# المجلة المغربية للبحث القانوني

مجلة علمية محكمة تعنى بالدراسات القانونية والقضائية

تصدر مرتين في السنة

## العدد الثامن

يوليوز 2026


### مدير المجلة

د. هشام المراكشي

### رئيس تحرير المجلة

ذة. سعاد رايب

### هيئة التحرير

ذة، سلوى شكري

ذ. خليل الباجا

ذ. جلال الزيداني

د. جمال الدين المزكلدي

ذ. نادير بوشعيب

د. رضوان الدكير



البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb

## أعضاء اللجنة العلمية


- **الدكتور: محمد محروك**، كلية الحقوق مراكش
- **الدكتور: أشرف جنوي**، كلية الحقوق مراكش
- **الدكتور: حسن صحيب**، كلية الحقوق مراكش – **الدكتور محمد بنطلحة**، كلية الحقوق مراكش.
- **الدكتور: عبد الرزاق بوطاهري**، كلية الحقوق وجدة
- **الدكتورة: وداد العيدوني**، كلية الحقوق طنجة
- **الدكتور: نور الدين الفقيهي**، كلية الحقوق تطوان.
- **الدكتور: عبد الرزاق أيوب**، كلية الحقوق أكادير
- **الدكتور: محمد المجني**، كلية الحقوق أكادير
- **الدكتور: محمد العلمي**، كلية الحقوق أكادير
- **الدكتور عمر السكتاني**، كلية الحقوق آيت ملول.
- **الدكتور: هشام عليوي**، كلية الحقوق فاس
- **الدكتور: مصطفى المرضي**، كلية الحقوق فاس
- **الدكتور: زهير بونعامية**، كلية الحقوق فاس
- **الدكتور: مولاي لكبير الصوصي العلوي**، كلية الحقوق مكناس
- **الدكتور: محمد نعناني**، كلية الحقوق سطات
- **الدكتور: أبوبكر مهم**، كلية الحقوق سطات
- **الدكتور: مولاي الحسن تمازي**، كلية الحقوق سطات.
- **الدكتور: يوسف بورضى**، الكلية متعـــددة التخصصات آسفي
- **الدكتور مبارك أبو معشر**: الكلية متعـــددة التخصصات أسفي
- **الدكتور رشيد لبكر: كلية الحقوق بالجديدة**
- **الدكتورة إشراق الإدريسي**، كلية الحقوق بالجديدة
- **الدكتور: وليد تويلي**، كلية الحقوق الجديدة –
- **الدكتور: عبد النبي أضريف**، كلية الحقوق عين السبع البيضاء.
- **الدكتور: حمزة عبد المهيمن**، كلية الحقوق أكدال
- **الدكتور: عبد الرحيم الأمين**، كلية الحقوق أكدال
- **الدكتور: مهدي منير**، كلية الحقوق السويسي
- **الدكتور: المختار عمارة**، كلية الحقوق سلا
- **الدكتورة: ثريا العيوني**، كلية الحقوق سلا.
- **الدكتور: أحمد العطاري**، إطار بالمحافظة العقارية
- **الدكتور: عمر عمر**، إطار بالمحافظة العقارية.


## بطاقة تعريفية بالمجلة


- **اسم المجلة**: المجلة المغربية للبحث القانوني
- **نوعها**: مجلة علمية محكمة تعنى بالدراسات والأبحاث القانونية ونشر العمل القضائي.
- **توقيت الصدور**: مرتين في السنة مع إمكانية نشر أعداد خاصة أو تغطية ندوات أو أنشطة ثقافية أو رسائل وأطاريح في الدراسات القانونية.
- **لغة التحرير**: اللغة العربية، اللغة الفرنسية.
- **مقر المجلة**: شارع الحسن الثاني عمارة رقم 50 الطابق الثاني الرباط.
- **البريد الالكتروني**: Majala.droit@gmail.com
- **الإيداع القانوني**: 2020PE0016
- **الترقيم المعياري الدولي**: 2658-9435
- **ملف الصحافة** 19/24 ص ح، النيابة العامة الرباط.
- الطبع: مطبعة دار القلم / الرباط



البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb

## شروط النشر في المجلة

- أن يكون البحث أصيلا محققا للإضافة في مجاله؛
- أن يندرج البحث ضمن مجال الدراسات القانونية بشقيها العام والخاص.
- أن لا يكون منشورا أو مقدما للنشر في مجلة أخرى، ورقية أو إلكترونية.
- أن تراعى فيه الشروط العلمية، من توثيق وأمانة علمية، وذكر المصادر والمراجع؛
- لغة النشر في المجلة: العربية أو الفرنسية؛
- أن يكتب المتن بخط traditionnel arabique بالنسبة للغة العربية وخط times new roman بالنسبة للفرنسية؛
- حجم خط المتن: 16 و14 للهامش بالنسبة للعربية، و14 للمتن و12 للهامش بالنسبة للفرنسية؛
- الإحالة على الهوامش في نفس صفحة المتن؛
- المقالات والدراسات تعبر عن أراء أصحابها، ولا تتحمل المجلة أي مسؤولية عن مضامين وأفكار ومواقف المؤلفين.
- تخضع المقالات المقترحة للنشر في المجلة، للتحكيم العلمي من طرف اللجنة العلمية، ويمكن عند الاقتضاء طلب إجراء التعديلات اللازمة عليها من طرف هيئة التحرير، ولا تلتزم المجلة بإعادة المقالات إلى أصحابها في حال عدم نشرها.
- يحق للمجلة إعادة نشر الإسهامات العلمية المنشورة بها في كتاب أو دراسة مستقلة.
- ترتيب المقالات خاضع لاعتبارات شكلية وفنية، وليس لقيمتها العلمية أو مكانة أصحابها.

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb

# الفهـــرس

## المحور الأول
## دراسات وأبحاث


- الهندسة القضائية وضمانات التقاضي على ضوء القانون رقم 58.25 المتعلق بقانون المسطرة المدنية بالمغرب في ردم الهوة بين القوة المعيارية والفعالية الوظيفية .... 11
**د خالد الحري**

- التصورات القانونية لتدخل القضاء الاستعجالي في تأمين عواقب الوقائع الكارثية «دراسة في ضوء أحكام القانون 110.14» ..... 29
**ذ. حسين تبلي**

- دور قاضي المستعجلات في مسطرة توزيع حصيلة التنفيذ الجبري: دراسة في ضوء الحدود والاختصاصات..... 43
**محمد الحميدي الإدريسي**

- سلطة القضاء الاستعجالي في ضوء القانون رقم 67-12المتعلق بالكراء السكني والمهني .... 67
**د. أشرف ركراكي**

- إشكالات تدخل القضاء الاستعجالي في التقييد الإحتياطي بناء على مقال الدعوى بين نص الفصل86 من ظهير التحفيظ العقاري والتوجهات القضائية ..... 81
**ذ. أنوار صديق**

- عدم تقديم الضمان أو كفايته لتغطية الدين الضريبي المطلوب إيقاف تحصيله وأثره على تحقيق الأمن القضائي للملزم: قراءة في عمل القضاء الإداري ..... 95 الاستعجالي بالمغرب
**ذ. أسامة الفزني**

- مؤسسة الرئيس في إطار التحكيم المغربي ..... 111
**ذة. أمال الحبيب**


البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb

- التدابير الاحترازية في الجمرك «البيع المسبق نموذجا» ..... 119
**ذ. شرف طاهري**
- تعديل مدونة الأوقاف المغربية «قراءة في خصوصية المنهجية ومستجدات المضمون» ..... 131
**د. رضوان الطريبق**
- منازعات الكراء الوقفي «الوجيبة الكرائية نموذجا» ..... 159
**ذة. هند نكَادي**
- ضمانات حماية المشتري في عقد بيع العقار في طور الإنجاز..... 169
**د. عادل المعروفي - د. محمد الأيوبي**
- الضمانات القانونية الحمائية للمشتري في عقد البيع المنصب على عقار في طور الإنجاز في ضوء ظهير الالتزامات والعقود المغربي ..... 191
**ذ. عبد المجيد طبازة**
- الإشكالات المثارة بصدد تقديم العقار حصة في شركة تجارية ..... 201
**ذ. إبراهيم بن الطلبا**
- واقع المرأة السلالية بين القوانين الوضعية والاتفاقيات الدولية والاجتهاد القضائي ..... 243
**ذة. إيمان فضلي**
- استخدام الدليل التكنولوجي للإثبات في بيئة العمل: بين مشروعيته وحجية اعتماده أمام القضاء ..... 263
**د. محمد بن مرزوك – ذ. ادريس اليوسفي**
- المعاملات الإلكترونية بين ضرورة الحماية القانونية ومتطلبات تعزيز الأمن القانوني..... 281
**ذ. عبد الواحد سامي**
- الدولة والعنف ..... 295
**د. عبد البر نصوح**

- Le recours à l'arbitrage dans les litiges relatifs aux marchés publics : enjeux et impacts sur le monde des affaires au Maroc .....305
**DR Myriem YAAKOUBI**

# عدم تقديم الضمان أو كفايته لتغطية الدين الضريبي المطلوب إيقاف تحصيله وأثره على تحقيق الأمن القضائي للملزم: قراءة في عمل القضاء الإداري الاستعجالي بالمغرب

**ذ. أسامة الفزني**

إطار بالمركز الوطني للبحث العلمي والتقني

طالب باحث بسلك الدكتوراه، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية أكدال

جامعة محمد الخامس – الرباط

## مقدمة:

يُعدّ مبدأ الضمان أحد المرتكزات الأساسية التي ينبني عليها النظام الضريبي، لكونه يشكل آلية حمائية للإدارة في مواجهة مخاطر الامتناع عن الأداء أو التأخير فيه[1]. غير أن هذا المبدأ، وإن كان مشروعًا من زاوية حماية المال العام، فإنه يُفضي في بعض الحالات إلى الإضرار بحقوق الملزم، لاسيما حين يُشترط تقديم ضمانة مالية كشرط لقبول طلب إيقاف تنفيذ استخلاص الدين الضريبي، أو حين تعتبر الضمانة المقدمة غير كافية، مما يؤدي إلى رفض الطلب ولو في ظل وجود ما يمكن أن يثبت عدم مشروعية الدين أو وجود منازعة جدية بشأنه.

في هذا السياق، تطرح إشكالية التوازن بين حقوق الإدارة الضريبية في تحصيل الديون، وحقوق الملزم في الولوج الفعلي والمنصف إلى القضاء، خصوصًا القضاء الاستعجالي الإداري الذي يشكل مدخلًا سريعًا وفعالًا لوقف إجراءات يمكن أن تُحدث أضرارًا جسيمة لا رجعة فيها. وهنا تبرز أهمية الأمن القضائي، باعتباره أحد ركائز دولة الحق والقانون، والذي يقتضي من القضاء أن يضمن للملزم حماية فعالة ضد الإجراءات التعسفية، ويؤمن له حدًا أدنى من الاستقرار واليقين في العلاقات القانونية[2]، لاسيما في المادة الجبائية ذات الطابع التقني المعقد والحساس.

---

1. فاروق الهاشمي، نشاط الخزينة العامة في مجال تحصيل الضرائب والرسوم، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد مزدوج 99–100، يوليوز – أكتوبر 2011، ص82.
2. وهو الدور الذي يجسده الفصل 117 منه، الذي ينص على أنه: «يتولى القاضي حماية حقوق الأشخاص والجماعات وحرياتهم وأمنهم القضائي، وتطبيق القانون».

LexMaghreb

وانطلاقًا من هذا التصور، تتحدد إشكالية هذه الدراسة في **مدى تأثير اشتراط تقديم أو كفاية الضمانة على حق الملزم في اللجوء إلى قاضي الاستعجال بغرض إيقاف تنفيذ الدين الضريبي، ومدى انسجام هذا الشرط مع متطلبات الأمن القضائي في ضوء الاجتهاد القضائي الاستعجالي الإداري.**

وانطلاقًا من أهمية شرط الضمانة في إيقاف تنفيذ إجراءات تحصيل الدين الضريبي، وتبعًا لما يثيره من إشكالات قانونية وقضائية تمس مبدأ التوازن بين حماية المال العام وضمان حقوق الملزم، فإن معالجة هذا الموضوع تقتضي تقسيمه إلى مطلبين اثنين: يُعنى أولهما بالتأصيل القانوني لهذا الشرط في ضوء مدونة تحصيل الديون العمومية والمدونة العامة للضرائب، بينما يُخصص ثانيهما لتحليل توجهات القضاء الاستعجالي الإداري من شرط الضمانة وآثارها على الأمن القضائي للملزم.

وتأسيسًا على ذلك، تسعى هذه المقالة من خلال الاعتماد على تقنية تحليل المضمون إلى تحليل توجه القضاء الاستعجالي الإداري في هذه المسألة، واستجلاء حدود التوفيق بين حماية المال العام وضمان الأمن القضائي للملزم بالضريبة.

## المطلب الأول

## التأصيل القانوني لشرط تقديم الضمانة في دعوى إيقاف تحصيل الدين الضريبي

يُعتبر شرط تقديم الضمانة من الركائز القانونية التي أقرها المشرع المغربي لتنظيم العلاقة بين الإدارة الضريبية والملزم، خصوصًا في سياق المنازعات المرتبطة بتنفيذ إجراءات تحصيل الدين الضريبي. ويهدف هذا الشرط إلى إرساء توازن دقيق بين مصلحتين متقابلتين: من جهة، تمكين الإدارة من ضمان استخلاص الديون العمومية؛ ومن جهة أخرى، صيانة الحقوق الإجرائية والموضوعية للملزم. وقد تولى المشرع تنظيم هذا الشرط من خلال نصين تشريعيين رئيسيين، هما: مدونة تحصيل الديون العمومية[3]، والمدونة العامة للضرائب[4]، وذلك بحسب ما يقتضيه نطاق تطبيق كل منهما ووظيفته. وسنخصص **الفقرة الأولى** لتحليل الإطار العام لشرط الضمانة في ضوء مقتضيات مدونة تحصيل الديون العمومية، فيما ستُعنى **الفقرة الثانية** بدراسة كيفية تقنينه ضمن أحكام المدونة العامة للضرائب.

3. القانون رقم 15.97بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية؛ الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.00.175 صادر في 28 من محرم 1421 (3 ماي 2000)، الجريدة الرسمية عدد عدد 4800 بتاريخ 28 صفر 1421 (فاتح يونيو 2000)، ص1256.

4. المدونة العامة للضرائب؛ المحدثة بموجب المادة 5 من قانون المالية رقم 43.06 للسنة المالية 2007 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.06.232 بتاريخ 10 ذي الحجة 1427 (31 ديسمبر 2006).

## الفقرة الأولى
## شرط الضمانة في مدونة تحصيل الديون العمومية: دراسة تحليلية في ضوء البعد الحمائي للنص الجبائي

تُشكّل المادة 117 من مدونة تحصيل الديون العمومية أحد المرتكزات الأساسية التي من خلالها بلور المشرع المغربي تصوره لمبدأ إلزام الملزم الضريبي بأداء المبالغ المطالب بها، حتى في حالة وجود منازعة أو طعن في مشروعيتها أو صحتها[5]. إذ تنص هذه المادة على قاعدة محورية مؤداها أن الطعن في الدين العمومي لا يوقف تحصيله إلا بتوافر شرطين متلازمين: احترام الآجال القانونية للمطالبة، وتقديم ضمانة كافية ومقبولة تضمن استيفاء الدين المتنازع فيه في حال رفض المطالب المثارة[6].

ويكشف هذا التنظيم التشريعي عن توجه واضح نحو ترجيح مصلحة الخزينة العامة واستقرار الموارد المالية، من خلال منح الطابع التنفيذي للديون الجبائية رغم المنازعات المتعلقة بها. فقد نصت المادة المذكورة صراحة على أنه «**يجب على المدينين أن يؤدوا ما بذمتهم من ضرائب ورسوم وديون... إلا أنه يمكن للمدين الذي ينازع... أن يوقف أداء الجزء المتنازع فيه، شريطة... أن يكون قد كوّن ضمانات تؤمن تحصيل الدين**»، ما يدل بوضوح على أن المشرع جعل من الضمانة شرطًا موضوعيًا سابقًا لممارسة حق إيقاف التنفيذ. وقد أسند إلى المحاسب المكلف بالتحصيل صلاحية تقدير مدى كفاية هذه الضمانة، وهو ما يضفي على هذا التقدير طابعًا إداريًا محضًا، ويطرح في الآن ذاته إشكالات قانونية محتملة في حال استعمال هذه السلطة بشكل تعسفي.

وتُعدّ المادة 118 مكملة للمادة 117، إذ حددت طبيعة الضمانات المقبولة على سبيل المثال لا الحصر، مثل الإيداع النقدي، الكفالة البنكية، الرهن الرسمي، سندات الدين، والديون المترتبة على الخزينة، مع إمكانية قبول أشكال أخرى من الضمانات بشرط موافقة المحاسب المكلف بالتحصيل. ويعكس هذا التعداد الفلسفة التشريعية القائمة على مرونة النظام الجبائي، بما يراعي تفاوت الوضعيات المالية للملزمين واختلاف طبيعة الأصول التي يتوفرون عليها، الأمر الذي يفتح المجال أمام حلول مبتكرة تضمن استخلاص الدين دون المساس بالحقوق الأساسية للمزمين.

---

5. – عبد الله بونيت، الدعوى الإستعجالية وتطبيقاتها أمام المحاكم الإدارية –دراسة تحليلة–، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مؤلفات وأعمال جامعية، العدد 138، 2021، ص285.
6. – مولاي ادريس الحلابي الكتاني، القضاء الاستعجالي الإداري، بين العمل القانوني والتطبيق القضائي، مكتبة دار السلام، الرباط، الطبعة الأولى 2018، ص329.

LexMaghreb

وانطلاقًا من هذا السياق، فإن قراءة المادة 117 والمقتضيات المرتبطة بها لا ينبغي أن تتم بمنطق الحرفية النصية فحسب، بل في إطار تأويلي منفتح يراعي التزامات المغرب الدستورية والدولية في مجال حماية الحقوق المالية والقضائية للأفراد. ومن ثم، فإن السلطة التقديرية للمحاسب في قبول الضمانة أو رفضها لا يجب أن تُترك دون رقابة، بل ينبغي إخضاعها لمعيار المعقولية ومبدأ التناسب، درءًا لأي شطط أو تعسف في استعمال السلطة.

ويُعزز هذا المنطق كون الضمانة لا تُعد غاية في ذاتها، وإنما وسيلة لحماية حق الدولة في التحصيل. فإذا تبيّن للقضاء أن هذه الوسيلة قد تتحول إلى عائق يحول دون إنصاف الملزم، فإن من واجب القاضي إعادة التوازن بين الطرفين، ولو تطلب الأمر الاستغناء المؤقت عنها أو فرض شكل مخفف منها، إلى حين البت في جوهر النزاع.

وفي هذا الإطار، يتأسس شرط تقديم الضمانة كقيد قانوني لإيقاف تنفيذ إجراءات تحصيل الدين الضريبي على مقتضيات صريحة واردة في المادة 117، التي كرست مبدأ الأداء الفوري للدين العمومي، بغض النظر عن وجود منازعة إدارية أو قضائية. ويكشف هذا الاختيار عن توجه تشريعي يمنح الإدارة الجبائية امتيازات قوية في مواجهة الملزم، على أساس تغليب المصلحة العامة المرتبطة بتحصيل الموارد العمومية، باعتبارها شريان الدولة في الوفاء بالتزاماتها.

غير أن هذا الإلزام ليس مطلقًا، إذ فتح المشرع استثناءً يتمثل في إمكانية توقيف أداء الجزء المتنازع فيه، شريطة استيفاء شروط موضوعية وشكلية، في مقدمتها تقديم ضمانة كافية. ويُستفاد من ذلك أن المشرع لم يعتد بمجرد المنازعة كسبب كاف لوقف التنفيذ، بل اشترط قيام الملزم بمبادرة إيجابية ملموسة تضمن حماية المصالح المالية للإدارة، وهي المبادرة التي تتجسد في تكوين ضمانة مقبولة.

كما يظهر من صياغة المادة 117، في فقرتها الثانية، أن شرط الضمانة ليس هدفًا في حد ذاته، بل وسيلة تضمن من جهة استمرارية عملية التحصيل، ومن جهة أخرى تُمكّن الملزم من ممارسة حقه في الطعن دون تعرضه للإكراه المالي الفوري. وهو ما يُفهم منه أن الإطار القانوني المعتمد يتبنى مقاربة وقائية متوازنة بين حقوق الإدارة وحقوق المكلف، من خلال اشتراط آلية الضمانة كشرط عيني لوقف التنفيذ، وليس كإجراء شكلي أو اختياري.

أما المادة 118، فقد وضعت إطارًا تفصيليًا لأنواع الضمانات المقبولة، جامعةً بين الضمانات المالية التقليدية (مثل الإيداع النقدي أو الكفالة البنكية) والضمانات العينية (كرهن الأصل التجاري أو العقار)، مع الإبقاء على إمكانية تقديم ضمانات أخرى شريطة

قبولها من طرف المحاسب. ويؤشر هذا التوجه إلى اعتماد المشرع لمعيار مرن يراعي تنوع الوضعيات الاقتصادية للملزمين ويحدّ من مخاطر الصرامة غير المبررة.

ويُستشف من روح النص أن سلطة الإدارة في قبول أو رفض الضمانة ينبغي أن تُمارس في إطار ضوابط قانونية معقولة، لاسيما تلك المتعلقة بكفاية الضمانة، واستقرار قيمتها، وقابليتها للتحصيل عند صدور حكم نهائي لفائدة الإدارة. وهو ما يجعل من شرط الضمانة آلية لتدبير المخاطر المالية المرتبطة بتوقيف التحصيل، أكثر من كونه وسيلة لإرهاق المكلف.

بناءً عليه، فإن التأطير القانوني لهذا الشرط يُبرز توازنًا دقيقًا بين متطلبات التحصيل الفوري للديون العمومية، وحق الملزم في الاعتراض على مشروعية وضعيته الجبائية، بما يضمن عدم تعطيل عمليات التحصيل أو الإضرار بالمصالح المالية للدولة، دون الإخلال بضمانات المكلف في اللجوء إلى القضاء.

وإذا كانت مدونة تحصيل الديون العمومية قد أرست الإطار العام لشرط الضمانة من منظور حمائي للمال العام، فإن المدونة العامة للضرائب جاءت لتعزز هذا التوجه بمنح المقتضى بعدًا أكثر صرامة، مع بروز إشكاليات مرتبطة بحدود التكييف القضائي، وهذا موضوع الفقرة الموالية.

## الفقرة الثانية
## شرط الضمانة في المدونة العامة للضرائب: بين صرامة المقتضى التشريعي وحدود التكييف القضائي

إذا كانت مدونة تحصيل الديون العمومية قد أرست الإطار العام لمفهوم الضمانة كشرط لإيقاف تنفيذ الدين الجبائي محل المنازعة، فإن المدونة العامة للضرائب جاءت لتُكرّس هذا التصور وتمنحه بعدًا أكثر صرامة، لا سيما من خلال التعديل الذي طال المادة 242 بموجب قانون المالية لسنة 2009. فقد شكّل هذا التعديل محطة مفصلية في مسار التشريع الضريبي المغربي، بإقراره مقتضًى يُلزم الخاضع للمراقبة الضريبية بتقديم ضمانة كافية لوقف تحصيل الضريبة الناتجة عنها، دون أن يُراعي خصوصية كل حالة أو يسمح باستثناءات.

وقد نصت الفقرة الخامسة من المادة 242 صراحة على أنه: «**بالرغم من جميع الأحكام المخالفة، لا يمكن إيقاف تنفيذ تحصيل الضرائب والواجبات والرسوم المستحقة إثر مراقبة ضريبية إلا بعد وضع الضمانات الكافية كما هو منصوص عليها في المادة 118 من القانون رقم 97-15 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية.**» ويُستفاد من هذه الصيغة ذات الطابع الآمر أن المشرع لم يترك مجالًا لتقدير جدية المنازعة أو طبيعتها، بل اشترط تقديم

LexMaghreb

ضمانة كافية كشرط حصري ولازم لإيقاف التنفيذ، بمجرد صدور دين ضريبي ناتج عن عملية مراقبة.

وقد أثار هذا المقتضى انتقادات متعددة من الفقه[7] وبعض التوجهات القضائية[8]، كونه يُقيّد صلاحية القضاء الاستعجالي في التحقق من جدية المنازعة، بل ويُفرغ مبدأ الولوج الفعّال إلى القضاء من مضمونه، لكون الملزم يُرغم على تقديم ضمانات ثقيلة حتى في حالات تتعلق بعيوب شكلية أو جوهرية في مسطرة المراقبة أو التصحيح.

وتزداد حدة هذا الإشكال بالنظر إلى أن المراقبة الضريبية، رغم كونها أداة مركزية في مكافحة الغش وتوسيع الوعاء الضريبي، قد تشوبها في بعض الحالات اختلالات مسطرية أو تجاوزات، كعدم احترام آجال التبليغ، أو الإخلال بمبدأ المواجهة، أو غياب التعليل الكافي، وهي كلها عناصر قد تجعل من المنازعة ضريبية جديّة تستدعي تمكين الملزم من إيقاف التنفيذ دون شرط مرهق.

لذلك، لا ينبغي قراءة المادة 242 بمنطق حرفي جامد يُقصي رقابة القضاء، بل يجب تأويلها ضمن منظور متكامل يراعي طبيعة المنازعة، ومدى احترام ضمانات المسطرة، وتناسب الإجراء مع الهدف المتوخى منه. فالقضاء، في نهاية المطاف، لا يقتصر دوره على تطبيق النصوص الصارمة، بل يمتد إلى تفعيل روح القانون وضمان التوازن بين السلطة الجبائية وحقوق المكلف، بما يعزز الثقة في العدالة الضريبية ويُكرّس الأمن القانوني.

إن المشرع، من خلال صياغة المادة 242، تبنى مقاربة قائمة على التشديد في حالات المنازعة المرتبطة بالمراقبة، بالنظر إلى ارتباطها في الغالب بحالات إخفاء أو تملص ضريبي. ففلسفة المراقبة تقوم على تقييم موضوعي لمعاملات الملزم، وغالبًا ما تفضي إلى فرض ضرائب إضافية، ما يجعل اشتراط الضمانة وسيلة لحماية المردودية المالية للإدارة.

وتُعد الإحالة على الضمانات المنصوص عليها في المادة 118 من مدونة تحصيل الديون العمومية، تجسيدًا لتكامل وظيفي بين النصين: حيث تُحدد المدونة العامة للضرائب حالات المراقبة والمبالغ الناتجة عنها، بينما تضبط مدونة التحصيل شروط وقف التنفيذ والضمانات المقبولة لذلك. ويلاحظ أن عبارة «**بالرغم من جميع الأحكام المخالفة**» التي افتتحت بها

7. حميد ولد البلاد، القضاء المستعجل الإداري، محاولة في التأصيل، معززة بالاجتهادات القضائية، مطبعة أصكوم-القنيطرة، الطبعة الأولى 2020، ص332.

8. قرار استئنافي عدد 2231 صدر بتاريخ 2010/12/27 في الملف عدد 2/10/152، أورده، عبد الله بونيت، مرجع سابق، ص289.

المادة 242، تضفي على المقتضى طابعًا مانعًا لأي تأويل مخالف، وتعكس إرادة تشريعية صريحة في القطع مع كل ممارسة قد تسمح بإيقاف التحصيل دون ضمانة.

وبناءً عليه، فإن أي دعوى تهدف إلى وقف تنفيذ تحصيل ضرائب ناتجة عن المراقبة دون تقديم ضمانة قانونية، تفتقر إلى السند القانوني، بصرف النظر عن مدى وجاهة المنازعة أو العيوب التي قد تشوب الإجراء الإداري أو التقدير الضريبي.

هذا التشدد التشريعي يُترجم إرادة الدولة في تحصين نتائج المراقبة من التعطيل، ويُكرّس توجهًا عامًا نحو تقوية الامتيازات التحصيلية للإدارة، مقابل فرض واجب الاحتياط المالي على الملزم الذي يرغب في سلوك مسطرة الطعن. وهو بذلك يُحقق نوعًا من التوازن بين حماية الموارد العمومية وضمان حق الدفاع، شرط احترام القواعد الشكلية والموضوعية المنصوص عليها قانونًا.

وإذا كان المطلب الأول قد تناول التأصيل القانوني لشرط تقديم الضمانة في دعوى إيقاف تحصيل الدين الضريبي، فإن المطلب الثاني سيتوقف عند موقف القضاء الاستعجالي الإداري من هذا الشرط، مبرزًا انعكاساته على تكريس الأمن القضائي للملزم.

## المطلب الثاني

## موقف القضاء الاستعجالي الإداري من شرط الضمانة وأثره على الأمن القضائي للملزم

يشكل القضاء الاستعجالي الإداري المجال الأمثل لاختبار مدى التوازن القائم بين السلطة التقديرية الممنوحة للإدارة في مجال تحصيل الديون الضريبية، وبين حق الملزم في الولوج إلى القضاء من أجل طلب الحماية الفورية والفعالة ضد ما قد يعتبره مساسًا بحقوقه. غير أن اشتراط تقديم أو كفاية الضمانة كشرط لإيقاف تنفيذ إجراءات التحصيل كثيرًا ما أفضى إلى اجتهادات قضائية متباينة، تعكس اختلاف التصورات بشأن حدود تدخل القاضي الاستعجالي في النزاع الضريبي[9]، وتثير تساؤلات جوهرية حول مدى تحقق الضمانات القضائية في هذا السياق، وفي هذا الإطار، يروم هذا المطلب الوقوف عند أبرز التوجهات القضائية التي رسخها القضاء الإداري المغربي بشأن شرط الضمانة، من خلال عرض نماذج مختارة من الأحكام والقرارات الصادرة في هذا الباب (**الفقرة الأولى**)، ثم تقديم قراءة نقدية لهذه التوجهات، في ضوء متطلبات الأمن القضائي ومبادئ الولوج المنصف والمتكافئ إلى القضاء (**الفقرة الثانية**).

9. عبد العزيز اليونسي، الضمانة كشرط لتأجيل دفع الضرائب وتوقيف المتابعات، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 22، يناير – مارس 1998، ص76.

LexMaghreb

## الفقرة الأولى
## موقف القضاء الاستعجالي الإداري من شرط الضمانة في دعاوى إيقاف التنفيذ: رصد لتوجهات قضائية متباينة

راكم القضاء الإداري، عبر مسار طويل من الاجتهاد، مقاربة متعددة الأبعاد لمسألة الضمانة في دعاوى إيقاف تنفيذ إجراءات تحصيل الديون العمومية، سواء في ظل مقتضيات ظهير 21 غشت 1935 [10]، وخاصة المادة 15 منه، أو في ظل الإطار التشريعي الجديد الذي أرساه القانون رقم 15.97 المتعلق بمدونة تحصيل الديون العمومية، انطلاقًا من المادة 117 وما يليها.

ورغم أن المرحلة الأولى من تطبيق هذه المدونة اتسمت بغياب توجه موحد لدى القضاء بشأن مسألة الضمانة، فإن ملامح الاستقرار سرعان ما بدأت تتبلور، حيث انتقل الاجتهاد القضائي تدريجيًا من موقف يُوجب تقديم الضمانة بشكل مطلق، إلى تصور أكثر مرونة يُميز بين حالات المنازعة الجدية التي تُعفي الملزم من تقديمها، وحالات انعدام الجدية التي تُلزم بها.

ففي الاجتهادات القضائية التأسيسية للقضاء الاستعجالي، اعتُبر أن المنازعة في صفة الملزم أو في مشروعية الضريبة لا تستوجب إيداع الضمانة، وتعزز هذا الاتجاه بمرور الوقت، مع توالي الأحكام والقرارات القضائية التي تؤكد على أن ثبوت جدية المنازعة، سواء من حيث الصفة أو من حيث مشروعية مسطرة الفرض أو التصحيح، يُعفي الملزم من تقديم أي ضمانة.

وقد رسخت محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط هذا المنحى عبر عدة قرارات، من ضمنها القرار[11] الذي جاء فيه: «**الضمانة التي يفرضها القانون للحصول على إيقاف إجراءات المتابعة لا تكون إلزامية في حالة المنازعة الجدية في مشروعية الضريبة، كما هو الحال في النازلة المعروضة، بالنظر إلى أن الطاعن ينازع في مسطرة التصحيح، وبالتالي لا يُطلب منه إيداع الضمانة**».

غير أن هذا التوجه القضائي لم يظل سائداً، إذ تم تعديل المادة 242 من المدونة العامة للضرائب بموجب قانون المالية لسنة 2009، حيث أضيفت إليها فقرة خامسة تنص صراحة على أنه: «**رغم كل الأحكام المخالفة، لا يمكن إيقاف تنفيذ تحصيل الضرائب والرسوم**

10. ظهير شريف صادر بتاريخ 21 جمادى الأولى عام 1354الموافق (21 غشت 1935) المتعلق بجعل ضابط للمتابعات والمطالبات فيما يتعلق بالضرائب المقررة والأداءات المماثلة لها ومداخيل الأملاك المخزنية وغيرها من الديون التي يستخلصها القابضون للضرائب والأداءات، الجريدة الرسمية عدد 1195 بتاريخ 20 شتنبر 1935، الصفحة 1450.

11. محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، قرار عدد 3 صادر بتاريخ 13 نونبر 2006 ملف عدد 02/06/14 المضمون إليه ملف عدد 02/06/3، أورده حميد ولد البلاد، مرجع سابق، ص326.

**الناتجة عن المراقبة الضريبية إلا بعد وضع الضمانات الكافية، كما هي محددة في المادة 118 من القانون رقم 15.97».**

وقد أفرز هذا التعديل نقاشًا واسعًا حول نطاق تطبيق هذا الشرط، ومدى تعارضه مع الضمانات القضائية المكفولة للملزم، مما أفضى إلى تباين في مواقف القضاء، حيث تشكل اتجاهان متمايزان: اتجاه أول يمنح القاضي سلطة تقديرية للإعفاء من تقديم الضمانة متى ثبتت جدية المنازعة، واتجاه ثانٍ يجعل من تقديم الضمانة شرطًا لازمًا كلما تعلق الأمر بضريبة ناتجة عن مراقبة ضريبية، بغض النظر عن مشروعية تلك المراقبة.

وسنتولى عرض هذين الاتجاهين، وتحليل منطلقاتهما ومبررات كل واحد منهما، مع استجلاء ما يترتب عنهما من آثار على الأمن القضائي للملزم بالضريبة.

**الاتجاه القضائي القائم على استثناء المنازعات الجدية من شرط تقديم الضمانة**

يقوم هذا الاتجاه القضائي على مبدأ مفاده أن شرط تقديم الضمانة لا يُعدّ ملزمًا في جميع الحالات، إذ يتمتع القاضي بسلطة تقديرية تخوّله إعفاء الملزم من هذا الشرط متى تبيّن له من ظاهر وثائق الملف أن المنازعة المقدّمة تتسم بالجدية، سواء تعلّق الأمر بمنازعة في صفة الملزم أو في مشروعية الضريبة، بما في ذلك مساطر الفرض أو التصحيح، والتي غالبًا ما تنشأ عن مراقبة ضريبية.

وقد تأسس هذا التوجه على قراءة مرنة لكل من المادة 117 من مدونة تحصيل الديون العمومية، والمادة 242 من المدونة العامة للضرائب، مفادها أن تقديم الضمانة لا يُعتبر شرطًا وجوبيًا عندما يظهر من الوثائق الأولية أن المراقبة الجبائية يشوبها خلل شكلي أو موضوعي.

وفي هذا السياق، ورد في أحد الأوامر القضائية[12] ما يلي: «**وحيث تواتر الاجتهاد القضائي على الاستجابة لطلبات الإيقاف كلما ثبتت جدية المنازعة، سواء تعلّق الأمر بصفة الملزم أو بوجود بطلان ظاهر في مسطرة الفرض أو التصحيح أو في إجراءات التحصيل أو تقادمها، مع توافر عنصر الاستعجال بمفهوم الضرر الذي يصعب تداركه لاحقًا.**

**وحيث إنه في نازلة الحال، يستفاد من ظاهر الوثائق جدية المنازعة في مسطرة تصحيح الضريبة، سواء من حيث تبليغها إلى العنوان الجبائي أو إلى الأشخاص المؤهلين للتوصل، أو من حيث غياب ما يفيد تبليغ الرسالة الثانية في إطار المسطرة، مما يجعل الاستعجال قائمًا نظرًا لما قد تترتب عنه المتابعة من حجز أو إكراه بدني قد يصعب تداركه لاحقًا.**

12. – أمر عدد 124 صادر عن قاضي المستعجلات بالمحكمة الإدارية بالرباط بتاريخ 3 مارس 2010 في الملف عدد 2010/1/42، أورده حميد ولد البلاد، مرجع سابق، ص327.

**وحيث لا مجال لإلزام الطالب بتقديم الضمانة المنصوص عليها في المادة 242 من المدونة العامة للضرائب، طالما أن مشروعية المراقبة الجبائية غير ثابتة من ظاهر الملف».**

وقد كانت محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط من أوائل الجهات القضائية التي تبنّت هذا التوجه، إذ ورد في أحد قراراتها[13]، ما يلي: «**وحيث يؤخذ من ظاهر الوثائق، لاسيما قرار اللجنة المحلية المؤرخ في 8 ماي 2007 (الملف رقم 7/2007)، ومع غياب محضر قانوني يثبت تاريخ الشروع في الفحص، ما يؤكد جدية الطلب، ويجعل الملزم مستوفيًا لشروط إيقاف التحصيل، دون أن يكون ملزمًا بتقديم الضمانة.**»

كما عززت المحكمة ذاتها هذا الاتجاه بقرار آخر[14] جاء فيه: «**وحيث يتبيّن من ظاهر مستندات الملف أن المدعية (المستأنف عليها) تقدّمت بدعوى في الموضوع، وأقامت منازعة جدية بشأن إعفائها القانوني من الضريبة على القيمة المضافة، فضلاً عن تمسّكها بالاستفادة من المساهمة الإبرائية ومنازعتها في تقادم الضرائب، وهو ما أضفى على منازعتها طابع الجدية، وجعل المحكمة الإدارية على صواب في اعتبارها غير مخاطبة بمقتضيات المادة 118 من مدونة تحصيل الديون العمومية، كما تحيل إليها المادة 242 من المدونة العامة للضرائب**».

وقد تأكد هذا التوجه عبر عدة قرارات صادرة عن المحكمة نفسها[15]، من بينها:

- القرار عدد 72 بتاريخ 28 فبراير 2011 (الملف عدد 2/11/35)؛
- القرار عدد 17 بتاريخ 9 يناير 2011 (الملف عدد 2/11/248)؛
- القرار عدد 174 بتاريخ 23 يوليوز 2012 (الملف عدد 2/12/102).

وهو التوجه الذي تبنّته محكمة النقض في أحد قراراتها[16]، والذي ورد في إحدى حيثياته ما يلي: «**لكن من جهة، حيث إن المستقر عليه في فضاء هذه المحكمة أنه كلما كان الطلب مستوفيًا عنصري الجدية والاستعجال المتمثلين في منازعة الملزم بصفة جدية في صفته كملزم بالضريبة أو في عدم سلامة فرضها أو تحصيلها، وكذا الخطر الذي يصعب تداركه**

13. قرار عدد 1031 بتاريخ 2009/5/18 ملف عدد 02/09/70، أورده حميد ولد البلاد، مرجع سابق، ص 328.
14. قرار عدد 266 بتاريخ 2010/02/15 في الملف عدد 02/09/261، أورده حميد ولد البلاد، مرجع سابق، ص 328.
15. أوردها حميد ولد البلاد، مرجع سابق، ص 329.
16. القرار رقم: 2/531، الصادر بتاريخ: 22 يونيو 2017، في الملف الإداري عدد: 2016/2/4/3486، منشور في المنصة الرقمية لقرارات محكمة النقض.

**والمهدد لذمته المالية أو حريته الشخصية، فإنه يكون غير مخاطب بتقديم الضمانة المنصوص عليها في المادة 118 من مدونة تحصيل الديون العمومية.**

**ومن جهة أخرى، فإن المحكمة مصدرة القرار المطعون فيه، لما ثبت لها قيام عنصر الجدية والاستعجال استنادًا إلى واقع النزاع ومستنداته، واستجابت لطلب إيقاف إجراءات التحصيل، فإنها تكون قد راعت ما ذُكر ولم تخرق المقتضيات المحتج بخرقها، ولا مجال للقول بأن الحكم الابتدائي الذي بُني عليه عنصر الجدية والقرار المؤيد له تنقصه الحيثيات، ما دام أن الحكم المذكور هو فقط أحد القرائن المعتمدة في تكوين قناعتها، وما دام أن إجراء الإيقاف هو إجراء وقتي مرتبط بصدور حكم نهائي في الموضوع، فضلاً عن أنه لم يتم الإدلاء بقرار محكمة النقض المشار إليه ولم يُتمسّك به أمام المحكمة مصدرة القرار المطعون فيه، مما يكون معه القرار المطعون فيه معللاً تعليلاً سليمًا وغير خارق للمقتضى المحتج بخرقه، والوسيلتان على غير أساس».**

ويؤسس هذا الاتجاه منطقه القانوني على مبدأ شرعية الضريبة، الذي يقتضي احترام الضوابط الشكلية والموضوعية التي يحددها القانون، ويجعل من القضاء الاستعجالي سلطة مستقلة قادرة على فحص مدى احترام الإدارة للمقتضيات القانونية، دون أن تكون مقيّدة بنصوص تُجردها من سلطتها التقديرية في التقدير المبدئي لمشروعية الإجراء الإداري محل الطعن.

وبناءً عليه، فإن هذا التوجه لا يرى موجبًا لتقديم الضمانة إلا إذا ثبت، من ظاهر الوثائق، أن المراقبة الضريبية تمّت بشكل قانوني. وبمفهوم المخالفة، إذا تبيّن للقاضي أن تلك المراقبة مشوبة بعيوب واضحة، فإن الملزم لا يُخاطب بشرط تقديم الضمانة.

ومع ذلك، يُطرح تساؤل مشروع: هل يشكل هذا الاجتهاد نوعًا من الإعراض عن التطبيق الحرفي لمقتضيات المادة 242 من المدونة العامة للضرائب؟ وما هو الاتجاه القضائي المقابل لهذا التوجه؟ هذا ما سنعالجه في الفقرة التالية.

### الاتجاه القضائي القائم على إلزامية الضمانة في حالات المراقبة الضريبية دون فحص مشروعيتها

في مقابل الاتجاه القضائي المرن، برز توجه مغاير يتبنّى قراءة حرفية لمقتضيات الفقرة الخامسة من المادة 242 من المدونة العامة للضرائب، حيث يرى أن مجرد صدور الضريبة عن مراقبة ضريبية كافٍ بذاته لإلزام الملزم بتقديم ضمانة مناسبة كشرط لقبول طلب وقف تنفيذ إجراءات التحصيل، وذلك دون أن تكون للقاضي إمكانية فحص مشروعية المراقبة الضريبية في هذه المرحلة المبكرة من النزاع.

LexMaghreb

ويُعزّز أنصار هذا التوجه موقفهم بالاستناد إلى الصياغة القطعية للمادة المذكورة، التي تنص على أنه: «**رغم جميع الأحكام المخالفة، لا يمكن إيقاف تنفيذ تحصيل الضرائب والرسوم المستحقة إثر مراقبة ضريبية، إلا بعد وضع الضمانات الكافية...**».

ويعتبرون أن هذه القاعدة ذات طبيعة آمرة لا تترك مجالًا للاجتهاد أو التقدير، وتُطبّق بمجرد تحقق واقعة المراقبة، دون أن يُشترط إثبات مشروعيتها أو استيفائها للشروط الشكلية.

وقد كُرّس هذا الاتجاه من خلال مجموعة من القرارات القضائية التي رفضت الاستجابة لطلبات إيقاف التحصيل كلما ثبت أن الضرائب ناتجة عن مراقبة جبائية ولم تُرفق الطلبات بضمانة كافية.

وتُظهر هذه القرارات نوعًا من الحسم في التعامل مع هذا الشرط، حيث تُعلّق قبوله على توفر الضمانة دون النظر إلى طبيعة المنازعة أو مدى جديتها. ومن بين هذه القرارات نذكر ما يلي[17]:

- القرار عدد 138 الصادر بتاريخ 20 يونيو 2011 في الملف عدد 2/11/58؛
- القرار عدد 80 الصادر بتاريخ 12 مارس 2012 في الملف عدد 2/12/32؛
- القرار عدد 97 الصادر بتاريخ 2 أبريل 2012 في الملف عدد 2/12/37؛
- القرار عدد 135 الصادر بتاريخ 14 ماي 2012 في الملف عدد 2/12/82؛
- القرار عدد 238 الصادر بتاريخ 8 أكتوبر 2012 في الملف عدد 2/12/198.

وهو التوجه الذي أكدته محكمة النقض في قرار لها[18]، ورد في إحدى حيثياته: «**لكن، حيث إنه بصرف النظر عن كون الفرض الضريبي ناتجًا عن فرض تلقائي أو عن مراجعة ضريبية، فإن إيقاف تنفيذ إجراءات التحصيل في كلتا الحالتين يستوجب من الملزم تقديم ضمانات كافية للقابض المكلف بالتحصيل، ما لم تر المحكمة عدم ضرورة ذلك، متى تبيّن لقاضي المستعجلات أن منازعة الملزم في صفته أو في مسطرة فرض الضريبة عليه جدية. كما أن الرهن الرسمي الذي يجريه القابض على عقار الملزم يتدرج ضمن إجراءات التحصيل الجبري، وبالتالي فإن تقديم الملزم لضمانة من الضمانات المنصوص عليها في المادة 117 من مدونة تحصيل الديون العمومية من أجل استصدار أمر بإيقاف تنفيذ إجراءات التحصيل، يقتضي إثبات أن تلك الضمانة كافية لتغطية الدين الضريبي المنازع فيه، وأن**

17. أوردها حميد ولد البلاد، مرجع سابق، ص329.
18. القرار رقم: 2/545، الصادر بتاريخ: 29 يونيو 2017، في الملف الإداري عدد: 2016/2/4/2304، منشور في المنصة الرقمية لقرارات محكمة النقض.

**تقدير مدى كفاية هذه الضمانة من عدمها مما تختص به محكمة الموضوع، ولا رقابة عليها في ذلك من طرف محكمة النقض إلا من حيث التعليل، الذي يجب أن يكون سائغًا.**

**والمحكمة مصدرة القرار المطعون فيه، لما علّلته بما ورد في حيثياته من أنه: «... إنه بالنظر إلى تعلق الأمر بضرائب ناتجة عن مراقبة جبائية بمفهوم المادة 242 من المدونة العامة للضرائب، فإن ذلك يجعل إيقاف إجراءات تحصيلها متوقفًا على تقديم الضمانات المنصوص عليها في المادة 117 وما يليها من مدونة تحصيل الديون العمومية، وإنه في غياب تقديم الضمانات فإن طلب الإيقاف يكون مآله الرفض، خلافًا لما انتهى إليه الأمر المستأنف، سيما وأن الرهن الجبري على العقار في نازلة الحال لا يمكن اعتباره ضمانة، ما دام أن العقار مثقل بعدة رهون لفائدة الغير، ولم يتبين من وثائق الملف ما إذا كانت قيمته كافية لتغطية مجموع الرهون وقيمة الدين الضريبي. مما يتعيّن معه الحكم بإلغاء الأمر المستأنف...»، تكون قد أوردت فيما انتهت إليه تعليلات سائغة يدعمها واقع الملف، الذي بالرجوع إليه يتبين أن الطاعن سلك مسطرة القضاء الاستعجالي، وأنه لا ينازع في صفته ولا في مبدأ فرض الضريبة، وإنما ينازع في مقدارها، ولم يُقدّم ضمانات للمحاسب، كما أنه لم يثبت أن الرهن الواقع على العقار من طرف القابض يفي بأداء الضريبة لوجود رهون أخرى مثقل بها، ويكون بالتالي القرار المطعون فيه غير خارق للمقتضى المحتج بخرقه، ومعللًا تعليلًا كافيًا، والوسيلة على غير أساس».**

ورغم الطابع الحرفي الذي يميّز هذا التوجه، فإنه يطرح مجموعة من الإشكاليات النظرية والتطبيقية التي تمس جوهر الضمانات القضائية المكفولة للملزم، من قبيل تجريد القضاء من صلاحية التقدير في فحص مشروعية الإجراء الإداري محل الطعن، وهو ما يتنافى مع طبيعة القضاء الاستعجالي كقضاء تحوّطي يتعامل مع ظاهر الوثائق، وتعليق حماية الملزم على شرط شكلي صرف يتمثل في واقعة المراقبة، بغض النظر عن مدى جديتها أو قانونيتها، بالإضافة إلى إمكانية تكريس تعسف الإدارة في استعمال سلطتها التقديرية في الفرض والمراجعة، خاصة وأن الضرائب الناتجة عن المراقبة تكون، في أغلب الأحيان، ذات طابع تكميلي تستند إلى فرض لاحق أو مراجعة لتصريحات سابقة.

ويُفضي هذا التفسير، في نهاية المطاف، إلى نتيجة غير منصوص عليها صراحة، تتمثل في إضفاء حصانة مطلقة على المراقبة الجبائية، وهو ما يتعارض مع مبدأ الشرعية والمشروعية، ويقوّض التوازن المفترض بين الإدارة والملزم داخل المنظومة الضريبية، بما يمسّ في العمق بمبدأ الأمن القضائي.

LexMaghreb

وبين هذين الاتجاهين، يظل الإشكال قائمًا حول مدى أولوية النص التشريعي الآمر على حساب السلطة التقديرية للقاضي، وحدود التأويل القضائي في مجال يُفترض فيه التوفيق بين مقتضيات القانون ومبادئ العدالة.

## الفقرة الثانية
## تحليل نقدي للاجتهاد القضائي المتعلق بشرط الضمانة في ضوء ضمانات الأمن القضائي وحق الولوج إلى العدالة

إن الوقوف على الاتجاهين القضائيين السابقين يشكل مدخلا ضروريا لاستجلاء مدى انسجام الفقرة الخامسة من المادة 242 من المدونة العامة للضرائب مع الضمانات الجوهرية التي يقتضيها مبدأ الأمن القضائي، خاصة فيما يتعلق بكفالة حق الولوج إلى القضاء. فهذه الفقرة، وإن جاءت في ظاهرها لحماية مصلحة الخزينة وضمان تحصيل الموارد الجبائية، فإن تنزيلها العملي يثير إشكالات دقيقة تتصل بموقعها في هرم القواعد القانونية، وبمدى انسجامها مع القواعد الدستورية المنظمة للحق في التقاضي، وما يرتبط بها من ضمانات المساواة والإنصاف. ويبدو من تحليل صياغتها أن المشرع لم يوجه خطابها بشكل صريح إلى القاضي، إذ لا يستفاد من نصها أي إلزام للمحكمة بتطبيق الشرط الوارد فيها، وهو ما يتناغم مع ما سبق أن كرسته محكمة النقض بخصوص المادة 117 من مدونة تحصيل الديون العمومية، حين اعتبرت أن المخاطب بها هو المحاسب المكلف بالتحصيل لا القاضي، الأمر الذي يستدعي، من زاوية الأمن القانوني، الحفاظ على ذات النهج في تأويل المادة 242، ما لم يتدخل المشرع بنص صريح يقيد سلطة القضاء في هذا المجال[19].

وحتى في حال التسليم جدلا بعمومية الخطاب التشريعي واعتباره شاملا للقضاء، فإن تطبيقه على إطلاقه دون قيد أو شرط من شأنه أن يتعارض مع روح المشروعية التي تحكم المراقبة الضريبية، إذ لا يستقيم أن يمتد أثره إلى حالات تكون فيها هذه المراقبة مشوبة بعيوب شكلية أو موضوعية، لما في ذلك من مساس بجوهر مبدأ الشرعية الضريبية الذي نص عليه الفصل 39 من دستور 2011[20]. فهذا المبدأ، الذي ينهض على ركني الشرعية الشكلية والشرعية الموضوعية، يقتضي من جهة أولى أن تفرض الضريبة وفقا للإجراءات والشكليات المقررة قانونا، باعتبارها ضمانة أساسية لحماية الملزم من التعسف، ويستلزم من جهة

19. حسن صحيب، دعوى إيقاف تنفيذ التحصيل في المادة الضريبية، مقال منشور في المؤلف الجماعي: دور القضاء الإداري في المادة الضريبية، منشورات كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية مراكش، سلسلة الندوات والأيام الدراسية، العدد 59-2022، ص 24.

20. ينص الفصل 39 من دستور 2011 بأنه: «على الجميع أن يتحمل، كل على قدر استطاعته، التكاليف العمومية، التي للقانون وحده إحداثها وتوزيعها، وفق الإجراءات المنصوص عليها في هذا الدستور».

ثانية أن تراعي الضريبة مقتضيات العدالة الجبائية والمساواة أمام الأعباء العامة، بما يحقق التوزيع المنصف للعبء الضريبي. وتجد هذه المبادئ سندها العملي في الدوريات التفسيرية الصادرة عن الإدارة العامة للضرائب، التي ما فتئت تشدد على ضرورة احترام المساطر والآجال والإشعارات المقررة قانونا، باعتبارها ركنا من أركان المشروعية[21].

وتطبيق الفقرة الخامسة من المادة 242 من طرف الإدارة يرتب عليها عبء إثبات مزدوج، يتمثل في إثبات أن الضريبة المطالب بها ناتجة فعلا عن مراقبة ضريبية، وإثبات أن هذه المراقبة قد تمت وفقا للمقتضيات الشكلية والموضوعية التي يفرضها القانون. ويستتبع ذلك ضرورة تمكين القاضي من الاطلاع على وثائق المراقبة وتقاريرها والعناصر الواقعية والقانونية التي تأسست عليها التقديرات، حتى يتمكن من إجراء فحص ظاهري لمدى سلامة المسطرة، وإلا فإن مطالبة الملزم بتقديم ضمانة مالية تغدو فاقدة لأي أساس قانوني.

ويزداد الأمر حساسية حين نلحظ أن المقتضى التشريعي المستجد يتعارض، في بعض وجوهه، مع ما استقر عليه الاجتهاد القضائي من إعفاء الملزم من تقديم الضمانة متى توافرت منازعة جدية حول مشروعية الضريبة، وهو توجه قضائي يجد سنده في مبدأ الحماية القضائية المكفول دستوريا. فإقحام شرط الضمانة حتى في حالات المنازعة الجدية يؤدي إلى الحد من فاعلية الحق في الولوج إلى القضاء، ويحوله إلى حق شكلي مجرد من المضمون، بما يناقض مقتضيات الفصل 118 من الدستور. ومن زاوية تقييم الغايات، فإن إدراج هذا الشرط من طرف المشرع بدعوى ضمان تحصيل الضرائب مستقبلا يستوجب إخضاعه لفحص عقلاني يستند إلى معطيات إحصائية دقيقة، تقارن بين نتائج إيقاف التنفيذ بدون ضمانة ومآل النزاعات في الجوهر، وهو ما قد يكشف أن مخاطر عدم التحصيل لا تبرر التضييق المفرط على حق التقاضي.

ولا ينبغي إغفال أن الضريبة التكميلية الناتجة عن المراقبة الضريبية ليست في الغالب سوى مراجعة لمبالغ سبق للملزم أداؤها تلقائيا، الأمر الذي يجعل من مقتضيات الحماية القانونية لهذه الأداءات الأصلية أولوية منطقية، ويجعل من غير المقبول تغليب تقديرات إدارية – قد تكون مبالغ فيها – على الحقوق المكتسبة للملزم، لا سيما حين يُحرم من إمكانية إيقاف تنفيذها إلا بشرط تقديم ضمانات مالية مرهقة. ويظهر من تتبع العمل القضائي الاستعجالي في المادة الضريبية أن هناك توجها واضحا نحو إيجاد توازن دقيق بين احترام الشرعية

21. Direction générale des impôts: Pouvoir d'appréciation de l'administration dans le cadre du contrôle fiscal, N°/DC/DSYR/2017.

LexMaghreb

الجبائية في أبعادها الشكلية والموضوعية وبين متطلبات الحفاظ على موارد الدولة، من خلال عدم إلزام الضمانة كلما ثبتت جدية المنازعة. وهذا التوجه يجسد في جوهره مفهوم الأمن القضائي، باعتباره ضمانة لاستقرار المراكز القانونية وحماية للملزم من التعسف، وفي الوقت نفسه آلية للحفاظ على المصلحة العامة[22].

وعليه، فإن قراءة الفقرة الخامسة من المادة 242 في ضوء المبادئ الدستورية والضمانات القضائية تستلزم تبني تأويل متوازن وحذر، يكرس سلطة القاضي في مراقبة مدى احترام الإدارة للضوابط الشكلية والموضوعية، ويحول دون تحول شرط الضمانة إلى أداة تعسفية لتقييد الحق في التقاضي، مع الإبقاء على الغاية المشروعة المتمثلة في حماية المال العام ضمن إطار من الاعتدال والإنصاف.

## الخاتمة

تُبرز مسألة اشتراط الضمانة لإيقاف تنفيذ تحصيل الضريبة إشكالًا دقيقًا في القضاء الاستعجالي الإداري المغربي، بسبب تباين المواقف القضائية حول مدى إلزامية هذا الشرط، خصوصًا في حالة الطعن الجدي في مشروعية الضريبة الناتجة عن مراقبة ضريبية.

في البداية، أبدى القضاء مرونة من خلال الإعفاء من الضمانة عند وجود منازعة جدية، مستندًا إلى مبدأ شرعية الضريبة واحترام المساطر القانونية. إلا أن تعديل المادة 242 من المدونة العامة للضرائب سنة 2009، أضاف فقرة توجب الضمانة في حال الضرائب الناتجة عن مراقبة، دون تمييز بين الضريبة المشروعة وغير المشروعة، مما أدى إلى انقسام قضائي

بعض المحاكم اعتبرت هذا التعديل قاعدة آمرة تُلزم الملزم بالضمانة بمجرد وجود مراقبة، بينما تمسك آخرون بضرورة تحقق القاضي من مشروعية المراقبة أولًا. هذا التباين كشف عن تعارض بين مقتضيات النص وروح الاجتهاد القضائي الرامي لحماية الملزم.

ويُحذر من أن التطبيق الحرفي للمادة المعدلة قد يفرغ القضاء الاستعجالي الإداري من وظيفته الحمائية، ويخلّ بالتوازن بين الإدارة والملزم، خاصة أن الضرائب الناتجة عن المراقبة غالبًا ما تكون مبنية على تقديرات غير يقينية. لذا، فإن الاتجاه القضائي الذي يُربط تقديم الضمانة بثبوت مشروعية المراقبة يُعد الأجدر بالاتباع، كونه يحترم مبادئ العدالة الضريبية، ويعزز الأمن القانوني والأمن القضائي.

22. أورده حميد ولد البلاد، مرجع سابق، ص 331.