصيل إلى مؤسسة المفوض الملكي. وبالتالي تعزيز علاقة الملزم بالإدارة.

المطلب الثاني: دعوى إبطال إجراءات تحصيل ديون الجماعات الترابية
تختص المحاكم الإدارية بالنظر في الطعون المقدمة ضد إجراءات تحصيل الدين الفوري الذي يقوم به القابض أو قابض التسجيل أو القابض الجماعي أو المحصلون وينعقد هذا الاختصاص بناء على النصوص التالية :

- الفصل الثامن من قانون 41-90 المحدث للمحاكم الإدارية
 - المادة 141 من قانون 15.97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية
 - المادة 129 من قانون 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات الترابية التي أحالت على مدونة التحصيل لتطبيق أحكامها.
 - المادة 26 من نظام المحاسبة العمومية للجماعات الترابية ومجموعاتها التي أحالت على قانون 15.97 لتطبيق شروط التحصيل.
- وعلى اعتبار أن دعوى التحصيل هي دعوى موضوع بالدرجة الأولى، فإن هذه الدعوى كباقي الطعون الإدارية الأخرى تتطلب شروط لرفعها (الفقرة الأولى) كما أنها تنصب على إجراءات التحصيل ومدى احترام الملزم لهذه الإجراءات فغالبا ما تندرج الدعوى في إبطال إجراءات التحصيل وهو ما سنتطرق إليه في (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: شروط رفع دعوى التحصيل القضائية
تمتاز المنازعة الجبائية في القانون المغربي على غرار باقي التشريعات بمجموعة من الخصوصيات من أهمها إلزامية سلوك الطاعن لمسطرة التظلم الإداري، وهي المرحلة ما قبل قضائية يتم فيها البت في المنازعة أمام هيآت إدارية متعددة التكوين، وهو ما سنتطرق إليه (أولا) ولا يكفي التظلم كشرط أولي بل هناك شرط آخر يتمثل في احترام آجال رفع دعوى إلى القضائية الإدارية (ثانيا).

أولاً: استنفاد المرحلة ما قبل القضائية

نص المشرع المغربي في المادة 120 من مدونة التحصيل على ضرورة توفر شرطين أساسيين: أولهما أن يكون الطالب قد رفع تظلمه في المنازعة إلى رئيس الإدارة التي ينتمي إليها المحاسب المكلف بالتحصيل المعني، والشرط الثاني يتعلق باحترام الآجال من أجل رفع الدعوى القضائية.

نشير في البداية إلى أن الملزم في ظل ظهير 21 غشت 1935 لم يكن ملزماً بسلوك مسطرة التظلم الإداري مسبقاً بل كانت كل المنازعات المثارة والمتعلقة بإجراءات التحصيل ترفع مباشرة إلى جهة من جهات القضاء المختص، عكس التشريعات المغاربية والتشريع الفرنسي، حيث لا تختلف منازعات الوعاء عن المنازعات في التحصيل، وكانت هذه أهم العيوب الموجهة ضد القانون القديم¹، لذلك ألزم المشرع المغربي في مدونة تحصيل الديون العمومية الملزم الذي ينازع في إجراء من إجراءات التحصيل سلوك مسطرة التظلم الإداري قبل عرض النزاع أمام القضاء وذلك داخل أجل قانوني محدد.

وتكتسي المرحلة الإدارية في مسطرة البت في المنازعات أهمية قصوى نظراً لعدة اعتبارات:

- توفير فرص أخرى أمام المدين لتسوية المنازعة.
- تمكين الإدارة المسؤولة من إصلاح الأخطاء والاعفالات التي قد تكون ارتكبتها.
- تسوية نسبة مهمة من المنازعات على المستوى الإداري والتي لا حاجة لطرحها أمام القضاء.

- طرح المنازعة على جهة تتوفر أكثر من غيرها على جميع المعطيات الواقعية والبيانات اللازمة وعلى أصل الملف الخاص بالمشتكي².
- فمسطرة الطعن الإداري حسب هذه المادة³ تكون سابقة على المنازعة القضائية وعدم المرور بهذه المرحلة تبطل الدعوى القضائية، وهو ما أكدته المحاكم الإدارية في عدة

¹ عزيز الفتاح، دور القضاء في النزاعات الناشئة عن تطبيق مدونة تحصيل الديون العمومية، رسالة لنيل دبلوم سلك العالي في التدبير الإداري، المدرسة الوطنية للإدارة، السنة الدراسية 2004/2005 ص 84

² عبد الرحمان أبليل ورحيم الطور مرجع سابق ذكره ص 115.

³ المادة 120 من قانون 15.97

احكام نذكر منها حكم صدر عن المحكمة الادارية بالدار البيضاء¹ وجاء في حيثياته: "وحيث يتبين من الثابت من أوراق الملف ومحتوياته أن الشركة المدعية لم ترفع أية مطالبة بشأن إجراءات التحصيل على المحاسب المكلف بالتحصيل وإنما بادرت إلى المنازعة فيها أمام القضاء الأمر الذي تكون معه بذلك دعواها معيبة شكلا يتعين التصريح بعدم قبولها، وفي أمر لمحكمة فاس في ملف عدد 2002/284 تاريخ 11/3/2003 جاء في حيثياته" وحيث يتبين من خلال تفحص مستندات القضية خلوها مما يثبت تقدم المدعي مسبقا بمطالبته لجهة الخزينة العامة المدعى عليها قبل رفعه دعواه أمام القضاء طبقا للفصل 120 من القانون السالف الذكر الذي ينص على أنه "ترفع المطالبات المتعلقة بإجراءات التحصيل الجبري تحت طائلة عدم القبول إلى رئيس الإدارة التي ينتمي إليها المحاسب المكلف بالتحصيل..." الشيء الذي يقضي عدم قبوله شكلا ودونما الحاجة إلى التطرق لباقي الفروع.

- ويستنتج أن عدم سلوك مسطرة التظلم الإداري يؤدي حتما إلى عدم قبول الدعوى شكلا ودون الحاجة إلى النظر في موضوع الدعوى. ويمتاز التظلم الإداري فيما يخص استخلاص الرسوم والضرائب للجماعات الترابية ببعض الخصائص خاصة في توجيه التظلم.

حيث ألزم قانون 47.06 المتعلق بجبايات المحلية على الملزمين الذين ينازعون في مجموع الرسوم المفروضة أن يوجهوا مطالباتهم إلى الأمر بالصرف أو الشخص المفوض من لدنه لهذا الغرض، ويتم البت من طرف وزير المالية أو الشخص المفوض من لدنه لهذا الغرض فيما يخص الرسم المهني ورسم السكن ورسم الخدمات الجماعية والأمر بالصرف للجماعات الترابية أو الشخص المفوض من الإدارة في تلقي المطالبات والبت فيها بالنسبة للرسوم الأخرى².

ولم ينص المشرع المغربي من خلال مدونة التحصيل والنصوص القانونية المنظمة للجبايات الترابية على أي جزاءات في مخالفة مسطرة التظلم الإداري وهو ما يثير عدة

¹ أمر عدد 65 صادر عن المحكمة الادارية بالدار البيضاء ملف رقم 546/2001 غ بتاريخ 6/2/2002 حكم منشور بدليل الاجتهادات القضائية في تحضير الديون العمومية.

² محمد باهي، مرجع سابق، ص 21-22

إشكاليات حول مدى جدية المشرع في وضعه مثل هذا الشرط أي أنه من خلال قراءتنا بتمعن للمادة 120 والتي تنص على ما يلي: "ترفع المطالبات المتعلقة بإجراءات التحصيل تحت طائلة عدم القبول.."، ومن هنا يظهر لنا أن الأثر القانوني المترتب على تقديم المطالبة الإدارية يتمثل في عدم قبول المنازعة أمام القضاء المختص¹، وقد ذهبت إدارية الرباط² إلى رفض الطلب على أساس أن المدين لم يسلك مسطرة التظلم الإداري واعتبرتها من قواعد النظام العام، وعلى العموم فنتائج سلوك مسطرة التظلم تتمثل في إيجاد تسوية نهائية للمنازعة على المستوى الإداري تم إمكانية الطعن القضائي، وتتمثل في حالتين: حالة عدم رد الإدارة داخل الآجال المحددة قانونا يعتبر رفض ضمني لتظلمه الشيء الذي يفسح المجال لتقديم طعنه وقد أشارت المادة 21 من قانون 41.90 على ضرورة تقديم تظلم إداري إذا كان الطلب يهدف إلى إلغاء قرار معين وهناك حالة عدم رضى المدين بقرار المتخذ من طرف الإدارة³ سواء كان عدم الاستجابة جزئيا أو كليا لملتزمات التظلم.

ثانيا: شرط الآجال في دعوى التحصيل

لم تحدد المدونة أجلا معيناً يمكن للمدين اللجوء إلى القضاء على غرار ما قام به المشرع في المنازعات القضائية المتعلقة ببعض الديون، ومنها على سبيل المثال المنازعات الضريبية حيث تشير الفقرة الأخيرة من المادة 120 من مدونة تحصيل الديون العمومية. على أنه "عند عدم رد الإدارة داخل أجل ستين يوما الموالي لتاريخ توصلها بالمطالبة كما في الحالة التي يكون فيها القرار في غير صالح المدين يمكن لهذا الأخير رفع دعواه أمام المحكمة المختصة..". وهو ما يشكل صعوبات تواجه الطاعن وتجعل دعواه غير مقبولة بسبب تقديمها خارج الأجل⁴.

والمشرع المغربي في عدم تنصيبه على أجل محدد في تحصيل الدين العمومي كان هدفه جعل دعاوى تحصيل الديون العمومية خاضعة للقواعد العامة.

¹ فاطمة حنان المرابط، مرجع سابق، ص 152

² أمر صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط بتاريخ 5/8/3 في ملف رقم 436/05 أمر رقم 586

³ فاطمة حنان المرابط، نفس مرجع، ص 154

⁴ لحسن فلاح، مرجع سابق، ص 20

بالمقابل نجد المادة 28 من قانون 41.91 تحدد الآجل في 30 يوما يبتدئ من تاريخ تبليغه القرار وذلك فيما يتعلق بتحصيل الديون العمومية¹.

ثالثاً: الشروط العامة لرفع دعوى التحصيل

تعتبر دعوى تحصيل الدين العمومي المستحقة للجماعات الترابية دعوى إدارية، وبالتالي فإن نفس المسطرة تطبق في هذه المنازعة، وما يميز المنازعات المتعلقة بالتحصيل بأنها تمزج بين خصوصيات التشريع الضريبي وقانون المسطرة المدنية بالإضافة إلى طابعها الإداري.

وترفع الدعوى المتعلقة بإجراءات تحصيل الدين العمومي أمام القضاء الشامل بعد استيفاء الطعن الإداري المسبق تحت طائلة عدم القبول، ويجب أن توجه ضد الخزينة العامة في شخص الخازن العام طبقاً للفصل 515 من ق.م.م.²

وعلى مستوى المنازعات المتعلقة بتحصيل الدين العمومي للجماعات الترابية فالمشرع عهد إلى القباض والمحصلين الجماعيين تحصيل الوجبيات والرسوم والأتاوى التي تكون الجماعات الترابية ومجموعاتها مؤهلة لاستيفائها عملاً بالقوانين والأنظمة المعمول بها، وذلك طبقاً لأحكام القانون 47.06 المتعلق بالجبائيات المحلية والقانون 15.97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية، لكن تمييز قانون الجبائيات المحلية السالف الذكر ونظام محاسبة الجماعات المحلية، ما بين طبيعة الرسوم التي يستخلصها القابض أو المحصل الجماعي والتي تكون موضوع أوامر بالاستخلاص قد يطرح إشكالية فيما يخص توجيه الدعوى بمناسبة المنازعة الجبائية في التحصيل وبالرجوع إلى النصين المذكورين يتضح أن شسيع المداخل يقوم بدفع ما استخلصه إلى صندوق القابض أو المحصل الجماعي وتحت مراقبتها.

ويستخلص من ذلك أن الدعوى بمناسبة المنازعة في تحصيل الرسوم المحلية ينبغي أن ترفع ضد الخازن الجماعي (القابض أو المحصل الجماعي)¹ وليس ضد الخازن العام أو مدير الضرائب.

¹ عبد القادر التيعلاتي الضمانات الجبائية... مرجع سابق ذكره ص 31.
² دليل محاكم الاستئناف الإدارية والمحاكم الإدارية، منشورات جمعية نشر المعلومة القانونية والقضائية، سلسلة "الشروح والدلائل" العدد 11- فبراير 2009، مطبعة ليت سلا، ص 45

هذا فيما يخص طرف الدعوى في تحصيل الدين العمومي للجماعات الترابية، كما يجب أن ترفع الدعوى طبقا لمقتضيات الفصل 28 من ق.م.م. التي تحدد استثناء في استخلاص الضريبة أو الدين العمومي الذي في حكمها اختصاص المحكمة كما أشرنا الى ذلك سابقا وعلاوة على المسطرة الكتابية والاستعانة بمحامي فإن مقال الدعوى يجب يورد فيه الأمر بمعلومات المتعلقة بالمدعي وملخص موضوع الدعوى مع إرفاق المقال بكافة المستندات والوثائق التي يسند إليها المحامي أو المدعي، وتشكل المسطرة التوجيهية أحد أهم الضمانات الأساسية للملزم بحيث تمكنه من الاطلاع على الوثائق والمستندات لدى كتابة الضبط². وبعد إيداع المقال بالمحكمة المختصة يبدأ مسار آخر لدعوى تحصيل لا تختلف كثيرا عن مسار الدعوى الضريبية خاصة والإدارية عامة.

الفقرة الثانية: نطاق دعوى تحصيل الديون العمومية المستحقة للجماعات الترابية
نصت المادة 119 من مدونة التحصيل على حالتين في المنازعات المتعلقة بالتحصيل الديون العمومية :

- قانونية الإجراءات المتخذة من حيث الشكل.
 - عدم اعتبار أدعاءات يكون قد قام بها .
- لكن عكس ما هو منصوص عليه في المدونة فقد أثبت الممارسة القضائية مجالات أخرى غير هذين المجالين، لكن تبقى منازعات في الإجراءات الشكلية للتحصيل تأخذ النصيب الأوفر من الدعاوي المعروضة على المحاكم في هذا المجال وخاصة دعوى التقادم وهوما سنركز عليه (أولا) على أساس أن نتطرق إلى حجية الإثبات في مادة التحصيل (ثانيا).

أولاً: التقادم كنموذج لدعوى بطلان الاجراءات الشكلية
تعتبر دعاوي التقادم من أهم الطعون المقدمة ضد القباض وأكثرها إثارة أمام المحاكم وأنجعها بالنسبة للملزمين³.

¹ محمد باهي، مرجع سابق، ص 24

² لحسن فلاح، مرجع سابق، ص 22

³ www.barasy.com

فالتقادم هو مضي فترة معينة من الزمن على وضع أحدهم يده على حق دون أن يعرف له مالكا، أو مضي تلك الفترة على سكوت أحدهم عن المطالبة بحقه فيمكن وضع يد عليه في تلك الفترة الزمنية.

يعتبر التقادم في استخلاص الديون العمومية من أكثر الدعاوي كما أشرنا انتشارا، بالإضافة إلى أنها أكسبها بالنسبة للملزم من جهة، ويعود ذلك لكون الإدارة المكلفة بالتحصيل، ونظرا لحجم الملفات التي يجب أن تديرها وانعدام الإمكانات فإنها لا تستطيع أن تجري جميع الإجراءات المطلوبة بالنسبة لجميع الملفات مما يجعلها تترك لمدة طويلة من دون أن تقوم بالإجراءات الضرورية في بعض الملفات، أما السبب الثاني فيتمثل في وضوح الطعن بما فيه الكفاية الشيء الذي يدفع بالقاضي بمجرد ثبوت عدم قيام القابض بالإجراءات الضرورية للاستيفاء داخل الأجل المطلوب إلى إعلان حالة التقادم وإبطال الضرائب¹. والرسوم المعنية.

ويقع أن تقوم المصالح المكلفة بتحرير أوامر المداخل المستحقة على الملزمين أن تبعث بها إلى القباضة التي تتولى تحديد قوائم الإصدار وتسهر على تنفيذها إذا يتم على ضوئها تحديد تاريخ الشروع في التحصيل ومنطلقا لحساب مدة تقادم مسطرة التحصيل الدين الذي يمتد إلى أربعة سنوات من التاريخ الذي يحدده الأمر بالصرف، وعليه² وعليه تتقادم الديون المستحقة للدولة وللجماعات الترابية بصفة نهائية داخل أربع سنوات تبتدئ من اليوم الأول للسنة المالية التي أصبحت خلالها الحقوق مكتسبة بالنسبة للدائنين المعينين موطنهم بالمغرب وخمس سنوات بالنسبة للدائنين المقيمين خارج التراب الوطني³.

وحسب مقتضيات المادة 123 من المدونة فإن إجراءات تحصيل الضرائب والرسوم تتقادم بمضي أربع سنوات من تاريخ الشروع في تحصيلها⁴ في حكم إدارية الدار البيضاء قضت ببطالان إجراءات تحصيل الضريبة الحضرية والنظافة بسبب عدم احترام الخزينة لقواعد التحصيل طبقا للمادة 123 من مدونة التحصيل⁵، وقد أكدت محكمة الاستئناف

¹ عبد الغني خالد، مرجع سابق، ص 377-378

² القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات المحلية وقانون 15.97 من مدونة التحصيل.

³ المادة الأولى من قانون 56.03 المتعلق بتقادم الديون المستحقة على الدولة والجماعات المحلية

⁴ حكم رقم 111 بتاريخ 2001/02/8 صادر عن إدارية الرباط، في الملف رقم 2000/234 غير منشور

⁵ حكم عدد 1773 في ملف 2009/6/7 بتاريخ 2009/11/4

الإدارية بالرباط في عد قرارات لها بطلان إجراءات التحصيل قرار عدد: 1099 المؤرخ في: 2010/06/10 ملف عدد : 09/08/723 حيث جاء في حيثياته " لكن حيث إنه بالاستناد إلى مقتضيات المادة 123 من مدونة الديون العمومية فإن إجراءات تحصيل الضرائب تتقدم بمضي أربع سنوات من تاريخ الشروع في تحصيلها وأن التقدم المذكور ينقطع بكل إجراء من إجراءات التحصيل الجبري يتم بمسعى من المحاسب المكلف بالتحصيل أو بإحدى الإجراءات المنصوص عليها بالفصلين 381 و 382 من ظهير الالتزامات والعقود.

وينقطع التقدم بسبب إجراء من إجراءات التحصيل الجبري¹ وهو ما يتكرر في عدة احكام و قرارات قضائية القرار الصادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط عدد 268 المؤرخ في : 2011/02/07 ملف عدد : 9/08/57 جاء في حيثياته: " لكن حيث لم يثبت القابض المكلف قيامه بتبليغ المستأنف عليهم بالإندار بدون صائر وبالإندارات القانونية قبل استصداره أمرا بحجز تحفظي على الرسم العقاري عدد 11900/س بتاريخ 1989/11/28 مما يجعل إجراءات التحصيل معيبة فضلا عن عدم تفعيله إجراء الحجز داخل أمد التقدم الرباعي الأمر الذي يسقط حقه في تحصيل الضرائب المذكورة ويكون الحكم المستأنف صائبا فيما قضى به وواجب التأييد "، بمسعى من المحاسب المكلف بالتحصيل أو بإحدى الإجراءات المنصوص عليها في الفصلين 381 و 382 من قانون الالتزامات والعقود بحيث يؤدي إلى قطع التقدم وبدأ احتساب مدة جديدة بعد انقضاء سبب القطع 2.

كما يمكن أن ينقطع التقدم بإقرار المدين وقد تعرض المشرع في 382 من ق.ل.ع حيث نصت على ما يلي: "وينقطع التقدم أيضا بكل أمر يعترف المدين بمقتضاه بحق من بدأ التقدم يسري ضده، كما إذا جرى حساب عن الدين أو أدى المدين قسطا منه وكان هذا الأداء

¹ حكم رقم 906 بتاريخ 2011/2/24 في ملف رقم 2010/7/137 إدارية الرباط "تقاعس القابض مباشرة إجراءات التحصيل الجبري القاطعة للتقدم داخل أربع سنوات من تاريخ الشروع في تحصيل الدين العمومي، يجعل من مسطرة تحصيله متقدمة ويسقط حقه في استخلاصه ضريبة النظافة والضريبة على المباني" حكم غير منشور

² عبد المجيد الزلال، دور القضاء في النزاعات الناشئة عن تطبيق مدونة تحصيل الديون العمومية، رسالة لنيل دبلوم السلك العالي، في التدبير لإداري المدرسة الوطنية للإدارة، السنة الدراسية 2004/2005، ص 109

ناتجا عن سند ثابت التاريخ أو طلب أجلا للوفاء أو قدم كفيلا أو أي ضمان آخر، أو دفع بالتمسك بالمقاصة عند مطالبة الدائن له بالدين".

ومن هذه المقتضيات يتبين أن الإقرار الذي يصدر عن المدين يكون سبب لقطع التقادم، إما أن يكون صريحا أو إما أن يكون ضمنيا¹.

وعليه فعدم المطالبة بالدين الجبائي من طرف المحاسبين للمكلف بالتحصيل داخل أجل التقادم يؤدي إلى سقوط الدين بالنسبة للملزم و عليه أن تمسك به وبخلاف ذلك يبقى المحاسب مسؤولا اتجاه الجماعات الترابية عن تقصيره في اتخاذ التدابير اللازمة لتحصيل الضرائب والرسوم التي أصبحت متقدمة².

ثانيا: الإثبات في دعوى تحصيل الديون العمومية

تستلزم كل دعوى إقامة الدليل على صحتها، فالمدعي لا ينال ما إدعى به إلا بتقديمه للمحكمة الحجج والوثائق التي تثبت إدعاءاته.

أما القاضي في المجال الجبائي فيتعين عليه أن يبدي أقصى جهده للتعرف على كافة ملابسات القضية المعروضة عليه، لأن قوانين الضرائب كما هو معلوم لها ذاتيتها ونظمها بالرغم من علاقتها الوطيدة بعلم المحاسبة ومبادئه.

وبعدما يقتنع القاضي بما قدمه إليه الأطراف من إثباتات يمكنه اعتبار القضية جاهزة، أما إذا تبين له العكس فيحق له إجراء التحقيق الضروري قبل البت في النزاع³.

يقصد بالإثبات إقامة الدليل على حقيقة أمر مشكوك فيه، وذلك بالنظر لما يترتب عليه من آثار ويقصد به من الناحية القانونية إقامة الدليل أمام القضاء بالطرق التي حددها القانون

¹ عبد العزيز اليونسي، تقادم إجراءات تحصيل الديون العمومية، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة "مواضيع الساعة" عدد 31-2001، ص 79

² نورالدين بلعسري، الجبايات العقارية المحلية بينها وطرق استخلاصها، بحث لنيل شهادة الماستر في القانون العام، جامعة محمد الخامس-سويسي-كلية العلوم القانونية والاقتصادية و الاجتماعية الرباط، السنة الجامعية 2010-

2011، ص 75

³ يونس معاطا، المنازعات في تحصيل الديون الضريبية بالمغرب، سلسلة المغربية للعلوم والتقنيات الضريبية... مرجع سابق ص 60

لوجود واقعة تترتب عنها آثار معينة وبعبارة أخرى فإن الإثبات هو تأكيد حق متنازع فيه له أثر قانوني بالدليل الذي أباحه القانون¹

ومعلوم أن عبئ الإثبات يقع على المدعي وهي قاعدة عامة إلا أن الأمر مختلف عندما يتعلق الأمر بالمنازعات الجبائية بصفة عامة، وما يثير مجموعة من الإشكالات خاصة فيما يتعلق بوسائل² الإثبات المعتمدة، ونظرا لخصوصيات منازعات تحصيل الديون العمومية وعدم توازن أطرافه خاصة بين حقوق الإدارة وحماية الملزم، خصوصا إذا علمنا الإدارة لها من الوسائل البشرية والمادية ما يكفيها لإثبات جل الوقائع، كما أنها تحتفظ بجميع الوثائق القانونية، وأمام هذا عدم التوازن بين أطراف النزاع يتجلى دور القاضي الذي يبدع في نقل عبئ الإثبات إلى الإدارة بما أنها الطرف الأقوى في الدعوى، وقد جاء في حكم لإدارية وجدة الصادر بتاريخ 1998/04/27 حيث جاء فيها "إن اعتماد الإدارة على عناصر إضافية لاحتساب الضريبة يستوجب إثبات ذلك"³.

فالدور الإيجابي الذي يطلع به القاضي في مسار الدعوى يعتبر عنصر أساسي يمكن الاعتماد عليه في التخفيف من السلبات التي يعرفها تطبيق قاعدة توزيع عبئ الإثبات في الخصومة الضريبية، خاصة تلك المتعلقة بالتحصيل لما تتميز به من حيف⁴.

كما يتحمل المدين المدعي عبئ الإثبات في المطالبات والدعوى الرامية إلى المطالبة بالأثاث وغيرها من المنقولات المحجوزة مثلا أو في حالة طلب فصل أشياء غير قابلة للحجر إذا ألزمه المشرع بأن يدعم مطالبته بجميع الحجج اللازمة⁵.

¹ عبد الرزاق السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني الجديد، نظرية الالتزام بوجه عام، الإثبات آثار الالتزام، دار إحياء التراث العربي، بيروت بدون تاريخ ص 14
² الفصل 404 من قانون الالتزامات والعقود
وسائل الإثبات التي يقررها القانون هي:

- 1 إقرار الخصم
- 2 الحجة الكتابية
- 3 شهادة الشهود
- 4 القرينة
- 5 اليمين والنكول عنها.

³ حكم عدد 98/83 في الملف رقم 97/905 أورده يونس معاطا "رسالة"، ص 100

⁴ فاطمة حنان المرابط، مرجع سابق، ص 167

⁵ عبد الحميد الحنودي، مرجع سابق، ص 180

وتتنوع وسائل الإثبات في مادة منازعات تحصيل الديون العمومية بين الإثبات عن طريق الوثائق والمستندات وبين جلسات البحث وإجراء الخبرة... وفي جميع هذه الوسائل يلعب القاضي مقرر دورا إيجابيا في توجيه الخصومة وله سلطة تقديرية واسعة في تقدير وسائل الإثبات المقدمة، ومدى قوتها في تأكيد الحق المدعى به، باستثناء اليمين وشهادة الشهود فإن جميع الوسائل المعمول بها في إطار الخصومة، العادية تبقى هي نفسها المعتمدة في الدعوى الضريبية.

أ) الإثبات عن طريق الإدلاء بالوثائق والمستندات

تتحمل الإدارة عبء الإثبات، والإثبات لا يكون هنا إلا بالوثائق والمستندات التي يستعملها القباض المكلفون، بالتحصيل أثناء مباشرتهم لإجراءات التحصيل الجبري، إذ غالبا ما تطلب المحكمة من الإدارة تقديم الوثائق اللازمة مثل إرسال آخر إشعار بدون صائر، أو إثبات بما يفيد توصل الملزم بالإنذار¹ وعلى العموم تختلف الوثائق والمستندات التي يدلي بها المحاسب المكلف بالتحصيل أثناء مباشرته لإجراءات التحصيل القضائية حسب نوع الإجراء المزمع تنفيذه.

وإذا ما تبين أن هذه الحجج والإثباتات المقدمة من طرف الأطراف لا تؤدي إلى حل قضية، فإن القاضي بإمكانه أن يتخذ ما يراه صالحا لإزالة الغموض والإبهام عن النزاع.

ب) الخبرة كوسيلة لإثبات في المنازعات المتعلقة بالتحصيل

بالنظر للخصوصيات المادة الضريبية فقد يلجأ القاضي إلى إجراء خبرة، وذلك من أجل تكوين نظرة شاملة على النزاع، وهذا بناء على طلب الأطراف أو أحدهم أو بمبادرة من القاضي الذي يأمر باتخاذ إجراءات خاصة للتحقيق.

والانتقال إلى المكان للمعاينة (الفصل 55 من ق.م.م) ويتولى القاضي تحديد النقاط التي سيعالجها الخبير، وبعد الانتهاء من أعمال الخبرة يقوم الخبير بوضع تقرير لدى المحكمة ويجب أن يلتزم الخبير بالميعاد الذي حدده القاضي، ويتضمن هذا التقرير نتيجة أعماله وآرائه والأجوبة التي يستند عليها، ويحق للأطراف الاطلاع على مضمون التقرير وذلك حتى يتمكنوا من ممارسة حقهم في الطعن.

¹ عبد الحميد الحنود، نفس المرجع، ص 182

وفي مجال منازعات التحصيل يتم اللجوء إلى الخبير في الحالات التي يباشر فيها القابض المكلف بالتحصيل إجراءات التحصيل الجبري، كحجز وبيع الأصول التجارية والعقارات المملوكة للمدنيين سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين حيث تتم الاستعانة بال خبراء قصد تحديد الثمن الافتتاحي بالمزاد العلني.

ويبقى للمحكمة بعد ذلك تقدير الأخذ بمحتوى التقارير أو الاستغناء عنها حسب ما إذا كانت مطابقة للواقع للقواعد العملية وللنصوص القانونية أم لا¹.

ت) جلسات البحث والتحقيق

تعتبر جلسات البحث والتحقيق وسيلة أخرى فعالة في تحديد مصير الدعوى، وتتمثل هذه الوسيلة في استدعاء الأطراف للحضور في جلسات البحث التي تعقد المحكمة². وصفوة القول فإن وسائل الإثبات تتنوع حسب نوعية القضايا المعروضة موضوعها، ويرجع للقاضي السلطة التقديرية لإبراز الوسيلة الأنجع للإثبات وتأخذ الخبرة أهميتها من بين هذه الوسائل في المنازعات الضريبية بصفة عامة، كونها تعتبر وسيلة قررها المشرع لمساعدة القاضي بمناسبة إثبات وقائع معينة ما جعل أغلب التشريعات تقر بقاعدة الخبرة نظرا لما تتميز به القوانين المتعلقة بالتحصيل من طابع الفنية والتقنية وهو ما يجعل اللجوء إلى الخبرة أمرا حتميا خاصة وأن القاضي ليس ملزما بالإلمام بالأمور الفنية والتقنية في بعض القضايا³.

¹ جهد كان حجية، تحصيل الديون الضريبية بين قانون المسطرة المدنية وخصوصيات التشريع الجبائي، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الدار البيضاء، السنة الجامعية 2003-2004 ص 383

² عزيز بودالي، محاضرة أقيمت على طلبة الفوج الرابع، مادة التعليق على الأحكام والقرارات الاقتصادية، السنة الجامعية 2011-2012

³ محمد مرزاق وعبد الرحمان أبليل، المنازعات الجبائية بالمغرب بين النظرية والتطبيق، مطبعة الأمانة الرباط، الطبعة الثانية 1992، ص 62

المبحث الثاني: مجال القضاء الاستعجالي في دعوى تحصيل الديون المستحقة للجماعات الترابية

يهدف القانون بشكل عام إلى حماية حقوق المتقاضين مدعين كانوا أم مدعى عليهم غير أن هذه الحماية لا تتحقق على الوجه الذي يتوخاه هؤلاء بسبب طول الإجراءات وبطئها خاصة في بعض الحالات التي يمكن انتظار الآجال التي ينص عليها القانون، لأن من شأن ذلك تفويت الحقوق على أصحابها وإلحاق أضرار بمصالحهم¹، وهذا ما يدفع إلى اللجوء إلى قضاء سريع للبت في القضايا التي لا تتطلب التأخير وهذا القضاء هو ما يطلق عليه القضاء الاستعجالي.

¹ عبد الكريم الطالب، الشرح العمل لقانون م.م. مرجع سابق، ص 81

إن التصريح باختصاص القضاء الاستعجالي باختصاصه في الميدان الجبائي ليس وليد إنشاء المحاكم الإدارية، بل تمتد جذوره إلى فترة الحماية الفرنسية على المغرب وأيضاً إلى فترة الاستقلال خاصة في ظل إحداث المجلس الأعلى بمقتضى ظهير 27 شتنبر 1957 وفي ظل قانون م.م سنة 1974.

غير أن أهم ملاحظة على القضاء الاستعجالي خلال هذه الفترة هو قلة الدعاوي التي بث فيها القضاء العادي ولعل هذا يرجع إلى بطء بث القضاء العادي حتى في القضايا ذات الطابع الاستعجالي، فضلاً عن عدم تشجيع المواطنين للمبادرة في مقاضاة الدولة، وفي ظل أحداث المحاكم الإدارية فإن القضاء الاستعجالي الجبائي، بدأ يعرف طريقه إلى البروز بجانب القضاء الاستعجالي في المجالات الأخرى لا على المستوى الكمي فقط، بل حتى على المستوى النوعي، وما نلاحظ في هذا الميدان هو أن غالبية منازعات متعلقة بالتحصيل تتم في إطار القضاء الاستعجالي، كما أن هذا النوع من القضايا يحتل إلى جانب الدعوى الاستعجالية في ميدان نزع الملكية الحيز الأوفر أمام المحاكم الإدارية¹.

ونظراً لخضوع الرسوم والضرائب المستحقة للجماعات الترابية إلى قانون 15.97 بمثابة مدونة التحصيل الديون العمومية، فإن نفس القواعد التي تطبق في باقي الدعاوي الاستعجالية تطبق على هذا الصنف من الضرائب والرسوم.

في هذا الإطار سنعالج في المبحث طبيعة الدعوى الاستعجالية في تحصيل الديون العمومية (المطلب الأول) على أساس أن نتطرق إلى في المطلب الثاني إلى تطبيقات الدعوى الاستعجالية في تحصيل بعض الرسوم والضرائب المستحقة للجماعات الترابية

المطلب الأول: طبيعة الدعوى الاستعجالية في تحصيل الديون العمومية

يعرف قضاء الأمور المستعجلة بأنه : "قضاء يقصد به الفصل في المنازعات التي يخشى عليها من فوات الوقت فصلاً مؤقتاً لا يمس أصل الحق وإنما يقتصر على الحكم باتخاذ إجراء وقتي ملزم للطرفين بقصد المحافظة على المتنازعين، وهو فرع متميز ومستقل عن العمل القضائي العادي وعن التنفيذ القضائي. وهو ذو مسطرة ومختصرة واستثنائية وسريعة ومصاريف قليلة، يسمح للمدعي برفع دعوى استعجالية أمام قاض يعرف بقاضي

¹ العربي الكزذح، مرجع سابق ص. 361

الأمر المستعجل يختص بالبث بصورة مؤقتة ودون المساس بالموضوع في كل نزاع يكتسي صبغة لاستعجال¹.

وبناء على هذا التعريف فإن دعوى الاستعجال تتطلب احترام جملة من القواعد الشكلية، سواء فيما يتعلق بشكليات الدعوى وصفات أطراف (الفقرة الأولى). أما بالنسبة للشروط الموضوعية فقد استقر الاجتهاد القضائي في المغرب على شرطين أساسيان هما الاستعجال وشرط الجدية (الفقرة الثانية)

الفقرة الأولى : شكليات التقاضي في دعوى إيقاف تنفيذ الدين الضريبي

إيقاف تنفيذ الدين الضريبي ضماناً استثنائية، سنّها المشرع بهدف الحد من الآثار السلبية التي يمكن أن تلحق المدين الممتنع عن الأداء بسبب وجود مانع قانوني أو واقعي يثيره في منازعته أمام قضاء العادي، نظراً للحالة الاستثنائية لهذه الدعوى فالمشرع خصها بطابع استثنائي في الجهة المختصة بالنظر في هذه الدعوى (أولاً) ثم أطرها بضرورة احترام شكليات خاصة أخرى (ثانياً)

أولاً: اختصاص القضاء الاستعجالي في مادة التحصيل

إذا كانت طلبات إيقاف إجراءات تحصيل الضريبة، تعتبر إجراءات مؤقتة وغالباً ما يكتنفها الطابع الاستعجالي باعتبار أن الملزمين بها يكونون مهددين بالتنفيذ على ممتلكاتهم، بل وعلى حريتهم أحياناً لأن القضاء الاستعجالي يكون هو المختص نظراً لما يتوفر فيه من سرعة في البث وتقدير لمواعيد الإجراءات، مما يشكل امتيازاً للمتقاضي الذي يريد الاستفادة من هاته المسطرة².

باستقراء مجموعة من الأحكام القضائية نجد أن الاختصاص يعود إلى القاضي الاستعجالي وحده دون غيره في هذا النوع من الطلبات³.

بينما ذهبت محاكم أخرى منها إدارية فاس إلى الحكم بتأجيل تنفيذ الدين الضريبي إلى حين انتهاء المسطرة الإدارية، وإذا كان لهذا الاتجاه القضائي ما يبرره من كون محكمة

¹ عبد الكريم الطالب، مرجع سابق، ص 101.

² عبد الحميد الحنودي، مرجع سابق، ص 216

³ حكم صادر عن المحكمة الإدارية البيضاء بتاريخ 1993/5/31 "وحيث أنه قبل الشروع في تنفيذ الظهير الشريف المؤرخ في 10 فبراير 1993، المحدثة بموجبه محاكم إدارية كان القضاء الاستعجالي هو المختص بالنظر في طلبات إيقاف تنفيذ استخلاص الضرائب موضوعة ضد إدارة الضرائب والحرية العامة للمملكة".

الموضوع المعروض عليها النزاع في الجوهر لاتخاذ الإجراء المطلوب، حوله وأن الطالب بالتجائه لقضاء الموضوع يكون قد تنازل عن عنصر الاستعجال واليسر في الإجراءات وما يترتب على ذلك من اقتران الحكم الصادر حول الإجراءات بالنفذ المعجل فإنه في المقابل تكون محكمة الموضوع عارفة بموضوع النزاع ومؤهلة أكثر من غيرها من تقييمه واتخاذ الإجراء المناسب حوله¹.

ولم تؤيد الغرفة الإدارية هذا الحكم واعتبرت أن القضاء الاستعجالي هو المختص باتخاذ كل إجراء وقتي يتعلق بإيقاف تنفيذ الدين الضريبي دون محكمة الموضوع² ونظرا لأهمية موضوع إيقاف التحصيل فقد دأب عدد من رؤساء المحاكم الإدارية على تولي البت في الطلبات بصفة شخصية، إلا إذا حال عائق، وذلك بالرغم من ما تخوله المادة 38 من القانون 41.90 المحدث للمحاكم الإدارية من إمكانية انتداب من ينوب عنه.

يملك رئيس المحكمة الإدارية بصفته قاضيا للمستعجلات صلاحيات البت في قضايا الصعوبة في تنفيذ في مادة تحصيل الديون العمومية، وإذا كانت عمليات التنفيذ المستشكل فيها جارية بدائرة نفوذ محكمته، كما يبقى الاختصاص موكولا له بصفته، الولائية للنظر في عوارض التنفيذ التي يثيرها العون المكلف بذلك أو الأطراف أو اعتبار لكون رئيس المحكمة المشرفة على إجراءات التنفيذ طبقا للفصل 436 من قانون المسطرة المدنية³.

وإذا كان الأصل هو اختصاص رئيس المحكمة الإدارية بدعوى إيقاف التنفيذ فإنه وردت عليه استثناءات أوكلت الاختصاص إلى كل من المحكمة التجارية فقد جاء في قرارات الغرفة الإدارية : "أن المحكمة هي المختصة نوعيا بالبت في تقدير مدى لزوم بيع الأصل التجاري من عدمه.." وذلك بإحالة صريحة من قانون تحصيل الديون العمومية⁴.

كما نجد استثناء آخر عهد به إلى رئيس المحكمة الابتدائية فيما يخص النظر في طلبات إيقاف مسطرة الإكراه البدني.

¹ . حكم إدارية فاس بالملف 310/غ/96 بتاريخ 96/11/13 في قضية ميكو ضد وزير المالية، حكم أورده محمد قصري في كتاب المنازعات المتعلقة بربط وتحصيل... مرجع سابق، ص 192

² محمد قصري، المنازعات المرتبطة... نفس مرجع سابق، ص 193

³ مصطفى التراب، القواعد الإجرائية أمام محاكم الاستئناف الإدارية، مجلة المحاكم الإدارية، عدد 2008، ص 3

52

⁴ قرار عدد 186 المؤرخ في 27 مارس 2003 في الملف رقم 1/4/281/2003، مجلة القضاء المجلس الأعلى الإصدار الرقمي دجنبر 2004 العدد 61 ص 149

إلا أن موقف القضاء الإداري المغربي، استقر في السنوات الأخيرة على قبول الطلبات الرامية إلى إيقاف إجراءات التحصيل في إطار القضاء الاستعجالي وهو ما أكدته إدارية البيضاء بحيث اعتبرته الوريث الشرعي في هذا الاختصاص حكم رقم 8 بتاريخ 31 ماي 1995، وذلك نظرا لطابعه المؤقت ونظرا لما تستدعيه الضرورة الملحة كحل مؤقت للحفاظ على مصالح الإدارة والملزم المدين، بالضريبة إلى حين البت في جوهر النزاع¹.

ثانيا: ضرورة احترام شكليات دعوى الاستعجالية

بعد انعقاد الاختصاص للقضاء الاستعجالي في مادة التحصيل هذه الدعوى كباقي الدعاوي الاستعجالية ترتبط بمدى احترامها لقواعد التنافي العامة غير أنها تخاطب إدارة عمومية مما يتطلب منها بعض التمييز وذلك من خلال شكليات التقاضي لطلب إيقاف التحصيل وتحديد أطراف الدعوى.

تتم غالبية الطلبات الاستعجالية في إطار منازعات التحصيل التي تستلزم توفر شروط وشكليات خاصة قبل أي طعن قضائي وأهمها ما هو منصوص عليه في أداء الديون، أو تكوين ضمانات تغطيها، قبل أي مطالبة أو دعوى أو كذا ما هو منصوص عليه في المادة 117 و 118 من نفس المدونة التي تؤكد على وجب المطالبة قبل المطالبة القضائية².

وفيما يخص كفاية الضمانة فقد أكدها الاجتهاد القضائي المغربي من خلال عدة أحكام حيث جاء في أمر رئيس المحكمة الإدارية بفاس في الملف الاستعجالي 2000/116 " لا يكفي التعبير عن الاستعداد لعرض الضمانة المذكورة لدى القابض المالي للمطالبة بتأجيل أداء الدين العمومي من خلال إرفاق التظلم بصورة شهادة المحافظة على الأملاك العقارية، بل لا بد أن يكون هذا العرض المتعلق بالضمانة حقيقيا وكافيا لتأمين استخلاص الدين العمومي"³.

إضافة إلى هذه الشروط المتعلقة بكفاية الضمانة وضرورة تقديم تظلم إداري نجد شروط أخرى أهمها:

¹ عبد الحميد الحنودي، مرجع سابق، ص 217

² يونس معاطا، المنازعات في تحصيل الديون العمومية، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا، مرجع سابق، ص

139

³ حكم منشور في كتاب محمد قصري، المنازعات المرتبطة، مرجع سابق، ص 200

- أن يقدم طلب وقف التنفيذ بموازاة مع دعوى في الموضوع تستهدف المنازعة في أصل الدين المطالب فيه¹.

بالإضافة إلى شرط آجال خاص لتقديم طلب وقف الأداء في القوانين والأنظمة الجاري بها العمل، يكون الأجل الأقرب إلى القبول هو نفسه أجل تقديم الشكاية التي ينازع الطالب من خلالها في أصل الدين².

وإلى جانب هذه الشروط نجد القواعد العامة في رفع الدعوى منها افتتاح دعوى إيقاف التحصيل بمقال موقع بواسطة محام طبقاً للمادة 3 من قانون 41.90 يتضمن جميع البيانات التي يجب توفرها في المقال من أسباب وإجراءات...

الفقرة الثانية: الشروط الموضوعية لقبول دعوى الاستعجالية

كان القضاء الاستعجالي الإداري إلى وقت قريب لا يكتفي في دعاوي إيقاف التحصيل أن تكون مطبوعة بعنصر الاستعجال فقط بل كان يشترط على المدعي ضرورة إثبات وضعية الخطر الحال الذي يتهده في ذاته أو في أمواله مع قيام منازعة جدية في أصل الدين الجاري تحصيله، هذا إضافة إلى عنصر آخر كان يقتضي منه إثبات استثنائه الحالة وخروجها عن مألوف المساطر العادية على مستوى تأسيس الدين أو تحصيله.

إلا أن العمل القضائي قلص من هذه الشروط ليحصرها حالياً في شرطين اثنين متلازمين هما شرط الاستعجال والجدية³ لذلك سنحاول دراسة شرط الاستعجال أولاً ثم نتطرق إلى شرط الجدية ثانياً.

أولاً: تحقق عنصر الاستعجال

يقصد بعنصر الاستعجال الحالة التي يرى فيها طالب الإيقاف أن مباشرة إجراءات تحصيل الضريبة في مواجهته من شأنها أن تتسبب له أو لمقاولته في أضرار وخيمة يصعب

¹ عبد الرحمان ابليل و رحيم الطور، مرجع سابق، ص 80

² لحسن الفلاح، مرجع سابق، ص 40

³ علوشي عبد الناصر، إيقاف إجراءات تحصيل الديون العمومية أمام القضاء الاستعجالي رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في قانون المنازعات، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، مكناس. السنة الجامعية 2009-2010 ص 76

تدارك نتائجها في المستقبل¹، فشرط الاستعجال يبقى شرطاً قائماً بذاته ومستقلاً عن شرط المنازعة الجدية، وعرفه الفقه والقضاء الاستعجالي بأنه الخطر الحقيقي المحقق بالحق المراد التدخل العاجل ودون تأخير لحمايته والمحافظة عليه من الضياع والذي يلزم درؤه عنه بسرعة وفق إجراءات ميسرة لا تكون عادة في التقاضي العادي ولقصر مواعيده فالاستعجال هو مناط قيام اختصاص القضاء الاستعجالي بمفهومه الدقيق، أي أنه حالة وقتية تنبع من طبيعة الحق المتنازع عليه ومن ماهية الإجراء الوقتي المطلوب المحافظة عليهما².

لذلك فالمعني بالأمر الذي ينازع في شرعية الضريبة في المرحلة الإدارية أو القضائية له الحق أن يرفع طلباته الرامية إلى إيقاف تنفيذ الدين العمومي المستحق للجماعات الترابية إلى حين البت في جوهر النزاع، لأن من شأن مباشرة استخلاص الرسوم أو الضريبة أن يتسبب له أو لمقاولته... بأضرار وخيمة يصعب استدراكها، شريطة أن يدلي بالحجج الكافية التي تؤكد على الوضعية الصعبة. والتي وإن لم يثبت فيها وفق المسطرة الاستعجالية من شأن ذلك أن يعرضها للضياع وعدم إمكانية إعادة الحالة إلى ما كانت عليه قبل مباشرة إجراءات التحصيل الجبري للضريبة³ أو الرسوم في حقه.

وقد اشترط الاجتهاد القضائي هذا التوجه من خلال عدة أوامر قضائية بحيث جاء في أمر لرئيس إدارية الرباط رقم 51 بتاريخ 5 فبراير 2007 ملف رقم 7/16 حيث تقبل المطالبة بإيقاف تنفيذ الدين العمومي في إطار القواعد العامة للإستعجال حياداً على ضوابط وإجراءات إيقاف الأداء والتنفيذ المنصوص عليهما في النصوص 117 و 118 من قانون 15.97 متى توافرت جدية السبب بمفهوم المنازعة في صفة الملزم الخاضع للدين الضريبي أو مسطرة فرضه أو تحصيله الآيلة بحسب الظاهر إلى إلغاء الدين.

¹ فاطمة حنان مرابط، مرجع سابق، ص 192

² عبد الرحيم بشكار، إيقاف الدين الضريبي في المنازعات الجبائية، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية أكادال، الرباط، السنة الجامعية 2007-2008 ص 79

³ سلوى الفاسي الفهري، إيقاف التنفيذ في استخلاص الدين الضريبي أمام القضاء المستعجل، مداخلة أشغال الندوة الجهوية العامة، خمسون سنة من العمل القضائي، المنظمة من قبل المجلس الأعلى أيام 10.11 ماي 2007، تحت عنوان المنازعات الانتخابية والجبائية من خلال اجتهادات المجلس الأعلى، مطبعة الأمنية، الرباط 2007 ص 359

وتبقى مهمة تقييم مدى توفر هذا العنصر في طلب إيقاف الدين العمومي من عدمه تبقى مهمة موكولة إلى قاض المستعجلات، الذي يتعين عليه أن يبين العناصر التي شفعت له في الإقرار بقيام وضعية استعجال وخطر داهم يبرر تدخله، واستنباط التعليل الملائم يقتضي من القاضي فحص ظاهر المستندات بحث عرضيا يتلمس به ما يحتمل المستعجلات محكوم بالاطلاع على مقال دعوى الموضع وحججها ليستخلص منها مدى توفر الطلب على عنصري الاستعجال والجدية.

ثانيا: عنصر الجدية في إيقاف التحصيل

رغم عدم تحديد المشرع المغربي في القواعد العامة للقضاء الاستعجالي المنصوص عليها في الفصل 149 من قانون المسطرة المدنية على جميع الشروط اللازمة لانعقاد الاختصاص للقضاء الاستعجالي، واكتفائه بالنص على أن رئيس المحكمة الابتدائية يختص بصفته قاضيا للمستعجلات كلما توفر عنصر الاستعجال وهي نفس المقتضيات التي تمت الإحالة إليها من قبل القانون 41.90 المحدث بموجبه المحاكم الإدارية فإن القضاء عموما، استقر على أنه لقبول الطلبات الرامية إلا بث رئيس المحكمة بصفته قاضيا للمستعجلات لا بد من توفر مجموعة من الشروط الضرورية وهي شرط الجدية وعدم المساس بجوهر النزاع إضافة إلى عنصر الاستعجال مناط إحداث القضاء الاستعجالي.

وقد اعتاد القضاء الاستعجالي للمحاكم الإدارية من أجل إيقاف تنفيذ الدين الضريبي على ضرورة توفر شرط المنازعة الجدية في الضريبة أو الرسم المتنازع بشأنها حتى يستجيب القاضي الاستعجالي لهذه الطلبات، وذلك وفق ما أكدته الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى في مجموعة من القرارات الصادرة في هذا المجال¹.

لقد استطاع الاجتهاد القضائي المغربي أن يكرس مجموعة من القواعد في تحديد مفهوم المنازعة الجدية المثارة بسبب طلبات إيقاف التنفيذ، منها أمر للمحكمة الإدارية بفاس حيث اعتبرت المنازعة الجدية في مشروعية فرض الضريبة أو إجراءات تحصيلها لا

¹ قرار 72 صادر عن الغرفة الإدارية بتاريخ 2003/4/24 في الملف الإداري عدد 2001/4/4170

تستوجب تقديم الضمانة المنصوص عليها في الفصل 119 من قانون 15.97 المتعلق بمدونة تحصيل الديون.¹

كما يمكن أن تكون المنازعة متعلقة بعدم قانونية فرض الضريبة، أو توقف الملزم على مزاوله النشاط الخاضع للتضريب، أو توفر المعني بالأمر على شروط الإعفاء الكلي أو الجزئي من الضريبة، أو بطلا مسطرة الغرض الضريبي، أو في حالة إثارة التقادم (الضريبي...)².

فالمقصود بجدية المنازعة هو أن هناك احتمال كبير للإلغاء الدين الضريبي موضوع المنازعة أو جزء منه موضوع المطالبة بوقف التنفيذ، وذلك من خلال تصفح وإطلاع القاضي الاستعجالي على الإثباتات والوسائل المقدمة التي تفيد بوجود المنازعة الجدية³. لكن رغم ذلك يبقى مفهوم جدية المنازعة خاضعا للسلطة التقديرية للقاضي ولقناعته حسب ما يظهر له من الوسائل المعتمدة في دعوى إيقاف الديون العمومية المستحقة للجماعات الترابية.

وللإشارة فالمحاكم الإدارية في حالة غياب عنصر الجدية تشترط تقديم الضمانة الكافية طبقا للنصوص 117-118، وهو ما أكدته إدارية مكناس بتاريخ 2010/9/26 "وحيث أن الطلب والحالة هذه يفتقد إلى عنصر الجدية والطالبة لم تقدم الضمانة المشترطة طبقا للمادتين 117 و118 من مدونة تحصيل الديون العمومية"⁴.

لكن أغلب القرارات تشترط عنصر الجدية والاستعجال لقبول طلبات إيقاف تحصيل الديون العمومية وهو ما أكدته استئنافية مراكش "حيث أن الاستجابة لطلب إيقاف إجراءات التحصيل رهينة بتوفر عنصري الجدية والاستعجال..."⁵

¹ أمر رقم 2006/1 بتاريخ 2005/1/6 ملف رقم 91 س 2005 حكم غير منشور إدارية فاس

² عبد الريحم بشكار، مرجع سابق، ص 89 و90

³ عبد الرحمان أبليل، مداخلة أشغال الندوة الجهوية العامة، خمسون سنة من العمل القضائي، المنظمة من قبل المجلس الأعلى أيام 10.11 ماي 2007 تحت عنوان "الأوامر القضائية المتعلقة بوقف التحصيل الجبري"، مطبعة الأمنية، الرباط 2007 ص 447

⁴ أمر عدد 1/2009/05 س بتاريخ 26 يناير 2010 ملف استعجالي 2010/175 غير منشور

⁵ أمر محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش رقم 142 ملف رقم 7/2/67 بتاريخ 2008/4/09

بالمقارنة نجد أن القضاء الإداري الفرنسي لا زال يتأرجح، ويتجه إلى تقدير كل حالة بحالة. حيث قرر مجلس الدولة الفرنسي الاعتماد على عنصرى الاستعجال وجدية المنازعة المرتبطة أساسا بقيام شك كبير في مدى مشروعية إجراءات تحصيل الدين¹.
وخلاصة القول فالقضاء الإداري المغربي بصفة عامة والاستعجالي بصفة خاصة استطاع أن يؤسس لنفسه مدرسة قضائية متميزة في قضايا إيقاف تحصيل الديون العمومية وذلك عبر مسار تدريجي عمل فيها على دمج كل من عنصرى الاستعجال والجدية في قالب منفرد وتميز بالمرونة مع القضايا المعروضة على القاضي الاستعجالي.

المطلب الثاني: تطبيقات الدعوى الاستعجالية في تحصيل بعض الرسوم المستحقة للجماعات الترابية

إن ولاية المحاكم الإدارية بالطلبات المستعجلة لها أهمية قصوى في دعاوى تحصيل الديون العمومية، ففيها تزداد الحاجة إلى تقدير موقف الإدارة في علاقتها مع الطرف الآخر وذلك من خلال النظر في الدعوى وقبل الفصل فيها².
كما أن هذا نوع من القضايا يحتل كما سبق الذكر الحيز الأوفر إلى جانب منازعات نزع الملكية.

وسنركز في هذا المطلب بدراسة لأهم تطبيقات القضاء الاستعجالي في ميدان تحصيل الديون العمومية وربطها بالرسوم المستحقة للجماعات الترابية.

الفقرة الأولى: الطلبات الرامية لإيقاف تنفيذ إجراءات الحجز.

إن القضاء الاستعجالي الجبائي يعتبر أن المنقولات المحجوزة من لدن إدارة الضرائب أو الخزينة العامة للمملكة، هي ضمانات كافية في حد ذاتها للوفاء بالدين تعادل إحدى الضمانات

¹ Décision du conseil d'état du :25avril 2001 Ministre de l'économie des finance l'industriel/S.A.M.L jan fin n°230166 ET 230345
WWW.CONSEILDETAT.FM LE 08 DECEMBRE 2010

² محمد الأعرج، القانون الإداري المغربي، الجزء الثاني، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية عدد 66 مكر 2010 ص 264

المنصوص عليها في المادة 117 و118 من مدونة التحصيل مادامت هذه المتقولات تغطي أصل الدين وفوائده ومصاريفه¹.

وقد اعتبرت إدارية فاس أن حجز الأصل التجاري من طرف السيد القابض يقوم مقام الضمانة المشتركة في الفصل 16 من ظهير 1935². وقد دأب الاجتهاد القضائي على تكريس إيقاف التنفيذ حيث جاء في أمر لمحكمة الإدارية بمكناس "حيث إن تنفيذ الجبري من طرف قباضة مكناس المدينة ببيع منقولات المدعية قد يؤدي لا محالة إلى إلحاق أضرار بالغة بهذه الأخيرة يصعب تقاديبها مما يدل على قيام عنصر الاستعجال"³.

يعتبر الحجز إجراء من إجراءات المتابعة الجبرية على أموال المدين، وهو إما أن يكون تحفظيا أو تنفيذيا⁴.

فالحجز التحفظي هو إجراء يهدف إلى الحجز على أموال المدين خشية التصرف فيها بالتقويت، مما يلحق الضرر بدائنيه، لذا يتم وضع هذه الأموال بين يدي المحاسب المكلف بالتحصيل إلى أن يتحول لحجز تنفذي ما لم يؤمر بغير ذلك⁵. وهنا يظهر الطابع الاحتياطي للحجز الضريبي.

فيما يهدف الحجز التنفيذي إضافة إلى حفظ أموال المدين، إلى بيعها جبرا ليستوفي الدائن حقه من حصيلة البيع، وهكذا، يعتبر الحجز التحفظي الخطوة الأولى في الخصومة الوقائية⁶.

ومن خلال العمل القضائي للغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى والمحاكم الإدارية يلاحظ التضخم في بخصوص عدد الأوامر المقضية لصالح الملزمين، من خلال الأمر بإيقاف تنفيذ الديون الضريبية، حيث أقر العمل القضائي بهذا الخصوص مجموعة من القواعد كعدم

¹ الحسين سيمو، الاجراءات المتبعة أمام قاضي المستعجلات الادراي، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية سلسلة "مواضيع الساعة" عدد 9 ص 195

² أمر رقم 7/94 بتاريخ 19/11/1994 ملف رقم 94/7 س غير منشور

³ أمر رقم 1/2002/56 س ملف رقم 1/2002/47 س بتاريخ 18/6/2002، أمينة الكراري ضد قابض قباضة مكناس، حكم غير منشور

⁴ أحمد البقال، حجز ورهن وبيع الأصل التجاري بين مدونة التجارة وقانون المسطرة المدنية ومدونة تحصيل الديون العمومية، مجلة القانون المغربي، العدد الثاني، 2002، ص 22

⁵ خالد عبد الغني، مرجع سابق، ص 290.

⁶ عبد الحميد الحمداني، دراسة لبعض مقتضيات مدونة التحصيل، "مداخلة في ندوة" المنازعة القضائية في ميدان تحصيل الديون العمومية، عقدت بمركز الخزينة بالرباط، سنة 2000 ص 31

اشتراط التظلم الإداري، وعدم اشتراط تكوين الضمانة اللازمة لتأمين استيفاء الضرائب المتنازع بشأنها.

وقد ورد في قرار للمحكمة الإدارية بالرباط: "...وحيث استقر عمل قاضي المستعجلات بهذه المحكمة على قبول المطالبة بإيقاف إجراءات تنفيذ الدين العمومي كإجراء وقائي إلى غاية البت إداريا أو قضائيا في جوهر النزاع (...). متى توافرت في الطلب حالة الاستعجال بمفهوم الضرر الذي يصعب تدارك نتائجه بعد التنفيذ (...).

وحيث يؤخذ من ظاهر أوراق الملف ومستندات قيام منازعة جدية من جهة حول انتفاء الواقعة المنشئة للضرية.

نأمر علنيا ابتدائيا حضوريا:

بإيقاف تحصيل الضرائب(..) لغاية البت في جهور النزاع¹.

كما كرست المحكمة الإدارية بالرباط عبر مجموعة من القرارات، القواعد والضمانات التي تروم حماية الملزمين بالضرية، منها الحكم التالي: "حيث يروم الطلب استصدار أمر بإيقاف إجراءات بيع المنقولات المحجوزة والأمر كذلك بإيقاف إجراءات تحصيل.

وحيث استقر العمل القضائي الاستعجالي بهاته المحكمة عل قبول المطالبة بإيقاف إجراءات تنفيذ الدين العمومي المنصوص عليها بالقانون 15.97 كإجراء وقائي لغاية البت إداريا أو قضائيا في جوهر النزاع في إطار القواعد للإستعجال المنصوص عليها بالفصل 149 من ق.م.م المحال عليه بموجب المادة 7 من القانون رقم 41.90 المحدثه بموجبه محاكم إدارية وحيادا على ضوابط وإجراءات إيقاف الأداء والتنفيذ كما هي منصوص عليها بالمادتين 117 و118 من القانون 15.97 متى توافرت في الطلب حالة الاستعجال بمفهوم الضرر الذي يصعب تدارك نتائجه بعد التنفيذ وجدية السبب بمفهوم المنازعة في صفة الملزم كخاضع للدين العمومي أو في مسطرة فرضه أو تحصيله الآيلة حسب الظاهر إلغاء وعاء الدين العمومي أو مسطرة تحصيله.

وحيث يؤخذ من ظاهر أوراق الملف ومستنداته قيام منازعة جدية حول خرق مسطرة تحصيل الدين الضريبي وأن حالة الاستعجال قائمة بالنظر لما يترتب عن بيع المحجوز زمن

¹ أمر صادر عن قاضي المستعجلات بالمحكمة الإدارية بالرباط، رقم 57 بتاريخ 2010/01/27 في الملف رقم 09/1/1115 غير منشور.

صعوبة إرجاع الحالة إلى ما كانت عليه مما يبقى الطلب حول إيقاف إجراءات بيع المنقولات مع إبقاء على الحجز لغاية البت في جوهر النزاع مؤسسا وبالتالي يتعين الاستجابة إليه"¹ وفيما يخص عدم اشتراط تقديم الضمانات من طرف الملزم، صدر أمر عن المحكمة بالرباط،² جاء فيه: "حيث يهدف الطلب إلى استصدار أمر بإيقاف إجراءات تحصيل الضريبة.

وحيث تواتر الاجتهاد القضائي على الاستجابة لطلبات إيقاف إجراءات تحصيل الديون العمومية متى توفر عنصر الاستعجال وجدية المنازعة في صفة الملزم أو في البطلان الظاهر لمسطرة فرض الضريبة أو تصحيحها أو البطلان الظاهر لمسطرة تحصيلها أو في تقادمها، دونما حاجة للإدلاء بما يفيد تكوين الضمانات.

وأنه أمام الاستعجال المتمثل في التهديد بتحصيل مبالغ ضريبة منازع فيها بشكل جدي، فإن طلب إيقاف إجراءات التحصيل يبقى مؤسسا دونما حاجة لتكوين الضمانات المنصوص عليها في المادة 242 من المدونة العامة للضرائب.

الفقرة الثانية: إيقاف تنفيذ الإكراه البدني

حددت مدونة تحصيل الديون العمومية المساطر القانونية لاستخلاص الديون العمومية، مبقية دورها على مسطرة الإكراه البدني لإجبار المتخلفين والممتنعين عن أداء هاته الديون، عن طريق الزج بهم في السجن إن لم يقوموا بعد إنذارهم بأداء ما بذمتهم من ديون عمومية³.

ولقد تم تنظيم مسطرة الإكراه البدني بمقتضيات المواد 76 إلى 83 من مدونة التحصيل، إلا ما خول للنيابة العامة، بحكم دورها في تنفيذ الإجراءات الجزرية.

¹ أمر صادر عن قاضي المستعجلات بالمحكمة الإدارية بالرباط، عدد 199 بتاريخ 2010/04/19 في الملف رقم 2010/1/307 غير منشور.

أنظر كذلك الأمر الصادر عن المحكمة الابتدائية بالرباط عدد 615، بتاريخ 2010/07/07، ملف رقم 2010/1/493

² أمر رقم 177، بتاريخ 2010/03/31، ملف رقم 2010/1/74

³ محمد النجاري، مسطرة تطبيق الإكراه البدني لتحصيل الديون العمومية على ضوء مدونة التحصيل الجديدة، م.م.إ.م.ت، العدد 43، مارس- أبريل 2002 ص 20

وهذا ما يطرح إشكالية تحديد الدور الذي يملكه القاضي الإداري في إيقاف تنفيذ الإكراه البدني، وما زاد هذا الأمر غموضاً ما تنص عليه المادة 34 من م.ت.د.ع من إبقاء الإكراه البدني خاضعاً للفصول 675 إلى 687 من ق.م.ج.

وقبل مناقشة هذه الإشكالية هناك إشكالية أخرى مرتبطة بها، أثارت أمام القضاء الجبائي، وتتمثل في تحديد طبيعة البت في منازعة الإكراه البدني، هل هو طلب وقتي أم موضوعي؟

وهكذا ذهب جانب من القضاء إلى اعتبار البت في الطلبات الهادفة لإبطال مسطرة الإكراه البدني طلبات موضوعية، ومنها الأمر الصادر عن محكمة وجدة، وما جاء فيه: "لكن حيث أن الطلب الهادف إلى إبطال مسطرة الإكراه البدني هو نفسه موضوع الحق ولا يعتبر إجراءً وقتياً، مما يجعل البت فيه سلباً أو إيجاباً من شأنه المساس بجوهر الحق وهو ما يخرج عن اختصاص قاضي المستعجلات.

في حين اعتبرته أحكاماً أخرى طلباً يدخل في عداد الطلبات الوقتية الخاضعة لمقتضيات المادة 149 من ق.م.م، وهو ما سار على تأكيده عمل المحاكم الإدارية وكذا الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى، غير أن الإشكال الأهم الذي لا يزال يطبع عمل القضاء المغربي، وهو عدم الحسم في مدى السلطة التي يملكها رئيس المحكمة الإدارية للبت في دعوى الإكراه البدني.

وهكذا ذهبت بعض الأوامر إلى اعتبار قاضي المستعجلات الإداري مختص فقط بالنظر في الطلبات الرامية إلى التصريح بإيقاف مسطرة الإكراه البدني التي يحركها القابض التابعون للخزينة العامة، ولا تتعدى صلاحيته على التصدي للمسطرة التي يحركها السيد وكيل الملك بناء على طلب القابض المكلف بالتحصيل أو غيرها، وهذا ما يتضح من الأمر الصادر عن المحكمة الإدارية بمكناس عندما أعلنت عدم اختصاصها ما دامت إجراءات الإكراه البدني قد وصلت مرحلة التنفيذ، وأن المحكمة الابتدائية محل التنفيذ هي المختصة للبت في النزاع طبقاً للفصل 683 من ق.م.م،¹ غير أن قاضي المستعجلات بالمحكمة الإدارية بفاس إتخذ عكس هذا الموقف تماماً، فقد جاء في إحدى أوامره ما يلي:

¹ الأمر الاستعجالي، عدد 2000/64، المحكمة الإدارية بمكناس 2000/4/18، منشور ب.م.م.إ.م.ت.العدد 36، يناير- فبراير 2001.

"وحيث إن المادة 19 من القانون المحدث للمحاكم الإدارية تعطي لرئيس المحكمة الإدارية أو من ينوب عنه بصفته قاضيا لمستعجلات،الأوامر القضائية بالنظر في الطلبات الوقتية والتحفظية،وحيث إن الطلب الحالي تطبيق بشأنه مقتضيات الفصل 468 ق.م.م والذي يجعل الاختصاص للنظر فيه لرئيس المحكمة باعتبار أن المادة السابعة من القانون المحدث للمحاكم الإدارية تنص على تطبيق مقتضيات المسطرة المدنية أمام المحاكم الإدارية ما لم ينص على خلاف ذلك،وحيث يكون بذلك اختصاصنا للنظر في هذا الطلب منعقدا"¹.

وإذا كان هذان الحكمان قد اكتفيا فقط بتحديد الاختصاص دون الدخول في التفاصيل فهناك أحكام أخرى لاحقة قد عمدت إلى تأصيل الحجج المدعمة لموقفها سلبا أو إيجابا،ومن ذلك قضاء الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى،حيث ميز بين إبطال مسطرة الإكراه البدني التي تعد من اختصاص قضاء الموضوع،وبين مسطرة إيقاف تنفيذه الذي اعتبر إجراءا وقتيا يدخل في نطاق اختصاص قاضي المستعجلات الإداري،ومما ورد في إحدى قراراتها:

"لكن حيث يتضح من مراجعة أوراق الملف،وكما لاحظت ذلك المحكمة الإدارية في أمرها المطعون فيه أن الأسباب التي اعتمدها المستأنف لطلب إيقاف إجراءات الإكراه البدني الجارية ضده تبدو جدية بسبب أن الإدارة لم تدل بما يفيد توصل المعني بالأمر بالإنذار القانوني الذي تتمسك بأنها وجهته له قبل اللجوء إلى إجراءات الإكراه المذكور،وحيث أن قاضي المستعجلات عندما قضى بإيقاف تنفيذ مسطرة الإكراه المذكور موضوع الطلب قد ركز قضاؤه على أساس مادام عنصر الاستعجال متوافرا..."

وبغض النظر عن الإشكالات المتعلقة بمدى صلاحية قاضي المستعجلات الإداري في توجيه الأمر لنيابة العامة من أجل إطلاق سراح المدين المعتقل،فإن هناك اتجاها عاما يرى أن مقتضيات المادة 683 من ق.م.ج التي تسند الاختصاص لرئيس المحكمة الابتدائية فيما يتعلق بالمنازعة في صحة إجراءات الإكراه البدني،أصبحت متجاوزة،وتم نسخها ضمنيا،بمقتضى القانون رقم 15-97،وان لا مانع يمنع الملزم من طلب إيقاف إجراءات الإكراه البدني².

¹ الأمر الاستعجالي، عدد 115، المحكمة الإدارية بفاس 2000/7/13، منشور ب م.م.إ.م.ت العدد 36، ص 141، سنة 2001.

² محمد النجاري، مرجع سابق، ص 22

وهكذا ،يظل الموقف المتخذ من قبل المجلس الأعلى أكثر دقة ووضوحا حين قام بالتمييز بين مسطرة إبطال إجراءات الإكراه البدني ،اسند النظر فيها إلى القضاء العادي وبين مسطرة إيقاف تنفيذ الإكراه البدني العائدة إلى القضاء الإداري.

خاتمة الفصل الثاني

إن دراسة تدخل القضاء الإداري في مجال منازعات تحصيل الديون العمومية المستحقة للجماعات الترابية،اقتضي منا التركيز على خصائص هذه المنازعات و مجالاتها من خلال توضيح شرط التظلم الإداري كإجراء أتى به قانون تحصيل الديون العمومية و

قانون 47.06 المتعلق بالجبايات الترابية من جوانبه المختلفة خاصة في ما يتعلق كشرط اساسي لقبول رفع الدعوى ثم توضيح الشروط الضرورية الخاصة بالمنازعة القضائية في مفهومها الخاص (مسطرة كتابية تواجيهيه) و مفهومها العام (الملزم كطرف مدعي و الادارة كطرف مدعى عليه) و مما لا شك فيه ان المرحلة القضائية كمسطرة للبت في المنازعات الجبائية ، تجسد المفهوم الحقيقي للمنازعات المتعارف عليه،و تعطي للملزم الضمانات الكافية .

ثم تناولنا نطاق قضاء الموضع في دعوى تحصيل الدين العمومي للجماعات الترابية سواء فيما يتعلق بالاختصاص القضائي النوعي والمحلي في نزاعات تحصيل الديون الترابية وما يثيره من تنازع في الاختصاص بين مختلف المحاكم الادارية و العادية و التجارية ، بسبب غموض بعض مقتضيات مدونة تحصيل الديون العمومية .

كما تطرقنا لدعوى إبطال إجراءات تحصيل ديون خاصة فيما يتعلق بقانونية الإجراءات المتخذة من حيث الشكل من خلال التقادم باعتبارها الدعوى الأكثر رواجاً من حيث الكم في المحاكم (تقادم رباعي) وأكدنا ذلك عبر مجموعة من الاحكام و القرارات القضائية ، ثم انتقلنا للحديث عن حجية الاثبات الوسائل التي يلجأ اليها القاضي في الاثبات و اعتبرنا ان الخبرة تعتبر أهم هذه الوسائل .

واستعرضنا في هذا الفصل للإشكالات التي يتطرق اليها القضاء الإستعجالي في تحصيل الديون العمومية وقبل ذلك تطرقنا للقواعد الشكلية لرفع الدعوى الإستعجالية، خاصة فيما يخص عنصري الاستعجال والجدية ،بالإضافة للشروط الأخرى ،وفي الاخير تطرقنا لمجموعة من تطبيقات القضاء الاستعجالي خاصة فيما يتعلق بالطلبات الرامية لإيقاف تنفيذ إجراءات الحجز و إيقاف تنفيذ الإكراه البدني .

خاتمة عامة:

إن موضع تحصيل الديون العمومية المستحقة للجماعات الترابية موضوع أكبر من أن يحتوي في رسالة ماستر،فهو متشعب ينقل الباحث فيه من حقل معرفي إلى آخر دون أن يمكنه من الادعاء بأنه أحاط من جميع جوانبه.

لأن الضريبة وتحصيلها، فعل سياسي من جهة، ومن جهة فإنها عملية إدارية تتم وفق ضوابط قانونية تمكن من تقييم النظام الضريبي في بلد ما، والحكم على مدى نجاحه أو فشله في تزويد صندوق الجماعات بالموارد المالية اللازمة وهذا ما نلامسه من خلال تقرير اللجنة الاستشارية للجهوية المتقدمة، الذي خول للمجالس المنتخبة لا سيما منها الجماعية بتحصيل مواردها الذاتية المخولة لها وفق التشريع الحالي والتصرف بها على الوجه الأمثل مما سيرفع من الحجم الإجمالي للموارد المالية العائدة لسائر الجماعات الترابية إن هذه الخصوصية التي يتمتع بها تحصيل الديون العمومية المستحقة للجماعات الترابية تجعل البحث في الموضوع قابلاً للتناول زوايا عديدة ومتباينة، فمن خلال تناولنا لهذا الموضوع وفق التصور والمقاربة التي اعتقدنا أنها تمكن من جمع أغلب قطعه المتناثرة في مجالات بحثية مختلفة للخروج بصورة- لا ندعي أنها كاملة - عن واقع التحصيل القانوني والقضائي والعملي على مستوى الترابي.

فمن خلال الإطار القانوني المنظمة لعملية تحصيل الديون العمومية للجماعات الترابية تطرقنا الى إشكالية قلما خصصت لها أبحاث وحظيت بالاهتمام اللازم من طرف الباحثين، فرغم اعتبار الجبايات الترابية ديون عمومية وذلك بمقتضى قانون 15.97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية، والتي تستوجب الأداء، فإن الغموض والإبهام مازلت السمة التي تلف مضامين التحصيل الجبائي .

إن المحاولة في وضع إطار قانوني لتحصيل الديون العمومية للجماعات الترابية قادنا إلى استحضار القواعد التقنية لإبراز مكونات الضريبة والكيفية التي يتم تحصيلها، بحيث تؤكد أن التحصيل يخضع لخصوصيات وإجراءات تقنية دقيقة ومعقدة، كما يتجلى غموض النص القانوني في الأجهزة المتدخلة خاصة بين المصالح الخارجية لوزارة المالية و شساعات المداخل التي يتميز دورها بالثانوي و الهامشي ، هذا من جهة ومن جهة أخرى فاختلاف وتنوع الديون المستحقة للجماعات أدى إلى اختلاف في أساليب التحصيل، وكما أن نفس مساطر التحصيل تطبق على الديون الترابية.

يتبين من دراستنا للمقتضيات الإجرائية، أن أهميتها تكمن في محاولة ضبط المجال الجبائي الترابي لتدعيم مردودية مالية الجماعات، بالإضافة إلى البحث في طبيعة العلاقة بين

الأجهزة المكلفة بالتحصيل التي تتمتع بحقوق الاستخلاص و بين ضمانات الملزم، الأمر الذي نعتقد أدى الى اللاتوازن بين الطرفين بسبب عدم تركيز الإصلاح الجبائي الترابي على توعية الملزمين، وتحسيسهم بأهمية الضرائب والرسوم لما لها من انعكاس إيجابي على القيمة الاقتصادية والاجتماعية للجماعات الترابية، كما انه لها هدف أسمى حاليا في التنمية المندمجة.

وفي إطار تعرضنا لتدخل القضاء الإداري في المنازعات الناشئة حاولنا أن نبين كيف يلعب القاضي الدور الايجابي في تحقيق نوع من التوازن بين الضمانات المخولة للخرينة في التحصيل و حفظ حقوقها المالية " شساعة المداخل بالنسبة للجماعات الترابية" ، وبين الضمانات الممنوحة للملزم باعتباره الطرف الضعيف في المعادلة والتي تمثلت في مجموعة من الإجراءات الواجب احترامها مثل التنصيص على الشكليات الدقيقة والآجال الواجب احترامها والتقيد بها تحت طائلة البطلان لكل إجراء من شأنه المساس بالمال أو شخصه وبالتنصيص الصارم على وجوب تبليغه بكل إجراءات التحصيل تحت طائلة البطلان لكل إجراء من شأنه المساس بمال المدين أو بشخصه.

كما تبين من خلال الأحكام والقرارات الصادرة عن القضاء في هذا المجال أن الإدارة الجبائية مازلت تنتظر للملزم كمجرد رقم. يجب أن يؤدي ما عليه وهي لا تبدي انفتاحا وتوصلا أكثر، وهو ما يجعل أغلب الطعون تكون ضد الإدارة بسبب جهلها للقواعد والإجراءات القانونية.

ولئن كانت قد ترسخت لدينا قناعة من خلال بحثنا في موضوع تحصيل الديون الضريبية أن إشكالية التحصيل أعمق من مجرد نص تشريعي غير فعال وحكم أو قرار قضائي ترفض الإدارة تنفيذه.

يمكن ان نتجاوز ذلك من إصلاح منظومة الجبائية بصفة عامة والتحصيل بصفة خاصة وذلك من خلال بعض التوصيات نجملها في الآتي:

- إعادة النظر في النصوص القانونية المنظمة لعملية التحصيل بالنسبة للجماعات الترابية و إعطائها زخما قانونيا يواكب الإصلاحات التي يعرفها المغرب.

- منح الجماعات التربية سلطة الاستخلاص على غرار النظام الجبائي الألماني بما في ذلك اللجوء الى مسطرة التحصيل الجبري دون الرجوع إلى المصالح الصخرجية للخرينة العامة للمملكة.
 - إعادة النظر في المنظومة الجبائية المحلية و ملائمتها مع مشروع الجهوية المتقدمة.
 - تحديد الجهة القضائية بصريح النص و بالتالي تفادي تنازع الاختصاص.
 - منح القاضي الإداري سلطات واسعة في دعوى عوض اقتصار رقابته على الشكليات فقط.
 - نقل اختصاص في الاكراه البدني من النيابة العامة الى مؤسسة المفوض الملكي.
 - التسريع بإحداث مجلس الدولة.
- و عموما يمكن ان نتجاوز هذه الاصلاحات بإرادة سياسية صادقة بالإضافة إلى توعية الملزم بحسه الضريبي وتعير نظريته للإدارة، مع منح القضاء سلطات واسعة وليس فقط رقابته على الإجراءات بل يجب أن ينتقل دوره إلى الاهتمام بالموضوع بالتالي يكون لدينا قضاء متخصص في الضريبة كما ه الشأن في فرنسا .
- لقد أن الأوان للانتقال إلى نظام تحصيل جبائي محلي يدعم التنمية وخصوصا ونحن في صلب إصلاحات شاملة تهم جميع المجالات.

تم بإذن الله

لائحة المراجع

الكتب

أحمد حضرائي: النظام الجبائي المحلي على ضوء التشريع المغربي و المقارن ، منشورات
المجلة المغربية للإدارة والتنمية، سلسلة مؤلفات وأعمال جامعية عدد 22- الطبعة
الأولى، 2001

ثورية لعيوني: القضاء الإداري ورقابته على أعمال الإدارة، دراسة مقارنة الطبعة الأولى
2005

جهاد كان حجيبة: تحصيل الديون الضريبية بين ق. م. م. وخصوصيات التشريع
المغربي، الطبعة الأولى 2006

سعيد جفري / هشام مليح : التشريع الجديد للجبائيات المحلية بالمغرب ،السلسلة المغربية
لبحوث الادارة والاقتصاد والمال، الطبعة الأولى ، مطبعة طوب بريس، الرباط 2011
عبد الرحمان أبليل / رحيم الطور: تحصيل الضرائب والديون العمومية على ضوء المدونة
الجديدة قانون(15/97) مطبعة الأمنية الرباط، طبعة 2000،

عبد الرزاق السنهوري: الوسيط في شرح القانون المدني الجديد، نظرية الالتزام بوجه
عام، الإثبات آثار الالتزام ،دار إحياء التراث العربي، بيروت بدون تاريخ
عبد الغني خالد: المسطرة في القانون الضريبي المغربي، مطبعة دار النشر المغربية، طبعة
2002

عبد القادر باينة: الرقابة المالية على النشاط الإداري، الجزء الأول ، الرقابة المالية العامة
، الطبعة الأولى 2010،

عبد الكريم الطالب: الشرح العملي لقانون المسطرة المدنية. الطبعة الخامسة أبريل 2009
مطبوعات المعرفة مراكش

عبد اللطيف العمراني / مراد الخوري: الإصلاح الجديد في ميدان تحصيل الضرائب
والديون العمومية، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، مواضيع الساعة العدد
22 سنة 2000

عبد الله حداد: تطبيقات الدعوى الإدارية في القانون المغربي، الطبعة الثانية، شتنبر 2004

القادر التيعلاتي: الوجيز في النزاعات الضريبية، دار النشر الأحمديّة، الدار البيضاء، الطبعة الثانية 2001

ماء العينين الشيخ الكبير: تحصيل الديون العمومية بالمغرب على ضوء القانون 15.97 ، الطبعة الاولى 2012 ، المطبعة غير مذكورة

محمد الأعرج: القانون الإداري المغربي الجزء الثاني، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية عدد 66 مكر 2010

محمد قصري، المنازعات الجبائية المتعلقة برطب وتحصيل الضريبة أمام القضاء المغربي مطبعة دار ابي رقرق للطباعة و النشر الرباط الطبعة الثالثة 2011

محمد مرزاق وعبد الرحمان أبليلا: المنازعات الجبائية بالمغرب بين النظرية والتطبيق، مطبعة الأمنية، الرباط، الطبعة الثانية 1992

مدني أحميدوش: دليل الجبايات المحلية على ضوء آخر التعديلات 2008 ، الطبعة الثانية 2008، مطبعة دار القلم، الرباط.

يونس معاطا : المنازعات في تحصيل الضريبة بالمغرب، السلسلة المغربية للعلوم والتقنيات الضريبية العدد الأول 2012 مطبعة طوب بريس – الرباط

الأطروحات والرسائل

ابراهيم صبيري: القباضة الجماعية ومسألة التدبير المالي الجماعي، رسالة لنيل دبلوم

الدراسات العليا المعمقة في القانون العام، جامعة الحسن الثاني كلية العلوم القانونية

والاقتصادية والاجتماعية، الدار البيضاء، السنة الجامعية 1998-1999

أحمد خادم: وكالة المداخل الجماعية، رسالة لنيل دبلوم السلك العادي، المدرسة الوطنية

للإدارة العمومية، الرباط 1992

أمينة عياد: إصلاح النظام الجبائي المحلي ، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة

جامعة محمد الخامس السويسي، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية ، السنة

الجامعية 2007-2008

بلعسري نور الدين: الجبايات العقارية المحلية بيتها وطرق استخلاصها، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون العام. جامعة محمد الخامس-سويسي-كلية الحقوق. السنة الجامعية 2010-2011

جهد كان حجيبة: تحصيل الديون الضريبية بين قانون المسطرة المدنية وخصوصيات التشريع الجبائي أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق. كلية العلوم القانونية، الاقتصادية والاجتماعية، الدار البيضاء السنة الجامعية 2003-2004

جواد الكبير: وكالة المداخل الجماعية و تحصيل الجبايات المحلية – نموذج الجماعة الحضرية لزكورة- رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون العام جامعة الحسن الاول كلية العلوم القانونية , الاقتصادية و الاجتماعية سطات السنة الجامعية 2008/2009
حمادة بن المختار: السندات التنفيذية لاستخلاص ديون الدولة من طرف قباض الخزينة، الجزء الأول أطروحة الدكتوراه في القانون جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، أكاد، الرباط 2005

عبد الحميد الحنودي: ، تحصيل الديون العمومية في التشريع والقضاء المغربي ، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام ، جامعة محمد الخامس ،كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية –أكاد- سنة 2006

عبد الرحيم بشكار: إيقاف الدين الضريبي في المنازعات الجبائية، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية أكادال السنة الجامعية 2007-2008

عبد المجيد الزلال: دور القضاء في النزاعات الناشئة عن تطبيق مدونة تحصيل الديون العمومية رسالة لنيل دبلوم السلك العالي في التدبير لاداري المدرسة الوطنية للإدارة السنة الدراسية 2004/2005

عبد الرحيم حزيكر: إشكالية تحصيل الضرائب بالمغرب: محاولة في التأصيل والبحث في سبل تحقيق التوازن بين امتيازات إدارة التحصيل وضمانات الملتزم. أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق. جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية الدار البيضاء، السنة الجامعية 2003/2004

العربي الكزداح: الطعون الجبائية في ظل المحاكم الادارية بالمغرب، أطروحة لنيل الدكتوراة في الحقوق جامعة محمد الخامس كلية العلوم القانونية، الاقتصادية والاجتماعية، أكذال، الرباط، السنة الجامعية 2003-2004

عبد الناصر علوشي: إيقاف إجراءات تحصيل الديون العمومية أمام القضاء الاستعجالي رسالة لنيل دبلوم الماستر في قانون المنازعات، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، مكناس. السنة الجامعية 2009-2010

فاطمة حنان المرابط: المنازعات المتعلقة بتحصيل الدين الضريبي، أمام القضاء الإداري، رسالة لنيل دبلوم السلك العالي في التدبير الإداري، المدرسة الوطنية للإدارة، الفوج الخامس 2006-

فاطمة حنين: طرق التحصيل والمنازعة فيها على ضوء مدونة تحصيل الديون العمومية ، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية سنة 2002.

لحسن فلاح: التدخل القضائي في مجال تحصيل الديون العمومية و الحكامة الجيدة ، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون اعام، جامعة محمد الخامس – السويسي- كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية السنة الجامعية 2008-2009

لكبير مركوش: التحصيل الجبائي المحلي بالمغرب - دراسة سوسيو قانونية - رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون العام جامعة الحسن الاول كلية العلوم القانونية ، الاقتصادية و الاجتماعية سطات السنة الجامعية 2006 / 2007

المحجوب الدريالي:النظام الجبائي المحلي على ضوء القانون رقم 47.06 رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون العام جامعة محمد الخامس – السويسي - كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية سلا السنة الجامعية 2008.2007

محمد أغزيف: المساطر الإدارية في تحصيل الديون العمومية، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون العام ،جامعة محمد الخامس،السويسي.كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية. 2009/2010

مamad مصطفى : المنازعات الجبائية المحلية. رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام ،جامعة الحسن الأول،كلية العلوم القانونية،الاقتصادية والاجتماعية سطات، السنة الجامعية 2006-2007

نعيمة أمويني: القابض الجماعي وإشكالية الرقابة على تنفيذ الميزانية الجماعية بالمغرب، أطروحة لنيل دكتوراه القانون العام، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، عين الشق، الدار البيضاء 2003/2004

يونس معاطي: المنازعات في تحصيل الديون العمومية،بحث لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون الخاص،جامعة الحسن الأول كلية الحقوق سطات،السنة الجامعية 2010/2011

المقالات

محمد قصري: قراءة في مدونة الجيدة لتحصيل الديون العمومية قانون رقم 15.97،المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية.سلسلة مواضيع الساعة عدد ،31 2001

محمد النجاري: مسطرة تطبيق الاكراه البدني لتحصيل الديون العمومية على ضوء مدونة التحصيل الجديدة: المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية ،العدد 43، مارس- أبريل 2002

أحمد البقال: حجز ورهن وبيع الأصل التجاري بين مدونة التجارة وقانون المسطرة المدنية ومدونة تحصيل الديون العمومية، مجلة القانون المغربي، العدد الثاني، 2002،

الحسين سيمر الاجراءات المتبعة أمام قاضي المستعجلات الادراي المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية مواضيع الساعة عدد 9

محمد قصري.تنازع الاختصاص بين المحاكم حول مدونة تحصيل الديون العمومية 15.97 مجلة المعيار عدد 30

مصطفى التراب: اشكالية الدفع بعدم الاختصاص النوعي بين المحاكم العادية و المحاكم الادارية ،مجلة القضاء و القانون ، العدد 146 السنة الثلاثون

محمد لمروغي: التنفيذ الجبري عن طريق الاكراه البدني من خلال مستجدات مدونة تحصيل الديون العمومية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مواضيع الساعة عدد 31، 2001

عبد القادر التيعلائي: الضمانات الجبائية من التشريع والقضاء ، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية ، دراسات، عدد 19-1997

عبد العزيز يونس: المنازعات الجبائية في ميدان التحصيل، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية مواضيع الساعة العدد 4

عزيز بودالي: أهم محاور تحصيل الديون العمومية الصادرة في 2000/5/3 (قانون 97-15) المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية ، عدد 2003، 50

محمد باهي: قراءة في القانون رقم 47.06 بتاريخ 30 نونبر 2007 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، دراسات عدد 101 نونبر- دجنبر 2011

محمد قصري: المنازعات الجبائية المتعلقة بربط و تحصيل الضريبة أمام القضاء المغربي منشورات م.ل.م.ت سلسلة مؤلفات وأعمال جامعية عدد 62، الطبعة الأولى 2005

محمد عالي أديبا: إشكالية الاستقلال المالي للجماعات المحلية بالمغرب نحو مقاربة أكثر واقعية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، دراسات عدد 29-2001

الهاشمي فاروق: نشاط الخزينة العامة في مجال تحصيل الضرائب والرسوم، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية ، دراسات عدد 100-99 يوليوز – اكتوبر 2011، ص 73

عبد العزيز اليونس: تقادم إجراءات تحصيل الديون العمومية ، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية ، سلسلة مواضيع الساعة عدد 31، 2001

دليل محاكم الاستئناف الإدارية والمحاكم الإدارية، منشورات جمعية نشر المعلومة القانونية والقضائية، سلسلة الشروح والدلائل العدد 11- فبراير 2009. مطبعة ليت سلا

محاضرات وندوات

سلوى الفاسي الفهري: إيقاف التنفيذ في استخلاص الدين الضريبي أمام القضاء المستعجل، مداخلة أشغال الندوة الجهوية العامة. خمسون سنة من العمل القضائي. المنظمة من قبل المجلس الأعلى أيام 10.11 ماي 2007 تحت عنوان المنازعات الانتخابية والجبائية من خلال اجتهادات المجلس الأعلى - مطبعة الأمنية. الرباط 2002

عبد الحميد الحمداوي: دراسة لبعض مقتضيات مدونة التحصيل "مداخلة في ندوة" المنازعة القضائية في ميدان تحصيل الديون العمومية"، عقدت بمركز الخزينة بالرباط سنة 2000

عبد الرحمن أبيلا: مداخلة أشغال الندوة الجهوية العامة، خمسون سنة من العمل القضائي، المنظمة من قبل المجلس الأعلى أيام 10.11 ماي 2007 تحت عنوان "الأوامر القضائية المتعلقة بوقف التحصيل الجبري"، مطبعة الأمنية، الرباط

عزيز بودالي: محاضرة أقيمت على طلبة الفوج الرابع في مادة التعليق على الأحكام والقرارات الاقتصادية. السنة الجامعية 2011-2012

محمد الطوي: محاضرة ألقاها على طلبة الماستر القضاء الإداري الفوج الرابع 2011 "مادة قانون المسطرة المدنية"

الوثائق والنصوص

- ظهير الشريف رقم 1-00-175 الصادر في 3 مايو 2000 بتنفيذ القانون رقم 97-15 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية. الجريدة الرسمية عدد 4800 بتاريخ 1 يونيو 2000
- ظهير شريف رقم 1-91-225 صادر في 22 من ربيع الأول 1414 (10 شتنبر 1993) بتنفيذ القانون رقم 90-41 المحدث بموجبه محاكم إدارية.
- ظهير شريف رقم 1-06-07 صادر في 15 من محرم 1427 (14 فبراير 2006) بتنفيذ القانون رقم 80-03 المحدث بموجبه محاكم استئناف إدارية
- ظهير الشريف رقم 1.89.187 بتاريخ 21 نونبر 1989 الصادر بتنفيذه القانون رقم 30.89 المتعلق بنظام الضرائب المستحقة للجماعات المحلية وهيئاتها ، الجريدة الرسمية عدد 4023 بتاريخ 6 دجنبر 1989.

- ظهير شريف رقم 1-60-121 الخاص بالرسوم المحلية في 23 مارس 1962. الجريدة الرسمية عدد 2580 بتاريخ 6 ابريل .
- ظهير شريف رقم 1-72-484 في 30 شتنبر 1976 بمثابة قانون يتعلق بالتنظيم المالي للجماعات المحلية وهيأتها. الجريدة الرسمية عدد 3335 مكرر بتاريخ 1 اكتوبر 1976
- مرسوم رقم 2.09.441 صادر في 17 من محرم 1431 (3يناير 2010) بسن نظام للمحاسبة العمومية للجماعات المحلية و مجموعاتها
- ظهير الشريف رقم 1-07-195 الصادر في 30 نوفمبر 2007 بتنفيذ القانون رقم 47-06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية. الجريدة الرسمية عدد 5583 بتاريخ 3 دسمبر 2007.
- ودورية وزير الداخلية عدد 408 الصادرة عن مديرية مالية الجماعات المحلية بتاريخ 22 يوليوز 1992 حول تطبيق إصلاح نظام الجبايات المحلية
- المناظرة الوطنية الأولى حول الجماعات المحلية من فاتح يناير إلى 4 دجنبر 1977.

المراجع بالفرنسية:



LES OUVRAGES:

Philippe Bourass/ ALIN Garay. Le contentieux fiscal. Edition 1994.L.C.D.G.

Driss Basri : Précise de fiscalité des collectivités locales et de leurs groupements « Collection Edification D'un Etat moderne , imprimerie royale 1993 .

Charles debbasch / Jean-Claude Ricci contentieux administratif ;7eme édition 1999 DALLOZ

Royanaud Muzellec. Finances locales.5ème, édition 2005,Dalloz

Yves Saint-Aurme « paiement et recouvrement de l'impôt » collection les nouvel fiscales. Edition laisons



Revues:

Abdlkbir Fikri : « de certains aspects du contentieux fiscal de devant les juridictions administratives » Remald N° 40 année 2001

Mohammed El Mouchtaray. le rôle des collectivités locales dans le développement économique el social au Maroc.

Premier Edition 2000 Remald, Série Thèmes actuels, n°24



Thèses et Mémoires:

Ben Youssef Saboni : « Le percepteur Receveur Municipal et sa Place Dans le système Administratif local » Mémoire de cycle Supérieur. Ecole Nationale d'administration publique, Rabat 1984-1985

Naima El haimer, les procédures fiscales au Maroc : garanties des contribuables et pouvoirs de l'administration. Mémoire du cycle supérieur, école nationale d'administration année universitaire 2003/2004



Web graphie

[www. Justice.gov.ma](http://www.Justice.gov.ma)

www.cba.edu.ey

www.barasy.com

الفهرس

1.....	مقدمة:
13.....	الفصل الأول: الإطار القانوني لمنازعات تحصيل الديون العمومية المستحقة للجماعات الترابية
14.....	المبحث الأول: مفهوم تحصيل الديون العمومية المستحقة للجماعات الترابية وأصنافها
15.....	المطلب الأول: مفهوم تحصيل الديون العمومية الجماعية وخصائصه
15.....	الفقرة الأولى: تعريف تحصيل الديون العمومية الجماعية
15.....	أولا : تعريف التحصيل
17.....	ثانيا: تعريف الديون العمومية الجماعية
18.....	الفقرة الثانية: الطبيعة القانونية للديون العمومية الجماعية
18.....	أولا: محدودية النصوص القانونية المنظمة للتحصيل
20.....	ثانيا: تمييز تحصيل الديون المستحقة للجماعات الترابية
22	المطلب الثاني: التعدد سمة الديون العمومية المستحقة للجماعات الترابية
22	الفقرة الأولى: الديون العمومية ذات الطابع الجبائي
22.....	أولا: نسبية الضرائب المحولة
24.....	ثانيا: تنوع الرسوم الذاتية
26.....	الفقرة الثانية: الديون العمومية المحلية ذات الطابع غير الجبائي
26.....	المبحث الثاني : مراحل وإجراءات تحصيل الديون العمومية للجماعات الترابية
27.....	المطلب الأول : العناصر البشرية الفاعلة في مراحل التحصيل
27.....	الفقرة الأولى : المرحلة الإدارية لتحصيل الديون بالنسبة للجماعات الترابية
28.....	أولا : دور الأمر بالصرف في عملية التحصيل
29.....	ثانيا: السند التنفيذي لاستخلاص ديون الجماعات الترابية
30.....	الفقرة الثانية: المرحلة المحاسبية لاستخلاص الدين العمومي للجماعات الترابية
30.....	أولا : الحضور القوي لمؤسسة المحصل الجماعي
32.....	ثانيا: هامشية شساعة المداخل في التحصيل
36.....	المطلب الثاني: مساطر تحصيل الديون العمومية
37.....	الفقرة الأولى: التحصيل الرضائي للديون العمومية

- 37.....أولا : الأداء الرضائي للدين قبل صدور السند التنفيذي
- 38.....ثانيا: الأداء بعد صدور السند التنفيذي
- 39.....الفقرة الثانية:مسطرة التحصيل الجبري للديون العمومية
- 40.....أولا:الإجراءات العادية للتحصيل الجبري
- 43.....ثانيا:الإجراء الاستثنائي لتحصيل الديون العمومية
- 46.....خاتمة الفصل الاول:
- 47.....الفصل الثاني: التدخل القضائي في مجال منازعات تحصيل الديون المستحقة للجماعات الترابية
- 48.....المبحث الأول: نطاق قضاء الموضوع في دعوى تحصيل الدين العمومي للجماعات الترابية
- 49.....المطلب الأول: الاختصاص القضائي في نزاعات تحصيل الديون الترابية
- 49.....الفقرة الأولى:الاختصاص المحلي
- 51.....الفقرة الثانية:إشكالية تنازع الاختصاص النوعي في مادة التحصيل
- 51.....أولا : إشكالية الدفع بعدم الاختصاص النوعي مستوى الاختصاص القضائي
- 53.....ثانيا : حالات تنازع الاختصاص النوعي بين مختلف المحاكم بين مدونة تحصيل
- 53.....الديون العمومية والنصوص الخاصة بالجبايات الترابية
- 54.....أ)الإشكال المتعلق بالاختصاص في حجز العقارات
- 55.....ب)الإشكال المتعلق بالاختصاص بحجز المنقولات
- 56.....ت)الأشكال المتعلقة بالاختصاص بحجز وبيع الأصل التجاري
- 57.....ث)الإشكال المتعلقة بالاختصاص في مسطرة الإكراه البدني
- 59.....المطلب الثاني: دعوى إبطال إجراءات تحصيل ديون الجماعات الترابية
- 59.....الفقرة الأولى: شروط رفع دعوى التحصيل القضائية
- 60.....أولا: استنفاد المرحلة ما قبل القضائية
- 62.....ثانيا: شرط الآجال في دعوى التحصيل
- 63.....ثالثا:الشروط العامة لرفع دعوى التحصيل
- 64.....الفقرة الثانية:نطاق دعوى تحصيل الديون العمومية المستحقة للجماعات الترابية
- 64.....أولا:التقادم كنموذج لدعوى بطلان الاجراءات الشكلية
- 67.....ثانيا:الإثبات في دعوى تحصيل الديون العمومية
- 69.....أ)الإثبات عن طريق الإدلاء بالوثائق والمستندات
- 69.....ب)الخبرة كوسيلة لإثبات في المنازعات المتعلقة بالتحصيل
- 70.....ت)جلسات البحث والتحقيق

71.....	المبحث الثاني: مجال القضاء الاستعجالي في دعوى تحصيل الديون المستحقة للجماعات الترابية
72.....	المطلب الأول: طبيعة الدعوى الاستعجالية في تحصيل الديون العمومية
73.....	الفقرة الأولى :شكليات التقاضي في دعوى إيقاف تنفيذ الدين الضريبي
73.....	أولاً:اختصاص القضاء الاستعجالي في مادة التحصيل
75.....	ثانياً:ضرورة احترام شكليات دعوى الاستعجالية
76.....	الفقرة الثانية:الشروط الموضوعية لقبول دعوى الاستعجالية
76.....	أولاً:تحقق عنصر الاستعجال
78.....	ثانياً: عنصر الجدية في إيقاف التحصيل
80.....	المطلب الثاني:تطبيقات الدعوى الاستعجالية في تحصيل بعض الرسوم المستحقة للجماعات الترابية
80.....	الفقرة الأولى: الطلبات الرامية لإيقاف تنفيذ إجراءات الحجز
83.....	الفقرة الثانية:إيقاف تنفيذ الإكراه البدني
86.....	خاتمة الفصل الثاني
87.....	خاتمة عامة:
Erreur ! Signet non défini.	ملاحق
90.....	لائحة المراجع
101	الفهرس