

المنازعات القضائية في مجال الوعاء الضريبي

الأستاذة هدى السبيسي
قاضية بالمحكمة الإدارية بالرباط

تعد المنازعة الجبائية منازعة إدارية بطبيعتها والتشريع الضريبي فرع من فروع القانون العام ذلك أن أحد أطراف الخصومة هو جهة إدارية باعتبارها سلطة عامة تتجلى فيما تملكه الإدارة من امتيازات وسلطات بمقتضى القانون قصد تمكينها من ممارسة وظيفتها في سبيل مصلحة الخزينة العامة للدولة وبفعل تدخلها المستمر في تأسيس واستخلاص الديون العمومية وهو ما يصطدم في أغلب الحالات بموقف المخاطبين بالضريبة وهو ما يبرر أهمية ودور القضاء الإداري في المادة الجبائية الذي يعمل على تحقيق التوازن بين الإدارة والملزم.

في البداية تجدر الإشارة إلى أن المنازعة الضريبية تدخل ضمن القضاء الشامل وهو ما أجمع عليه الإجتهد القضائي غير أن هذا لا يمنع من وجود دعوى الإلغاء في مجال المنازعات في حدود ضيقة فيما يتعلق الأمر بقرارات قابلة للإنفصال عن عملية ربط الضريبة أو الطعن في بعض المنشورات التي تكتسي صبغة تنظيمية وتفسيرية للقانون.

بعد هذا التوضيح، فإن العمل اليومي للقضاء الإداري يجعله أمام منازعات تهدف مخصصة الفرض الضريبي وأحقية الإدارة في تحصيل الضريبة لعدم قابليتها للتحصيل أو لعدم احترام الإدارة لبعض المقتضيات القانونية فيما اتخذته من أجل أداة لتحصيل الدين الضريبي وهو ما يخلق مجموعة من الإشكاليات سنتطرق لها في هذه المداخلة على النحو التالي :

- 1 - الإشكاليات المرتبطة بمسطرة تصحيح الضريبة؛
- 2 - الإشكاليات المرتبطة بالطعن القضائي في مقررات اللجان الضريبية؛
- 3 - بعض الإشكاليات المتعلقة بالضريبة على الدخل (صنف \mathcal{R} الأرباح العقارية).

بخصوص المحور الأول تقوم الإدارة الضريبية في إطار حق المراقبة المخول لها بفحص الإقرارات التي يدلي بها الخاضعون للضريبة يتعين على المفتش المحقق قبل مباشرة أي تحقيق في المحاسبة أن يوجه إلى الخاضع للضريبة إشعارا بالفحص قبل التاريخ المحدد لمباشرته بما لا يقل عن 15 يوم قبل الشروع في عملية التحقيق. وذلك تحت طائلة بطلان مسطرة التحقيق وهو ما اختلف عليه الاجتهاد القضائي ذلك أن المحكمة الإدارية بالرباط ذهبت الى تقرير بطلان مسطرة الفحص أيده تخلف المفتش المحقق عن الحضور في اليوم 16 من توصل الملزم وهو ما قضت به محكمة النقض (قضية مطبوعة عكاض ضد المدير العام للضرائب) على ان بعض الآراء الفقهية اعتمدت رأيا مخالفا يعتبر أن القصد بالبطلان يتمثل في حالة حضور المفتش قبل اليوم 15 للأجل بشكل ضمانة ويمكن العني بالفحص تهيء محاسبته وجميع الوثائق المؤيدة لها ، أما إذا كان قدوم المفتش إلى الشركة بعد ذلك فلا يترتب عليه البطلان شريطة أن يكون داخل أجل معقول.

وقد حدد المشرع المدة القصوى لمرحلة فحص المعاينة بالنسبة للشركات التي يساوي رقم معاملاتها مليون درهم أو يقل عن ذلك في 6 أشهر وبالنسبة للشركات التي يفوق رقم معاملاتها 50 مليون درهم محددة المدة القصوى لمرحلة الفحص في سنة، كما ألزمت المدونة العامة للضرائب المفتش المحقق بإشعار الشركة الخاضعة لفحص المحاسبة بانتهاء عملية الفحص دون أن ترتب أي جزاء عن الإخلال بذلك.

وفي هذا الإطار، أكدت الغرفة الإدارية الاتجاه الرامي إلى بطلان مسطرة التصحيح حيث ورد في قرارها الصادر بتاريخ 2008/01/30 تحت عدد 579 : " حيث إن الأجل الفاصلة بين تاريخ التوصل بالإشعار بإجراء التفتيش وتاريخ حضور المفتش المحقق أمام الشركة المعنية لفحص المستندات يجب أن لا تقل عن 15 يوم وأن

العبرة في ذلك بتاريخ التوصل بالإشعار وليس بتاريخ الإرسال لما في ذلك من ضمانات لفائدة الملزم ليتمكن من تهيين دفاعه".

كما اعتبرت الغرفة الإدارية فر قرارها عدد 58 الصادر بتاريخ 2005/01/23 على أنه " حينما ارتأت إدارة الضرائب تغيير موعد إجراء التفتيش واسم المفتش المحقق كان عليها إشعار الشركة المستأنف عليها بذلك برسالة مضمونة مع الإشعار بالتوصل، لا أن تشعرها بتاريخ لاحق باستبدال المفتش برسالة عادية خلافا لما يملية النص وأن المصلحة الإدارية لما بنت قضائها على أن تغيير تاريخ إجراء التفتيش وقيامها بتعيين أجل جديد يعد تنازل من الإدارة عن الإشعار الأول تكون قد بنت قضاءها على أساس سليم".

بعد استكمال هذه المسطرة تقوم الإدارة بتصحيح الضريبة اذا لاحظ المفتش بأن حسابات الشركة المتعلقة بسنة محاسبية أو بفترة معينة قد شابتها إخلالات جسيمة من شأنها أن تشكل في القيمة الاثباتية لتلك المحاسبة، جاز له أن يعدد أساس فريضة الضريبة اعتمادا على العناصر التي تتوفر عليها الإدارة وقد حدد المشرع الإخلالات الجسيمة في المادة التي لا يجوز التوسع في تفسيرها.

وإذا كانت المحاسبة المدلى بها لا يشوبها شيء من هذه الاخلاطات لا يجوز للإدارة أن تعيد النظر في المحاسبة ولا يعتد بتقدير رقم المعاملات إلا إذا أثبت نقصان الأرقام التي وقع الإقرار بها.

عند انتهاء مسطرة التحقيق، يبلغ المفتش إلى الخاضع للضريبة أسباب التصحيح المزمع القيام بها وطبيعة وتفاصيل مبلغه فيما يخضه الضريبة على الشركات أو الضريبة على الدخل أو الضريبة على القيمة المضافة الأساس الجديد الواجب اعتماده وعاء لتصفية مبلغ الواجبات التكميلية الناتجة عن الأساس المذكور ويدعوهم إلى الإدلاء بملاحظاتهم خلال أجل الثلاثين يوما التالية لتاريخ تسلم رسالة التبليغ وبعد إطلاع الخاضع للضريبة على فحوى الرسالة الأولى نميز بين حالتين :

- في حالة عدم جواب يتم وضع الواجبات التكميلية موضوع التحصيل ولا يمكن أن ينازع فيها قضائيا إلا بعد توجيه مطالبة إدارية داخل الأجل المحدد وقانونا في المادة 285 من المدونة العامة للضرائب.

- في حالة جواب الملزم على الرسالة الأولى نميز بين حالتين أولا الجواب بقبول اقتراحات المفتش وهو الجواب الذي ينهي المنازعة ويؤدي إلى فرض الواجبات التكميلية موضوع التنفيذ.

وإما الجواب بالرفض الكلي أو الجزئي للتصحيح وهنا نميز أيضا بين حالتين إما أن يرى المفتش بأن جواب الخاضع للضريبة مرتكز على أساس فيقع التخلي عن المسطرة إما أن يرى بأن الجواب الخاضع لا يستند على أساس كلا أو بعض يقوم داخل أجل لا يتعدى 60 يوما من تاريخ تسلم الجواب، بتبليغ المعني بالأمر أساس فرض الضريبة الجديد ويخبره بأنه سيصبح نهائيا إذا لم يقدم طعنا في ذلك أمام اللجن داخل أجل الثلاثين يوما التالي لتاريخ تسلم الرسالة الثانية.

وفي هذه النقطة، يتعين الإشارة إلى أن عدم احترام الإدارة لمسطرة تبليغ الرسالتين الأولى والثانية وعدم احترامها للأجل يترتب عنه إلغاء مسطرة التصحيح ويؤدي إلى بطلانها لأن الهدف من المسطرة التواجهية هو تكريسه مبدأ التوازن بين الإدارة والملزم.

وتشمل مسطرة التصحيح حالات حصرية نص فيها المشرع على تطبيق الفرض التلقائي وهي حالتين :
الحالة الأولى : عندما يخالف الملزم المقتضيات المتعلقة بحق المراقبة المخول للإدارة، تتم دعوته من طرف الإدارة بمقتضى رسالة أولى للامتثال إلى النصوص القانونية داخل أجل 15 يوم وفي حالة عدم تقديمها تتم دعوته بموجب رسالة ثانية وإذا لم يقدم الخاضع الوثائق المطلوب به يتم فرض الضريبة تلقائيا.
الحالة الثانية : عند عدم وضع الإقرار أو وضعه ناقصا حيث المعلومات الأساسية لتحديد الضريبة أو تحصيلها وفي هذه الحالة أيضا توجه الإدارة الرسالة الأولى تم الثانية تدعو من خلالها الملزم إلى وضع الإقرار وفي حالة عدم الامتثال تكون الأسس التي حددتها الإدارة في الرسالة الثانية هي موضوع الفرض الضريبي.

وفي هذه المسطرة فإن الفرض التلقائي لا يكسي طابعا تواجهيا، لأن الإدارة لا تدعو الملزم إلى إبداء ملاحظاته أو الموافقة بل هي دعوة منها إلى تذكيره بالتزاماته القانونية.

وهناك بعض الاتجاهات ذهبت إلى اعتبار أن عدم احترام الإدارة لمسطرة تبليغ الرسائل أثناء الفرض التلقائي يؤدي إلى بطلانها إلا أنه بالرجوع إلى القضاء الفرنسي نجده قد تعامل بصرامة في مواجهة الملزم فيما يخص الفرض التلقائي أعمال لمبدأ أسبقية الخطأ لأن الخاضع للضريبة هو من كان سباقا للخطأ عندما أخل بواجباته وهو ما أكدته المشرع المغربي الذي لم يتوسع في الأخذ بالبطلان وكرس نظرية لابطلان بدون نص ولا بطلان بدون ضرر.

عند انتهاء هذه المرحلة، غالبا ما يتم الطعن أمام اللجان الضريبية قبل اللجوء إلى الطعن القضائي وهو ما يطرح مجموعة من الإشكاليات سواء أثناء مباشرة مسطرة الطعن أمام هذه اللجان أو أثناء الطعن القضائي في المقررات الصادرة عنها، وهو ما سنحاول التطرق إليه في المحور الثاني.

* الإشكاليات المترتبة عن عرض النزاع أمام اللجان الضريبية.

تختص اللجان المحلية واللجنة الوطنية بالبث في الطعون التي تعرض عليها قصد تصحيح الأساس الخاضع للضريبة، سواء كان هذا الأساس ناتجا عن إقرار الملزم أو بصورة تلقائية، غير أن هذا الاختصاص ينحصر في المسائل الواقعية دون أن يتعدى الخوض في المسائل المتعلقة بتفسير مقتضيات تشريعية أو تنظيمية.

وتعتبر مسطرة الطعن أمام اللجان إجراء اختياريًا إلا أنه يقيد الملزم في اختياره لأنه في حالة التراجع ينبغي عليه أن يعبر عن تنازله الصريح عن هذه المسطرة وهو أكدته عدة أحكام نذكر منها الحكم الصادر عن إدارية الرباط بتاريخ 20007/05/12 تحت عدد 1692 الذي ورد في حيثياته " حيث إنه بالاطلاع على وثائق الملف، تبين أن الطاعنين قد طلبوا صراحة عرض ملفهم الجبائي على اللجنة المحلية لتقدير الضريبة مما يعني أنهم اختاروا سلوك الطعن الإداري وبالتالي يبقون مقيدين باختيارهم ولا يمكنهم اللجوء إلى الطعن القضائي إلا باستيفاء تلك المسطرة أو تنازلهم الصريح عنها وبالتالي تبقى دعواهم سابقة لأوانها وبالتالي غير مقبولة ".

في حالة عدم الطعن في مقرر اللجنة المحلية لتقدير الضريبة داخل أجل 60 يوما من تاريخ تبليغ الأسس الجديدة، فإنه يعتبر قبولا ضمنيا بالتصحيحات التي أقرتها اللجنة، ولو قدم الطعن داخل الأجل القانوني أمام جهة غير مختصة فإن القضاء الإداري حسم في هذه النقطة حيث اعتبر أن الطعن الذي قصده المشرع هو الطعن الذي تتوفر فيه الشرط الشكلية والموضوعية والموجه إلى الجهة التي حددها المشرع بحيث أن تقديمه داخل الأجل يبقى أن يرفع تحديدا إلى اللجنة الوطنية، وتصبح الأسس المحددة من طرف اللجنة المحلية نهائية وتوضع موضع التنفيذ.

من المعلوم أن الطعن في مقررات اللجان المحلية يباشر أمام اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية وهو طعن يطرح إشكالات متعددة أثناء مناقشة الملف المعروض أمامها.

1 - عدم احترام الإدارة لأجل 30 يوم لتوجيه الملف الضريبي المتعلق بفترة الفرض وفي هذه الحالة فإن أساس فرض الضريبة لا يمكن أن يتجاوز الأسس التي وقع الإقرار بها أو تم قبولها من طرف الملزم إذا قدم طعنه داخل الأجل القانوني إلى اللجنة الوطنية وإما الأسس التي حددتها اللجنة المحلية لتقدير الضريبة في حالة العكس.

2 - عدم إصدار اللجنة الوطنية لمقررها داخل أجل 12 شهر من تاريخ تقديم الطعن لديها وفي هذه الحالة لا يجوز إدخال أي تصحيح على إقرار الملزم أو على أساس فرض الضريبة المعتمد من طرف الإدارة في حالة الفرض التلقائي، أما في حالة إبداء الملزم موافقته الجزئية على الأسس المبلغة إليه يكون هو الأساس المعتمد في فرض الضريبة.

3 - عدم احترام اللجنة الوطنية لعدة إجراءات يكون أيضا محل طعن بإلغاء مقررها منها :

- عدم استدعاء الملزم وهو أكدته مصلحة النقض (الغرفة الإدارية) في قرارها عدد 12 بتاريخ 2001/1/4 حيث ينص على : " لكن حيث إن الفقرة الأخيرة من الفصل 41 من القانون المحتج بخرقه ينص على أن تجتمع اللجان الفرعية بتعيين من رئيس اللجنة الذي يوجه الدعوى إلى الملزم أو ممثله لحضور أشغال اللجنة وأن إخلال بذلك من شأنه المساس بحقوق الدفاع التي تعتبر من النظام العام".
- بت اللجنة الفرعية في الملف دون حضور ممثلي الخاضعين للضريبة.
- عدم تبليغ المقرر داخل أجل القانوني.
- بت اللجنة في مسائل تتعلق بتفسير نصوص قانونية.
- الموافقة التي يبيدها الخاضع للضريبة أمام اللجان الضريبية بشأن بعض التصحيحات وفي جميع هذه الحالات، يطرح ملف القضية كاملاً أمام القضاء في إطار الاختصاص الواسع الذي تتمتع به هيئة المحكمة التي تكون ملزمة بالتطرق لجميع وسائل الطعن الواردة في المقال وبعد التأكد على أن مقررات اللجان الفرعية يجب أن تكون مفصلة ومعللة تحت طائلة بطلان مقرراتها.

بعد صدور مقرر اللجنة الوطنية يحق لطرفي النزاع تقديم طعن قضائي أمام المصلحة الإدارية المختصة داخل الأجل المحددة في المادة 212 من المدونة العامة للضرائب دون تقديم مطالبة إدارية.

من أجل توسيع دائرة النقاش قررنا أيضاً التطرق إلى بعض المنازعات التي تطرح إشكالية يومية لتدبير الملفات المعروضة على القضاء ويتعلق الأمر بالاشكالية المتعلقة بالضريبة على الدخل صنف الأرباح العقارية إذا لاحظ المفتش المحقق، فيما يتعلق ثمن التملك أو نفقات استثمار غير مبررة أو هما معا أو القيمة التجارية للأموال المبيعة، وجب عليه أن يبلغ إلى الخاضع للضريبة الأساس الجديد المصحح وكذلك أسباب ومبلغ التصحيحات المزمع القيام بها داخل أجل 90 يوماً التالية لتاريخ إيداع الإقرار المذكور وهو أجل سقوط يترتب عن عدم احترامه بطلان مسطرة التصحيح وهو ما كرسه حكم إدارية الرباط بتاريخ 2010/10/22 تحت عدد 3219 الذي أوضح في حيثياته إن العبرة في احتساب الأجل المحدد من طرف المشرع هو تبليغ الملزم بالأساس المصحح من طرف المفتش تبليغها صحيحاً تفيد عملية التبليغ وليس العبرة هو التاريخ الذي بعثت به الإدارة بالرسالة الأولى.

وتجدر الإشارة إلى أنه تم الإعفاء الكلي لعملية التفويت الواقعة على السكن الرئيسي بغض النظر عن مبلغ الثمن إذا تمت الإقامة به من طرف مالكة بهذه الصفة لمدة لا تصل إلى ثمان سنوات على الأقل، في حين تخضع للضريبة على الأرباح العقارية، الأرباح المحققة من التخلي عن الأراضي التي يخصصها أشخاص ذاتيون لممارستهم نشاطهم الفلاحي وهو ما أكدته المجلس الأعلى في عدة قرارات عند تمسك الملزمين في مطالبتهم بحق الاستفادة من الإعفاء المقرر لفائدة الدخول الزراعية.

وفي حالة عقد المفاوضة فإن ثمن البيع يكون هو قيمة الشيء المتخلى عنه دون أن يقل عن مجموع قيمة الشيء المعروض به وفي حالة الوفاء بمقابل فإن ثمن التعويض هو مبلغ الدين المنقضي دون أن يقل عن مجموع قيمة الشيء المعروض به وفي حالة الوفاء بمقابل فإن ثمن التعويض هي مبلغ الدين المنقضي أو الموفى به. وقد حدد المشرع حالات استحقاق الحد الأدنى للضريبة على ثمن التفويت.

وتطرح الاشكالية في منازعة الملزمين في تطبيق الحد الأدنى في حالة حصول ربح ضئيل أو خسارة من تفويت عقار وقد صدره أحكام وقرارات في هذا المجال نذكر منها القرار الصادر عن محكمة النقض (الغرفة الإدارية) تحت عدد 449 بتاريخ 2001/08/29 " حيث إن الفصل 5 من قانون المالية لسنة 1978 نص على أنه تفرض ضريبة على الأرباح العقارية التي يحققها الأشخاص وأنه أمام ثبوت عدم تحقق رجع مستحق عنه الضريبة فلا مبرر لتطبيق المساهمة الدنيا لعدم وجود أية ضريبة أصلاً".

بالإضافة إلى هذه الاشكاليات يطرح التبليغ في المجال العملي عدة تساؤلات.

ان التبليغ يعتبر من أهم الضمانات المتعلقة بحق الدفاع لما يكتسبه من أهمية تخول لكل طرف فرصة

الدفاع عن مراكزه القانونية بشكل حضوري وبالتالي ينتج عن حصوله من عدمه آثار قانونية بالنسبة بطرفي النزاع ولقد عرفت النصوص القانونية الضريبية عدة تطورات حسمها كتاب المساطر الجبائية وبعده المدونة العامة للضرائب في فصلها 219 وما يليه إلا أن التجربة القضائية أبانت أثناء فصلها في المنازعات الجبائية التي يرفض فيها الملزم تسلم الرسالة وذلك بامتناعه حيث تبقى الإدارة ملزمة بإثبات تبليغه بالرسالتين وقد أضاف الاجتهاد القضائي إلى هذه الحالة، الحالة التي يصرح فيها الخاضع للضريبة بعنوان ناقص حيث ذهبت محكمة النقض في قرار الغرفة الإدارية عدد 61 بتاريخ 20/01/2000 " أن تغيير محل الإقامة من مكان إلى آخر لا يعزى إلى خطأ الإدارة بقدر ما يعزى إلى تقصير في حق المدعية التي كان عليها أن تخبر الإدارة بالعنوان الجديد الذي انتقلت إليه فتكون المحكمة حسب التعليل قد أولت النص المذكور تأويلاً خاطئاً وخرقت حقا من حقوق الدفاع " الواقع فإن الإدارة عليها أن تثبت استدعاء الملزم بواسطة البريد المضمون مع الإشعار بالتوصل ورجوع الإفادة بعبارة العنوان ناقص وبعد ذلك تبليغه بواسطة أعوان الإدارة أو كتابة الضبط وتعذر استيفاء كل التبليغات.

- في حالة إنكار الملزم التوقيع على الإشعار بالتسليم أو شهادة التبليغ وطعنه بالزور في الإجراءات.

- في حالة إدلاء بشهادة لا تتضمن المعلومات والبيانات المنصوص عليها في القانون كأن لا تحمل مثلاً هوية المتسلم فهل يمكن اعتبارها منتجة في حالة عدم منازعة الملزم في معنوياتها.

- في حالة ما إذا تم تبليغ الملزم بواسطة أحد أقاربه أو مستخدميه وإثباته بعد ذلك أنه كان في حالة لم يتمكن معها من إبداء ملاحظاته إما لكونه كان مريضاً أو خارج الوطن أو فاقداً للأهلية.

وفي الأخير لا بد من التأكيد على أن أي إخلال بمسطرة التبليغ يترتب عنه بطلان عملية ربط الضريبة لأن غاية المشرع والاجتهاد القضائي تتوخى حماية حقوق الملزم في إطار الضمانات التي خولها له القانون في إطار مسطرة تواجبه تكفل له حق الدفاع عن مصالحه والإدلاء بحجة قصد إقرار نظام جبائي عادل، الهدف منه حماية أموال الأفراد وفي نفس الوقت أموال الخزينة العامة للدولة أي تهرب أو تملص ضريبي.