جامعة الحسن الأول سطات
كلية العلوم القانونية و السياسية
مختبر البحث قانون الأعمال

Volume 11 issue 3
N:64 June 2026

ISSN:2509-0291
DOI
https://doi.org/10.63585/RPDM9639

قطع التقادم الضريبي وفق مقتضيات المادة 39 من مدونة تحصيل الديون العمومية

Interruption of the tax limitation period in accordance with the provisions of Article 39 of the Public Debt Recovery Code

الباحثة : سومية الطويل

طالبة بسلك الدكتوراه كلية العلوم القانونية والسياسية جامعة الحسن الأول سطات

ملخص:

تعتبر عملية التحصيل أنها مجموعة من الإجراءات التي تهدف إلى نقل الدين الضريبي من ذمة المدين إلى ذمة الخزينة، وذلك طبقا للقواعد القانونية المطبقة في هذا الإطار.

ولقد حدد المشرع الجبائي قواعد متعددة لتحصيل الضريبة، وفي حالة غيابها تؤدي إلى عدم شرعية عملية التحصيل الضريبي الذي تمارسه الإدارة، بالإضافة إلى ضياع حقها في المطالبة بديونها الضريبية بسبب سقوطها بالتقادم، وذلك في حالة إذا لم تقم بالإجراءات اللازمة من أجل قطعه.

حيث أتاح نظام التقادم للإدارة الضريبية، إمكانات عدة لقطع هذا التقادم، والتي تمنح للإدارة فرصا لتحصيل الضريبة من جديد، كما قيدها بمجموعة من المساطر الواجب إتباعها من أجل الحفاظ على حقوق الملزمين.

Summary:

The recovery process is considered as a set of procedures aimed at transferring the tax debt from the debtor to the Public Treasury, in accordance with the applicable legal rules.

The tax legislator has established several rules regarding tax collection, and in their absence, the collection process carried out by the tax administration becomes illegitimate, in addition to the loss of its right to claim its tax receivables due to their prescription, in the event that it does not take the necessary measures to recover them.

The statute of limitations system offers the tax authorities several opportunities to interrupt this period, allowing them to collect the tax again, and it also frames these opportunities with a set of procedures to be followed in order to preserve the rights of taxpayers.

مقدمة:

تلعب الموارد الجبائية دورا هاما في تمويل ميزانية الدولة، وفي تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وبالتالي فقد أحطتها جل التشريعات الضريبية بعدة امتيازات لضمان تحصيلها داخل الأجل القانوني مخافة من سقوط حق الخزينة وضياع مواردها نتيجة التقادم.

ويشكل التقادم في المادة الجبائية إحدى أهم الآليات القانونية التي تروم تحقيق التوازن بين حق الدولة في استخلاص الديون العمومية وضمان استقرار الأوضاع القانونية للملزمين، ويعتبر من أهم أسباب انقضاء الدين الضريبي إذ يقوم على فكرة مفادها أن مرور مدة زمنية معينة دون مطالبة الإدارة بدينها يؤدي إلى سقوط حقها في المطالبة به بحيث لا يبقى مطلقا من حيث الزمن، أي أن المشرع المغربي وضع قيد التقادم على تحصيل الضرائب وهو المدة الفاصلة بين تاريخ الشروع في تحصيلها وتاريخ سقوطها. وهي المدة التي ألزمت الإدارة بالقيام بالتحصيل وإلا فإن تحصيلها يصبح لاغيا إذا ما تم الدفع به من طرف الخاضع.

غير أن خصوصية الديون الجبائية وارتباطها المباشر بالمصلحة العامة وتمويل النفقات العمومية جعلت المشرع يحيطها بمجموعة من الامتيازات القانونية التي تمكن الإدارة الجبائية من حماية حقوق الخزينة العامة وضمان فعالية التحصيل.

وفي هذا الإطار، منح المشرع للإدارة الجبائية صلاحيات متعددة في مجال التحصيل، خاصة من خلال إجراءات التحصيل الجبري التي تشكل وسيلة قانونية لإجبار الملزم على أداء ما بذمته من ديون جبائية عند امتناعه عن الأداء التلقائي. ولا يقتصر أثر هذه الإجراءات على مجرد مباشرة مسطرة التحصيل، بل يمتد كذلك إلى التأثير على سريان التقادم، من خلال اعتبار بعض إجراءات التحصيل الجبري أسبابا قانونية لقطع التقادم وإعادة سريان أجله من جديد.

وتكتسي مسألة قطع التقادم في مجال التحصيل الجبري أهمية بالغة بالنظر إلى ما تثيره من إشكالات قانونية وعملية، خاصة فيما يتعلق بتحديد الإجراءات التي يترتب عنها قطع التقادم، ومدى ضرورة احترام الشكليات القانونية المرتبطة بها، وكذا حدود السلطة المخولة للإدارة الجبائية في استعمال هذه الإجراءات دون المساس بالضمانات القانونية المقررة لفائدة الملزم.

كما تزداد أهمية الموضوع بالنظر إلى التداخل القائم بين مقتضيات مدونة تحصيل الديون العمومية والقواعد العامة للتقادم، فضلًا عن الدور المتزايد للاجتهاد القضائي في تفسير شروط وآثار قطع التقادم.

وتتجلى أهمية التقادم فيما يطرحه من إشكالية: **إلى أي حد يحقق قطع التقادم بواسطة إجراءات التحصيل الجبري التوازن بين فعالية تحصيل الديون الضريبية وحماية الضمانات القانونية للملزم ؟**

ويتفرع عن هذه الإشكالية الرئيسية مجموعة من التساؤلات الفرعية:

ما المقصود بالتقادم في مجال تحصيل الديون الضريبية؟

ما هو الأساس القانوني لقطع التقادم الضريبي في مجال التحصيل؟

ما هي إجراءات التحصيل الجبري التي يترتب عنها قطع التقادم؟

ما الشروط القانونية الواجب توفرها لقيام أثر قطع التقادم؟

ما مدى مساهمة الاجتهاد القضائي في ضبط آثار قطع التقادم الضريبي؟

وللوقوف على أهم الأحكام المتعلقة بالتقادم في ميدان التحصيل وإجراءات قطعه، سيتم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، من خلال دراسة النصوص القانونية المنظمة للتقادم وإجراءات التحصيل الجبري، مع الاستعانة بالاجتهادات القضائية والمواقف الفقهية ذات الصلة.

المطلب الأول: ماهية أجل التقادم الضريبي في مجال التحصيل

تجد مسطرة تحصيل الضرائب سندها القانوني في قانون 97-15 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية، و بالرجوع إلى مقتضياته يتبين أن أجل التقادم هو أربع سنوات يبتدئ من التاريخ المعين للشروع في استخلاص الأداءات. و في هذا الإطار يتعين التساؤل عن طبيعة هذا الأجل وكيفية حساب هذه المدة.

الفقرة الأولى: أجل التقادم في استخلاص الضريبة

من المعروف أن القابض ملزم بمباشرة إجراءات التحصيل الجبري قبل أن يسقط الدين الضريبي في آجال التقادم الذي حدد في مرور أربع سنوات، وهو ما نظمه القانون بين أطراف العلاقة الضريبية تفاديا للفوضى في المجال الضريبي وخاصة التحصيل.

هذا ويسقط حق الإدارة الضريبية في متابعة استخلاص الدين الضريبي بعد تقادمه، وذلك بعد مرور أربع سنوات من تاريخ الشروع في تحصيلها.

فالمغرب وفرنسا يأخذان بالتقادم الرباعي prescription quadriennale، فبعد مرور أربع سنوات من إهمال الإدارة القيام بأي إجراء للتحصيل، لا يمكنها مطالبة المدين بالأداء حيث يتحرر من الدين الضريبي[2600].

2600- P :287. Martin Collet, procédure fiscale, presses universitaires de la Frances, 1er édition Février 2011,

Volume 11 issue 3
N:64 June 2026
ISSN:2509-0291
DOI
https://doi.org/10.63585/RPDM9639

أما المشرع الضريبي التونسي فقد حدد هذه المدة في خمس سنوات2601، شأنه في ذلك شأن المشرع المصري الذي يأخذ كذلك بالتقادم الخماسي2602، حيث تم تعديل مدة التقادم من ثلاث سنوات إلى خمس سنوات، فأفصحت المذكرة الإيضاحية لهذا القانون عن علة هذا التعديل الطارئ على مدة التقادم، على أنه جاء مراعاة لضغط العمل مما يهدد حقوق الخزينة العامة بالضياع إذا كانت المدة أقل من خمس سنوات2603.

فحسب المادة 123 من مدونة تحصيل الديون العمومية، فإن إجراءات تحصيل الضرائب والرسوم والحقوق الجمركية وحقوق التسجيل والتمبر، تتقادم بمرور أربع سنوات من تاريخ الشروع في تحصيلها2604.

أما في فرنسا فالتقادم الرباعي يجد أساسه في المادة L274 من كتاب المساطر الجبائية التي تنص على أن محاسبي الخزينة الذين لم يقوموا بأي متابعة ضد المدين خلال أربع سنوات متتالية، تسقط جميع حقوقهم، ولا يمكنهم القيام بأي إجراء ضد المدين2605.

هذا الأجل خاص بالمادة الضريبية أما باقي ديون الإدارة المستحقة على الأفراد، فتستفيد من حيث المبدأ من أجل التقادم العام2606. الذي يمكن أن يصل إلى ثلاثين سنة حسب القانون المدني الفرنسي، وخاصة المادة 2262 منه2607.

وهكذا، يمكن القول أن المشرع المغربي قد أعطى الأولوية في التحديد الصريح لمدة التقادم للديون الضريبية بالنظر لأهميتها، وهي نفس المدة التي كانت مخولة في التشريع السابق2608.

ونلاحظ أن أجل أربع سنوات يبدو قصيرا نسبيا، مع العلم أن الأجل العام لتقادم الالتزامات في المغرب هي 15 سنة حيث نصت المادة 387 من قانون الالتزامات والعقود على أن " كل الدعاوي الناشئة عن الالتزام تتقادم بخمسة عشر سنة فيما عدا الاستثناءات الواردة في ما بعد، والاستثناءات التي يقضي بها القانون في حالات خاصة"، فهذا الأجل وإن كان طويلا، ويتعلق بقواعد القانون الخاص بالأساس، فكان من الأحرى تطبيقه في المجال الضريبي للحفاظ على الدين الضريبي من ضياع.

علما أن المشرع الفرنسي نص على أنه يمكن تمديد أجل التقادم لمدة سنتان بالنسبة للمدينين الذين يقيمون في دولة ليست عضو في الاتحاد الأوربي طبقا للفقرة الثانية من المادة L.274 من كتاب المساطر الجبائية2609.

كما أنه إذا حصلت مصلحة الضرائب على حكم بثبوت الدين الضريبي، فإن مدة التقادم تصل إلى 15 سنة طبقا للمادة 385 من القانون المدني المصري، فحسب هذه المادة إذا صدر حكم بوجود الدين وحاز قوة الأمر المقضي به، تصبح مدة التقادم 15 سنة، ما مفاده أن الحكم النهائي القاضي بثبوت الدين يحدث تغييرا في مدة التقادم، لما له من حجية تزيد من حصانة الدين، وتمده بسبب جديد للبقاء، فلا يتقادم إلا بانقضاء 15 سنة2610.

2601 - المادة 36 من مجلة المحاسبة العمومية.

2602 - المادة 176 من قانون الضريبة الموحدة المصري رقم 157 لسنة 1981 كما تم تعديله بقانون رقم 187 لسنة 1993.

2603 - موريش صادق، قضاء منازعات الضرائب، دار الكتب القانونية، طبعة 1999، ص 374.

2604 - Rachid Lazrak, Fiscalité des entreprises, Editions La porte, Deuxième édition, 2005, P.: 371.

2605 - Martin Collet, OP– cit, P. 287.

2606 - ينقسم التقادم إلى أجل التقادم الطويل langue prescription وقد يصل إلى 30 سنة، وأجل التقادم القصير courtes prescription، ويندرج التقادم الضريبي ضمن التقادم القصير

2607 -Pierre Dupont Delestraint, Droit civil, Dalloz, neuvième édition 1983, p:153.

2608 - ظهير 1924/11/22 و ظهير 1935/08/21.

2609 - Article L- 274 : « Le délai de prescription de l'action en recouvrement prévu au premier alinéa est augmenté de deux années pour les redevables établis dans un Etat non membre de l'Union Européenne... »

2610 - مصطفى صادق، التشريع الضريبي المالي، دار المعارف الجامعية، الطبعة الثانية 1997، ص 738.

جامعة الحسن الأول سطات
كلية العلوم القانونية و السياسية
مختبر البحث قانون الأعمال
Volume 11 issue 3
N:64 June 2026
ISSN:2509-0291
DOI
https://doi.org/10.63585/RPDM9639

فيعد التقادم من أهم الإشكالات في ميدان التحصيل الضريبي إذ أن من شأن تأخر المحاسب المكلف بالتحصيل عن القيام بإجراءات التحصيل، أو بإحدى الإجراءات القاطعة للتقادم خلال أمد أربع سنوات أن يؤدي إلى تقادم تلك الإجراءات، مما يفوت على خزينة الدولة أمولا طائلة.

هذا، وإن كان تقادم الديون الضريبية – من حيث المبدأ – يؤدي إلى سقوطها وبالتالي تمكين الملزم من أحقية تبرئة ذمته تجاه الإدارة الضريبية، إذ يجد في جزء كبير مبرره في ضمان استقرار المعاملات .

فإن التقادم يتعدى ذلك بالنسبة للملزم إلى اعتباره حقا مكتسبا ما دامت الإدارة الضريبية لم تلجأ إلى الإجراءات القانونية والامتيازات الممنوحة لها داخل الآجال القانونية لمطالبته بالدين الضريبي[2611].

فبالإضافة للتقادم المتعلق بأصل الضريبة، أي بوعائها، يحتسب أيضا تقادم عن التحصيل، فقد نصت المادة 123 من القانون 15-97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية، على أن إجراءات تحصيل الضرائب والرسوم والحقوق الجمركية وحقوق التسجيل والتمبر تتقادم بمضي أربع سنوات من تاريخ الشروع في تحصيلها، فإذا صدر أمر بتحصيل ضريبة بتاريخ 31 مارس 2018، فإن إجراءات التحصيل، أي متابعة المدين من أجل استخلاص الدين الضريبي، يجب أن تباشر قبل حلول فاتح أبريل من سنة 2022، وإذا لم تباشر إجراءات التحصيل إلى غاية هذا الأجل، فإن المطالبة بالدين الضريبي ستتقادم، أي أن حق تحصيل الدين سيسقط بحلول هذا التاريخ.

ولعل السبب الرئيسي لكثرة المنازعات بخصوص التقادم في ميدان التحصيل يرجع لتأخر المكلفين بالتحصيل عن القيام باستخلاص الديون الضريبية داخل الآجال القانونية المحددة مما يؤدي لتقادم تلك الديون وبالتالي سقوط حق الخزينة تجاه المدينين، وفي هذا الصدد فإن المحاسبين المكلفين بالتحصيل يتشبثون أحيانا بحقهم في التحصيل الضريبي بدون الإدلاء بما يفيد قيامهم بأي إجراء من إجراءات التحصيل داخل المدة المحددة لذلك[2612].

وباستقراء القرارات والأحكام الصادرة عن القضاء الإداري المغربي يتضح أن التوجه القضائي بخصوص التقادم ذهب إلى عدم تجاوز أي إخلال أو تماطل للإدارة المكلفة بالتحصيل بخصوص مدته القانونية، واعتبر أن حق الخزينة يسقط في استخلاص الضرائب المفروضة على الخاضعين للضريبة، إذا لم يبادر المحاسب الموكول له أمر تحصيل هذه الضرائب إلى القيام بإجراءات تحصيلها المقررة قانونا وبالكيفية الصحيحة داخل أمد التقادم[2613].

فالقضاء الإداري ألغي العديد من عمليات التحصيل في إطار حرصه عل مشروعية الضريبة من حيث احترام مساطر استخلاصها، فهذا النوع من الدعاوى هو الأكثر فائدة وأكسبها وأنجعها بالنسبة للملزم، كما أنها الأيسر بالنسبة للإثبات القضائي بخصوص تحقق التقادم من عدمه، حيث بمجرد ما يثبت لدى القضاء عدم قيام القابض بالإجراءات الضرورية لاستخلاص الدين الضريبي داخل الأجل القانوني للتحصيل يعلن عن وجود حالة التقادم ويقضي تبعا لذلك بإبطال الضرائب المعنية[2614].

2611- Le recouvrement de l'impôt », Michel Douay, Michel Douay, « Le recouvrement de l'impôt, LGDJ, 1er édition, 2005, Page 33 :

- من أطروحة رضوان اعميمي، ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتياز الإدارة الضريبية وسلطات القضاء الإداري، أطروحة لنيل دكتوراه الدولة في القانون العام والعلوم السياسية وحدة الأنظمة القانونية والقضائية الإدارية المقارنة، كلية العلوم القانونية و الاقتصادية والاجتماعية سلا، الموسم الجامعي 2015/2014، ص 103.

2612 - محمد موفيد، منازعات التحصيل الضريبي أمام القضاء الإداري، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام، جامعة الحسن الأول كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية – سطات – ، الموسم الجامعي 2013- 2014، ص 75.

2613- إسماعيل زكير و فاطمة غيلالي، منازعات تحصيل الديون العمومية على ضوء اجتهادات القضاء الإداري – دعوى التقادم نموذجا – "مداخلة ضمن أشغال الندوة الجهوية السادسة أيام 10 و 11 ماي 2007 المنظمة من قبل المجلس الأعلى" المنازعات الانتخابية والجبائية من خلال اجتهادات المجلس الأعلى، خمسون سنة من العمل القضائي، مطبعة الأمنية، الرباط 2007، ص 431.

2614- عبد الغني خالد، المسطرة في القانون الضريبي المغربي، مطبعة دار النشر المغربية عين السبع- الدار البيضاء، 2002، ص 105.

جامعة الحسن الأول سطات
كلية العلوم القانونية و السياسية
مختبر البحث قانون الأعمال
Volume 11 issue 3
N:64 June 2026
ISSN:2509-0291
DOI
https://doi.org/10.63585/RPDM9639

ومن هذه الأحكام ما قضت به المحكمة الإدارية بالدار البيضاء[2615] " حيث لما كان الثابت قانونا أن الخزينة العامة في إطار سعيها لتحصيل الضرائب من الملزمين بأدائها فهي ملزمة باحترام قواعد الاستخلاص طبقا لمقتضيات المادة 123 من مدونة تحصيل الديون العمومية التي تنص على تقادم إجراءات تحصيل الضرائب والرسوم والحقوق الجمركية وحقوق التسجيل والتمبر تتقادم بمضي أربع سنوات من تاريخ الشروع في تحصيلها (...) وحيث أن مقارنة تاريخ الشروع في التحصيل بتاريخ تقديم الدعوى يفيد أن أجل الأربع سنوات المحددة في المادة 123 أعلاه قد مر دون قيام القابض بإجراءات التحصيل مما يكون الطلب مؤسسا قانونا ويتعين الاستجابة إليه. ويتعين تحميل الخزينة الصائر".

الفقرة الثانية : حساب مدة التقادم

إن مسطرة التحصيل في الديون الضريبية التي لا تتولى مصلحة الوعاء تحصيلها، تبدأ حيث تنتهي مسطرة فرض الوعاء الضريبي ذلك أن هاته المصلحة الأخيرة، تحرر قوائم الضرائب المستحقة على الملزمين، تبعث بها إلى الخزينة العامة، التي تتولى تحرير جداول يأمر بتنفيذها الخازن العام، وتودع في المكاتب المكلفة بمباشرة قبضتها، ثم ينشر تاريخ الشروع في تحصيلها بالجريدة الرسمية، ويعتبر هذا التاريخ نقطة انطلاق مسطرة الاستخلاص، وبداية حساب تقادم مسطرة التحصيل الذي يمتد إلى أربع سنوات من تاريخ الشروع في تحصيلها أو من تاريخ الذي يحدده الآمرون بالصرف بالنسبة للضرائب المستحقة للجماعات المحلية وهيئاتها[2616].

ومرور هذه المدة يؤدي حتما إلى تقادم هذه الديون وبالتالي إلغاؤها من أساسها، وهو ما قضت به الغرفة الإدارية بمحكمة النقض " إن إجراءات تحصيل الضرائب والرسوم والحقوق الجمركية تتقادم بمضي أربع سنوات من تاريخ الشروع في تحصيلها، (....) مما مؤداه أن كل تحصيل لضريبة ما في ذمة الملزم يتقادم بمضي المدة المذكورة عن التاريخ في الشروع في تحصيلها، ولا يؤثر أي إجراء من الإجراءات القاطعة للتقادم في تحصيل ضريبة أخرى من الضرائب التي تكون في ذمة الملزم وتكون قد تقادمت بمضي المدة بحسب تاريخ الشروع في تحصيلها .."[2617].

فبالرجوع إلى مقتضيات المادة 123 من المدونة نجدها تنص على أن إجراءات تحصيل الضرائب والرسوم تتقادم بمضي 4 سنوات، كما تنص نفس المادة أن هذه المدة تبتدئ من تاريخ الشروع في التحصيل مع الإشارة أنه يجب بمبادرة من الإدارة إخبار الملزمين بتاريخ الشروع في التحصيل بكل وسائل الإخبار بما فيها تعلق الملصقات وهذه ضمانة أساسية للملزمين بالضريبة[2618].

وهو يختلف عن تاريخ الاستحقاق la date d'exigibilité، الذي قد يأتي لاحقا عن تاريخ الشروع في التحصيل بالنسبة للضرائب والرسوم المدرجة في الجداول والضرائب والرسوم المخصومة من المنبع[2619]، كما قد يكون على الفور بالنسبة للجداول وقوائم الإرادات، فيما يخص الضرائب والرسوم المفروض تسديدها أصلا بناء على تصريح الخاضع[2620]، هذا فضلا عن الديون المترتبة على ذمة الملزم والقابلة للأداء بأجل إذا لم يعد يتوفر بالمغرب على محل إقامة اعتيادي أو محل مؤسسته الرئيسية أو موطنه الجبائي[2621].

2615 - حكم المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، ملف رقم 2007/238 بتاريخ 2007/09/24. غير منشور.

2616 - أحمد النجاري، نظرة حول التقادم الضريبي، مجلة المناظرة ،العدد الثالث، يونيو 1998، ص 25.

2617 - قرار صادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض، عدد 2/495 بتاريخ 2013/10/24 ملف عدد 2011/1/4/483. غير منشور.

2618 - بوشعيب لكراري، ضمانات الملزم في ضوء مدونة تحصيل الديون العمومية، رسالة لنيل دبلوم الماستر المتخصص مسلك العلوم والتقنيات الضريبية، جامعة الحسن الأول كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية – سطات – الموسم الجامعي 2013/2012، ص 53.

2619 - المادة 13 و 14 و 15 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

2620 - المادة 18 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

2621 - المادة 19 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

Volume 11 issue 3
N:64 June 2026
ISSN:2509-0291
DOI
https://doi.org/10.63585/RPDM9639

ونجد المشرع الفرنسي هو الآخر اعتبر أن أجل التقادم يمتد ابتداء من تاريخ الشروع في التحصيل، أي من تاريخ تبليغ الملزم بالإعلام بالضريبة2622، حيث يمكن توصل الملزم بهذا الإعلام بعلمه المؤكد بكافة المعطيات المتعلقة بالدين الضريبي خاصة تاريخ التقادم2623.

أما في حالة النزاع القضائي فمن تاريخ حصول الحكم على قوة الشيء المقضي به2624.

ورغم سكوت المشرع عن كيفية احتساب مدة التقادم، فإنه بالرجوع إلى القواعد العامة في قانون الالتزامات والعقود نجد في المادة 386 تنص على أن التقادم يحسب بالأيام الكاملة لا بالساعات ولا يحسب اليوم الذي يبدأ التقادم منه في الزمن اللازم لتمامه، كما تتم هذه المدة بانتهاء اليوم الأخير من الأجل، ومما يؤكد هذا الطرح المادة 17 من مدونة التحصيل التي تشير أن الآجال المنصوص عليها في تحصيل الديون العمومية تعتبر آجالا كاملة. وهكذا إذا وافق حلول آخر يوم من مدة التقادم يوم عطلة رسمية، فإن سريان التقادم يوقف بالقوة القاهرة إلى أول يوم من أيام العمل الذي يأتي بعده2625.

وتجدر الإشارة إلى أن القاعدة العامة هي أن يبدأ سريان التقادم من وقت استحقاق الدين ذلك أن الدائن لم يكن يستطيع المطالبة بالدين قبل استحقاقه2626.

لكن هناك نصوص خاصة تجعل مبدأ سريان التقادم غير يوم استحقاق الدين ومنها النصوص التي تنظم تحصيل الديون العمومية:

فبالنسبة للضرائب والرسوم يبدأ سريان التقادم من تاريخ الشروع في تحصيلها، وتكون قابلة للأداء قبل تاريخ استحقاقها، علما أن تاريخ الاستحقاق يأتي شهرين بعد تاريخ الشروع في التحصيل وفقا لما هو مبين في المادة 13 من مدونة تحصيل الديون العمومية. يبدأ سريان احتساب أجل التقادم بالنسبة للغرامات والإدانات النقدية من تاريخ النطق بالحكم (المادة 138 من مدونة تحصيل الديون العمومية).

ويبدأ سريان آجال التقادم للديون العمومية الأخرى غير الضرائب والرسوم كالأوامر بالمداخيل المتعلقة بالديون العمومية غير الجبائية من تاريخ استحقاقها، أي عند انصرام أجل 30 يوما من تاريخ إصدارها. فحسب المادة 16 من مدونة تحصيل الديون العمومية التي جاء فيها: " تستحق الديون العمومية غير التي تمت الإشارة إليها في المواد 13 و 14 و15 أعلاه، عند انصرام أجل ثلاثين يوما من تاريخ إصدارها"2627.

ونلاحظ أن استحقاق الضريبة في المغرب، يكون بعد مرور شهرين من تاريخ الشروع في التحصيل، وهذا ما نصت عليه المادة 13 من مدونة تحصيل الديون العمومية، حيث جاء فيها " تستحق الضرائب والرسوم المدرجة في الجداول عند انصرام الشهر الثاني الموالي لشهر الشروع في تحصيله".

2622 - Articles L 274 et L 275 du livre des procédures fiscales.

2623 - رضوان اعميمي، ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة الضريبية وسلطات القاضي الإداري، مرجع سابق، ص 104.

2624 - Martin Collet. Op-cit, p287.:

2625 - عبد الرحيم حزيكر، إشكالية تحصيل الضرائب بالمغرب محاولة في التأصيل والبحث في سبل تحقيق التوازن بين امتيازات إدارة التحصيل وضمانات الملزم، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق وحدة البحث والتكوين المالية العامة، جامعة الحسن الثاني كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية عين الشق- الدار البيضاء، الموسم الجامعي 2004/2003، ص 190.

2626 - الفصل 380 من ظهير الالتزامات والعقود الذي ينص على أنه " لا يسري التقادم بالنسبة للحقوق إلا من اكتسابها ...".

2627 - الفقرة الأولى من المادة 16 من مدونة تحصيل الديون العمومية وفق تعديلات قانون مالية 2010.

Volume 11 issue 3
N:64 June 2026
ISSN:2509-0291
DOI
https://doi.org/10.63585/RPDM9639

ومن هنا نستنتج أن سريان أجل تقادم تحصيل الدين الضريبي يبدأ قبل استحقاق الضريبة بمدة شهرين، في حين أن سريان التقادم كمبدأ عام يبدأ من تاريخ استحقاق الدين، إذ أن الدائن لا يكون باستطاعته المطالبة بالدين قبل استحقاقه[2628].

وقد كان على المشرع أن يستعيض عن كلمة الشروع في التحصيل بكلمة تاريخ لاستحقاق كمنطق لاحتساب أجل التقادم[2629].

وفي نفس الاتجاه، فإن المشرع المغربي بتنصيصه على هذا المقتضى – أي احتساب التقادم من تاريخ الشروع في التحصيل – قد تناقض بشكل غير مباشر مع روح ومنطوق مقتضيات نفس المدونة التي تنص في الفقرة الثانية من المادة 17 منها على أن " الآجال المنصوص عليها في هذه المدونة آجال كاملة"، حيث يترتب على ذلك ضرورة تمكين الملزم من أربع سنوات كاملة كأجل للتقادم وذلك ابتداء من تاريخ استحقاق الدين، تماشيا مع المبادئ العامة المقررة من خلال مقتضيات قانون الالتزامات والعقود، ودليلنا في ذلك أن المشرع في مجال التحصيل، قد ترك الباب مفتوحا في تطبيق هذا المقتضى بالنسبة لبعض الديون غير الضريبية فكان من الأولى أن تحاط الديون الضريبية بهذه الضمانة لتوحيد الضمانات المتعلقة باستخلاص حقوق الدولة وتفادي التضارب بينها[2630].

هذا وجدير بالذكر أيضا، أن المشرع الضريبي لم يضع الإدارة والملزم على قدم المساواة عندما أقر أن احتساب أجل تقادم الديون لفائدة الدائنين على الدولة والجماعات المحلية والتي لم يتم تصفيها والأمر بدفعها وتسديدها، داخل أربع سنوات تبتدئ من اليوم الأول للسنة المالية التي أصبحت خلالها الحقوق مكتسبة[2631].

هكذا فإن التقادم يبتدئ من التاريخ المحدد للشروع في استخلاص الأداءات، حيث يقوم المحاسب بإخبارهم بالديون الصادرة في حقهم وإشعارهم بأدائها ابتداء من تاريخ الشروع في تحصيلها، الذي يكون مثبتا في الإعلام وفي الجدول الضريبي.

ويعد هذا الإعلام إجراء إداريا تهدف من ورائه الإدارة إلى إخطار المدين بأن ضريبة صدرت باسمه وعليه التخلص منها قبل تاريخ الاستحقاق حتى يتجنب النتائج التي تترتب عن الأداء بعد هذا التاريخ.

وهو نفس الإجراء الذي نجده في التشريع الفرنسي، الذي أفرد له نصا قانونيا بكتاب المساطر الجبائية. "الإعلام بالضريبة يوجه داخل ظرف مغلق إلى كل ملزم مسجل بجدول الضرائب المباشرة"[2632].

وحسب المادة الخامسة من قانون 97-15، فإن الإعلام بالضريبة يرسل عن طريق البريد العادي في ظرف مغلق إلى الملزم المقيد بالجداول، والملاحظ أن المشرع تفادى إلزام الإدارة بتبليغ الملزمين بالإعلامات الضريبية واكتفى بعبارة "يرسل" عوض يبلغ وذلك فقط بالنسبة لهذه المرحلة الرضائية من التحصيل، فيكفي أن تبادر إلى إخبار الملزمين بتواريخ الشروع في التحصيل بكل وسائل الإخبار الممكنة وأقلها تعليق الملصقات.

غير أن المشرع بقدر ما اكتفى بالإخبار بكافة الطرق عند المطالبة الرضائية، نجده عند تنظيمه للتحصيل الجبري يتحدث عن التبليغ.

يتضح من خلال استعراض المقتضيات المتعلقة بهذه المرحلة من التحصيل أن الإشكاليات التي قد تثار عند المنازعة في إجراءات التحصيل قد تتعلق بعدم قيام الإدارة بواجب إخبار الملزمين بالوسائل المتاحة بتاريخ الشروع في التحصيل وما يترتب عليه من نتائج، نظرا لما في ذلك من أضرار بحقوق الملزمين التي اتجهت المدونة إلى توسيعها وحمايتها، وذلك بتقريرها إطلاعهم على كل إجراء يطال أموالهم.

2628 - عبد الحق عميمي، أحكام اجتهاد القضاء الإداري المغربي في المنازعات الضريبية، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، أكدال- الرباط-، السنة الجامعية 2012-2013، السنة الجامعية 2012-2013، ص 132.

2629 - محمد القصري، المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء المغربي، الطبعة الثانية دار أبي رقراق، الرباط، سنة 2009، ص 163.

2630 - رضوان اعميمي، ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة الضريبية وسلطات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 104.

2631 - المادة 1 من القانون رقم 56/03 المتعلق بتقادم الديون المستحقة على الدولة والجماعات المحلية، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.04.10 بتاريخ 21 أبريل 2004، الجريدة الرسمية عدد 5208 بتاريخ 29 أبريل 2004، ص 1894.

2632 - مدونة المساطر الجبائية الفرنسية، المادة 253.

جامعة الحسن الأول سطات
كلية العلوم القانونية و السياسية
مختبر البحث قانون الأعمال
Volume 11 issue 3
N:64 June 2026
ISSN:2509-0291
DOI
https://doi.org/10.63585/RPDM9639

وهكذا فإن حق القابض أو المحصل في استخلاص الضريبة يسقط في حالة مرور أكثر من أربع سنوات مابين تاريخ الشروع في تحصيل الضريبة وتاريخ تحرير مستخرج الجدول الذي لم يسبقه أي إجراء من إجراءات التحصيل[2633].

ومن ذلك ما قضت به الغرفة الإدارية بمحكمة النقض[2634]، على أنه " بناء على مقتضيات المادة 123 من مدونة التحصيل فإن حق الخازن العام في تحصيل الديون العمومية ومن جملتها الضرائب يسقط بمرور أربع سنوات على تاريخ الشروع في التحصيل، وأنه يتعين على المحاسب المكلف بالتحصيل الذي شرع في ذلك بإجراء من الإجراءات التي من شأنها قطع التقادم الذي بدأ في السريان أن يواصل الإجراءات قبل مضي الأمد الرباعي المذكور وإلا سقط حق الخزينة العامة في الاستخلاص...".

فالقضاء الإداري يكتفي بإعادة احتساب الأجل انطلاقا من تاريخ الشروع في التحصيل والتصريح تبعا لذلك، إما بأحقية الإدارة الضريبية بالاستمرار في إجراءات الاستخلاص، وإما بسقوط حقها في المتابعة[2635].

المطلب الثاني: قطع التقادم الضريبي وفق إجراءات التحصيل الجبري:

لكي يتم الاعتداد بالتقادم يجب على المحاسب المكلف بالتحصيل أن يتخذ الإجراءات المنصوص عليها في مدونة تحصيل الديون العمومية في وقتها من أجل قطع مدة هذا التقادم.

ويمكن إجمال هذه الإجراءات في إجراءات التحصيل الجبري كما حددتها المادة 39 من مدونة التحصيل، أو بإحدى الإجراءات المنصوص عليها في المادتين 381 و 382 من ظهير الالتزامات والعقود، وهو ما سنتطرق له من خلال الإجراءات المنصوص عليها في المادة 39 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

فينقطع التقادم بمجرد لجوء المحاسب المكلف بالتحصيل – القابض- إلى اتخاذ إجراء من إجراءات التحصيل الجبري المتمثلة في الإنذار، الحجز البيع والإكراه البدني عند الاقتضاء.

فإذا كانت إجراءات التحصيل الجبري مسطرة استثنائية حيث أن تحصيل الديون العمومية يقوم في الأصل على أساس رضائي، فإن هذه الإجراءات يتعين أن توجه ضد المدين المباشر أو ضد الأغيار المتضامنين، وأن يكون الدين الضريبي مؤكدا ومحدد المقدار بالكيفية لا بأس فيها وواجب الأداء، وأن لا يقوم المدين بأداء ما بذمته بديون خلال الأجل القانوني، ويجب أن تباشر إجراءات التحصيل الجبري في مواجهة المدين المتماطل بناء على سند تنفيذي[2636].

فلكي يتم الاعتداد بالتقادم يجب على المحاسب المكلف بالتحصيل أن يتخذ الإجراءات المنصوص عليها في مدونة تحصيل الديون العمومية في وقتها ويمكن إجمال إجراءات التحصيل الجبري كما تحدده بالترتيب المادة (39) من المدونة الموماً إليها الإجراءات التالية.

2633 - الحسن كثير ، التبليغ في المادة الجبائية على ضوء التشريع الجبائي والاجتهاد القضائي، مطبعة الأمنية – الرباط، 2012، ص 2013.

2634 - قرار صادر عن الغرفة الإدارية لمحكمة النقض عدد بتاريخ 2008/05/21 عدد 2006/2/4/1044، غير منشور.

2635 - رضوان اعميمي، مرجع سابق ، ص 542.

2636 - محمد حنين، تقادم ديون الدولة، مجلة القانون المغربي، عدد 1، يناير 2002، ص 56.

جامعة الحسن الأول سطات
كلية العلوم القانونية و السياسية
مختبر البحث قانون الأعمال
Volume 11 issue 3
N:64 June 2026
ISSN:2509-0291
DOI
https://doi.org/10.63585/RPDM9639

الفقرة الأولى: الإنذار Le commandement

يعرف الإنذار بأنه عبارة عن إشعار يتضمن مجموعة من البيانات التي تحتوي على مبلغ الدين المطالب به والجزاءات المترتبة عنه، كما يشتمل على ما يفيد إجبار المدين على الوفاء حالا بما في ذمته تجاه الخزينة[2637].

كما عرفه البعض الآخر بأنه "الإجراء الذي بواسطته، يتم إخطار المدين بأداء دينه، تحت طائلة إكراهه بكافة الطرق القانونية"[2638]، ويضاف إلى هذه التعاريف ما أوردته بعض المذكرات الصادرة عن الخازن العام للمملكة من أن الإنذار هو " الإجراء الذي من خلاله ينذر الملزم المدين بالضريبة والمتأخر عن الأداء بتسديد دينه الجبائي"[2639].

ويتضح مما سبق أن الاشتقاق اللغوي لكلمة أنذر أن المقصود بالإنذار هو إجراء قانوني يهدف إخبار الملزم بوضعيته الضريبية، ويشعره بوجوب تسويتها، حتى لا يصبح مماطلا في تنفيذ ما هو ملزم به قانونا أو قضاء.

وبما أن الإنذار، هو أول إجراء من إجراءات التحصيل الجبري، يصبح لزاما على المحاسب المكلف بالتحصيل، أن يبادر به قبل أي إجراء آخر، احتراما لمبدأ التدرج في إجراءات التحصيل الجبري، لأن عدم استهلال تلك الإجراءات بالإنذار وعدم تبليغه بالكيفية المنصوص عليها في المادة 43 من مدونة التحصيل، فيه خرق لمبدأ التدرج، وهذا الخرق بدوره يؤدي إلى بطلان باقي إجراءات التحصيل الجبري الموالية له.

و يوجه إلى المدين المتماطل عن أداء ما بذمته من ديون بعد انصرام 30 يوما من تاريخ الاستحقاق و 20 يوما على الأقل بعد إرسال إشعار دون صوائر إلى المعني بالأمر، فإذا لجأ المحاسب المكلف بتحصيل الدين إلى توجه هذا الإنذار وتقاعس بعد ذلك عن متابعة مسطرة التحصيل فإن التقادم ينقطع ولا ينطلق أجل التقادم الجديد إلا ابتداء من تاريخ الإنذار دون احتساب المدة المنصرمة قبل هذا التاريخ[2640].

فتبليغ الإنذار للمدين يتم حسب الكيفية الواردة بالمادة 43 من مدونة تحصيل الديون العمومية والتي تستوجب تسليمه للمعني بالأمر أي المدين الذي يشهد بالتوصل على القائمة الأصلية.

وإذا ما تعذر ذلك يسلم الإنذار في ظرف مختوم في موطنه بين يدي أقاربه أو خدمه أو مستخدميه أو أي شخص آخر يسكن معه.

وعند رفض المدين أو الشخص الذي يقوم مقامه استلام الإنذار يشار إلى ذلك على الأصل ويعتبر الإنذار حينئذ مبلغا تبليغا صحيحا في اليوم الثامن الموالي لتاريخ الذي تم فيه الرفض، وفي حالة تعذر تسليم الإنذار لعدم العثور على المدين أو الشخص الذي يقوم مقامه فيعتبر الإنذار مبلغا تبليغا صحيحا في اليوم العاشر الموالي لتاريخ تعلقه في آخر موطن له.

وحسنا فعل المشرع المغربي عندما اعتبر التسليم صحيحا عند انصرام أجل عشرة أيام من تاريخ تعليق الإنذار في آخر موطن للمدعي، إذ من شأن هذا الإجراء حفظ حقوق الخزينة غير أن بعض المحاكم لا تعتد ولا تأخذ بمثل هذه التبليغات حيث تعتمد في كثير من الأحيان على الفصول 37 و 38 و 39 من قانون المسطرة المدنية.

ولتفادي هذه الثغرة، يمكن الاستئناس باستعمال نموذج تصريح يحرر من طرف العون المكلف بالتبليغ كوسيلة إثبات وللإشارة فقد حسمت محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط في مسألة التبليغ عن طريق التعليق واعتبرته صحيحا تطبيقا لمقتضيات المادة 43 من مدونة التحصيل وذلك في حكمها رقم 2009/401 بتاريخ 2009/04/29 في ملف رقم 2008/07/449 .

[2637] - عبد اللطيف العمراني ومراد الخروبي، الإصلاح الجديد في ميدان تحصيل الضرائب و الديون العمومية، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مواضيع الساعة، عدد 22، سنة 2000، ص 38.

[2638] - سعيد العمري، إيقاف تنفيذ الديون العمومية أمام القضاء الإداري الاستعجالي، منشورات مجلة الحقوق، سلسلة المعارف القانونية والقضائية، مطبعة المعارف الجديدة، الرباط، الطبعة الأولى 2013، ص 89.

[2639] - مذكرة مصلحية رقم 18 صادرة عن الخزينة العامة للمملكة بتاريخ 20 فبراير 1990.

[2640] - محمد حنين، مرجع سابق، ص 56.

Volume 11 issue 3
N:64 June 2026
ISSN:2509-0291
DOI
https://doi.org/10.63585/RPDM9639

إن وجود هذه الثغرة المفتوحة أمام الملزمين دوي النية السيئة للتملص من واجباتهم الضريبية بسبب غيابهم المقصود عن عناوينهم لتفادي تسليم رسائل التبليغ الموجهة إليهم، وبالتالي محاولة عرقلة مسطرة التبليغ قدر المستطاع.

ويتم إثبات تبليغ الإنذار بواسطة القائمة المكونة لأصله موقعة من طرف الشخص الذي تسلم الإنذار أو بعبارة عجز عن التوقيع أو رفض التوقيع.

وتبليغ الإنذار لا يعتبر صحيحا إلا إذا كان مسبوقا بإرسال آخر إشعار دون صائر للمدين.

وتجدر الإشارة إلى أن المحاضر الرسمية للتبليغ تتمتع بحجية ثبوتية متى تم تحريرها من طرف الأشخاص المؤهلين لذلك وطبق الشكليات المنصوص عليها قانونا.

بالإضافة إلى هذا، فإن القضاء الإداري المغربي لا يضفي الصفة الثبوتية على إجراء تبليغ الإنذار ويتجه إلى مطالبة القباض بإثبات عملية تعليق الإنذارات.

وعلى كل حال، فإن التقادم يثير عدة إشكالات على المستوى العملي من بينها الاعتداد الشديد للمدينين ودفعهم به رغم علمهم وتوصلهم بالتبليغ أو التعليق[2641].

وفي الأخير يمكن القول أن التبليغ القانوني للإنذار من بين الإجراءات الهامة القاطعة للتقادم في ميدان التحصيل الضريبي، وهو ما أكدت عليه المحكمة الإدارية بالرباط[2642]، بأن " ثبوت قيام إدارة الضرائب بتوجيه إنذار للملزم داخل أجل أربع سنوات على تاريخ الشروع في التحصيل يعتبر إجراء قاطعا للتقادم يجعل الدفع بسقوط الضريبة للتقادم غير مؤسس وحليفه الرفض".

و هو يعتبر شرطا جوهريا في عملية تحصيل ديون الدولة المختلفة ذلك أن صحة التبليغ من عدمه لها انعكاسات بالغة الأهمية على الإجراءات المباشرة من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل.

الفقرة ثانية: الحجز La saisie

يعتبر الحجز أحد الإجراءات القاطعة للتقادم حسب ما تنص عليه المادة 123 والمادة 39 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

وإذا كان تبليغ الإنذار القانوني مجرد بداية لإعمال إجراءات التحصيل الجبري فإن الإجراء الحقيقي الذي يؤدي إلى حمل وجبر المدين على الوفاء يتمثل في الحجز على أمواله المنقولة.

ويعتبر الحجز الإجراء الفعلي والناجح في المتابعة الجبرية لتحصيل ديون الخزينة، بحيث يجعل المدين يشعر بجدية المتابعة والخطر المحدق به[2643].

ويلجأ إليه المحاسب ضد المدين الذي لا يبادر إلى تسديد ما بذمته من ديون داخل أجل 30 يوما من تاريخ توصله بالإنذار القانوني، ويمارس هذا الحجز طبقا للمادة 44 من القانون 15-97 على الأثاث والأمتعة المنقولة والمحاصيل والثمار باستثناء الأشياء الضرورية لحياة المحجوز عليه وعائلته، ويتم الحجز طبقا للشروط المحددة في قانون المسطرة المدنية[2644]. وقد أحاطه المشرع بشروط من أجل صحته.

فلقد اشترطت جميع التشريعات ثلاث شروط أساسية للصحة الحجز:

أن يكون الدين حال الأداء

2641 - خلد مريم، الملزم والإدارة الضريبية، أية علاقة ؟، رسالة لنيل دبلوم الماستر قانون المنازعات، جامعة مولاي إسماعيل كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية – مكناس- الموسم الجامعي 2009/2008، ص 145.

2642 - حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط بتاريخ 2013/03/07 تحت عدد 868 في الملف عدد 12/7/520، منشور بكتاب المرتكزات الدستورية الناظمة للعمل القضائي للمحكمة الإدارية بالرباط وفقا لاجتهادات محكمة النقض القضاء الشامل لمحمد الهيني ص 453 وما يليها.

2643 - محمد شكيري، القانون رقم 15-97 المتعلق بتحصيل الضرائب والديون العمومية: قراءة أولية، مجلة مغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 37، مارس- أبريل 2001، ص 24.

2644 - محمد حنين، تقادم ديون الدولة، مرجع سابق، ص 57.

جامعة الحسن الأول سطات
كلية العلوم القانونية و السياسية
مختبر البحث قانون الأعمال
Volume 11 issue 3
N:64 June 2026
ISSN:2509-0291
DOI
https://doi.org/10.63585/RPDM9639

أن يكون معين المقدار

أن يكون خاليا من أي نزاع

غير أنه في ميدان تحصيل الديون الضريبية فإن تطبيق مسطرة الحجز تشترط الشروط الأساسية التالية:

أن يسبق تنفيذ مسطرة الحجز تبليغ الإنذار القانوني وفق الكيفية التي رأيناها أثناء تطرقنا للإنذار، ذلك أن أي إجراء من إجراءات التحصيل إذا لم يسبقه تبليغ الإنذار تبليغا صحيحا يكون مصيره البطلان[2645].

لا يمكن للمحاسب المكلف بالتحصيل مباشرة مسطرة الحجز إلا بناء على ترخيص مسبق من طرف الإدارة التي ينتمي إليها المحاسب المكلف بالتحصيل[2646].

احترام التراتبية الواردة بالمادة39[2647] من مدونة التحصيل حيث جعلت مسطرة الحجز في المرتبة الثانية بعد الإنذار

احترام الآجال الفاصلة بين تبليغ الإنذار وتنفيذ مسطرة الحجز، إذ تنص الفقرة الأخيرة من المادة 44 من مدونة التحصيل على أنه لا يمكن أن يتم الحجز إلا بعد ثلاثين يوما من تبليغ الإنذار، أي يتعين على القابض احتساب أجل 30 يوما من تاريخ التبليغ.

وهو ما أكدته المحكمة الإدارية في أحد قراراتها[2648] عل أنه: " لا يمكن اللجوء إلى الحجز كإجراء من إجراءات التحصيل إلا بعد استنفاد الإجراءات السابقة عنه من إشعار بدون صائر وإنذار قانوني...، تطبيقا للمادة 39 من مدونة تحصيل الديون العمومية تحت طائلة بطلان الحجز المنجز"

إلا أن السؤال الذي يثار في هذا الصدد هو هل يعتبر الحجز التحفظي إجراء قاطعا للتقادم وهل يمكن اعتباره تبعا لذلك أحد إجراءات التحصيل الجبري؟

يرى بعض الفقه أنه لا يمكن اعتبار الحجز إجراءا قاطعا للتقادم إلا إذا كان حجزا تنفيذيا.

لكن خلاف هذا نجد بعض الفقه[2649] يعتبر الحجز التحفظي إجراء قاطعا للتقادم.

ويمكن التمييز بين الحجزين بكون الحجز التنفيذي يكون مسبوقا بإنذار، ولذا فإن القطع يبدأ من تبليغه، أما الحجز التحفظي فلا ينقطع التقادم به إلا في وقت توقيعه[2650].

وبالتالي لا يمكن اعتبار الحجز التحفظي إجراء قاطعا للتقادم ما دام أنه لا يكون مسبوقا بالإنذار، وإنما إجراء احترازي يتخذه القابض في أي وقت من أجل ضمان تحصيل الديون الضريبية.

2645 - يجب أن يتضمن الإنذار تنبيه المدين إلى أنه سيصار إلى الحجز على أمواله، واللجوء إلى مختلف وسائل المتابعة القانونية الممكنة إذا لم يبادر إلى الوفاء بالضريبة داخل الأجل القانوني.

2646 - تنص الفقرة الأولى من المادة 44 من مدونة التحصيل على مايلي: "يتم حجز الأثاث والأمتعة المنقولة والمحاصيل والثمار تنفيذا للترخيص المشار إليه في المادة 37 أعلاه بطلب من المحاسب المكلف بالتحصيل وطبقا لأحكام قانون المسطرة المدنية..."

2647 - تنص المادة 39 من مدونة التحصيل على مايلي: " تباشر إجراءات التحصيل الجبري للديون العمومية حسب الترتيب التالي:

- الإنذار
- الحجز
- البيع
- ويمكن اللجوء إلى الإكراه البدني لتحصيل الضرائب والرسوم والديون العمومية الأخرى وفق الشروط المنصوص عليها في المواد 76 إلى 83 أدناه".

2648 - قرار عدد 151 المؤرخ في 2007/4/4 في الملف الإداري عدد 9/06/50 (ورد في مجلة القضاء الإداري، العدد 2، 2013، ص313).

2649 - عبد الرزاق السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني، نظرية الالتزام بوجه عام، الأوصاف – الحوالة – الانقضاء، الجزء الثالث، دار إحياء التراث العربي بيروت لبنان، سنة 1958، ص 1101.

2650 - عبد العزيز اليونسي، تقادم إجراءات تحصيل الديون العمومية ، المجلة المغربية للإدارة والتنمية، الطبعة الأولى ،عدد 31 سنة 2001 ، ص 83.

Volume 11 issue 3
N:64 June 2026
ISSN:2509-0291
DOI
https://doi.org/10.63585/RPDM9639

غير أن تبليغ الحجز التحفظي إلى المدين وعلمه بهذا الإجراء يمكن اعتباره إجراء قاطعا للتقادم يمكن الاحتجاج به أثناء إثارته أمام القضاء[2651].

الفقرة الثالثة: البيع La vente

يعتبر البيع آخر إجراء في عمليات المتابعات، ويتم اللجوء إليه إذا لم تحقق المتابعات الأولى السابقة أية نتيجة، لذلك يحق للقابض أن يقوم ببيع الأشياء التي تم حجزها من أجل استخلاص مبلغ الدين المستحق للخزينة من ثمنها.

وبتمعن مواد مدونة التحصيل، المنظمة لعملية البيع، سنلاحظ بأن تعامل المشرع الجبائي، متسم بالحيطة فيما يتعلق بالضوابط القانونية، ونحن نتفهم هذا التوجه الحكيم ونثمنه، لأن إجراء البيع الجبري، يعتبر الإجراء الثالث والحاسم، في ترتيب إجراءات التحصيل الجبري المنصبة على أموال المدين، فالبيع إذن يعتبر آخر محطة قبل الانتقال إلى مرحلة الإكراه البدني، بحسب الترتيب الوارد بمنطوق المادة 39 من مدونة التحصيل، لذلك وجب ضبطه بكيفية تراعي حقوق الطرفين[2652].

وهو إجراء يتمكن بواسطته المحاسب من الحصول على الأموال اللازمة لتسديد ما في ذمة المدين من ديون ولا ينبغي اللجوء إلى عملية البيع إلا بعد أجل 8 أيام ابتداء من تاريخ الحجز، غير أنه يمكن تخفيض هذا الأجل باتفاق مع المدين خاصة في حالة الخوف على تلف الحجوزات، أو لتجنب صوائر الحراسة غير المتناسبة مع قيمتها، كما يتعين احترام مجموعة من الضوابط من أهمها حضور السلطة الإدارية المحلية والاقتصار على بيع المحجوزات في حدود ما يناسب تسديد الدين وإجراء البيع بالمزاد العلني[2653].

و كما هو الشأن في إجراءات الحجز السابقة، تتوقف مسطرة البيع على مجموعة من الشروط الضرورية التي بدونها يعتبر البيع باطلا كأن لم يكن:

شرط تبليغ الإنذار للمدين

شرط حصول القابض على ترخيص لإجراء البيع[2654].

كما هو الشأن بالنسبة للحجز تتوقف مسطرة البيع على إذن خاص يمنحه الرئيس الذي ينتمي إليه المحاسب المكلف بالتحصيل[2655]

شرط الأجل[2656]، إذ حفاظا على مصالح المدين ومراعاة لنوعية وطبيعة الأشياء المحجوزة، نصت المدونة في المادة 59 على أجل ثمانية أيام.

إلا أن المدونة لم تحدد الأجل الأقصى الذي يمكن فيه للمحاسب مباشرة إجراءات البيع داخله، وإن كنا نرى إخضاعه للقاعدة العامة المنصوص عليها في المادة 123 من المدونة بشأن أجل التقادم في ميدان تحصيل الديون العمومية والمحددة في أربع سنوات تبتدأ من تاريخ الشروع في مباشرة إجراءات التحصيل الجبري.

2651 - عبد المجيد الزلال، دور القضاء في النزاعات الناشئة عن تطبيق مدونة تحصيل الديون العمومية، رسالة لنيل دبلوم السلك العالي في التدبير الإداري، المدرسة الوطنية للإدارة، السنة الجامعية 2004-2005، ص 94.

2652 ماء العينين الشيخ الكبير، تحصيل الديون العمومية بين ضوابط التشريع وإشكالات التطبيق، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام والعلوم السياسية، بكلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية أكدال الرباط، السنة الجامعية 2018-2019، ص 238-239.

2653 - محمد حنين، تقادم ديون الدولة، مرجع سابق، ص 57.

2654 - تنصص المادة 58 من مدونة التحصيل على: "لا يمكن القيام بأي بيع إلا بموجب الترخيص المنصوص عليه في المادة 37، والذي يعطي للمحاسب المكلف بالتحصيل من طرف رئيس الإدارة التي ينتمي إليها المحاسب المذكور".

2655 - تنص الفقرة الثانية من المادة 44 من مدونة التحصيل على: " ... يتضمن هذا الترخيص أيضا الأمر بإجراء البيع إذا لم يسدد المدين ما بذمته بعد تنفيذ الحجز"

2656 - تنص المادة 59 على: " لا يتم بيع الأثاث والأمتعة المحجوزة والمحاصيل والثمار التي أوشكت على النضج إلا بعد أجل ثمانية (8) أيام ابتداء من تاريخ الحجز..."

ISSN:2509-0291
DOI
https://doi.org/10.63585/RPDM9639

وتعد إجراءات البيع التي يقوم بها المحاسب المكلف بالتحصيل بصفة شخصية أو التي يقوم بها أعوان التبليغ والتنفيذ لفائدته وفق مقتضيات المواد 58،59،60،61 تعتبر إجراءات قاطعة للتقادم سواء أفضت إلى نتيجة أم لم تفض[2657]، شريطة احتفاظ القابض بالوثائق والمحاضر التي تثبت قيامه بهذا الإجراء[2658].

الفقرة الرابعة: الإكراه البدني La contrainte par corps

إن الأصل، كما رأينا هو الأداء الرضائي للدين العمومي، أما الاستثناء فهو اللجوء إلى إجراءات التنفيذ الجبري، والإكراه البدني يبقى بمقتضى ذلك أشد استثناء لأنه يمس بحرية المدين ومن ثم كان من الطبيعي أن إمكانية اللجوء إليه لا تتوفر إلا عندما لا تؤدي طرق التنفيذ الأخرى على أموال المدين إلى نتيجة.

وتعتبر مسطرة الإكراه البدني إجراء من إجراءات التحصيل الجبري المنصوص عليها في المادة 39[2659] من مدونة التحصيل، التي تخول للقابض حق متابعة المدين في شخصه وحريته من أجل استخلاص الدين الضريبي، وذلك بعد استنفاذ باقي الإجراءات المنصوص عليها في نفس المادة والمتمثلة في تبليغ الإنذار وحجز وبيع أموال المدين المتأخر عن الأداء.

فبالرجوع إلى مقتضيات مدونة تحصيل الديون العمومية، خاصة تلك المتعلقة بالإكراه البدني، نلاحظ أن المشرع ضيق من استعمال هذه المسطرة في تحصيل الديون الضريبية، عن طريق تقييدها بضوابط وشروط تحد من استعمالها.

وهو إجراء ردعي يلجأ إليه المحاسب المكلف بالتحصيل عندما لا تؤدي طرق التنفيذ على أموال المدين إلى تسديد الدين، ويمكن اللجوء إلى الإكراه البدني ضد المدينين الذين لم يثبت عسرهم وضد المدينين الذين يفتعلون العسر أو يعرقلون إجراءات تحصيل الديون العمومية.

وتبعا لذلك فإنه غالبا ما يتم اللجوء إلى مسطرة الإكراه البدني في حالة عدم وجود ممتلكات سواء كانت منقولة أو عقارات يمكن الحجز عليها ومع ذلك لا يتم الإعلان عن إعسار المدين، ففي هذه الحالة يكون الإكراه البدني وسيلة لإجبار المدين على تسديد ما بذمته من ديون أو على إظهار الممتلكات المتستر عليها[2660].

وحتى يكون إجراء الإكراه البدني قاطعا للتقادم يجب أن يكون وفق المقتضيات المنصوص عليها في المواد 76 إلى 83 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

ولقطع التقادم لا ينبغي الحكم على المدين بالحبس وإدخاله السجن، فإن مجرد المطالبة التي تتم وفق مقتضيات المادة 80 من مدونة تحصيل الديون العمومية تعتبر قاطعة للتقادم.[2661]

حيث تباشر إجراءات الإكراه البدني بناء على طلب يوجهه المحاسب بعد ترخيص مسبق من رئيس الإدارة الذي يتبع له، إلى المحكمة الابتدائية ويبت قاضي المستعجلات في هذا الطلب داخل أجل لا يتعد 30 يوما حيث يتم تحديد مدة الإكراه البدني حسب مبلغ الدين وذلك بالاستناد على المادة 79 من قانون 97-15[2662].

خاتمة

وفي الختام فقد حاولنا الخروج بمجموعة من الاستنتاجات من خلال هذا المقال الذي سلط الضوء على العوائق التي تعترض أداء الدين الضريبي، وأول ما خلصنا إليه هو أن استخلاص الدين الضريبي ليس بالأمر الهين، فرغم الامتيازات والسلطات التي منحها

2657 - عبد العزيز اليونسي، تقادم إجراءات تحصيل الديون العمومية، مرجع سابق، ص 83.

2658 - عبد المجيد الزلال، دور القضاء في النزاعات الناشئة عن تطبيق مدونة تحصيل الديون العمومية، مرجع سابق، ص 95.

2659 - المادة 39 من مدونة تحصيل الديون العمومية

2660 - محمد حنين، "تقادم ديون الدولة"، مرجع سابق، ص 57.

2661 - عبد العزيز اليونسي، " تقادم إجراءات تحصيل الديون العمومية "، مرجع سابق، ص 83.

2662 - محمد حنين، "تقادم ديون الدولة"، مرجع سابق، ص 58.

المشرع للخزينة العامة من أجل ضمان استخلاص الدين الضريبي، إلا أنها قد تواجه بمجموعة من العوارض والإشكاليات التي تقيد سلطاتها وتقف حاجزا أمامها، وذلك بسقوط الدين الضريبي بالتقادم.

ونظرا لكون الدين الضريبي يكتسي أهمية قصوى، لكونه المصدر الرئيسي لميزانية الدولة، ويهدف إلى تحقيق مصلحة المجتمع برمته، على عكس الديون العادية التي تحقق مصالح فردية فقط، لدى لا ترغب الدولة في حدوث مثل هذا العارض، لأنها في أمس الحاجة للمداخيل الضريبية، لكن قواعد العدالة والضرورة العملية قد تقتضي وجود مثل هذه الموانع، فقواعد العدالة والاستقرار اقتضت وجود التقادم الضريبي.

وقد أظهرت الدراسة مجموعة من النتائج الأساسية، من أبرزها:

- أن إجراءات التحصيل الجبري تحتل مكانة محورية في نظام قطع التقادم الجبائي
- أن التطبيق العملي يثير عدة إشكالات قانونية تتعلق بمدى صحة بعض إجراءات التحصيل وآثارها القانونية
- أن الاجتهاد القضائي ساهم في تكريس نوع من التوازن بين امتيازات الإدارة وضمانات الملزم، خاصة من خلال الرقابة على مشروعية إجراءات قطع التقادم.

وانطلاقا من هذه النتائج، يمكن اقتراح مجموعة من الاقتراحات، من أهمها:

- ضرورة تدخل المشرع لتدقيق المقتضيات القانونية المتعلقة بأسباب قطع التقادم
- توحيد المفاهيم المرتبطة بإجراءات التحصيل الجبري وآثارها القانونية.
- تعزيز الضمانات القانونية المخولة للملزم حماية للأمن القانوني.
- تكريس اجتهاد قضائي موحد يحدد بشكل دقيق شروط وآثار قطع التقادم.
- والعمل على تحقيق توازن أكبر بين فعالية التحصيل الجبائي واحترام حقوق الملزمين.

لائحة المراجع:

الكتب:

-الحسن كثير ، التبليغ في المادة الجبائية على ضوء التشريع الجبائي والاجتهاد القضائي، مطبعة الأمنية، الرباط، 2012.

- محمد القصري، المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء المغربي، الطبعة الثانية دار أبي رقراق، الرباط، سنة 2009.

- موريش صادق، قضاء منازعات الضرائب، دار الكتب القانونية، طبعة 1999.

- مصطفى صادق، التشريع الضريبي المالي، دار المعارف الجامعية، الطبعة الثانية 1997

-عبد الغني خالد، المسطرة في القانون الضريبي المغربي، مطبعة دار النشر المغربية عين السبع- الدار البيضاء، 2002.

- عبد الرزاق السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني، نظرية الالتزام بوجه عام، الأوصاف – الحوالة – الانقضاء، الجزء الثالث، دار إحياء التراث العربي بيروت لبنان، سنة 1958، ص 1101.

مقالات:

- أحمد النجاري، نظرة حول التقادم الضريبي، مجلة المناظرة ،العدد الثالث، يونيو 1998.

- إسماعيل زكير و فاطمة غيلالي، منازعات تحصيل الديون العمومية على ضوء اجتهادات القضاء الإداري – دعوى التقادم نموذجا – " مداخلة ضمن أشغال الندوة الجهوية السادسة أيام 10 و 11 ماي 2007 المنظمة من قبل المجلس الأعلى " المنازعات الانتخابية والجبائية من خلال اجتهادات المجلس الأعلى ، خمسون سنة من العمل القضائي، مطبعة الأمنية، الرباط 2007.

- سعيد العمري، إيقاف تنفيذ الديون العمومية أمام القضاء الإداري الاستعجالي، منشورات مجلة الحقوق، سلسة المعارف القانونية والقضائية، مطبعة المعارف الجديدة، الرباط، الطبعة الأولى 2013.

Volume 11 issue 3
N:64 June 2026
ISSN:2509-0291
DOI
https://doi.org/10.63585/RPDM9639

- محمد شكيري، القانون رقم 97-15 المتعلق بتحصيل الضرائب والديون العمومية: قراءة أولية، مجلة مغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 37، مارس- أبريل 2001.

- محمد حنين، تقادم ديون الدولة، مجلة القانون المغربي، عدد 1، يناير 2002.

- عبد العزيز اليونسي، تقادم إجراءات تحصيل الديون العمومية ، المجلة المغربية للإدارة والتنمية، الطبعة الأولى ،عدد 31 سنة 2001.

- عبد اللطيف العمراني ومراد الخروبي، الإصلاح الجديد في ميدان تحصيل الضرائب و الديون العمومية، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مواضيع الساعة، عدد 22، سنة 2000.

الأطروحات والرسائل:

- رضوان اعميمي، ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتياز الإدارة الضريبية وسلطات القضاء الإداري، أطروحة لنيل دكتوراه الدولة في القانون العام والعلوم السياسية وحدة الأنظمة القانونية والقضائية الإدارية المقارنة، كلية العلوم القانونية و الاقتصادية والاجتماعية سلا، الموسم الجامعي 2015/2014.

- ماء العينين الشيخ الكبير، تحصيل الديون العمومية بين ضوابط التشريع وإشكالات التطبيق، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام والعلوم السياسية، بكلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية أكدال الرباط، السنة الجامعية 2018-2019.

- عبد الحق عميمي، أحكام اجتهاد القضاء الإداري المغربي في المنازعات الضريبية، أطروحة لنيل الدكتراه في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، أكدال- الرباط-، السنة الجامعية 2012-2013.

- عبد الرحيم حزيكر، إشكالية تحصيل الضرائب بالمغرب محاولة في التأصيل والبحث في سبل تحقيق التوازن بين امتيازات إدارة التحصيل وضمانات الملزم، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق وحدة البحث والتكوين المالية العامة، جامعة الحسن الثاني كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية عين الشق- الدار البيضاء، الموسم الجامعي 2004/2003.

- بوشعيب لكراري، ضمانات الملزم في ضوء مدونة تحصيل الديون العمومية، رسالة لنيل دبلوم الماستر المتخصص مسلك العلوم والتقنيات الضريبية، جامعة الحسن الأول كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية – سطات – الموسم الجامعي 2013/2012.

- مريم خلد، الملزم والإدارة الضريبية، أية علاقة ؟ ، رسالة لنيل دبلوم الماستر قانون المنازعات، جامعة مولاي إسماعيل كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية – مكناس- الموسم الجامعي 2009/2008.

- محمد موفيد، منازعات التحصيل الضريبي أمام القضاء الإداري، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام، جامعة الحسن الأول كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية – سطات – ، الموسم الجامعي 2013- 2014.

- عبد المجيد الزلال، دور القضاء في النزاعات الناشئة عن تطبيق مدونة تحصيل الديون العمومية، رسالة لنيل دبلوم السلك العالي في التدبير الإداري، المدرسة الوطنية للإدارة، السنة الجامعية 2004-2005.

مراجع بالفرنسية:

Martin Collet, procédure fiscale, presses universitaires de la Frances, 1er édition Février 2011. -

recouvrement de l'impôt , LGDJ, 1er edition, 2005. - Michel Douay, Le

. Rachid Lazrak, Fiscalité des entreprises, Editions La porte, Deuxième édition, 2005-

-Pierre Dupont Delestraint, Droit civil, Dalloz, neuvième édition 1983.