

## الزمن والقانون الضريبي\*

زهير نعيم (بونعامية)

أستاذ التعليم العالي بكلية الحقوق بفاس و جامعة الغرير بدبي.

"لا يعدو الإنسان أن يكون مجرد نقطة في الزمان كما في الفضاء الخارجي، وسيصير هذا الكائن بالتأكيد قلقاً متوجساً إذا لم يشعر بالأمن حتى بالنسبة لما انقضى من حياته، وهو الذي تحمل بالنسبة لهذا الجزء المنقضي ما يكفي من العبء الذي يقتضيه التفكير فيما سيأتي ويستقبل. فالماضي قد يترك الأسى على ما فات بيد أن ميزته أنه يقطع الشك باليقين. وفي نظام الطبيعة ليس هنالك مجال للشك إلا إذا تعلق الأمر بالمستقبل؛ وهذا الشك يلطف بالأمل و الرجاء كرفيقين و فيبين لضعف الإنسان. لهذا نجد انه كلما سعينا إلى إحداث تغيير في نظام الطبيعة بواسطة أدوات النظام التشريعي، و حرصنا على أن نجبر الناس في سياق زمن لم يعد موجوداً؛ على أن يعيشوا المخاوف من جديد دون إمكانية استعادة ما فاتهم من أمل ورجاء، فإننا لا نزيد على أن نؤزم الوضع الحزين للإنسان." "بورتاليس"<sup>1</sup>

تعتبر قاعدة سنوية الضريبة من القيم الراسخة في الميدان الجبائي، وهي لا تعنى فقط بالنتائج المالية التي تحققها المقاولات الخاضعة للضريبة، بل أيضاً تتحكم في منحى التدخل التشريعي لتنظيم هذا القطاع الحساس و الدقيق.

و يرتبط تدخل المشرع وفق قاعدة السنة المدنية بعدة اعتبارات منها :

1- تأكيد الطابع الاستثنائي للضريبة من حيث زمان سريانها، و من حيث المواضيع الاقتصادية و المالية التي تتناولها ، و بهذه الصفة لا يمكن للضرائب أن تشغل إلا حيزاً محدوداً من حيث تناولها للتصرفات و الوقائع ذات الطابع المالي أو الاقتصادي بل و الاجتماعي أيضاً، كما لا يمكن للإدارة<sup>2</sup> التوسع في تفسير الضريبة و تمديد مفهومها و مجالها لكي تحكم أنشطة و تصرفات لم ينص عليها المشرع بصريح اللفظ ، أو تتفاعل مع زمن غير الزمن الضريبي المعتمد به قانوناً.

\* تمت صياغة هذا المقال باعتبار مستجدات قانون المالية رقم 68.17 للسنة المالية 2018 الذي أدخل تعديلات هامة على المقتضيات الواردة في القانون المعدل و التي أثرت في النقاشات التي خاض فيها هذا البحث المتواضع،

<sup>1</sup> PORTALIS, Exposé des motifs, projet de code civil, in faits et discours juridiques et politiques, Presses universitaires d' Aix- Marseille 1988.

<sup>2</sup> كل ضريبة مباشرة أو غير مباشرة سوى الضرائب المأذون فيها بموجب أحكام النصوص التشريعية والتنظيمية المعمول بها وأحكام قانون المالية هذا تعتبر، مهما كان الوصف أو الاسم الذي تجبى به، محظورة بتاتا، وتعرض السلطات التي تفرضها والمستخدمون الذين يضعون جداولها و تعاريفها أو يباشرون جبايتها للمتابعة باعتبارهم مرتكبين لجريمة الغدر، بصرف النظر عن إقامة دعوى الاسترداد خلال ثلاث سنوات على الجباة أو المحصلين أو غيرهم من الأشخاص الذين قاموا بأعمال الجباية..." المادة الأولى من قانون المالية رقم 68.17 للسنة المالية 2018 ، ج ر عدد 6633. بتاريخ 25 دجنبر 2018.

و يترتب على ذلك أن الأصل هو **عدم الخضوع للضريبة**؛ و هذا ما يتبدى من خلال أحكام المادة 39 من الدستور التي ورد فيها أنه للقانون وحده إحداث التكاليف العمومية و توزيعها .

و بناء عليه، فإن الزمن الضريبي أو الزمن المعتبر من حيث القانون الضريبي<sup>3</sup> استثناء من المجال العام للزمن، فكل سنة مدنية هي فترة زمنية مستقلة تقتضي نصوصا قانونية خاصة تنظم الأعباء العامة، وتكون موضوع ترخيص تشريعي<sup>4</sup> وفق تقديرات وتوقعات مرتبة حسب طبيعتها. هذا الترخيص يتم تجديده سنويا حتى لا يحيد عن البعد الزمني الذي تستند إليه قاعدتا شرعية الضريبة وعدم رجعية القانون.

و يزيد من هذا الطابع الاستثنائي أن انصرام الزمن يؤدي إلى سقوط حق الإدارة في فرض الضريبة أو في مباشرة إجراءات تحصيلها، و يظهر هذا من خلال البحث في آثار انصرام الزمن على حقوق الطرفين، و في الصلاحيات التي يخولها المشرع لأحدهما في التعاطي مع البعد الزمني، فالزمن بالنسبة للملزم وسيلة للتملص من الضريبة فهو بمثابة وقت مستغل "Le temps exploité"، و هو بالنسبة للإدارة خطر داهم في حال ما إذا لم تقم باستغلاله لصالحها حيث يصير وقتا متحملا "Le temps subit"<sup>5</sup>. رغم أن الوقت المتحمل يشمل الملزمين في مناسبات عديدة.

آية ذلك أنه إذا كان الزمن المسطري يعكس معطى موحدا بالنسبة إلى الجميع، فإن الفاعلين في المسطرة ربما يتلقونه بشكل مختلف؛ حيث يشكل بالنسبة للبعض غنما و بالنسبة للآخر غرما، فلكل طرف علاقة خاصة بالزمن المسطري تختلف جوهريا بحسب الموقع الذي يشغله في هذه المساطر، و بحسب حيثيات النازلة أيضا.

فالوقت بهذا المعنى يصير معطى ذاتيا في المسطرة؛ بل إنه يغدو حقا ذاتيا للمتقاضي، و التزاما بالنسبة للقاضي. و إن كان المدين الحقيقي يتحدد في شخص الدولة<sup>6</sup> التي تقوم مسؤوليتها إذا لم يتم الفصل في النزاع خلال أجل معقول<sup>7</sup>.

<sup>3</sup>- إن البعد الزمني القانوني يطابق إما وسطا زمنيا يتموقع فيه القانون، أو فضاء زمنيا يشكل القانون. فالأوضاع القانونية تتموقع و تنتظم في الوقت القانوني الكرونولوجي "chronologique" الذي يعتبر ميزة خارجية، كما أن الأوضاع و المراكز القانونية تقاس و تتشكل من خلال زمن قانوني مقياسي "chronométrique" يشكل ميزة داخلية. و بالتالي يوجد نوعان من الوقت القانوني: وقت قانوني كرونولوجي يطابق تنظيم الزمن القانوني، و زمن قانوني مقياسي يطابق مدة الزمن القانوني.

CRESP.M, Le temps juridique en droit prive. essai d'une théorie générale, thèse. université MONTESQUIEU- BORDEAUX IV, Novembre 2010, P: 14.

<sup>4</sup>- "تستمر الجهات المختصة، وفقا للنصوص التشريعية والتنظيمية الجاري بها العمل ومع مراعاة أحكام قانون المالية هذا، في القيام خلال السنة المالية 2018 :

1- باستيفاء الضرائب والحاصلات والدخول المخصصة للدولة ؛

2- باستيفاء الضرائب والحاصلات والرسوم والدخول المخصصة للجماعات الترابية والمؤسسات العمومية والهيئات المخولة ذلك بحكم القانون." المادة الأولى من قانون المالية رقم 68.17 للسنة المالية 2018.

<sup>5</sup>- WOUAKO.D, Le temps et le recouvrement de l'impôt, thèse, université Panthéon -Assas Dec 2012.P: 23.

<sup>6</sup>-GLAUDO.A, La maitrise du temps en droit processuel, jurisdoctoria n° 3 .2009. P:23/24.

2- الحرص على ضمان ملاءمة منتظمة للنظام الضريبي مع الظرفية الاقتصادية، و كذلك الرغبة في تأمين مراقبة دائمة للسلطة المخولة للحكومة في فرض الضريبة. ورغم أن القاعدة أعلاه لا تقتضي تعديلا سنويا للمقتضيات الضريبية النافذة، فإن ذلك لا ينفي حقيقة هشاشة القوانين الضريبية بالمقارنة مع غيرها. وبالتالي بقدر ما تشكل قاعدة سنوية الضريبة ضمانا لمرونة كافية يحتاجها القانون الجبائي، فإنها تمثل مصدر جميع حالات عدم الاستقرار التي يربتها التشريع الجبائي.<sup>8</sup>

فنظام قانون الأنشطة الاقتصادية يتميز بخاصيتين اثنتين: أولهما التصريح بالوظيفة التنظيمية للقانون، و الثانية أن القانون لم يعد مهتما فقط بتنظيم علاقة الإنسان بغيره أو بمجتمعه، بل صار مهجوسا بوظيفة التنظيم القانوني كموضوع أساسي، أي بالأنشطة كما هي خصوصا في ميادين الأنشطة الاقتصادية.<sup>9</sup>

و يترتب عن مبدأ سنوية الضرائب أن الوقت المتطلب لقراءة المدونة العامة للضرائب بفرنسا دون ملحقاتها يقدر بعشر أشهر، وإذا أضفنا إلى هذه الحقيقة الواقعية حقيقة قانونية تفيد أن خمس المدونة يتم تعديله كل سنة؛ فإنه تترسخ لدينا القناعة بأنه لا يمكن لأي باحث أو ممارس أن يدعي الاطلاع الكامل في لحظة ما على مجموع التشريع الضريبي الساري،<sup>10</sup> و بالأحرى أن يستوعبه و يناقشه.

لهذا يبقى الأمن الجبائي هدفا عزيزا في مواجهة العوامل الدائمة و البنيوية التي ترتب انعدامه؛ و التي يمكن أن نلخصها في: عدم ثبات المقتضيات القانونية في الزمان، وفي محاولات تطبيق القانون بأثر رجعي، و تفسير المقتضيات القوانين الجبائية المعقدة.<sup>11</sup>

إن اقتضاء مبدأ الأمن القانوني<sup>12</sup> يستهدف تحقيق الحاجة إلى الثبات الجبائي الذي لا يتناول فقط الحرص على تخفيض الضرائب التي يمكن أن يتحملها المزمون، بل ينشد المزيد من اليقينية من حيث تدبير الالتزامات الجبائية في الزمان.<sup>13</sup> و هذا ما يتجسد في مبدأ الثقة

<sup>7</sup> الفصول 120 و 122 من الدستور.

<sup>8</sup> - BOURS JP, sécurité juridique et droit fiscal, in sécurité juridique et fiscalité. éd BRUYLANT BRUXELLES 2003.P:34.

<sup>9</sup> - Paillusseau J. le droit des activités économiques a L'aube du XXI<sup>e</sup> siècle, R DALLOZ 2003.P: 266.

<sup>10</sup> - MAITROT de la MOTTE, Faut-il réécrire le code général des impôts? in la sécurité juridique sous la direction de J Buisson . L' HARMATTAN Paris 2011,P: 76.

<sup>11</sup> - BOUVARD. M, La sécurité fiscale vue du parlement, RFFP n° 133, 1 fév. 2016 .P. 157.

<sup>12</sup> - يتوجه الأمن القانوني إلى السلطات العمومية و السلطات التقديرية تحديدا، فهو يستهدف القواعد القانونية وحدها في وضعها المجرد بصرف النظر عن تطبيقها الملموس و المحسوس من طرف المخاطبين، فالأمن القانوني يحدد إذن المميزات الموضوعية لصياغة و تطبيق القواعد القانونية في دولة القانون، و من حيث وجهها الذاتي الذي يطلق عليه اسم الثقة المشروعة؛ فإن الأمن القانوني يهتم بالأوضاع القانونية للمخاطبين بالقاعدة القانونية أي الأمن منظورا إليه من جهة المصالح الخاصة للأفراد.

PLESSIX.B, Sécurité juridique et confiance légitime , RDP 1Mai 2016,P: 799.

<sup>13</sup> - URY.D, La reconnaissance du principe de sécurité juridique en droit fiscal français reste contrainte á la nécessité de lever l'impôt, Les nouvelles fiscales n° 1175 Avr 2016, n° 1176.

المشروعة الذي يبدو كإلزام لمبدأ الأمن القانوني، غير أنه و في الميدان الجبائي يفيد الأمن القانوني الوضوح و ثبات القواعد و الأوضاع القانونية، أما الثقة المشروعة و باعتبارها تستجيب لرؤية ذاتية؛<sup>14</sup> فتقوم على تأمين مبلغ الضريبة الذي يتحمله الملتزم بشكل يساعده على التوقع؛ و على تدبير أمور النتيجة الجبائية و مخرجاتها.<sup>15</sup>

ومن حيث التحليل الاقتصادي للضريبة؛ لا يبدو أن مفهوم الأمن القانوني قيمة مرعية و بالأحرى معتمدة من الناحية العملية؛ بل يمكن القول إن النظرية الاقتصادية تتجاهله، بيان ذلك أن مفهوم الأمن القانوني يحيل إلى صيرورة قانونية ومساطر جبائية مع استحضار مجموعة من العوامل التي لا تشجع على ثبات توقعات الملتزمين بالنسبة للمستقبل، يتعلق الأمر بعدم استقرار القانون الجبائي و غياب اليقينية بخصوص تفسير النصوص، و عدم إمكانية توقع موقف الإدارة الجبائية حيالها.<sup>16</sup> و هذا ما يدفع إلى القول إنه في الميدان الضريبي يتم الحديث دون هوادة عن مبدأ الأمن القانوني، لكن بالمقابل لا يتم احترام المبدأ.<sup>17</sup>

و جدير ذكره أن الزمن و المكان يتفاعلا في علاقتهما بالفرض الضريبي، بيان ذلك أن اتخاذ محل سكن بالمغرب لمدة تزيد عن 183 يوما في السنة يجعل الشخص متوفرا على موطن ضريبي بالمغرب و خاضعا للضريبة على الدخل فيما يخص الدخول و الأرباح ذات المنشأ المغربي و الأجنبي أيضا. كما أن الزمن يختزل بفعل تغير المكان حيث يصير مبلغ الضريبة مستحقا فوراً إذا لم يعد للشخص موطن ضريبي بالمغرب أو مؤسسة رئيسية. م 175 م ع ض م 19 م ت د ع.<sup>18</sup>

كما أن تسجيل المحررات و الاتفاقات العرفية يكسبها تاريخاً ثابتاً حسب ما تقتضيه المادة 126 من المدونة العامة للضرائب.

وما دام أن النظام الجبائي المغربي يقوم على تقديم الملتزم تصريحات لاحقة عن وقائع سابقة، فإن عبء إثبات الالتزام الضريبي على الإدارة التي تستند إلى الماضي للتحقق من تلك الوقائع المنشئة للضرائب؛ وفرض هذه الأخيرة في المستقبل بعد استنفاد المسطرة التوجيهية أو الفرض الحكمي. مما يجعل الزمن حكماً حياً بين الطرفين، ما دام مروره تم بينهما وفق مساطر تلتقي فيها الحرية الفردية بالحق في المراقبة .

ورغم أن الزمن يعتبر حقيقة خارجية تنصرم استقلاً عن إرادة الأطراف،<sup>19</sup> فقد أسس القانون مجموعة لا بأس بها من المفاهيم تحقق غايته في التحكم في الآثار القانونية المتصلة

<sup>14</sup> - DELAUNAY. B, Faut- il reconnaitre un principe de confiance légitime en droit fiscal? in la sécurité juridique sous la direction de J Buisson . L' HARMATTAN Paris 2011,P. 53

<sup>15</sup> - DELAUNAY, op.cit,P 57.

<sup>16</sup> - MONNIER. JM, Vers une approche économique de la sécurité fiscale, RFFP n° 133 01/02/2016. P: 187.

<sup>17</sup> - BOURS JP, Sécurité juridique ,op.cit, P: 63.

<sup>18</sup> م ع ض: المدونة العامة للضرائب. م ت د ع : مدونة تحصيل الديون العمومية.

<sup>19</sup> - BOUVERESSE.J, Deux temps sociaux, deux temps du droit, in Le temps et le droit, Actes de colloque, Litec 2008.P: 11.

بانقضاء الزمن من قبيل المهلة و مساطر الاستعجال، وتاريخ الدخول حيز التنفيذ و التقادم، ثم أجل الإخطار، النسخ .....<sup>20</sup>

فالأجل تبقى من دون شك الطريقة الفضلى التي يتوسلها القانون في تعاطيه مع عامل الوقت أو الزمن، و هي متعددة بطبيعة الحال إذ قد تمنح مهلة للتفكير أو التوبة، أو فترة لاتخاذ تدبير معين؛ و هذا ما تتناوله عادة أجل التقادم.<sup>21</sup>

كما أن القانون يستخدم عنصر التاريخ "La date" و يميز بداخله بين التاريخ الكمي الذي يعين الرقم أو الاسم المحدد ليوم أو شهر أو سنة؛ و يتيح تعيين موقع بداية أو نهاية تكوين أو تنفيذ أو انقضاء مركز قانوني. و تاريخ كفي و يطابق العناصر المشكلة لمفهوم قانوني؛ أو العناصر المميزة لمركز قانوني، حيث يتحدد التوقع الزمني لوضعية قانونية ليس بالجواب عن سؤال متى الرقمي؛ بل بالإحالة إلى سؤال كيف القيمي، الذي و متى سجل ميلاد أو تشكل وضعية قانونية أطلق عليه وصف مفهوم الأثر المنشئ "Le fait générateur". أما إذا سجل اختفاء أو انقضاء وضعية قانونية فهو يطابق مفهوم الأثر المنهي.<sup>22</sup>

و بالتالي يلاحظ أن القانون بات يستعمل الزمن لتحقيق اعتبارات خاصة به، إذ يعتمد أحيانا إلى تقطيعه بغية ربط فترات زمنية محددة بآثار جبائية محددة، كما يعتمد القانون إلى تعطيل حركة الزمن و إحداث قطيعة بين الوقت الكرونولوجي و الزمن القانوني، أو بالمقابل تسريع حركة الزمن حينما يبدو أن الزمن القانوني أكثر ضمانا و حماية لمصالح أحد الطرفين.

من جهة ثانية يلاحظ أن الزمن يمارس دورا ايجابيا فاعلا من حيث إنه يحدد موقع الالتزام الضريبي و مداه وحدوده؛ و يشكل عامل إنضاج لقرارات إدارية، فضلا عن أنه ينظم أداء الإدارة وفق رزنامة معينة؛ بالمقابل يمارس الزمن دوره التقليدي كعامل إنهاك و تدهور وسقوط و تقادم.

و تأسيسا على ما سبق فإن تفاعل القانون الضريبي و الزمن يتخذ صورتين اثنتين:

**بسط سلطة الزمن على القانون الضريبي في مقام أول، ثم فرض الإيقاع الضريبي على حركة الزمن في مقام ثان.**

<sup>20</sup> -FLEURY-LE GROS.P, Le temps et le droit- Propos préliminaires, in Le temps et le droit, Actes de colloque, Litec 2008.P: XVII.

<sup>21</sup> - KLEIN.J, Le rythme juridique du temps.in le temps et le droit, journées nationales Dijon, DALLOZ 2014,P: 69.

<sup>22</sup> - CRESP.M,op.cit,P. 116

## المطلب الأول: بسط سلطة الزمن على القانون الضريبي

يظهر ذلك من خلال الدور المنشئ للزمن أو من خلال دوره الناسف و المدمر.

### أولاً- الدور البناء للزمن

إن مرور الزمن كاف أحيانا لترتيب التزامات جبائية في مواجهة الملتزمين سواء تحقق الدخل أو الربح أو لم يتحقق، إذ قد يشكل الزمن منفردا واقعة ضريبية، كما أن الزمن يساعد في اكتمال عناصر القرار الإداري و إسباغ الشرعية عليه؛ لاسيما و أن المشرع نظم تحركات الإدارة وفق جدولة زمنية يترتب عن عدم احترامها افتقار القرار للشرعية.

#### أ - إنشاء الالتزام الجبائي

أو نشوء دين الخزينة و هو ما يعتمد فيه عنصرا الواقعة المنشئة للضريبة و تاريخ الاستحقاق،<sup>23</sup> La date d'exigibilité

فالواقعة المنشئة تعرف بأنها مجموع الظروف الإرادية و غير الإرادية التي ترتب تشكيلا نهائيا للمركز القانوني، أو الواقعة التي تتحقق من خلالها الشروط القانونية الضرورية لاستحقاق الضريبة.<sup>24</sup> و بالتالي فالواقعة المنشئة للضريبة تطابق اللحظة التي يبدأ من خلالها ميلاد المركز القانوني؛ و بالنتيجة نقطة انطلاق سريان الأجل مما يجعله قابلا للقياس.<sup>25</sup>

إن القواعد المتوجب إعمالها في سبيل تحديد وعاء الضريبة هي تلك السارية لحظة تحقق الواقعة المنشئة للضريبة.<sup>26</sup>

فحسب المادة 17 من المدونة العامة للضرائب فإن الواقعة المنشئة للضريبة على الشركات مثلا هي الربح المحقق خلال سنة محاسبية مدتها القصوى 12 شهرا. أما فترة الإقرار الضريبي فهي انصرام 3 أشهر من تاريخ اختتام السنة المحاسبية.

أما الضريبة على الدخل فيتم فرضها سنويا على مجموع الدخل الذي حصل عليه الخاضع للضريبة خلال السنة السابقة. م 71 م ع ض، و يتعين توجييه الإقرار قبل فاتح مايو من السنة الموالية أو فاتح ابريل حسب طبيعة الدخل م 82 م ع ض.

<sup>23</sup> - تاريخ الاستحقاق فهو لحظة نشوء حق الإدارة الجبائية في اقتضاء مبلغ الضريبة من الملتزمين. رضاء أو جبرا أو هو اللحظة التي يتعين انطلاقا منها دفع مبلغ الضريبة، وهو أيضا الحدث الذي متى تحقق يتيح للإدارة الجبائية الحصول على دفع مبلغ الضريبة. و يتحدد، كمبدأ عام، في اليوم الموالي لمرور شهرين من تاريخ الشروع في التحصيل.

<sup>24</sup> - GUILLOU.Y, Fait générateur, origine exigibilité de l'impôt dans les procédures collectives, Rev proc coll n° 2/3 1999.P:57 .

<sup>25</sup> - CRESP.M, op.cit,P:228.

<sup>26</sup> - LIEBERT- CHAMPAGNE.M, Application des lois fiscales dans le temps, RJF n° 11/87 chron, P: 558.

في حين أن البعد الزمني يغيب عن الواقعة المنشئة للضريبة المتصلة بالدخول و الأرباح العقارية التي تتصل بعمليات إيجار أو تفويت عقارات أو حقوق عقارية. م 61 و ما يليها م ع ض، و تستحق بعد مرور 30 يوما من تاريخ التفويت م 83 من م ع ض.

أما الواقعة المنشئة للضريبة على القيمة المضافة فهو قبض جميع أو بعض ثمن البضائع و الأعمال و الخدمات م 95. من جهة أخرى و بخصوص حقوق التسجيل فالواقعة المنشئة تتشكل من تاريخ تحرير العقود أو القيام بالتحويلات بالنسبة للتصرفات الخاضعة وجوبا لشكلية التسجيل، و بالنسبة للتصرفات الأخرى من تاريخ التقديم التلقائي للعقود للتسجيل أو الشهر.

أما تاريخ الاستحقاق فيحدد بحسب نوع الضريبة: فالضرائب المدرجة في جداول تستحق عند انصرام الشهر الموالي لتاريخ الشروع في التحصيل<sup>27</sup> م 13 م ت د ع، و بخصوص الضرائب القابلة للأداء تلقائيا كحقوق التسجيل و واجبات الأرباح العقارية و الضريبة على القيمة المضافة فتاريخ الاستحقاق يطابق تاريخ إيداع الإقرار أو التصريح.

و من المعلوم في المادة الجبائية أن الواقعة المنشئة لا تتصل بدخول و موارد تتحقق خلال أية فترة زمنية، إذ أن الأمر يتعلق بتاريخ اختتام السنة المحاسبية أو نهاية السنة المدنية. و في هذه الحالة فإن قانون المالية الجديد الذي تبناه البرلمان يصير واجب النفاذ بما في ذلك المقترضات الجديدة التي لم تكن موجودة لحظة اتخاذ قرار اعتماد عمليات و تنفيذها من قبل الملزم، و هذه العمليات هي التي أفرزت النتيجة المالية؛ هذه الأخيرة يتم فرضها على الملزمين وفق مقتضيات كانوا يجهلون لحظة اتخاذ قرار بالادخار أو الاستثمار مثلا و ما يصدق على القانون يصدق على الاجتهاد الإداري .

بيد أن هذه الرجعية يمكن تفاديها؛ إذ عوض تطبيق قانون المالية غداة إصداره أو بعد مدة من ذلك غالبا ما تكون قصيرة؛ فإنه يمكن إرجاء تطبيقه إلى مدة معينة إلى السنة اللاحقة مثلا<sup>28</sup>.

و إذا كان الخلاف لا يثار حول رجعية قانون المالية من حيث سريانه على وقائع تم تخطيطها و تنفيذها في ظل قانون سابق؛ أي من الناحية الاقتصادية حيث يسري القانون الجديد على أوضاع نشأت بفعل قرارات قديمة، فإنه من الناحية القانونية الصرفة لا يمكن اعتبار أن هذه الأوضاع و المراكز مكتملة إلا من تاريخ الأثر المنشئ للضريبة؛ و الحال أن القانون لا يعتبر رجعيا إذا كان يسري على وقائع سابقة على تاريخ دخوله حيز النفاذ شرط ألا تطابق وضعية قانونية مكتملة<sup>29</sup>.

<sup>27</sup> - هو التاريخ الذي بحلوله يصير المحاسب مدعوا إلى تحصيل الضريبة، وهو تاريخ إصدار وثيقة أو التاريخ الوارد في وثيقة تبلغها الإدارة الضريبية إلى الملزم و تضمنها التزامه بدفع مبلغ الضريبة.

<sup>28</sup> قد يبدو هذا الحل أكاديميا صرفا من حيث إنه لا يراعي مجموعة من الاعتبارات و المصاعب العملية.

<sup>29</sup> - VERCLYTTÉ.S, Application de la loi fiscale dans le temps : une décennie riche d'évolutions, RJF n° 6/98. P: 467.

## ب - إنضاج القرار الإداري:

لقد تدخل المشرع بواسطة مجموعة من النصوص القانونية؛ التي تروم ضبط إيقاع التحركات و الإجراءات الإدارية بواسطة تقنيات ذات بعد زمني؛ يترتب عن عدم احترامها بطلان الإجراءات المتخذة من طرف الإدارة .

فحسب المادة 220 من م ع ض، يمكن لمفتش الضريبة أن يبلغ إلى الملتزمين خلال 3 أشهر التي تلي إنهاء المراقبة الضريبية أسباب التصحيح و طبيعته و مبلغه، ثم الأساس الجديد و مبلغ الواجبات التكميلية، و يتعين إمهال المعنيين مدة 30 يوما من تاريخ تسلم التبليغ للإدلاء بملاحظاتهم . وإذا لم يتوصل المفتش بالرد خلال 30 يوما؛ و جب وضع الواجبات التكميلية موضع التحصيل.

أما إذ تلقى المفتش ملاحظات المعنيين و رأى أنها لا تركز على أساس صحيح بعضها أو كلها، فإنه يستفيد من مهلة مدتها 60 يوما للرد، مبينا رفضه الكلي أو الجزئي و أساس الضريبة الذي سيعتمد في فرضها مع إخطارهم بإمكانية الطعن أمام اللجنة المحلية خلال 30 يوما من التوصل برسالة التبليغ الثانية.

و يتم اتخاذ قرار فرض الضريبة بواسطة الجداول أو قوائم الإيرادات أو أوامر التحصيل عند عدم جواب الملتزم، أو عدم تقديم الطعن خلال الآجال المحددة أمام اللجان؛ أو بعد الاتفاق جزئيا أو كليا بين الطرفين، أو عقب صدور مقرر اللجنة المحلية أو اللجنة الوطنية. و في حالة عدم جواب المفتش على ملاحظات الملتزمين خلال المدة التي يفرضها الإيقاع القانوني للزمن فمسطرة التصحيح تعتبر لاغية.<sup>30</sup>

فيما يخص المنازعات الجبائية م 235 التي تنقرر بعد فرض الضريبة، فإن الملتزم يستفيد من مدة أو مهلة تصل إلى 6 أشهر من تاريخ فرض الضريبة بواسطة الجداول أو قوائم الإيرادات أو أوامر التحصيل لكي يوجه المطالبة إلى مدير الضرائب أو من يفوضه،<sup>31</sup>

في هذه الحالة تستفيد الإدارة من مهلة 3 أشهر لأجل الرد، و انصرام المدة يفيد صدور قرار بالرفض يفتح باب المنازعة أمام القضاء خلال 30 يوما من رد الإدارة بالرفض أو انصرام أجل 3 أشهر دون رد و ذلك وفق أحكام م 243 م ع ض. و الملاحظ أن المشرع اعتبر انصرام مدة قانونية معينة بمثابة قرار إداري يقبل الطعن أمام المحاكم الإدارية.<sup>32</sup>

<sup>30</sup> لاحظ المادة 224 بالنسبة للتصحيح فيما يتعلق بالأرباح العقارية.

<sup>31</sup> أما بخصوص المطالبات المتعلقة بإجراءات التحصيل الجبري فترفع إلى الإدارة داخل أجل 60 يوما من تاريخ تبليغ الإجراء؛ و تمهل الإدارة مدة 60 يوما لتبليغ الرد، و يعتبر سكوتها رفضا يتيح للملتزم رفع دعوى أمام المحكمة داخل أجل 30 يوما من تبليغ قرار الإدارة أو انقضاء الأجل م 120 و 121 م ت د ع.

<sup>32</sup> - اعتبر المشرع الفرنسي في المادة 5-421 R من مدونة العدالة الإدارية أن آجال الطعن في القرارات الإدارية لا يحتج بها إلا إذا تضمن تبليغ القرار طرق الطعن التي يتعين على المعني إتباعها. و لقد أسس هذا النص لما بات يعرف بإمكانية الطعن دون اعتبار عنصر الزمن " recours sans délai ". و لقد اعتبر مجلس الدولة في قرار صدر عنه بتاريخ 24 أكتوبر 1997 رقم 123950 أن تبليغ أي قرار لا يتضمن الإشارة إلى طرق و آجال الطعن لا يمكن أن يترتب سريان



## ج- ضبط إيقاع حركة الإدارة

فيما يتعلق بإجراءات تحصيل الضرائب فقد وضع المشرع رزنامة تضبط إيقاع الإجراءات الإدارية المتخذة و تحفظ قانونيتها، بحيث إن عامل الزمن يعتبر حاسما في إنضاج القرار الإداري و خلع طابع الشرعية عليه.

فلا يمكن مباشرة التحصيل الجبري إلا بعد حلول أجل الاستحقاق؛ و هو انصرام الشهر الثاني الموالي لشهر الشروع في التحصيل م 13 م ت د ع. أما الجداول و قوائم الإيرادات التي يتم إصدارها على سبيل التسوية فتستحق فورا حسب المادة 18 من نفس المدونة .

أجل الطعن. و لقد اعتمد هذا الاجتهاد في مادة المنازعات الضريبية بمقتضى قرار مجلس الدولة بتاريخ 14 فبراير 1994 تحت رقم 78467، حيث اعتبر هذا القرار أن "أجل الطعن المحدد في شهرين؛ و المنصوص عليه بالفقرة R199-1 من كتاب المساطر الجبائية لا يحتج به على الملزم ما لم يتم تضمين قرار رفض المطالبة طرق و آجال الطعن." و كذلك قرار نفس المجلس بتاريخ 27 يونيو 2005 تحت رقم 259368؛ و تم اعتماد التوجه ذاته بالنسبة لمنازعات التحصيل بمقتضى القرار الصادر بتاريخ 29 أكتوبر 2001 تحت رقم 179746 "إن أجل الطعن أمام المحكمة لا يسري في مواجهة الملزم إذا لم يتضمن القرار الصادر عن الإدارة برفض الطعن المقدم ضد أحد إجراءات التحصيل الإشارة إلى طرق و آجال الطعن." بيد أن مجلس الدولة و بقرار بريتوري، وضع حدا للطعن المفتوح أمام الملزم دون اعتبار لعنصر الزمن و ذلك بمقتضى القرار الصادر عنه بتاريخ 13 يوليو 2016 تحت رقم 387763 حيث اعتمد مبدأ الأجل المعقول، و الذي حدده في سنة واحدة. ولقد ورد في هذا القرار:

« Considérant toutefois que le principe de sécurité juridique, qui implique que ne puissent être remises en cause sans condition de délai des situations consolidées par l'effet du temps, fait obstacle à ce que puisse être contestée indéfiniment une décision administrative individuelle qui a été notifiée à son destinataire, ou dont il est établi, à défaut d'une telle notification, que celui-ci a eu connaissance ; qu'en une telle hypothèse, si le non-respect de l'obligation d'informer l'intéressé sur les voies et les délais de recours, ou l'absence de preuve qu'une telle information a bien été fournie, ne permet pas que lui soient opposés les délais de recours fixés par le Code de justice administrative, le destinataire de la décision ne peut exercer de recours juridictionnel au-delà d'un délai raisonnable ; qu'en règle générale et sauf circonstances particulières dont se prévaudrait le requérant, ce délai ne saurait, sous réserve de l'exercice de recours administratifs pour lesquels les textes prévoient des délais particuliers, excéder un an à compter de la date à laquelle une décision expresse lui a été notifiée ou de la date à laquelle il est établi qu'il en a eu connaissance ».

note LOOTEN.P, Délais de recours : quand la sécurité juridique l'emporte sur le droit au recours, Les Nouvelles Fiscales, N° 1191, 1er janvier 2017.

و إذا كان هذا القرار أقام مبدأ الأمن القانوني لصالح الإدارة بأن منع مبدأ الطعن المؤبد ضد الأوضاع القانونية المدعمة بفعل الزمان. بعدما عمدت المادة R421-5 إلى تأمين مبدأ الأمن القانوني لصالح المرتفقين فقط،

de Lamothe.LD ; Odinet.G, Délais de recours: point trop n'en fait, chr. AJDA 2016.n°29.

فإن مجلس الدولة و في قرار أحدث صدر بتاريخ 16 نونبر 2016 انتصر للتوجه الذي اعتمدته القرارات السابقة، حيث اعتبر انه ما لم تقم الإدارة بالإشارة إلى طرق و آجال الطعن في قرارها، فإنه لا يمكنها الاحتجاج على المطالب بغياب المطالبة القبلية المنصوص عليها في المادة 190 - 1 من كتاب المساطر الجبائية.

CE, 16 nov. 2016, n° 383687, INRAP c/ SNC Altarea Les Tanneurs), Note LOOTEN.P, précitée.

ولا يمكن للإدارة الجبائية تبليغ الإنذار إلا بعد انصرام أجل 30 يوما من تاريخ الاستحقاق، و 20 يوما من تاريخ إرسال آخر إشعار، أما الحجز فلا يتم إلا بعد انصرام 30 يوما من تاريخ الإنذار، و يجرى البيع بعد انصرام أجل 8 أيام من تاريخ الحجز، ما لم يتفق على مهلة أقل مع الملزم م 59 م ت د ع.

و لم يستحضر المشرع البعد الزمني في تبليغ الإشعار للغير الحائز م 101 و ما يليه م ت د ع.

## ثانيا- الأثر الناسف للزمن.

لقد عمد القانون الضريبي على غرار فروع أخرى من فروع القانون إلى إدراج حقائق مادية ونفسية تشكل الأثر الناسف أو المدمر للوقت، فإذا كان الزمن ينقضي وفق نسق موحد مع ترتيب آثار قانونية على هذا الانقضاء، فإن ذلك لم يمنع المشرع من استعمال الوقت، لينشئ نتائج مغايرة. فلقد أخذ بعين الاعتبار حالات النسيان أو التغافل التي يربتها انقضاء الزمن، لكن من ناحية أخرى أكثر فاعلية يستخدم الوقت لإثبات حقيقة جبائية، أو الحث على اتخاذ تدبير معين.

### أ - حالة الإنهاك بفعل الوقت أو l'amortissement للاهتلاك

لقد اعتمد القانون الجبائي واقعة التدهور أو الإنهاك المتصلة بمرور الوقت عبر اعتماد تقنية l'amortissement "الاهتلاك"، هذا المفهوم مشترك بين المجال الضريبي و المجال المحاسبي.

فمن الناحية المحاسبية يعتبر الاهتلاك وسيلة تعكس بدقة الحقيقة الاقتصادية للمقولة،<sup>33</sup> فلا يمكن غض النظر عن التدهور العادي للمعدات و عناصر الاستثمارات التي توظفها. بيان ذلك أن تجسيد الأصول في موازنة المقولة باعتماد قيمة اقتنائها من شأنه أن يقدم صورة خاطئة عن وضعية المقولة مادام أن المعدات قد فقدت بعضا من قيمتها، فلاهتلاك يضمن صدقية الموازنة مع تجنب إدراج الأصول الثابتة "l'immobilisation" في الموازنة بقيمة لا تناسبها. و بالتالي يعتبر الاهتلاك تجسيديا في المقولة لتدهور القيمة الذي يتحمله خلال سنة محاسبية عنصر ما بفعل الاستعمال أو الوقت.

و من الناحية الضريبية يساعد الاهتلاك في تحقيق هدف مغاير، إذ يؤدي إلى خصم أعباء الاستغلال من الأرباح لكي يتم حصر الربح الصافي الذي يخضع للضريبة، و مادام أن الأصول الثابتة يتم استخدامها خلال سنوات مالية متعددة، فإنها تساعد في تحقيق الأرباح خلال عدة سنوات. و بالتالي يبدو منطقيا احتساب ثمن التملك كعبء من أعباء الاستغلال بالنسبة لكل سنة مالية يمكن فيها من تحقيق الأرباح، و بناء عليه و من الناحية الجبائية، يعتبر

<sup>33</sup> - SERLOOTEN.P, Le temps et le droit fiscal, RTD com. 1997, P:181

الاهتلاك اعتماد أعباء معينة من قبل سنة مالية لنفقة معينة تم صرفها في وقت سابق، لكنها تتوزع على مجموعة سنوات مالية استفادت من النفقة في إنتاج أرباح.

مع ذلك يجب أن نلاحظ أن النفقات لا يمكن أن تخصم من الأرباح في أي وقت و بأية صورة؛ وذلك حرصا على التوازن المالي للمقولة، و بالتالي لا يمكن أن يترجم على صعيد المقولة و أن يؤثر في الربح الصافي إلا فقدان الأصول الناتج عن تدهور قيمته تدريجيا بفعل الاستعمال، و بالتالي لا يهم الاهتلاك عبئا أو مصاريف تم تحملها، بل هو احتساب لانتقاص قيمة أصول معينة تدريجيا بفعل الاستعمال أو بفعل مرور الوقت بكل بساطة.

مثال ذلك ما ورد في المادة 10 ج من م ع ض "يجب اهتلاك الاستعقار في قيم معدومة لتأسيس الشركة بنسبة ثابتة على مدى خمس سنوات ابتداء من السنة المحاسبية الأولى المثبتة خلالها بالمحاسبة.... تخص هذه المستعقرات المجسدة و غير المجسدة التي تنقص قيمتها بمرور الزمن او الاستعمال.

يباشر خصم مخصصات الاهتلاكات ابتداء من اليوم الأول من شهر تملك الأموال، غير أنه يجوز للشركة إذا تعلق الأمر بأموال منقولة لا تستعمل في الحال ، أن تؤجل اهتلاكها إلى غاية اليوم الأول من شهر استعمالها الفعلي..."

و من تطبيقات فكرة الانهك أيضا نجد معامل إعادة التقييم فيما يخص الضريبة على الدخل برسم الأرباح العقارية؛<sup>34</sup> حيث إنه و بخصوص تحديد ثمن تملك العقارات موضوع عقد تفويت جديد يتم تحيين أسعار التملك عن طريق إخضاعها لعملية حسابية تروم تضخيم القيمة اعتبارا لتأثير الزمن على إضعاف القيمة الشرائية للدرهم، و تتجسد العملية في ضرب قيمة التملك في معامل يتم تحديده سنويا بقرار لوزير المالية، مثال ذلك و بخصوص سنة 2018 إذا افترضنا ان شخصا اقتنى عقارا سنة 1973 بقيمة 10000.00 فإن تحيين هذه القيمة يقتضي ضربها في معامل 7.712 و بالتالي تصير قيمة التملك 77120.00.

## ب - السقوط La péremption

موضوع السقوط يتصل بإلغاء أو بطلان ناجم عن عدم الاستعمال، حيث يتم الحديث عن سقوط دعوى أو سقوط ديون غير مصرح بها في إطار مساطر صعوبات المقولة، أما مجال حديثنا في هذا المقام فهو سقوط العجز القابل للخصم من أرباح السنوات المالية اللاحقة.

فحسب المادة 12 من المدونة العامة للضرائب يمكن خصم عجز سنة محاسبية من ربح السنة المحاسبية الموالية؛ و إن لم يكن هناك ربح أو كان الربح لا يكفي لاستيعاب مجموع الخصم أو بعضه؛ جاز أن يخصم العجز أو الباقي منه من أرباح السنوات المحاسبية الموالية إلى غاية السنة الرابعة التي تلي السنة المحاسبية التي حصل فيها العجز..."

<sup>34</sup> المادة الأولى من قرار وزير الاقتصاد و المالية رقم 494.18 صادر في 27 من جمادى الأولى 1439 (14 فبراير 2018) ج ر عدد 6652 بتاريخ فاتح مارس 2016. و يتم تجديد معامل إعادة التقييم سنويا بناء على أحكام المادتين 65 و 248 من المدونة العامة للضرائب.

و لقد استثنى المشرع العجز أو جزء العجز الراجع إلى مخصصات الاهتلاك المدرجة في المحاسبة على وجه صحيح؛ و الداخلة في تكاليف السنة المحاسبية القابلة للخصم...من تطبيق أجل الخصم.

إن عدم خصم العجز القابل للترحيل من ربح السنة المحاسبية الموالية أو ربح السنوات المالية الأربع الموالية يرتب سقوط و ضياع حق الخصم، و هذا الأمر لا يتصل بفعل الملزم أو خطئه، بل يعود إلى عدم كفاية الأرباح المحققة في السنوات المالية اللاحقة للسنة التي حصل العجز فيها، و بالتالي قد يحاول البعض استعمال العجز القابل للترحيل في حده الأقصى أو ترحيله إلى سنوات مالية لاحقة للسنة الرابعة، هذه المحاولات اليائسة بطبيعة الحال تبين دور انصرام الزمن في سقوط الحق في خصم العجز من الأرباح. و كيف أن الزمن يفرض منطقه على القانون و على الاقتصاد بل على الواقع أيضا.

### ج- التقادم

يستخدم القانون الجبائي تقنية التقادم على غرار باقي فروع القانون ، ومع ذلك فالتقادم ليس مفهوما قانونيا زمنيا؛ و لا يحدد نوعا خاصا من الأجل داخل الزمن القانوني؛ بل يتعلق بالآثار التي يربطها القانون بانصرام مدة محددة و معينة من الزمن القانوني بشروط معينة، فهو يصدر عن منطق استعمال المدة في الوقت القانوني. أما أمد التقادم فيعني الأثر المكسب أو المسقط المتصل بانصرام مدة محددة في الزمن القانوني.<sup>35</sup>

و معلوم أن التقادم تقرر حفظا للاستقرار الاجتماعي و الأمن القانوني، بيد أن التقادم في الميدان الضريبي يستهدف فضلا عن الاعتبارات المذكورة<sup>36</sup> حماية الحرية الفردية مادام أن الالتزام الجبائي يشكل قيда عليها؛ كل ذلك مع تجنب تحميل الملزم أعباء مالية ثقيلة نتيجة التدقيق في تصاريحه الجبائية، و كذا مراعاة الأجل المحددة لحفظ الوثائق المحاسبية التي حددتها مدونة الضرائب في المادة 211، كما مدونة التجارة في المادة 26 و هي عشر سنوات.

و إذا كانت تطبيقات التقادم متنوعة و متعددة في المجال الضريبي سواء بخصوص الوعاء أو التحصيل، فإننا سوف نكتفي منها بجانبين اثنين :

<sup>35</sup> - CRESP.M, op.cit,P: 418.

<sup>36</sup> اعتبر مجلس الدولة الفرنسي في قرار أصدره بتاريخ 23 يونيو 2014 أن "... السلطة التنظيمية لا يمكنها دون تجاهل مبدأ الأمن القانوني أن تنشئ لصالح الإدارة الضريبية حقا في الاستدراك يقضي أعمال أي أمد للتقادم، و أنه من جهة أخرى لا وجود لأي مبدأ دستوري أو أي مبدأ عام من مبادئ القانون يمكن أن يمنع تطبيق أمد التقادم لعله أن الملزم استفاد من مقتضى ضريبي محفز باستعمال الغش..."

يتعلق الأمر بالمادة 184 فقرة 2 من مدونة الضرائب لما يسمى Polynésie française التي استبعدت بشكل عام تطبيق أجل التقادم معتبرة بالنتيجة أن الدين الضريبي يمكن أن يعاد فيه النظر من طرف الإدارة دون اعتبار لعنصر الزمن، و ذلك حيادا عن مقتضيات المادة 451 فقرة 1 من مدونة الضرائب الفرنسية التي تحدد أجل التقادم في ثلاث سنوات. كما استبعدت المحكمة تطبيق مقتضيات المادة 2262 من القانون المدني الفرنسي التي حددت أمد التقادم في 30 سنة.

راجع

CE 23 juin 2014 n° 355801, sommaire de PASTOR.JM, AJDA 2014.P: 1350.

## \* حق الإدارة في التصحيح.

حسب م 232 من م ع ض يمكن للإدارة أن تباشر حقها في التصحيح<sup>37</sup> إلى غاية 31 دجنبر من السنة الرابعة التالية :

- لسنة اختتام السنة المحاسبية المعنية أو السنة التي حصل فيها الخاضع للضريبة على الدخل المفروضة عليه الضريبة أو التي يستحق الرسم عنها لأجل التسويات ...

- للسنة التي اكتشفت فيها الإدارة بيع عقار أو حق عيني عقاري كما هو محدد في المادة 61 أعلاه إثر تسجيل محرر أو إقرار أو على إثر إيداع الإقرار المنصوص عليه في المادة 83 أعلاه؛

- للسنة التي اكتشفت فيها الإدارة بيع قيم منقولة وغيرها من سندات رأس المال أو الدين على إثر تسجيل محرر أو إقرار أو على إثر إيداع الإقرار المنصوص عليه في المادة 84 أعلاه.

يسري أجل التقادم المحددة مدته في أربع ( 4 ) سنوات فيما يتعلق بواجبات التسجيل، ابتداء من تاريخ تسجيل العقد أو الاتفاق.

يمكن أن يشمل التصحيح الفترات الأربع الأخيرة لفرض الضريبة أو السنوات المحاسبية المتقدمة عندما تستنزل مبالغ الحجز - أو مبالغ الرسوم المؤجل دفعها والمتعلقة بفترات لفرض الضريبة أو سنوات محاسبية متقدمة من الدخل أو الحصائل الخاضعة للضريبة أو الضريبة المستحقة برسم فترة غير متقدمة. غير أن التصحيح لا يمكن أن يتجاوز في هذه الحالة مجموع مبالغ الحجز ومبالغ الرسم المؤجلة المستنزلة من الحصائل أو الدخل أو الضريبة المستحقة برسم الفترة أو السنة المحاسبية غير المتقدمة.

## \* حق الملزم في المطالبة

يجب على الخاضعين للضريبة الذين ينازعون في مجموع أو بعض مبلغ الضرائب والواجبات والرسوم المفروضة عليهم؛ أن يوجهوا مطالباتهم إلى مدير الضرائب أو الشخص المفوض من لدنه لهذا الغرض:

(أ) في حالة أداء الضريبة بصورة تلقائية خلال الستة ( 6 ) أشهر الموالية لانصرام الآجال المقررة؛

(ب) في حالة فرض ضريبة عن طريق جداول أو قوائم الإيرادات أو أوامر بالاستخلاص، خلال الستة ( 6 ) أشهر الموالية للشهر الذي يقع فيه صدور الأمر بتحصيلها. م 235 م ع ض.

<sup>37</sup> - أ) أوجه النقصان والأخطاء والإغفالات الكلية أو الجزئية الملاحظة في تحديد أسس فرض الضريبة أو في حساب الضريبة أو الرسم أو واجبات التسجيل؛

(ب) الإغفالات المتعلقة بالضرائب أو الرسوم عندما لا يقوم الخاضع للضريبة بإيداع الإقرارات الواجب عليه الإدلاء بها؛  
(ج) أوجه النقصان في الثمن أو الإقرارات التقديرية المعبر عنها في العقود والاتفاقات.

بالمقابل يستفيد وزير المالية أو الشخص الذي يفوضه من أجل أربع سنوات أو أجل التقادم المنصوص عليه في م232 ليعمل على إسقاط الضريبة كلياً أو جزئياً. إذا اتضح أنها تفوق المستحق أو دون موجب صحيح أو فرضت مرتين. م236.

أما بخصوص طلب استرداد الضريبة؛ فيجب أن يقدمه المعني قبل انصرام السنة الرابعة المالية للسنة التي تم فيها دفع الضريبة المقدم طلب الاسترداد في شأنها م240 م ع ض . و بخصوص التسجيل يتقدم طلب الاسترداد بمرور أربع سنوات من تاريخه م241 م ع ض.

### المطلب الثاني: فرض الإيقاع الضريبي على حركة الزمن.

إن انقضاء جزء من الزمن أو ما يعبر عنه بالمدة أو الأجل "le délai"، يمكن أن يرتب تعديلاً في أوضاع قانونية لمجموعة من مواضيع القاعدة القانونية. وفي هذا الاتجاه فإن مزج المدة بعناصر أخرى يشكل مصدراً للقانون، أي أداة ترتب ميلاد أو اختفاء حقوق معينة و امتيازات أو سلطات محددة.<sup>38</sup>

إن الإيقاع القانوني هو وسيلة أو طريقة يتصرف على نحوها القانون داخل مجال اقتصادي أو اجتماعي أو مالي أو قانوني يقدم إليه كمعطى خارجي موضوعي، ويتغير الإيقاع بحسب الأوضاع التي يحتاج القانون إلى ضبطها، فهو إما أن يربط بانصرام مراحل زمنية محددة تحقق خلالها تصرف أو واقعة مادية معتبرة نتائج جبائية بعينها، أو أنه يقتطع مراحل زمنية محددة و معينة من صيرورة الزمن و يخصها بتدابير جبائية أو نتائج جبائية محددة .

يفرض القانون الضريبي إيقاعه على الزمن عن طريق اقتناص لحظات أو فترات زمنية بعينها و ربطها بأوضاع قانونية معينة، أو بالمقابل التدخل في المسار الكرونولوجي للزمن بفرض زمنه الخاص.

و بالتالي فاشتغال القانون على المدة يمر بثلاثة اتجاهات إما تسريع الوقت أو إبطاء حركته أو تقطيعه.<sup>39</sup>

### أولاً- استعمال القانون للزمن

يتم النظر إلى الزمن أحياناً و هو يمر وفق استمرارية متجانسة و موحدة، فلا يملك القانون إلا أن يرتب على حركية الزمن نتائج قانونية؛ بيد أنه و وراء هذا التصور البسيط يبدو أن الزمن ليس حقيقة مقدسة. و هو ما يفتح المجال أمام إمكانية استعمال الوقت بشكل يجعل السير

<sup>38</sup> - AYNES.A, Les fonctions du temps, in le temps et le droit, journées nationales Dijon, DALLOZ 2014, P:81.

<sup>39</sup> - PUTMAN.E, Le temps et le droit, Droit et Patrimoine Janv. 2000,P:6.

العادي للتصرفات و العمليات يخضع للتعديل؛ بما يرتب بطبيعة الحال تغييرا على مستوى النتائج ، و بالتالي أمكن الحديث عن عملية تسخير manipulation الوقت.<sup>40</sup>

إن القانون لا يقتصر على تبسيط أو توحيد قياس الوقت، بل يلتقط اللحظات الحساسة و الدقيقة من الناحية القانونية، أي الفترات الزمانية التي من شأنها إرساء أو تعديل نسق قانوني. و بالتالي يفرض تقطيعه الخاص للوقت من خلال فرض مفهوم المدة أو المهلة أو الأجل التي تعتبر لحظات أو فترات زمنية يربط النظام القانوني بها آثارا قانونية،<sup>41</sup> فالمهلة أو الفترة تعتبر الطريقة الفضلى بالنسبة للمشرع الضريبي لتلقي الوقت و التعاطي معه.<sup>42</sup> بيان ذلك أن مصطلح المدة أو الأجل يستخدم في العادة لتوصيف مقدار زمني، و مع ذلك فالمصطلح نفسه يغطي مفاهيم أساسية مختلفة . فالمدة تعرف بأنها الفضاء الزمني الذي ينقضي في علاقة مع ظاهرة معينة أو بين حدين معتبرين.<sup>43</sup>

#### أ- إجتزاء القانون الضريبي للزمن:

يتم التصويت على قانون المالية الذي يتضمن شقا جبائيا بصفة دورية نهاية كل سنة مدنية، و لا يكون للقواعد القانونية المعتمدة قوة الإلزام إلا في حدود سنة واحدة ما لم يتم تجديدها. (المادة 1 من قانون المالية رقم 68.17 للسنة المالية 2018).<sup>44</sup>

إن استقلالية السنوات المالية، و سنوية الضريبة مبادئ عليا تؤطر الضريبة، و هو ما يعارض مبدأ القبول بتعديل آثار ضريبية نتيجة إلغاء تصرف ما بأثر رجعي؛ طالما أن الواقعة المنشئة للضريبة من جهة؛ و سبب أعمال الرجعية من جهة ثانية لم يتحققا في سنة واحدة، و بالتالي تطرح إشكالية التوفيق بين الأثر الرجعي لإلغاء عمل أو تصرف أو اتفاقية و ما ترتبه من اختفاء الواقعة المنشئة بأثر رجعي.<sup>45</sup>

تطبيقا لهذا المبدأ اعتبر القضاء الفرنسي في مناسبات عدة أن تحمل الشركة لالتزامات الأشخاص الذين تصرفوا باسمها في مرحلة التأسيس؛ لا يمكن أن يتحقق خلال تاريخ سابق عن تاريخ افتتاح السنة المالية التي تم خلالها قيد الشركة في السجل التجاري، و بالنتيجة لا يمكن أن تخضع الشركة للضريبة على الشركات برسم معاملات تحققت خلال سنوات مالية سابقة عن قيدها في السجل التجاري؛ اللهم إلا إذا اعتبرت شركة فعلية "société de fait"<sup>46</sup>

<sup>40</sup> - SERLOOTEN.P, op.cit ,P:181.

<sup>41</sup> - LATINA.M, Les mesures du temps, in le temps et le droit, journées nationales Dijon, DALLOZ 2014,P: 88.

<sup>42</sup> - KLEIN.J, Le rythme juridique du temps, op.cit,P: 69.

<sup>43</sup> - CRESP.M, op.cit,P:59.

<sup>44</sup> "تستمر الجهات المختصة، وفقا للنصوص التشريعية والتنظيمية الجاري بها العمل ومع مراعاة أحكام قانون المالية هذا، في القيام خلال السنة المالية 2018..."

<sup>45</sup> - NEAU-LEDUC.P, Les aspects fiscaux de la rétroactivité, Issu de revue des contrats n°1 du 01/01/2008,P: 26.

<sup>46</sup> - CE 22 Avr 1985 n° 39163 Dr fisc 1985 n° 30 comm 1386; CE 28 fev 1997 req n° 141459 Dr fisc 1997 n° 50 comm 1302.

توضيح ما سبق أن مبدأ سنوية الضريبة و كذا استقلالية السنوات المالية تقتضي تقطيعا منيعا لمختلف مراحل الفرض الضريبي، و مثال ذلك أنه لو حققت مقاوله ما أرباحا خلال سنة مالية؛ و تم تطبيق السعر الضريبي على هذا الربح الإضافي بمناسبة فرض ضريبة على نتائج هذه السنة المالية، ثم طرأت وقائع في السنة الموالية أدت إلى اختفاء هذا الربح كما لو تم إلغاء عقد بأثر رجعي، فإنه لا يمكن مراجعة الفرض الضريبي لأنه كان مؤسسا لحظة إنشائه. و هذا أثر مباشر لقاعدة السنوية و استقلال السنوات المالية.<sup>47</sup>

إن الأرباح و الخسائر و العائدات و التكاليف المحققة برسم سنة مالية لا يمكن أن تنسب إلا لنتائج الفترة الضريبية المتعلقة بها، و هو ما يترتب عنه أن الوقائع التي تتحقق في فترة لاحقة عن تاريخ إقفال السنة المالية لا يمكن أن تؤثر على نتائج هذه السنة،<sup>48</sup> و بناء عليه فالرجعية المرتبطة بإلغاء أعمال أو تصرفات يمكن أن تؤثر على نتائج السنة المالية التي أنجزت خلالها بيد أن اعتبار نتائجها الجبائية لا يمكن أن يترد إلى تاريخ سابق على تاريخ افتتاح هذه السنة.<sup>49</sup>

و الأمر نفسه بالنسبة لواجبات التسجيل المستحقة عن إبرام عقود أو اتفاقات؛ حيث لا يمكن المطالبة باستعادتها إلا إذا تقرر الإلغاء بحكم قضائي و تم طلب الإلغاء خلال أربع سنوات.

فلقد ورد في المادة 241 من المدونة العامة للضرائب:

**I** تقبل طلبات استرداد الواجبات المستخلصة بغير حق إذا قدمت داخل أجل أربع (4) سنوات ابتداء من تاريخ التسجيل.

**II** - لا ترجع الواجبات المستخلصة قانونا على العقود و الاتفاقات التي يقع فيما بعد الرجوع فيها أو فسخها تطبيقا للفصول 121 و 259 و 260 و 581 و 582 و 585 من الظهير الشريف الصادر في 9 رمضان 1331 (12 غشت 1913) بمثابة قانون الالتزامات و العقود.

في حالة إبطال عقد بسبب غبن أو إبطال بيع بسبب عيوب خفية وكذلك في جميع الحالات التي تقتضي الإبطال، فإن الواجبات المستخلصة على العقد الذي وقع إبطاله أو فسخه أو الحكم بفصله لا ترجع إلا إذا صدر الإبطال أو الفسخ أو التصريح بالفسخ بموجب حكم أو قرار اكتسب قوة الشيء المقضي به.

في جميع الحالات التي لا تمنع فيها أحكام الفقرتين السابقتين إرجاع الواجبات المستخلصة قانونا، يتقدم طلب الاسترداد بمضي أربع (4) سنوات على يوم التسجيل.

من جهة ثانية يظهر فرض الإيقاع الضريبي على انصرام الزمن من خلال ربط فترات زمنية محددة و بوقائع و أوضاع معينة معتبرة جبائيا، فالضريبة على الشركات لا تفرض مثلا إلا على أرباح حققت خلال سنة محاسبية معينة لا تتعدى 12 شهرا ( يمكن ان تتوزع السنة

<sup>47</sup> - SERLOOTEN.P, op.cit ,P:178.

<sup>48</sup> - OLLÉON L, Autonomie du droit fiscal :le moribond se porte bien. RJF n° 5/2.P: 359.

<sup>49</sup> - NEAU-LEDUC.P, Les aspects fiscaux de la rétroactivité, Issu de revue des contrats n°1 du 01/01/2008,P: 26.



المحاسبية بين سنتين شمسيين بأن تبدأ خلال سنة و تنتهي خلال السنة الموالية) ، م 17 م ع ض.<sup>50</sup> أم الضريبة على الدخل فتفرض على الدخول التي تحققت بين فاتح يناير و 31 دجنبر من السنة الماضية. م 27 م ع ض.<sup>51</sup>

فالإدارة تلتزم بعدم فرض الضريبة إلا على أساس الربح المحقق و الذي نشأت واقعته خلال سنة معينة؛ لأنه في ضم السنوات المالية ما يمكن أن يرفع من قيمة الدخل و بالتالي خضوعه لأسعار جد مرتفعة، بالمقابل تلتزم المقاوله بإثبات أن العبء أو المصاريف التي تعتزم خصمها من أرباح السنة المالية تجد مصدرها و أساسها في السنة المالية محل الفرض الضريبي. و إلا فإنها قد تنجح في التهرب من دفع الضريبة بفرض خصم تكاليف لا علاقة لها بالسنة المالية و لا بالأرباح المحققة خلالها.

كما أن المشرع عمد في المادة 108 من المدونة العامة للضرائب إلى تقطيع للزمن بخصوص الالتزام بإيداع الإقرارات المتعلقة بالضريبة على القيمة المضافة مع التمييز بين الإقرار الشهري و الإقرار الفصلي بحسب ما حققته المقاوله من رقم أعمال خلال السنة المنصرمة، و حسب المادة 110 يتعين على المقاولات التي حققت رقم أعمال يقل عن مليون درهم في السنة المنصرمة أن تودع قبل العشرين من كل شهر إقرارا برقم الأعمال المحقق خلال الشهر السابق مع دفع الضريبة المطابقة له. أما المقاولات التي حققت خلال السنة المنصرمة رقم أعمال يتجاوز مليون درهم، فيتعين عليها إيداع إقرار ربع سنوي قبل العشرين من الشهر الأول من ربع كل سنة برقم الأعمال المحقق خلال الربع سنة المنصرم مع دفع الضريبة المطابقة له م 111.

و مادام أن القانون يقسم الزمن إلى مراحل، فإنه من الضروري ربط الواقعة المنشئة للضريبة بفترة زمنية محددة. و تحديد موقع القانون الجبائي في الزمان يسعف في تحديد لحظة نشوء الدين الجبائي و تاريخ استحقاقه و مبلغه. و في تحديده تاريخ نشأة الدين الضريبي افرز مفهومين معتمدين في الميدان الضريبي هما الأثر المنشئ و تاريخ الاستحقاق.<sup>52</sup>

كما يظهر تقطيع القانون للوقت من خلال قواعد المسطرة من حيث إنها تسلسل زمني لتصرفت وشكليات يمكن أن تفقد إلى اتخاذ قرار معين، و كذلك القواعد و المبادئ التي تنظم هذا التسلسل.<sup>53</sup>

<sup>50</sup> - تحسب الضريبة على الشركات باعتبار الربح المحقق خلال كل سنة محاسبية والتي لا يمكن أن تتعدى اثني عشر (12) شهرا.

... م 27 الدخول المحصل عليها بين فاتح يناير و 31 دجنبر بخصوص الضريبة على الدخل.  
<sup>51</sup> - إذا اتخذ الخاضع للضريبة موطنه الضريبي بالمغرب فإن مجموع دخله المفروضة عليه الضريبة في السنة التي استقر خلالها بالمغرب يشمل: : الدخول ذات المنشأ المغربي التي حصل عليها فيما بين فاتح يناير و 31 ديسمبر من السنة الأنفة الذكر؛

<sup>52</sup> - SERLOOTEN.P, op.cit ,P:179.

<sup>53</sup> - GLAUDO.A, La maitrise du temps en droit processuel, jurisdoctoria n°3. 2009. P:22.

## ب- ارتباط التسعير و الاعفاء بعنصر الزمن:

بعدما حدد القانون الضريبي أسعار الضريبة على الدخل و الضريبة على الشركات بطريقة تصاعدية، و جعل الأسعار ترتفع مع ارتفاع الدخل السنوي، عمد المشرع و في إطار المادة 73 فقرة (حاء) و بالنسبة للأرباح الصافية المحصل عليها و المثبتة بمناسبة تفويت العقارات الحضرية غير المبنية أو الحقوق العينية العقارية المتعلقة بها ؛ الى وضع تقنية تحديد سعر الضريبة حسب المدة المنصرمة ما بين تاريخ تملك هذه العقارات و تاريخ تفويتها، حيث اعتمد سعر 20 % إذا كانت المدة تقل عن 4 سنوات، و 25% إذا كانت المدة تفوق أو تعادل أربع سنوات و تقل عن ست سنوات. و 30 % إذا كانت المدة تعادل أو تتجاوز 6 سنوات.

فالمشرع الضريبي يربط هنا بامتلاك العقار لفترة زمنية أطول افتراض تحصيل أرباح أكثر ما يجعله يقرر سعرا أعلى. و قد يكون وراء هذا التدبير حرص المشرع على نوظمة قطاع العقار؛ و توفير الوعاء العقاري بدفع الملاك إلى التخلي عن العقار بأسرع ما يمكن.

و لقد عمد المشرع المغربي إلى نسخ أحكام الفقرة (حاء) من المادة 73 المذكورة بموجب البند 1 فقرة 8 من قانون المالية رقم 68.17 لسنة 2018، حيث قام بتعميم سعر 20 % على جميع أنواع تفويت العقارات أو الحقوق العينية العقارية المتعلقة بها. و أخضعها لأحكام الفقرة (واو) من المادة 73 م ع ض.

هذا الهاجس لا يمكن أن نبرر به المقتضى الوارد في المادة 65 من المدونة العامة للضرائب التي ورد فيها ما يلي:

"في حالة تفويت عقارات وقع تملكها عن طريق الإرث، يمثل ثمن التملك الواجب اعتباره:

- ثمن التملك بعوض من طرف الهالك للعقار الذي ورثه المفوت مضافة إليه مصاريف الاستثمار المشار إليها أعلاه بما فيها المصاريف المتعلقة بالترميم و التجهيز أو ثمن تكلفته في حالة بنائه من طرف الهالك؛

- أو إذا تعذر ذلك، ومع مراعاة أحكام المادة 224 أدناه، القيمة التجارية للعقارات يوم نقل ملكيتها إلى الهالك عن طريق الإرث أو الهبة كما صرح بها الوارث المفوت..."

فلقد ارتكز المشرع هنا على عامل الزمن ليس لفرض سعر أعلى، بل لفرض أساس أكبر لفرض الضريبة يخضع للأسعار المشار إليها أعلاه أو لغيرها إذا كان العقار به بناء. حيث إن الوارث و لتحديد ثمن التملك يلزم بالإدلاء بعقد الشراء الذي تملك به مورثه، و هو ما يقود في العادة إلى العودة إلى سنوات خلت تكون فيها قيمة العقار زهيدة؛ بما يضخم من الربح الخاضع للضريبة فضلا عن خضوعه لسعر 30 % إذا كان العقار أرضا غير مبنية بالمجال الحضري.

و لحسن الحظ عمد المشرع إلى تعديل المادة 65 بموجب قانون المالية لسنة 2018 لكي يتم التركيز على تاريخ وفاة الهالك بدل تاريخ تملك الهالك للعقار، فلقد ورد في هذه المادة بعد التعديل: " في حالة تفويت عقارات وقع تملكها عن طريق الإرث، يمثل ثمن التملك الواجب اعتباره، مع مراعاة 1 أحكام المادة 224 أدناه - :إما القيمة التجارية للعقارات، يوم وفاة الهالك، المقيدة في الجرد الذي أنجزه الورثة 2؛ - وإما، إذا تعذر ذلك، القيمة التجارية للعقارات يوم وفاة الهالك كما صرح بها الخاضع للضريبة..."

و تجدر الإشارة إلى أن المشرع حينما نسخ أحكام الفقرة (حاء) مادة 73، و عدل المادة 65 فهو أعاد تكريس المقتضيات التي تضمنتها مدونة الضرائب قبل فاتح يناير 2013.

و بالمقابل يلاحظ اعتماد المشرع عنصر الزمن لمنح إعفاءات جبائية و هذا حال منصوص المادة 63 فقرة باء "تعفى من الضريبة...."

باء- الربح المحصل عليه من تفويت عقار أو جزء عقار يشغله على وجه سكنى رئيسية منذ ستة (6) سنوات على الأقل في تاريخ التفويت المذكور ماله أو أعضاء الشركات ذات الغرض العقاري المعتبرة ضريبيا شفافة..."

كما أن المادة 134 من المدونة العامة للضرائب ربطت تطبيق النسبة المخفضة البالغة 4 % عوض 6 % التي تخص تسجيل عقود تملك عقارات بانجاز عمليات التجزئ أو البناء خلال أجل أقصاه 7 سنوات. قبل أن تنسخ هذه الأحكام بموجب قانون المالية رقم 68.17 لسنة 2018.

أو تحديد فترة الاستفادة من إعفاءات ضريبية مؤقتة كما ورد في المادتين 6 و 31 من م ع ض:

تتمتع المنشآت المصدرة للمنتجات أو الخدمات، باستثناء المنشآت المصدرة للمعادن المستعملة، التي تحقق في السنة رقم أعمال حين التصدير فيما يخص مجموع رقم الأعمال المذكور:

- بالإعفاء من مجموع الضريبة على الشركات طوال مدة خمس (5) سنوات متتالية تبتدئ من السنة المحاسبية التي أنجزت خلالها عملية التصدير الأولى؛ و هذا حال المؤسسات الفندقية فيما يخص جزء الأساس المفروضة عليه الضريبة المطابق لرقم الأعمال المحقق بعملة أجنبية و تبتدئ مدة الإعفاء من السنة المحاسبية التي تحققت فيها عملية الإيواء الأولى.

## ثانيا- هيمنة القانون على حركة الزمن

أ- معاكسة حركة الزمن :

إذا كان الزمن يشكل في مناسبات عديدة حدا من حدود الآثار المترتبة قانونا، كما هو الحال في فرضية التقادم و السقوط مثلا، فإن الرجعية<sup>54</sup> هي وسيلة رجل القانون للتهرب من آثار انصرام الوقت من حيث إنها تستهدف تعديل الماضي قصد جعله مطابقا لتصور قانوني محدد في الحاضر.<sup>55</sup>

يمكن القول من خلال معاينة واقع القانون الجبائي إن القوانين الجبائية هي قوانين رجعية من حيث جوهرها، حيث إن قوانين المالية التي يتم التصويت عليها في نهاية السنة المدنية؛ تقوم بوضع قاعدة قانونية جبائية عند نهاية فترة الأنشطة التي تتناولها، و إذا تحققت الواقعة المنشئة بعد المصادقة على القانون؛ فإن ذلك يرتب بطبيعة الحال جملة من الانتقادات ذات البعد الاجتماعي الخارج عن الاعتبارات القانونية؛ فرجعية القانون تستفز فكر رجل القانون كما المتعامل به و ذلك من حيث إنها تعصف بطريقة فهم و تلقي الإنسان لمحيطه و للعالم، فهي تعطي للقانون فرصة فريدة لبلوغ مقصد كان دائما عزيزا عليه و هو إمكانية تغيير الماضي و إعادة تشكيل معالمه.<sup>56</sup>

و بالتالي فإن هذا النظام القانوني الذي يتم فيه وضع القواعد من الناحية المادية بعد تحقق الوقائع و القرارات التي سوف يسري عليها لا يضمن لا الأمن القانوني الكافي<sup>57</sup> و لا الثقة المشروعة المطلوبة.<sup>58</sup> و كما يقول بورتاليس:

"Partout où la rétroactivité serait admise, non seulement la sureté n'existerait plus, mais son ombre même..."<sup>59</sup>

---

<sup>54</sup> رغم مبدأ عدم الرجعية الوارد في المادة 2 من القانون المدني الفرنسي فإن القانون الجبائي هو المجال الخصب للاستثناءات حيث إن الرجعية لا زالت قائمة و بهذا الصدد يتم التمييز بين الرجعية الصغرى التي تهم الأثر المنشئ للضريبة على الدخل و الضريبة على الشركات برسم السنة س-1، و الرجعية الكبرى التي تمس أوضاع مكتسبة تحت علة مراعاة المصلحة العامة.

BOUVARD. M, La sécurité fiscale vue du parlement, RFFP n° 133, 1 fev 2016 .P. 158.

فالرجعية الصغرى تحدد قواعد الفرض الضريبي بعد حصول الأثر المنشئ للضريبة، على اعتبار أن الضريبة مستحقة الأداء بتاريخ 31 دجنبر من السنة موضوع الفرض .

URY.D, La reconnaissance du principe de sécurité juridique en droit fiscal français reste contrainte á la nécessité de lever l'impôt, Les nouvelles fiscales n 1175 Avr 2016,n° 1176.

<sup>55</sup> -AYNES.A, op.cit,P: 78.

<sup>56</sup> - BEAUBRUN. JH, Rétroactivité et sécurité juridique, Actualité juridique oct 2012.

<sup>57</sup> - KOUAKOU. KA, La rétroactivité en droit fiscal, dif ANRT LILLE 1998,P: 275.

<sup>58</sup> - NEAU-LEDUC.P, Les aspects fiscaux de la rétroactivité, Issu de revue des contrats n°1 du 01/01/2008,P: 29.

<sup>59</sup> - PORTALIS, Exposé des motifs, projet de code civil, in faits et discours juridiques et politiques ,Presses universitaires d' Aix- Marseille 1988 P: 71.72.

فمن دون شك تعتبر المقتضيات القانونية التي تستهدف إخضاع عملية معينة تحققت واقعتها المنشئة في الماضي إلى نظام جبائي جديد مطبقة بأثر رجعي.<sup>60</sup> و تفسير ذلك أن تطبيق القواعد الجبائية في الزمان يتم تقديره باعتبار الواقعة المنشئة للضريبة؛ و ينجم عن ذلك أن القانون الذي يسري على ضريبة تحققت واقعتها المنشئة في تاريخ سابق لتاريخ نشره يعتبر رجعياً.<sup>61</sup>

و إذا اعتبرنا أن النظام الجبائي للملزم يجب أن يحصر نهائياً في تاريخ اختتام الفترة الخاضعة للضريبة؛ فإن مقتضى الضريبة على الشركات الذي أخضع سنة محاسبية تم إقفالها قبل إصدار القانون لمقتضياته يعتبر ذو اثر رجعي ....بالمقابل و في حال خضوع الملزم للضريبة العامة على الدخل؛ فإن فترة الفرض الضريبي تتزامن كقاعدة عامة مع السنة المدنية المنصرمة التي يحدد انقضاؤها السنة المالية الخاضعة للضريبة.<sup>62</sup> ففرض تعديلات جديدة و تحديداً تصحيحات رجعية يهز مبدأ الثقة المشروعة للمواطنين؛ كما أن عدم إمكانية توقع التغييرات المتعددة يمس في جميع الحالات بالأمن القانوني.<sup>63</sup>

ولقد صار الفقه الفرنسي متأثراً بنظيره الانجليزي يقيم تمييزاً بين مصطلحين *rétroactivité* و *rétrospectivité*<sup>64</sup> . أو الرجعية القانونية *rétroactivité juridique* و الرجعية الاقتصادية *rétroactivité économique* ،<sup>65</sup> مع أن كليهما يمس الأمن القانوني على اعتبار أن الملزم لا يكون وقت تحقق العمليات على علم بالطريقة التي سوف يتعامل معه بها القانون المالي الجديد.<sup>66</sup>

<sup>60</sup> - BOURS. JP, Sécurité juridique ,....P: 39.

<sup>61</sup> - KOUAKOU. KA, op.cit, P: 214

<sup>62</sup> - Doc. parl, chambre, Session du 20 .11.1992.Doc 717/1-92/93,P:67.

<sup>63</sup> - chambre ,session du 26.10.1992, doc.697/1-92/93.

<sup>64</sup> بخصوص هذه الحالة يلاحظ الفقه أن المشرع يعدل فقط النتائج المستقبلية للوقائع التي تحققت قبل صدور القانون الجديد؛ و يبقى على تلك التي تحقق في مرحلة سابقة عن صدوره، بينما تتحقق الرجعية متى عمد المشرع إلى تعديل الآثار الناتجة عن الوقائع و في أي لحظة تحققت .

Renno.K, L'importance de distinguer la rétroactivité et la rétrospectivité en matière d'interprétation des lois, [www.abondroit.com/2014/12/limportance-de-distinguer-la.htm](http://www.abondroit.com/2014/12/limportance-de-distinguer-la.htm)

أو حينما يعد قانون جديد إلى ربط بعض النتائج القانونية الآن و في المستقبل بواقعة أو تصرف وقع في الماضي، مثلاً حينما يتقرر يومه الثلاثاء فرض ضريبة على تعاملات تمت يومه الاثنين، و أن الملزم يتعين أن يدفع الضريبة قبل يومه الجمعة، فالتزام الدفع رجعي رجعية صغرى *rétrospective* على اعتبار أن الملزم لم يكن بمقدوره تجنب هذا الالتزام الضريبي الذي لم يتوقعه أثناء لحظة انجازه العملية.

Waldron. J, Retroactive law : How dodgy was Duynhoven? 2004 OtalawRw8, 2004 Otago Law review 631.

<sup>65</sup> Vailhen .S, Petite rétroactivité de la loi fiscale : quand le juge tacle le législateur, [jacquesduhem.com/2012/10/25/petite-rétroactivité](http://jacquesduhem.com/2012/10/25/petite-rétroactivité)

<sup>66</sup> Bied-charreton .V, rétroactivité et rétrospectivité : Les subtilités du droit fiscal à l'épreuve de la vie des entreprises. Lettre d' actualité juridique des ministères économiques et financières, n 184 Mars 2015.

لهذا بات الفقه الفرنسي يلاحظ أن التدخلات التشريعية الرجعية عملة رائجة في المادة الجبائية.<sup>67</sup>

ومع ذلك فإن قاعدة سنوية الضريبة أو قاعدة استقلال السنوات المالية يحد من آثار رجعية القوانين الضريبية<sup>68</sup> فمادام أن الواقعة المنشئة للضريبة و سبب الرجعية لا يقعان في سنة مالية واحدة، فإنه لا يمكن الأخذ بعين الاعتبار الآثار الجبائية لتطبيق قانون بأثر رجعي.<sup>69</sup> وهذا ما يفسر اعتماد الشراح لمبدأي الرجعية الصغرى و الرجعية الكبرى، حيث يستعمل المبدأ الأول لتوصيف واقعة سريان القانون الجبائي لبداية السنة المالية على واقعة منشئة للضريبة تحققت خلال السنة التي انقضت.<sup>70</sup>

بيد أن البعض بفرنسا يلاحظ أنه مادام مبدأ عدم الرجعية واردا في القانون المدني<sup>71</sup> و ليس في نصوص الدستور؛ فإن المبدأ ليست له إلا قيمة القانون، فهو توصية شكلية وجهها المشرع إلى المشرع المستقبلي؛ و بالتالي يمكن لهذا الأخير أن يقدر الظروف الخاصة التي يمكن أن تبرر خروجه عن المادة 2 من القانون المدني؛ و هذا الخروج معبر عنه في قانون آخر أي قاعدة من نفس الدرجة هو مقبول من مجلس الدولة ... إن القانون الجبائي يمكن أن يكون رجعيا في فرنسا مثلا و لا وجود لمبدأ ذو طبيعة أو قيمة دستورية يمكن أن يمنع الرجعية.<sup>72</sup>

فحسب قرار صادر عن مجلس الدولة الفرنسي بتاريخ 9 مايو 2012 أن القانون الجبائي يمكن أن يعتبر رجعيا شرط ترتيبه توازنا سليما بين المساس بحقوق الإنسان؛ و المبررات المتصلة بالمصلحة العامة التي يمكن أن تبرره.<sup>73</sup>

و يطرح الإشكال في المغرب بشكل أكثر حدة على اعتبار أن مبدأ عدم رجعية القوانين مضمن في المادة 6 من الدستور<sup>74</sup>. رغم ذلك اعتبر المجلس الدستوري المغربي في قرار أصدره بتاريخ 31 دجنبر 2001<sup>75</sup> أن "مبدأ عدم رجعية القانون المنصوص عليه في الفصل الرابع من الدستور لا يشكل قاعدة مطلقة، إذ ترد عليه استثناءات تقوم بخصوص قانون

<sup>67</sup> - Collet.M, Sécurité juridique et rétroactivité de la loi fiscale, RFFP n° 130, 01/04/2015.P: 108; BOURS. JP, Sécurité juridique ,....P: 39; NEAU-LEDUC.P, précité.

<sup>68</sup> - COZIAN. M, Propos désobligeants sur une "TARTE A LA CREME" L'autonomie et le réalisme du droit fiscal, Revue de droit fiscal n° 13 1999,P: 533.

<sup>69</sup> -NEAU-LEDUC PH, Les aspects fiscaux de la rétroactivité, Revue des contrats n° 1- 2008,P:26

<sup>70</sup> - DIDIER. U, La reconnaissance du principe de sécurité juridique en droit fiscal français reste contrainte á la nécessité de lever l'impôt, Les nouvelles fiscales n° 1175 Avr 2016; BOUVARD M , op.cit,P:158.

<sup>71</sup> **Article 2** Créé par Loi 1803-03-05 promulguée le 15 mars 1803. "La loi ne dispose que pour l'avenir ; elle n'a point d'effet rétroactif."

<sup>72</sup> - CC 29 dec 1984 n° 84184, RJF 3/85 n°482.

<sup>73</sup> - CE.9Mai 2012 n° 308996; Défrenois flash 9 juill 2012.P:10.

<sup>74</sup> - و لقد اعتمد مبدأ عدم رجعية القوانين دستوريا لأول مرة في المغرب من خلال الفصل الرابع من دستور سنة 1962.  
<sup>75</sup> - قرار رقم 2001 / 467 بتاريخ 31 دجنبر 2001 ، ج ر عدد 4966. بتاريخ 3 يناير 2002.

المالية على معيار يبررها و يستند إليه المشرع في إصلاح أوضاع غير عادية محددة من طرف الإدارة و تهدف إلى الصالح العام.<sup>76</sup> و لقد تبني المجلس الدستوري هنا توجه المجلس الدستوري الفرنسي الذي استقر عليه منذ بداية الثمانينات.<sup>77</sup>

بالمقابل و إذا كانت الرجعية سمة تهم فروعاً عديدة من القانون الخاص، فإن القانون الجبائي و من ناحية التقنيات المعتمدة، يتفرد بتقنية خاصة تمكنه من تناول سنوات متقدمة قصد إجراء عملية التصحيح لأوجه النقصان أو الأخطاء أو الإغفال الملاحظة في أسس فرض الضريبة؛ أو في حساب الضريبة أو الرسم؛ أو واجبات التسجيل؛ أو حالة عدم إيداع الإقرارات أو أوجه النقصان في الثمن؛ أو الإقرارات التقديرية المعبر عنها في العقود و الاتفاقات.

فبعدما كرس المشرع القاعدة العامة بأن مكن الإدارة من مباشرة التصحيحات الى غاية 31 دجنبر من السنة الرابعة . م 232 م ع ض، فإن المشرع فرض هيمنة القانون على الزمن ليمدد التصحيح إلى فترات متقدمة في حالة خصم مبالغ مؤجل دفعها برسم سنوات متقدمة من الدخل أو الحصائل المحققة في سنوات غير متقدمة. فلقد ورد في المادة المذكورة فقرة III: "يمكن أن يشمل التصحيح الفترات الأربع الأخيرة لفرض الضريبة أو السنوات المحاسبية المتقدمة عندما تستنزل مبالغ الحجز أو مبالغ الرسوم المؤجل دفعها والمتعلقة بفترات لفرض الضريبة أو سنوات محاسبية متقدمة من الدخل أو الحصائل الخاضعة للضريبة أو الضريبة المستحقة برسم فترة غير متقدمة. غير أن التصحيح لا يمكن أن يتجاوز في هذه الحالة مجموع مبالغ الحجز ومبالغ الرسم المؤجلة المستنزلة من الحصائل أو الدخل أو الضريبة المستحقة برسم الفترة أو السنة المحاسبية غير المتقدمة..."

من جهة ثانية تعمل الإدارة الضريبية تطبيقاً للفقرة الأولى من المادة 63 من المدونة العامة للضرائب،<sup>78</sup> على إعفاء عملية البيع الأولى التي لا تتعدى قيمتها مائة و أربعين ألف درهم من الضريبة على الأرباح العقارية، و إذا ما أجرى البائع عملية بيع أخرى خلال نفس السنة فإنه يصير مجبراً على دفع مبلغ الضريبة عن العملية الثانية بطبيعة الحال؛ و العملية الأولى التي تصير خاضعة للضريبة.

<sup>76</sup>- تعليق : جواد العسري ، مبدأ عدم رجعية القانون الضريبي في التشريع و القضاء،مسالك في الفكر و السياسة و الاقتصاد، عدد 4 سنة 2005.

BENABDALLAH MA, Principe de non- rétroactivité des actes administratifs et mesures favorables ou défavorables, Note sous TA ,Rabat, 17juin2008, REMALD, Janv. -avr 2010.

<sup>77</sup>- Cons const 22 Juill 1980 n° 80- 119 DC ; Cons const, 24 Juill 1985. n° 85- 19 ; Cons const 26 Juin 1987 n° 87- 228 DC cités par DUCHON DORIS JC, Notion d'acte interruptif de prescription de l'action en recouvrement cas de l'imputation par l'administration sur une dette fiscale du contribuable BDCF n° 82 ; Cons const ,dec n° 86223 DC, 29 Dec 1986; n° 2013 366 QPC du 14 fev 2014. voir Collet M, sécurité juridique et rétroactivité de la loi fiscale, Revue française de finances publiques. n° 130, 2015; CE 9Mai 2012, n° 308996. defrenois flash 9 Juill 2012, P10 par SAVOURÉ D, Rétroactivité de la loi fiscale, Defrenois n° 13- 14, P :665 .

<sup>78</sup>- المادة 63 من المدونة العامة للضرائب: "... تعفى من الضريبة: II - ألف : الربح المحصل عليه من لدن كل شخص يقوم خلال السنة المدنية بتقويت عقارات لا يتجاوز مجموع قيمتها مائة و أربعون ألف درهم..."

إن منحى عمل الإدارة من خلال ما يطلق عليه الفقهاء في الميدان الضريبي وصف "الفقه الإداري"<sup>79</sup> "La doctrine administrative" يقوم على تغييب عنصر الزمن لحساب عنصر القيمة، توضيح ذلك أن إعفاء العملية الأولى الذي تقرره الإدارة غير مؤسس قانونا حيث يقتضي التطبيق السليم لنصوص القانون انتظار نهاية السنة المدنية حتى تتشكل الوضعية المالية و المركز القانوني للملزم، وعلى ضوءه تتخذ الإدارة قرارا بالإعفاء أو بفرض الضريبة، بحسب تحقق الواقعة المنشئة للضريبة من عدمه؛ وهو أمر لا يمكن تبيينه إلا بحلول 31 دجنبر من السنة المدنية، و هذا ما تؤكد صياغة المادة 63 المذكورة. ويؤكد منحه الاجتهاد الإداري،<sup>80</sup> حيث إن مناط الإعفاء هو بيع بقيمة أقل من مائة و أربعين ألف درهم خلال سنة مدنية، و الحال أن الإدارة تمنح الإعفاء باستحضار العنصر الأول في انتظار اكتمال العنصر الثاني. حتى إذا ما أنجز الملزم بيعا جديدا؛ اعتبر البيع الجديد واقعة منشئة للضريبة يسري مفعولها بأثر رجعي على عملية البيع الأولى.

و لهذه الرجعية آفات بطبيعة الحال، ففرض الضريبة على عملية التقويت الأولى التي كانت معفاة قبل التقويت الثاني؛ يجب أن يرتب دفع مبلغ الضريبة مع الزيادة و الغرامة اللتان تستحقان بعد انصرام أجل شهر من تاريخ التقويت،<sup>81</sup> و بغية تجاوز هذه الورطة تعتبر الإدارة الجبائية أن التقويت الأول تم في نفس تاريخ التقويت الثاني. على اعتبار أن الواقعة المنشئة للضريبة تتحقق بعد التاريخ الأخير!!!.

#### ب- تعطيل حركة الزمن

يعتمد النص القانوني أحيانا إلى فرض قطعية بين الزمن القانوني و الزمن الكرونولوجي أو الزمن المادي<sup>82</sup> أو الزمن بمعناه الخاص، و في هذه الحالة لا يكفي المشرع بتدبير الوقت أو

<sup>79</sup> - إن الفقه الإداري لا يعتبر قواعد قانونية، بل فقط تفسيرات تقوم به الإدارة و يهتم نصوص القانون الضريبي، و بالتالي لا يمكن أن يعتمد كأساس في فرض ضرائب جديدة حيث يستأثر القانون بهذه المهمة، فلا يمكن للإدارة أن تحتج على الملزم باجتهاد ما لفرض ضريبة معينة، بيد أنه يحتج به على الإدارة الضريبية كتفسير شكلي للمقتضيات الجبائية لا سيما حينما يقدم امتيازات للملزم .

URY.D, Le droit souple appliqué à la matière fiscale, RFFP n° 135 sep 2016,P: 143.

<sup>80</sup> - NOTE CIRCULAIRE N° 717 RELATIVE AU CODE GENERAL DES IMPOTS LIVRE PREMIER : REGLES D'ASSIETTE ET DE RECOUVREMENT , P.390.

"En vertu des dispositions de l'article 63 -II- A du C.G.I, le profit qui résulte d'une ou plusieurs cessions dont la valeur totale n'excède pas 60 000 DH( modifié par l'art 8 al 1 loi de finances pour l'année 2008) dans l'année civile est exonéré. Pour déterminer si ce plafond est atteint, il convient de faire le total des cessions immobilières, réalisées au cours de la même année, à l'exception de la cession d'une résidence principale, si celle-ci est exemptée de l'impôt."

voir aussi note circulaire n° 709 relative aux dispositions fiscales de la loi de finances pour l'année 2001, P: 50.

<sup>81</sup> - المادة 83 من م ع ض.

<sup>82</sup> - ليس من المؤكد أن الزمن المادي و الزمن القانوني يشكلان معطى واحدا ووحيدا، لأنهما لا يؤديان نفس الوظيفة ، فالزمن المادي هو معطى مفترض سلفا من طرف القانون، أو حقيقة لا تقبل النقاش. و بالمقابل فالزمن القانوني يحدد ميلاد أوضاع قانونية، كما يساهم في تحديد مجموعة من المفاهيم كالنقادم و السقوط . أما التوازي الملاحظ بين الزمنين؛ فيرتكز على الصورة أكثر مما يستند على تشابه في هوية البنية، أو نمط التعليل.



استعماله؛ بل يفرض حركته و سكناته و يتحكم في صيرورته بإعمال وقف فوري و عنيف للزمن القانوني؛ بينما يواصل الزمن الكرونولوجي مسيرته<sup>83</sup> التي لا يعتد المشرع بها.

إن مرور الزمن بكيفية كرونولوجية و في ميدان تحصيل الديون العمومية يضخم بالنسبة للإدارة من خطر عدم تحصيل الديون، و بالتالي فإن توخي السرعة يمنح حظاً أوفر للتحصيل لا سيما و أن الملمزم قد يستغل الوقت لافتعال العسر أو ترتيبه، و هذا ما دفع أحد الباحثين إلى التمييز بين وقت مستغل " Temps exploité " و وقت متحمل " Temps subi ". فالأول ينفع الملمزم و لا ينفع الإدارة؛ أما الوقت المتحمل فينقضي على حساب مصلحة الطرفين.<sup>84</sup>

فالوقت بالنسبة للملمزم يظهر كمصدر للحق من حيث إنه يمكنه من إمكانية عدم دفع الضريبة، و يزداد هذا الاحتمال مع التقادم الذي ومتى تقرر يؤدي إلى انقضاء حق الإدارة في التحصيل. و إن كان لا يرتب انقضاء الدين الضريبي. حيث إن محكمة النقض الفرنسية بتاريخ 17 يناير 1938<sup>85</sup> رفضت دعوى استرداد مبلغ ضريبة تم دفعه بعد تقادم حق الإدارة في مباشرة إجراءات التحصيل و ذلك إعمالاً لفكرة الالتزام الطبيعي.

ففكرة الالتزام الطبيعي الذي يقضي بصحة الالتزامات التي يتم الوفاء بها بعد سقوط الحق في المطالبة هي صورة من صور هيمنة القانوني على الزمني.

و يعتمد المشرع في وقف التقادم أو قطعه تقنية الإخطار كإذار بقرار اتخذه شخص معين مع تبليغه إلى شخص آخر و إمهاله مدة من الزمن، هذه المدة تستهدف تمكين هذا الشخص من اتخاذ التدابير الملائمة أو استخلاص نتائج معينة؛ و بهذه الصورة يعتبر الإخطار محصلة معلومة مبلغة و مهلة متاحة..<sup>86</sup> حتى يتمكن المبلغ من تبني سلوك معين يتصرف على نحوه، كأن يبحث عن حلول مثلاً. و إذا كان التبليغ يرتب انطلاق احتساب أجل معين فإنه بالمقابل يرتب انقضاء الوقت في مواجهة المتلقي بصرف النظر عن موافقته من عدمها، فهو يخضع له على علته باعتباره إنذاراً مسبقاً متبوعاً بمعلومة ثم مهلة.

و لقد جعل المشرع التقادم ينقطع بوضع جدول الضرائب أو قائمة الإيرادات أو الأمر بالاستخلاص موضع التحصيل، كما رتب المشرع على التبليغ انقطاع التقادم م 232 - V .

و لقد وضعت المادة 219 م ع ض مقتضيات خاصة بخصوص التبليغ، حيث اعتبرت الوثيقة مسلمة بصورة صحيحة بعد انصرام عشرة أيام من تاريخ رفض التسلم أو تعذر تسليم الوثيقة نظراً لعدم مطالبة المعني بها، أو انتقال الملمزم أو كون العنوان المدلى به غير صحيح أو غير معروف أو غير تام.

---

LAITHIER. YM, ROUVIERE. F, La politique du droit transitoire et la flèche du temps, RTD Civ.2007.P: 946.

<sup>83</sup> - KLEIN.J, Le rythme juridique du temps , P:72.

<sup>84</sup> - WOUAKO.D, op.cit,P:23.

<sup>85</sup> - Cass 17 Janv 1938, D 1940 1.57 note Chevallier.

<sup>86</sup> - GAUTIER.PY,Le temps suffisant en droit civil, délais et préavis, in Le temps et le droit, Actes de colloque, Litec 2008.P: 56.

كما يوقف التقادم طوال الفترة الممتدة من تاريخ تقديم الطعن أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة، أو أمام اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة إلى غاية انصرام أجل الثلاثة أشهر الموالية لتاريخ تبليغ المقرر الصادر عن اللجان المذكورة م 232 م ع ض.

ويوقف التقادم أيضا بصدور حكم فتح مساطر صعوبات المقولة م 653 من مدونة التجارة.

وكذلك بإقرار وقف الأداء أو وقف التنفيذ.

#### ب- فرض زمن القانون على كرونولوجيا الزمن:

قد يحين الوقت في مناسبات يحاصرنا فيها الزمان و يقتصر القانون على ما هو مؤقت كيما يواجه حالات الاستعجال للتخفيف من خطر وشيك؛ فأحيانا يجد القانون نفسه متجاوزا من قبل الوقت فيكون أعجز من أن يحصر مختلف مظهراته، مع أن القانون لا يهتم بتنوع الوقت حسب الأطراف و المصالح.<sup>87</sup>

و يظهر فرض منطق القانون على صيرورة الزمن و تداعياتها من خلال فرض مسطرة سريعة للتصحيح في الحالات الواردة في المادة 221 من المدونة العامة للضرائب، بغية اللحاق بركب الزمن المتسارع على أساس أن الأمر يتعلق بتفويت مقولة أو انقطاع عن مزاوله النشاط؛ أو مغادرة التراب المغربي. أو بالمقابل وقف حركة الزمن لكي يتاح إعمال أحكام القانون في جو من السكينة كما في مساطر وقف الأداء<sup>88</sup> ووقف التنفيذ.

إن وقف إجراءات التحصيل هو من أفعال الملزم في العادة،<sup>89</sup> و ذلك حينما ينشد وقف الاستحقاق حيال الإدارة و تأجيل دفع مبلغ الضريبة إلى حين البث في الجوهر. و إن كان وقف الأداء يتم دائما بمناسبة مطالبة في الموضوع؛ فإن وقف التنفيذ بخلاف ذلك. و يؤدي طلب وقف الأداء إلى إيقاف سريان أجل التقادم إلى حين صدور قرار القابض أو صدور قرار القاضي.<sup>90</sup>

و في الواقع إن الوسيلة الوحيدة المتاحة للملزم للحد من تداعيات حلول أجل استحقاق الدين العمومي هي مسطرة طلب وقف الأداء " Le Sursis au paiement " التي تعتبر

<sup>87</sup> -PUTMAN.E, Le temps et le droit, précité, P: 1 et 2.

<sup>88</sup> ورد في المادة 117 من مدونة تحصيل الديون العمومية "... يمكن للمدين الذي يناع كلاً أو بعضاً في المبالغ المطالب بها، أن يوقف أداء الجزء المتنازع فيه، شريطة أن يكون قد رفع مطالبته داخل الأجل المنصوص عليها في القوانين والأنظمة الجاري بها العمل، و أن يكون قد كون ضمانات من شأنها أن تؤمن تحصيل الديون المتنازع فيها. عند عدم تكوين ضمانات، أو عندما يعتبر المحاسب المكلف بالتحصيل أن الضمانات المعروضة غير كافية، فإنه يتابع الإجراءات إلى حين استيفاء الدين."

<sup>89</sup> - فلقد سمح مجلس الدولة الفرنسي إعمالاً للمادة 54 من مرسوم 30 يوليوز 1963 بإصدار أمر بناء على طلب وزارة المالية بإيقاف تنفيذ حكم قضى بإسقاط الضريبة، و ذلك لأن تنفيذ الحكم يهدد الدولة في حال ما إذا كسب وزير المالية الدعوى في مرحلة الاستئناف بفقدان نهائي للأموال موضوع الضرائب المتنازع حولها و مثال ذلك شركة في طور التصفية.

- CE 4 Dec 1964.par C.David ; O.Fouquet ; PF Racine, Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, Paris 3<sup>ed</sup> 2000, P: 942.

<sup>90</sup> - WOUAKO.D, Le temps et le recouvrement de l'impôt ,précité, P:72.

مسطرة إدارية، أو احتمالا مسطرة وقف التنفيذ "Le Sursis à exécution" التي تعتبر مسطرة قضائية بطبيعة الحال.<sup>91</sup>

#### \* وقف التنفيذ:

يبقى وقف التنفيذ في جوهره مكنة متاحة للقاضي الإداري الذي ينظر في طعن ضد قرار إداري أو حكم قضائي لكي يقرر بناء على طلب المدعي، أن التصرف المطعون فيه يجب ألا ينفذ طالما أن القاضي المختص لم يصدر قراره في الموضوع.

إن وقف التنفيذ يدخل في إطار المساطر الاستعجالية ما دام أنه من أهم شروطه توافر حالة الاستعجال المتمثلة في صعوبة تدارك أضرار معينة بعد التنفيذ،<sup>92</sup> فنحن بصدد تسريع تطور القانون قصد الاستجابة إلى حاجات اجتماعية، و يظهر هذا التسريع من خلال تغيير إيقاع الوقت القانوني استثناء في أوضاع يبدو من خلالها أن انصرام الزمن الكرونولوجي ينطوي بنوبيا على خطر داهم. و يكون مقتضى ذلك نهج أسلوب الاستباق باتخاذ تدابير استعجالية مؤقتة . و بهذه الصورة تعتبر التدابير الاستعجالية بديلا بالنسبة للمتقاضين الذين يرفضون تحمل الإيقاع الهادئ و البطيء للمساطر المتعلقة بالموضوع.<sup>93</sup>

و بناء عليه، قسم أحد الباحثين وقف التنفيذ من حيث موضوعه إلى قسمين: وقف تنفيذ القرارات الإدارية، ووقف تنفيذ الأحكام و القرارات القضائية.<sup>94</sup>

#### \* وقف الأداء:

يؤدي تقديم طلب وقف الأداء إلى ترتيب وقف التحصيل بقوة القانون، لتصير إجراءات التحصيل التي يعتمد عليها المحاسب معرقة و محدودة لسبب بسيط، هو أن ديون الخزينة لم تعد مستحقة الأداء،<sup>95</sup> فالأثر الأساسي لمسطرة وقف الأداء هو وضع حد لاستحقاق الضرائب، و بالتالي وقف تقادم آجال إجراءات التحصيل.<sup>96</sup>

فمسألة وقف الأداء ليست سلطة في يد الإدارة تمنحها لمن تشاء ، و لكنها حق مخول لكل مدين مطالب بدين عمومي يمارسه متى استجمع شروطه كيفما كان هذا المدين أصليا أو

<sup>91</sup> - C.David ; O.Fouquet ; PF Racine, op.cit, P : 932.

<sup>92</sup> - Christian Louit, Les procédures d'urgence les référés en matière fiscale, in Le contentieux fiscal en débats, LGDJ 2014,P:51.

<sup>93</sup> - KLEIN.J, Le rythme juridique du temps ,P:76.

<sup>94</sup> - J. Buisson, Le Sursis au paiement de l'impôt, thèse. LGDJ Paris. 1996, P :170.

<sup>95</sup> - J. Buisson, op.cit, P : 81 et 86.

<sup>96</sup> - بمقتضى المادة 9 -1 من قانون المالية الفرنسي رقم 81 -1179 الصادر في 31 دجنبر 1981 لم يعد وقف الأداء حقا لطالبه في حالتين:

- حالة الملزم الذي خضع لمسطرة الفرض التلقائي للضريبة.

- الملزم الذي خضع لمسطرة المراجعة و التي ترتب عنها فرض جزاءات نتيجة وجود سوء نية أو أعمال تدليسية . و كانت الإدارة تستعيد بالتالي سلطتها التقديرية الواسعة في منح وقف الأداء أو منعه. بيد أنه تم التراجع عن هذا التقييد بتاريخ 30 دجنبر 1986، بمقتضى قانون المالية لسنة 1987 .

مباشراً أو مجرد مدين متضامن،<sup>97</sup> و بصرف النظر عن حسن أو سوء نيته، و كيفما كانت طبيعة و حجم و مصدر الدين المستحق. و نستشف هذه الخاصية في المدونة من خلال صياغة المادة 117 التي ربطت استفادة المدين تلقائياً من وقف الأداء بتوافر شروط محددة، و لم تربطها بالسلطة التقديرية للإدارة الجبائية.<sup>98</sup>

و يبقى مع ذلك وقف الأداء مجرد فترة استراحة يقررها المشرع لصالح الملزم، هذه الفترة لا تدوم إلا بمقدار ما تدوم المرحلة الابتدائية. لأنه متى أصدرت المحكمة الابتدائية حكماً في الجوهر مقررته رد ادعاءات الملزم، فإن الضرائب المفروضة و التي تم تأجيل أدائها تصير مستحقة الأداء من جديد.

كان من المقبول أن يعتمد قاضي محكمة الاستئناف إلى اتخاذ تدابير بديلة تناسب في أثرها تداعيات وقف الأداء، و التي يبدو أن وقف التنفيذ أهمها. و في هذه الحالة لن يهم وقف التنفيذ قرار الإدارة، بقدر ما سيهم الحكم الابتدائي الذي أيد الفروض الضريبية كلياً أو جزئياً، مما قد يجعل الملزم في وضعية حرجة.

و بالتالي فحينما يقرر القاضي وقف تنفيذ الحكم الابتدائي فهو يحيد آثار هذا الحكم و يتيح للملزم فترة راحة إضافية إلى حين صدور قرار محكمة الاستئناف. و مع ذلك يحتاج إقرار وقف التنفيذ إلى استيفاء شروطه التي هي المنازعة الجدية، و أن يرتب تنفيذ الحكم و نتائج يصعب إصلاحها.

### \*مقارنة

في محاولة للمقارنة بين مسطرة وقف الأداء و مسطرة وقف التنفيذ، يلاحظ بداية ، أن مسطرة وقف الأداء هي مسطرة إدارية بالأساس تسمح للملزم بتأجيل أداء الضريبة التي ينازع فيها وذلك عبر تكوين ضمانات،<sup>99</sup> بينما نجد أن وقف التنفيذ مسطرة قضائية تسمح للقاضي بوقف تنفيذ قرار إداري في انتظار صدور الحكم.

أما من حيث الشروط، فإنه يتعين طلب وقف الأداء بمناسبة تقديم شكاية، و خلال أجل تقديمها تحت طائلة عدم القبول، و يفترض وقف الأداء تقديم ضمانات و قبولها من طرف المحاسب أو من طرف القاضي في حال رفض الأول ، بينما لا يستلزم إيقاف التنفيذ أي شيء من ذلك ، ثم

97 - طبقاً لمقتضيات مدونة تحصيل الديون العمومية، فكل مدين يملك الصفة للمطالبة بوقف الأداء، بمعنى أن الحق لم يبق مقتصر على الملزم المباشر فقط كما كان عليه الأمر في إطار ظهير 21 غشت 1935، حيث نجد المادة 15 منه تستعمل كلمة الملزم، بل أن المدونة الجديدة وسعت من مفهوم المطالب بوقف الأداء وذلك عندما استعملت عبارة المدين وهي عبارة تتجاوز أسلوب التخصيص وتحمل على التعميم. **عبد الحميد الحنودي**، م.س، ص 197.

98 - **سعيد ططي**، إيقاف تحصيل الضريبة بين القابض و القاضي، جريدة الإحداث المغربية، 1 يناير 2003.

99 - ورد في قرار المجلس الأعلى عدد بتاريخ 2000/10/26 حيث إنه يستفاد من نسخة التقييدات بالسجل التجاري المذكور أعلاه المستخرجة بتاريخ 99/09/23، أنها خالية من تقييد الرهن الذي التزم المستأنف عليه بتقديمه كضمانة للسيد القابض، و شهدت عليه المحكمة بذلك .... على الرغم من مرور شهرين تقريباً عن التزامه بذلك التقييد، و بذلك يكون القابض محقاً في الاستمرار في المتابعة، و التعرض على أداء ما للمدين من أموال لدى البنك أو غيره.. " منشور في المنازعات الجبائية المتعلقة بربط و تحصيل الضريبة أمام القضاء المغربي، ذ محمد قصري ط2 دار أبي رقراق للطباعة و النشر الرباط 2009.

إن وقف الأداء لا يستدعي ، خلافا لوقف التنفيذ لا وسيلة جدية، و لا نتائج يصعب إصلاحها . جاء في قرار للمجلس الأعلى صدر بتاريخ 25 دجنبر 2003 " حيث إنه باستقراء الفصل 117 المتمسك به من طرف المستأنف، يتبين بأن الضمانات التي أوجب تقديمها لوقف أداء الضريبة تخص الإدارة الساعية إلى استخلاصها وحدها دون القضاء المستعجل، الذي يبقى مختصا بالنظر في إيقاف تنفيذ إجراءات التحصيل طبقا لمسطرة الاستعجال العادية المبنية على جدية السبب".<sup>100</sup>

و بناء عليه، يعتبر وقف الأداء حقا للملزم ما دام قد قدم الضمانات<sup>101</sup> و لم يتم رفضها، أما وقف التنفيذ فمجرد خيار موكل لفطنة القاضي.

و في أحيان كثيرة يكون وقف التنفيذ الإمكانية الوحيدة للإيقاف المتاحة للملزم الذي لا يستحق وقف الأداء، إما لأنه قعد عن طلب ذلك خلال أجل تقديم المطالبة، و إما لأنه لم يقدم الضمانات الضرورية.

## خاتمة

لا شك أن القانون الضريبي في تفاعله مع حركة الزمن كواقعة مادية و اجتماعية، يمارس تأثيره في الوقت كما يتأثر هو به ؛ وهو يتوسل في طريقة اشتغاله بأدوات تقنية قانونية تقرض عديدا من الالتزامات و الحقوق، و ترتب تداعيات و مراكز قانونية أشرنا إلى جانب منها. بيد أن الأهم هو ما يمكن أن يرتبه هذا التفاعل من خرق لبعض الثوابت القانونية التي تشكل ضمانا لحقوق الأفراد من قبيل الأمن القانوني؛ و ما يتصل به من ثقة مشروعة نتيجة السماح بسرمان القانون بأثر رجعي، و الأهم منهما هو خرق مبدأ المساواة الذي يعتبر من أقدس المبادئ المرعية من قبل القانون الوضعي.

و إذا كان البعض يرى في تطبيق القانون الضريبي بأثر رجعي ضرورة حتمية لأن الإعلان عن تدابير قانونية جديدة قبل دخولها حيز النفاذ ربما يدفع الملزمين إلى القيام بتصرفات استباقية تفقد القانون الجديد فعاليتها؛<sup>102</sup> فإن الحرية المدنية للمواطن كما يرى بورتاليس "ستصير في مهب الريح متى صار يخشى من أي سلوك يجعله عرضة لخطر متابعته

<sup>100</sup> - قرار 1709 منشور في المنازعات الجبائية المتعلقة بربط و تحصيل الضريبة أمام القضاء المغربي، ذ محمد قصري ط2 دار أبي رقرق للطباعة و النشر الرباط 2009. ص 549.

<sup>101</sup> - إن شرط الضمانة التي أوجبها المشرع للاستفادة من إيقاف تنفيذ الأمر بتحصيل الضريبة المنازع بشأنها، لا يطبق إلا في مرحلة المطالبة الإدارية، أي الإيقاف القانوني الذي يعتبر حقا للملزم، وليس خلال المرحلة القضائية، لذا فإن عدم استجابة المحاكم لطلب إيقاف إجراءات التحصيل إلى حين البت في جوهر النزاع المعروف أمام قضاء الموضوع، يتعارض من جهة مع الضمانات الفعلية والقانونية الممنوحة للملزمين بمقتضى القوانين الضريبية الجاري بها العمل، وبتنافي من جهة أخرى والأهداف المنشودة من إحداث المحاكم الإدارية باعتبارها أداة فعالة في صيانة الحقوق. عبد الحميد الحنودي، ص: 219.

<sup>102</sup> - KOUAKOU KA, op.cit,P: 214.

بخصوص تصرفات سابقة، أو زعزعة ثبات حقوقه المكتسبة بواسطة قانون لاحق. <sup>103</sup> فلا يتصور البعض أعمال الرجعية دون المساس بالأمن القانوني؛ لاسيما إذا تم تلقي هذا الأخير باعتباره إمكانية توقع النصوص المطبقة، بيد أنه و للتوفيق بين الرجعية و الأمن القانوني فيجب توقع أن يكمن هذا الأخير في وجود إمكانية اختيار الحل الأفضل. <sup>104</sup>

كما أن تفاعل الزمن مع القانون الجبائي يؤدي أحيانا إلى خرق سافر لمبدأ المساواة؛ كلما سخر المشرع الزمن لترتيب إعفاءات خاصة، أو الخروج عن الأصل العام لصالح فئة على حساب فئة ثانية، و الأخطر من ذلك هو أن يتيح القانون للبعض الإفادة من عنصر الزمن من حيث تحديد أساس التزامه الجبائي ؛ و تاريخ استحقاقه، وتاريخ الإقرار السنوي الذي يصل إلى فاتح ابريل أو فاتح ماي من السنة المالية للسنة التي تم فيها تحصيل الدخل، م 82 م ع ض، بينما يحرم فئة ثانية من ذات الامتياز؛ و الأمر هنا يتعلق بفئة المأجورين سواء في القطاع العام أو القطاع الخاص. رغم أن هذه الفئة غالبية من الناحية العددية وأن القانون في الأنظمة الديمقراطية يفترض أن يكون خادم مصالح الأغلبية. <sup>105</sup>

فرغم اعتماد المشرع بخصوص الأجور و الدخول المعتبرة في حكمها قاعدة السنوية في تحديد السعر المطبق م 73 م ع ض، و حصر مبلغ خصم التكاليف و استنزالها من مبلغ الدخل الخاضع للضريبة ، فإنه خرج عن هذه القاعدة عند تحديد أساس فرض و تصفية الضريبة، <sup>106</sup> و كذا مرحلة الأداء و التحصيل ، حيث يتم اقتطاع الضريبة من الأجور بصفة شهرية؛ و يجري تحصيلها خلال الشهر المالي المادة 174 م ع ض، دون اعتبار لمبدأ سنوية الضريبة المعتد به كقاعدة عامة؛ والمطبق على باقي الدخول المهنية التي تحققها المقاولات بمختلف أصنافها و أشكالها القانونية م 173 م ع ض ، و الذي يتيح للملزم الاحتفاظ بمبلغ الضريبة على الأقل إلى غاية نهاية الثلث الأول من السنة المالية لسنة الحصول على الدخل ؛ علما أن انقضاء الوقت يرتب ضياع المال أو كسبه كما يشير المثل الانجليزي "Time is money".

<sup>103</sup> - Exposé des motifs, projet de code civil, in faits et discours juridiques et politiques ,Presses universitaires d' Aix- Marseille 1988, P:71.72.

<sup>104</sup> - LAITHIER. YM, ROUVIERE. FM, op.cit,P: 947.

<sup>105</sup> - Ripert.G, Le droit de ne pas payer ses dettes, DH 1936 n° 28 ch ,P: 57.

<sup>106</sup> فلقد ورد في المادة 71 من المدونة العامة للضرائب: "تفرض الضريبة على الدخل كل سنة على مجموع الدخل الذي حصل عليه الخاضع للضريبة خلال السنة السابقة.

غير أن الضريبة تفرض فيما يخص الأجور و الدخول المعتبرة في حكمها .... خلال سنة تملكها مع مراعاة التسوية إن اقتضى الحال على أساس الدخل الإجمالي."

و إذا كان القانون الذي يكرس امتيازاً أو حظوة لصالح فئة اجتماعية "بمثابة ثمن النصر الذي يغنمه الجانب المنتصر".<sup>107</sup> فإن واضع القانون الجبائي على وجه التحديد اعتاد تسخير عنصر الزمن لمحاباة فئة على حساب أخرى.

دبي، في 26 أبريل 2018

---

<sup>107</sup> - Ripert.G, op.cit, P:60.