

جَلْدَة

ISSN: 2737-8152

# القانون و المدنم

دورية علمية محكمة و مفهرسة، تعنى بالدراسات الاجتماعية و القانونية و الاقتصادية، تصدر عن معهد الدراسات الاجتماعية و الإعلامية.

العدد 17

أبريل - يونيو 2025

مدير النشر: يونس بنان - مدير التحرير: د سناه حواتا

## مسطورة التبليغ في القانون الضربي المغربي

يوسف محسن





# مسطرة التبليغ في القانون الضريبي المغربي

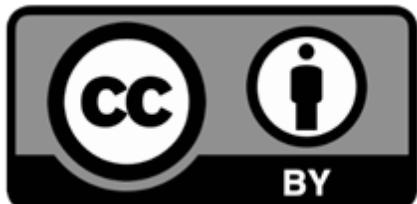
---

## REPORTING PROCEDURE IN MOROCCAN TAX LAW

يوسف محسن

باحث في صف الدكتوراه

كلية العلوم القانونية والسياسية، جامعة الحسن الأول - سطات



يوسف ، محسن . (2025). مسطرة التبليغ في القانون الضريبي المغربي. مجلة القانون و المجتمع, 6(17), 26-39.  
<https://doi.org/10.5281/zenodo.17081182>



Éditée Par  
**SOCIAL AND MEDIA STUDIES INSTITUTE**



**REVUE DROIT & SOCIÉTÉ**  
ISSN : 2737-8101

# مسطرة التبليغ في القانون الضريبي المغربي



## الملخص

يوسف محسن

باحث في صف الدكتوراه

كلية العلوم القانونية والسياسية، جامعة  
الحسن الأول - سطات، المغرب

تسيرج العلاقة الضريبية بمجموعة من المساطر التي جعلها المشرع المغربي ضمانات لكلا طرفهما. وتُعد مسطرة التبليغ إحدى هذه المساطر، غير أن أهميتها تكمن في أن صحة باقي المساطر ترتبط بصحة إجراءاتها. ويُقصد بالتبليغ العملية التي يسعى من خلالها أحد أطراف العلاقة الضريبية إلى إعلام الطرف الآخر بوثائق ضريبية معينة. إلا أن هذه المسطرة تطرح مجموعة من الإشكالات القانونية والعملية التي تجعل تحقيق التبليغ أمراً بالغ الصعوبة.

ولذلك أقدم المشرع على إدخال مجموعة من التعديلات على مستويات مختلفة قصد تحسينها، وكان آخرها التنصيص على إمكانية اعتماد المعطى الرقمي في التبليغ، نظراً للدور الفعال الذي أصبحت تؤديه الوسائل الرقمية في المعاملات بصفة عامة، وما تميز به من سرعة في التواصل، وانخفاض في التكاليف، وسهولة في الاستعمال. ومن ثم، كان من الضروري التدخل لإرساء أساس قانوني لاستعمال هذه الوسائل في التبليغ، حتى يصبح التبليغ الإلكتروني منصوصاً عليه قانوناً، كحل لتجاوز الإشكالات التي تطرحها الوسائل التقليدية في مادة تتسم بخصوصية عالية.

26

# REPORTING PROCEDURE IN MOROCCAN TAX LAW

## ABSTRACT:

The tax relationship is governed by a set of procedures established by the Moroccan legislator as safeguards for both parties. Among these procedures, the notification process holds particular importance, as the validity of other procedures depends on its proper implementation. Notification refers to the process through which one party to the tax relationship informs the other party of specific tax-related documents. However, this procedure raises numerous legal and practical challenges, making its proper execution particularly difficult.

For this reason, the legislator has introduced several amendments at various levels to improve it, the most recent of which is the incorporation of digital means into the notification process. This shift stems from the significant role digital tools now play in transactions in general, offering speed, cost-effectiveness, and ease of use. Consequently, it has become essential to establish a legal framework for the use of these tools in notifications, thereby making electronic notification legally recognized as a solution to the issues posed by traditional methods in a field of such particular importance.

**Keywords:** Taxpayer, Tax Administration, Reporting rule, Electronic Notification, Tax Procedures.

Youssef Mohsine

PhD researcher

Hassan I University, Settat,  
Morocco

## مقدمة

تقوم العلاقة بين الملزم والإدارة الضريبية على مجموعة من المساطر التي تأسس لربط الضريبة واستخلاصها، هذه المساطر التي قد يختلف عن عدم القيام بها أو مخالفتها عقوبات وجزاءات، وبالتالي هي مساطر ملزمة لطرف العلاقة الضريبية، ويمكن القول إن مسطرة التبليغ بمثابة العمود الفقري الذي تقوم عليه باقي المساطر الأخرى، لاعتبار أن التبليغ هو آلية الأخبار والإعلام التي يعتمد عليها كل طرف من أجل إيصال ما يتواхاه إلى الطرف الآخر، في إطار العملية التواصلية بين الطرفين بشكل عام، وتعتبر عملية التبليغ من أهم المساطر في جميع فروع القانون، لما يترتب عنها من التزامات وواجبات وضمانات<sup>1</sup>،

<sup>1</sup>- المقصود بهذه الضمانات ما يلي:

- ضمان حق الملزم في الإعلام للقيام لعملية التصريح الضريبي.

- ضبط الآجال المتعلقة بالتصريح، والفحص، وفرض الضريبة، والتقادم، والمنازعات.

خلال المنازعة وفي بعض الحالات حتى قبل المنازعة كما هو الحال في القانون الضريبي، حيث يعتبر التبليغ في هذا الحقل العلمي مرتبط بمختلف مراحل المسطورة الضريبية من التأسيس إلى التحصيل، إضافة إلى كونها مسطرة تربطها علاقة بحقوق الملزم كطرف يدعي أنه طرف ضعيف في المعادلة الضريبية وبين واجب حماية العوائد الضريبية المزعزع استخلاصها، والتي تشكل المورد الأساسي لخزينة الدولة من أجل صرفها في تغطية الأعباء العامة.

يقصد بالتبليغ لغة الإيصال، إلا أنه في الحقل الضريبي يشمل كل وثيقة تستخدمها الإداره الضريبية من أجل إعلام الملزم بالمسطورة الضريبية التي يخضع لها، والهدف من إيصال هذه الوثيقة هو قطع التقادم بالنسبة للإداره، وفتح مجال جديدة للتقادم بالنسبة للملزم، سواء للجواب أو التظلم<sup>2</sup>، كما يعرف التبليغ على أنه كل وثيقة تستعملها الإداره الضريبية من أجل إعلام الملزم بالمسطورة التي سوف تسلكه اتجاهه، من أجل فرض الضريبة أو من أجل تصحيح الأساس المصح بها<sup>3</sup>.

وبالتالي، فمن هنا تفسر الأهمية التي أملأها المشرع المغربي لهذه المسطورة من خلال التعديلات التشريعية المتواتلة التي جاءت بها قوانين مالية السنّة في حقب مختلفة، على اعتبار أن الأساس التشريعي للتبليغ في المادة الضريبية يحتوي على مواد قانونية متفرقة وممتدة تمثل في قانون المسطورة المدنية وقانون الجبايات المحلية والمدونة العامة للضرائب ومدونة تحصيل الديون العمومية، الأمر الذي أثر حتى على القضاء حين تفسيره للنصوص المتعلقة بالتبليغ لتباين مواقفه في العديد من المناسبات، نظراً لخصوصية المسطورة والمنازعة الضريبيتين، الأمر الذي يظهر خطورة تجاوز عملية التبليغ أو مخالفتها.

وبالرجوع إلى المسار التاريخي الذي مرت منه مسطرة التبليغ يمكن تلخيصه في مرحلة ما قبل إصدار المدونة العامة للضرائب، التي كانت فيها قواعد التبليغ خاضعة لقانون المسطورة المدنية ومرحلة التأكيد على خصوصية التبليغ الضريبي من خلال إصدار المدونة العامة للضرائب، إلا أنه ومن خلال الواقع العملي ظهرت مجموعة من الإشكالات على المستوى القانوني والعملي، وذلك مرده إلى كون أن مسطرة التبليغ مسطرة أساسية وجوهية في جميع مراحل ربط واستخلاص الضريبة، ضماناً لمبدأ مهم وهو الواجهية<sup>4</sup> ومبدأ الإخبار بعملية التضريب لكل الذي يشكل أحد الحقوق الأساسية للملزم الضريبي.

- قطع التقادم سواء بالنسبة للجواب أو لتوجيه المطالبة أو بالنسبة للإداره من أجل فرض الضريبة.

<sup>2</sup>- خالد عبد الغني، مسطرة التبليغ في القانون الضريبي، مداخلة في لقاء مشترك بين المجلس الأعلى والمديرية العامة للضرائب حول العمل القضائي والمنازعات الضريبية، أشغال اليومين الدراسيين 28 و29 مارس 2005، دفاتر المجلس الأعلى، العدد 8، 2005، ص 58.

<sup>3</sup>- مدني احمدوش، إشكالية الإثبات والتبليغ في المنازعات الضريبية، سلسلة القضاء الإداري والمنازعات الإدارية، المنازعات الضريبية بال المغرب بين ضمانت الملزم وحقوق الإداره، مجلة المهن القانونية والقضائية، العدد 2، نوفمبر 2018، ص 187.

<sup>4</sup>- حق الدفاع أمام القضاء حق طبيعي مكفول، ويتكفل بتنظيمه قانون الإجراءات المدنية والإدارية والذي ينظم قواعد وإجراءات التقاضي أمام القضاء المدني، والذي كفل للخصوم مجموعة من المكانت و المراكز يطلق عليها اصطلاحا حقوق الدفاع، والتي ينحصر مضمونها في تمكين الخصم من وسائل تكوين الرأي القضائي لصلحته، توصلًا لصدر حكم لمصلحته في الدعوى وهو حق للخصم في مواجهة الخصوم

وانطلاقاً مما سبق، تطرح هذه الدراسة الإشكالية الرئيسية التالية: "إلى أي حد استطاع المشرع المغربي، من خلال الإطار التشريعي والتعديلات المتعاقبة، ضمان فعالية مسطرة التبليغ الضريبي، وما هو دور الاجتهد القضائي في تكريس أو تقييد هذه الفعالية، خاصة في ظل الانتقال نحو التبليغ الإلكتروني؟"

وللإجابة عن هذه الإشكالية، نفترض ما يلي:

- إن الإطار التشريعي لمسطرة التبليغ لا يزال يعاني من تشتت وضعف في الضمانات القانونية على الرغم من الإصلاحات المتعاقبة.
- إن الاجتهد القضائي لعب دوراً محورياً في سد بعض الفراغات التشريعية، لكنه في بعض الحالات ساهم في تأجيج إشكالات التفسير والتطبيق.
- إن اعتماد التبليغ الإلكتروني يمكن أن يشكل حلاً ناجعاً لتجاوز إشكالات التبليغ التقليدي، بشرط تأطيره بضمانات قانونية وتقنية كافية.

أما من الناحية المنهجية، فقد تم الاعتماد على المنهج التحليلي-الوصفي لدراسة النصوص القانونية المنظمة لمسطرة التبليغ وتفكيك مضامينها، والمنهج المقارن لمقارنة التجربة المغربية ببعض النماذج المقارنة، إضافة إلى المنهج التحليلي-الاجتهادي لرصد توجهات القضاء المغربي في هذا المجال.

ويقوم المقال على التصميم التالي:

ينطلق المقال في مبحثه الأول من تحديد الإطار القانوني المنظم لهذه المسطرة من خلال بيان طبيعتها القانونية ودورها المحوري في حماية حقوق الأطراف، ثم تتبع تطورها التشريعي عبر مختلف القوانين المؤطرة للعملية الضريبية والإصلاحات التي همتها بهدف تعزيز فعاليتها. أما المبحث الثاني، فيتجه نحو تحليل الإشكالات العملية والقضائية المرتبطة بمسطرة التبليغ، حيث يتم التطرق في المطلب الأول إلى مختلف الإشكالات التي تثيرها هذه المسطرة بين النص والواقع، من خلال مناقشة أوجه القصور في النصوص القانونية المنظمة لها والصعوبات التي يفرزها تطبيقها العملي، ثم الانتقال في المطلب الثاني إلى دراسة التبليغ الإلكتروني باعتباره أحد أهم المستجدات التشريعية التي جاء بها المشرع لمواجهة تحديات التبليغ التقليدي، وذلك عبر بيان ماهيته ومزاياه ورصد واقعه في القانون الضريبي المغربي ومدى نجاحه في

ومن أهم تطبيقات حق الدفاع مبدأ الوجاهية في الخصومة، بمعنى أن الخصم يجب عليه أن يباشر حقوقه الإجرائية في مواجهة الخصم الآخر، أو على الأقل يمكنه من ذلك، وذلك عن طريق ما يسمى بالتبليغ القضائي وهو أهم آلية تكفل إعمال مبدأ الوجاهية في الخصومة المدنية. وهو من الأعمال المحركة التي يقصد بها دفع الخصومة إلى الحركة، والهدف منه تبليغ المدعي عليه بطلبات المدعي وبالجلسة المحددة لنظرها كي يعد دفاعه، ولقد اتفق الفقهاء على مبدأ الوجاهية ليس سوى تطبيقاً وتجسيماً لحق أشمل وأعمق هو حق الدفاع، ويحتل لذلك هذا المبدأ بين الخصوم مكانة مرموقة ضمن المبادئ الأساسية المنظمة للإجراءات المدنية.

تحقيق الغاية المرجوة منه. وتختم الدراسة بخاتمة تتضمن أهم النتائج التي أفضت إليها والتحسينات المقترنة لضمان فعالية مسطرة التبليغ وتكريس التوازن بين حقوق الملزم ومصالح الإدارة الضريبية.

### **المطلب الأول: إشكالات مسطرة التبليغ بين النص والواقع**

بعد التعديلات التي عرفها مسار تطور مسطرة التبليغ، جاءت المدونة العامة للضرائب بالجديد في مادتها 219، بهدف تجاوز بعض الإشكالات التي عرفها التبليغ على المستوى القانوني والعملي، إلا أن الأمر يبدو وكأنه زاد في حجم الإشكالات التي كانت مطروحة، على اعتبار أن محتوى المادة المذكورة، جاء مخالفًا للقواعد العامة لمسطرة التبليغ التي نص عليها قانون المسطرة المدنية، كما أن واقع تطبيق هذه المادة أبان على تراجع واضح في تعزيز ضمانت الملزم الضريبي، هذه المادة التي حددت كيفية حصول التبليغ وطرقه وشروطه، لذلك سنحاول الوقوف عند مجموعة من الإشكالات على مستوى هذه المادة، وكيف تعامل القضاء معها، خلال عرض النزاع عليه وهذا من خلال تقسيم هذا المطلب إلى فقرتين، نخصص الأولى للإشكالات المتعلقة بالتบليغ، والفقرة الثانية نخصصها لأثر مسطرة التبليغ على المسطرة الضريبية.

#### **الفقرة الأولى: الإشكالات المثارة حول النص القانوني**

لقد أثارت المادة 219 من المدونة العامة للضرائب مجموعة من الإشكالات على المستويين العلمي والعملي، هذه الإشكالات المرتبطة بإجراءات وشكليات مسطرة التبليغ بشكل عام، وهو الأمر الذي يدفعنا أيضًا للوقوف على موقف القضاء من هذه الإشكالات التي يطرحها القانون والواقع العملي معاً، حيث بغض النظر على محاولات المشرع في ملامسة الإشكالات التي كان يطرحها التبليغ قبل المدونة العامة للضرائب، وبغض النظر على توفيقه في ذلك أم لا، يبقى للاجتهاد القضائي دور أساسى وفعال في التصدي لمثل هذه الإشكالات التي تطرح عليه في النزاعات الضريبية، لسد هذه الاختلالات والعيوب التي تظهر في الواقع العملي.

لقد افتتح المشرع الضريبي المادة 219 من المدونة العامة للضرائب بتحديد عنوان التبليغ، حيث أكد على أن التبليغ في المجال الضريبي يتم بناء على العنوان الذي أدلّ به الملزم إلى الإدارة الضريبية، إما في إقراراته وتصريحاته في إطار نظام الإقرار التي تنص عليه المدونة العامة للضرائب، كقاعدة في تأسيس الضريبة أو عقوده واتفاقياته التي يدلّ بها إلى مفتش الضريبة، للقيام ببعض الإجراءات التي يفرضها القانون، أو من خلال العنوان الوارد في مراسلاته مع مفتش الضرائبقصد إخباره بالتغيير أو التعديل الذي من شأنه أن يغير في مبلغ الضريبة، وبالتالي من هنا أول ما يثار حوله النقاش هو العنوان الذي ستعتمد عليه الإدارة في ظل التنوع في العناوين الذي أوردته المادة 219، هل يعتبر على سبيل التخيير أم على سبيل الترتيب، وبالتالي فإن الظاهر من النص على أن مفتش الضرائب يجب أن يلجأ إلى العنوان الوارد في الإقرار مبدئياً، ثم بعدها إن تعذر العقود ثم بعدها المراسلة إن تعذر، وأنه لا يحق للإدارة أن

اختار بكل حرية العنوان الذي ستبلغ فيه الملزم، حتى لا يطعن هذا الأخير أمام القضاء في مسطرة التبليغ، على أساس أنها تجاهلت عنوان الإقرار إن كان مقيما فيه. وهذا ما أيدته محكمة النقض في قرارها عدد 1065/2 الصادر بتاريخ 13/11/2014 في الملف 3910/4/2013 حيث أكدت في تأويلها القانوني لمسطرة التبليغ في المادة 219 على التبليغ يتم بالعنوان المحدد من قبل الخاضع للضريبة في إقراراته أو عقوده أو مراسلاته، وأن هذا التعداد المذكور ليس واردا على سبيل التخيير، بل على سبيل الترتيب إذ يجب البدء بالإقرار فإذا لم يتضمن العنوان أخذ بالعنوان الوارد في العقود، وهكذا مالم يتم توصل الملزم في أحد العناوين المذكورة إذ تنتفي المصلحة في الطعن في التبليغ بذلك...).

كما يمكن أن يشار إلى الإشكال في الحالة التي لا يدلي فيها الملزم بأي عنوان، والحال أنه هل الإدارة ستقوم باعتباره ناقصا والقانون يشير إلى أن التبليغ يجب أن يكون في العنوان التي تحوزه الإدارة من خلال إقراراته أو عقوده أو مراسلاته، هنا نود أن نشير إلى أن المشرع قد نص في المادة 72 من المدونة العامة للضرائب، على الموطن الضريبي، حيث أكد على أن يختار الملزم لنفسه موطنها ضريبيا. ويعرف الموطن الضريبي على أنه المقر الذي تفرض فيه الضريبة<sup>6</sup>. وبالتالي فإن المشرع حث الملزم على إمداد الإدارة الضريبية بعنوان يتم مراسلته فيه، كما ألمّ به بإخبارها بتغيير العنوان في حال ذلك، وإذا لم يخبر الإدارة بالتغيير فإن الإدارة تعتمد على آخر عنوان معروف، مما يؤكد على أن الملزم وفي إطار التزامه القانوني يتحمل عبئ الإدلة بعنوان صحيح وتم للإدارة الضريبية، وإلا سيعتبر التبليغ صحيحا فيلا جميع الأحوال إذا ما ثبتت الإدارة أنها قامت بالتبليغ.

وبقي أن نشير إلى أن المشرع في الفصل 37 من قانون المسطرة المدنية، بدأ بعبارة يسلم الاستدعاء إلى الشخص نفسه أو في موطنه أو في محل عمله أو في أي مكان آخر، مما يظهر على أن المكلف بالتبليغ يمكن أن يبلغ المعنى بالأمر خارج العنوان المضمن في شهادة التسليم، أي في أي مكان وهو الأمر الذي جاء صراحة بعبارة "في أي مكان آخر"، بعد تعديل هذا الفصل بالقانون رقم 33.11، وهو الأمر الذي لم يقدم عليه المشرع في المادة 219 من المدونة العامة للضرائب، حيث استهل المشرع الضريبي المادة 219، بالحديث عن عنوان التخاطب، وهو الأمر الذي قد يحيلنا إلى القول على أنه التبليغ خارج العنوان لا ضير فيه، مadam المبلغ إليه هو المعنى بالأمر شخصيا، وبالتالي يكفي التأكد من هويته وهو الأمر الذي يطرح إشكالا على المستوى العملي كما سنرى فيما بعد.

وبالرجوع إلى الفصل 39 من قانون المسطرة المدنية، نجد أنه تضمن مقتضى مهم جدا يحمل في طياته ضمانة أساسية ومهمة للمبلغ إليه، إلا وهي مسألة تعليق أو إصاق إشعار بالمرور في حال تعذر التبليغ.

<sup>5</sup>- القرار 1065/2 المؤرخ في 13/11/2014 في الملف عدد 3910/4/2013، أورده، محمد قصري، حالات بطalan مسطرة فرض وتصحيح الوعاء الضريبي وأثار ذلك على الالتزام الضريبي، مجلة المحامي، عدد 37، يوليوز 2019، ص 62.

<sup>6</sup>- الحسن كثير، التبليغ في المادة الجبائية على ضوء التشريع الجبائي والاجتهدان القضائي، مطبعة الأمنية، الرباط، 2012، ص 70.

وذلك في مكان ظاهر بعنوان التبليغ، وهذه في حد ذاتها ضمانة مهمة وإن كان المشرع لم يحدد شكل هذا الإشعار، وهو الأمر الذي لم يتطرق إليه المشرع الضريبي مع أنه هو الأجرد بالتنصيص على هذا المقتضى في المادة 219، على اعتبار أن تغدر التبليغ يعتبر بعد انتصار 10 أيام تبليغاً صحيحاً. وهو ما أيده المشرع في المادة 43 من مدونة تحصيل الديون العمومية ويتعلق الأمر بالتبليغ عن طريق التعليق ويتصور في الحالة التي يتغدر التسليم عن طريق البريد لعدم العثور على المدين أو على أي شخص آخر في موطنه أو محل إقامته، فإنه يعتبر الإنذار مبلغًا تبليغاً صحيحاً في اليوم العاشر الموالي لتاريخ تعليقه في آخر موطن له<sup>7</sup>.

ولقد أثارت المادة 219 من المدونة العامة للضرائب أيضاً موضوعاً للنقاش، وهو المتعلقة بصفة الأقارب أو من يقطن مع الملزم، حيث يثار الإشكال حول المقصود بالأقارب. على اعتبار أن المشرع لم يحدد درجة ونوع هذه القرابة وهل تمتد إلى الأصحاب، كما أنه في بعض الأحيان يتم التوصل بواسطة الجيران أو الأصدقاء الذين قد يصرحون أنهم من أقارب الخاضع الضريبية<sup>8</sup>. فبالنسبة للقريب المبالغ إليه ينبغي الحرص على أن يحصل لشخص على درجة تجعله أكثر جدية في مراعاة مصلحة القريب المراد التوصل عنه، والدرجة حددها قضاء محكمة النقض في الدرجة الخامسة<sup>9</sup>، هذا مع الإشارة إلى أنه لا ينبغي اعتبار الصديق والتزيل أو الزائر للمعني بالأمر، الذين قد يصادفهم العون المكلف بالتبليغ من الأقارب، وتبلغ القريب ينبغي أن يحصل في موطن الملزم لا في موطن الشخصي للقريب، كما أنه ينبغي التأكيد من أن المبلغ إليه يسكن مع المعنى بالأمر لا بجواره كمن يسكن بغرفة داخل منزل مكتري على شكل غرف أو شقة بعمارة أو سكن بمجمع سكني<sup>10</sup>. والأخطر من هذا هو أن المشرع سمح لفئة المستخدمين والعاملين مع الملزم بإمكانية التوصل بالإشعارات الضريبية، فكما هو معلوم فإنه في العديد من الحالات تكون الحساسية في العلاقة التي تربط الطرفين سواء في البيت أو الشركة فيتم إخفاء الإشعار الضريبي عن الملزم حتى يتم تفويت أجل الطعن فيه سواء عن قصد أو عن غير قصد أو يتم رفض الإشعار المذكور<sup>11</sup>.

## الفقرة الثانية: مسطرة التبليغ وإشكالات التطبيق

بعد الحديث عن الإشكالات التي تثيرها المادة 219 من المدونة العامة للضرائب، نجد أن الأمر لا يقتصر فقط عن النص، وإنما الإشكالات المثارة في الجانب العملي لمسطرة التبليغ تفوق وبكثير ما هو متوقع، على اعتبار أن كل مشكل مثار حول النص يتفرع عملياً إلى مجموعة من المشاكل.

<sup>7</sup>- الرافة وتاب، إشكالات التبليغ في المادة الجنائية، مجلة محاكمة، العدد 11-12، أكتوبر/ ديسمبر 2016، ص 30.

<sup>8</sup>- المدنى احمدىوش، مرجع سابق، ص 193.

<sup>9</sup>- القرار عدد 6641 بتاريخ 11/03/1996، أورده، الحسين بوقيرين، إجراءات التبليغ فقهاً وقضاءً، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، الطبعة الأولى، 2002، ص 133، أورده، الرافة وتاب، مرجع سابق، ص 27.

<sup>10</sup>- الرافة وتاب، المرجع نفسه، ص 27.

<sup>11</sup>- المدنى احمدىوش، مرجع سابق، ص 193.

وهنا نقف على أول إشكال قد يواجه المكلف بالتبليغ، وهو المتعلق بهوية الملزم، فمن المعلوم أن المكلف بالتبليغ عليه أن يشير إلى أن التبليغ تم شخصياً، أو يشير إلى اسم وصفة الذي حل محل المعنى بالأمر في التبليغ، وهنا يشار إلى إشكال ضرورة التأكيد من هوية المبلغ إليه من عدمها، ففي الحالة التي سبق وأن تحدثنا عنها في الفقرة الأولى المتعلقة بتبليغ المعنى بالأمر شخصياً خارج العنوان، هنا وجب على المبلغ أن يتأكّد من هويته من خلال البطاقة الوطنية، وفي حال رفضه الإدلاء بها أو أنه لا يتوفّر عليها ساعة التنقل، يجب أن يشير المكلف بالتبليغ إلى ذلك في شهادة التسلیم، أو أن يحرص على قيام التبليغ في عنوان التخاطب، على اعتبار أن المبلغ إليهم المذكورين في المادة 219 من المدونة العامة للضرائب، لا يتوفّرون على الصفة الضبطية التي يجعلهم يحصلون على البطاقة الوطنية بشكل إلزامي، كما أنه من الناحية العملية يمكن للمبلغ أن يطلب من المعنى بالأمر وضع بصمته على شهادة التسلیم، في الحالة التي يبدي فيها المعنى بالأمر حسن نيته في التوصل إذا لم يكن يتوفّر على بطاقة الوطنية ساعة التنقل، أما إذا تم التبليغ بالعنوان المدلّى به فإنه مبدئياً يظهر على أنه لا ضير أن يعتمد على ما تم تصريحه له ولا داعي للتأكيد من هويته، إلا أن الأسلم أن يتم التأكيد من الهوية في كلتا الحالتين حتى يتم القضاء على الطعون المرتبطة ببطلان التبليغ المتعلقة بكون التبليغ حصل لغير المعنى به.

كما أن من بين الإشكالات التي تثار على مستوى الممارسة، هو التبليغ في أوقات العمل خصوصاً بالنسبة للملزم الذي يقطنه لوحده. وهو الوقت الذي يكون فيه الملزمين غير متواجدين في منازلهم مما يؤدي إلى رجوع طي التبليغ بعبارة غير مطلوب أو محل مغلق<sup>12</sup>. وهذا ما يؤكد على أهمية التعليق التي سبق أن أشرنا وهذا ما يؤكد على أهمية التعليق التي سبق أن أشرنا إليها في الفقرة الأولى، على اعتبار هذه الآلية قد تساعد الملزمين حسني النية في اللجوء إلى الإدارة الضريبية بناء على تلك الوثيقة التي تم تعليقها من طرف المكلف بالتبليغ، كما قد يقع التواطؤ بين الخاضع للضريبة وبين العون المكلف بالتبليغ وذلك بغية التهرب من أداء الضريبة، وإنكار التوقيع وإنكار التوصل في بعض الأحيان، وبالتالي فإن إجراءات التبليغ على المستويين القانوني والعملي تثير مجموعة من الإشكالات التي تؤثر على صحة الإجراءات التي تلي عملية التبليغ، والتي من شأنها أن تزيد من توتر العلاقة بين الإدارة والملزم الضريبي، ولذلك حاول المشرع من خلال قوانين المالية في كل مرة التصدي لمثل هذه الإشكالات ومحاولة تجاوزها من خلال مجموعة من الإصلاحات التي من شأنها أن تجعل الإدارة تقدم على هذه المسطرة بطل بساطة وبدون عناء من جهة، كما أنها يمكن أن تراعي من خلالها مراعاة ظروف بعض الملزمين حسني النية، ليصل المشرع إلى التنصيص على التبليغ الإلكتروني على اعتباره ذلك الحل الذي يمكن أن يتحلى بهذه الصفات.

## المطلب الثاني: التبليغ الإلكتروني

إن وزارة المالية والاقتصاد من الوزارات السابقة في إدخال الرقمنة في دواليب إدارتها الداخلية وبافي المصالح التابعة لها، والمقصود هنا كل من إدارة الجمارك والضرائب الغير مباشرة، والمديرية العامة للضرائب والخزينة العامة للمملكة، مما يظهر تأثر موضوع الضرائب بالتطورات التكنولوجية، مما يوجي إلى وعي الإدارة الضريبية بهذا التحول عن طريق استعمالها لوسائل التواصل الحديثة مع الملزم الضريبي، ليطال هذا الوعي المشرع الضريبي الذي ساير هذا التحول، من خلال تعديلاته القانونية التي جاءت في شكل التنصيص على الإقرار الإلكتروني (المادة 155) والأداء الإلكتروني (المادة 169) والتبلغ الإلكتروني (المادة 219)، وبالتالي التبلغ الإلكتروني جاء كحل بديل لما أسف عليه التبلغ العادي من مشاكل قانونية وعملية كما رأينا في المطلب الأول، الأمر الذي يدفعنا إلى البحث وراء ما يميزه من خصائص حتى تبناء المشرع المغربي إضافة في مسيرة التبلغ (الفقرة الأولى)، وكذلك الاطلاع على الممارسة العملية لمسيرة التبلغ الإلكتروني في القانون الضريبي المغربي (الفقرة الثانية).

### الفقرة الأولى: ماهية التبلغ الإلكتروني

لابد في البداية من الالتفاف حول تعريف التبلغ الإلكتروني قبل الغوص في خصائصه ومزاياه، وبالرجوع إلى فرنسا نجد أن قانون أصول المحاكمات المدنية، في المادة 748 اكتفى بالحديث عن ضمانات الاعتماد عن التبلغ الإلكتروني، وعدم تطرقه للتعريف، كما هو الحال بالنسبة للمشرع المغربي الذي نجده تحدث في المادة 219 من المدونة عن التبلغ الإلكتروني دون تعريفه. إلا أن الفقه أعطى بعض التعريفات، حيث عرفه البعض بأنه آخر نوع من التبليغات، ذو وجه غير مجرد أي مجرد من الورقية، وأنها طريقة مبسطة لانتقال الإجراءات<sup>13</sup>، في حين قيل على أنه "يجب التوفيق بين التبلغ الإلكتروني وطرق التبلغ التقليدية، على اعتبار أن التبلغ الإلكتروني ما هو إلا شكل من أشكال التبلغ العادي"<sup>14</sup>. كما أعتبره البعض البديل الذي أقره المشرع الفرنسي عن التبلغ التقليدي، والذي جاء ليحل محله ويتم عن طريق المفهوم القضائي<sup>15</sup>. هذه التعريفات المنوحة للتبلغ الإلكتروني نجد أنها ركزت على وضعه في القانون الفرنسي ولم تمنحه إلا تعريفاً ينصب على شكله دون تدقيق، وبالتالي أمر بإيجاد تعريف واضح ودقيق أمر صعب، وعليه يمكن القول، إن التبلغ الإلكتروني يظهر في الوهلة الأولى على أنه نوع من أنواع التبلغ فقط، إلا أنه وبالنظر إلا ما أصبحت تتمتع به الوسائل الرقمية والالكترونية من مكانة، أصبح التبلغ الإلكتروني هو بديل للتبلغ العادي وليس نوعاً من أنواعه في تبادل المعلومات والراسلات.

<sup>13</sup> - Mecarelli et Poisson, la signification par voie électronique entre défi technologie et théorie du procès, Dalloz, chronique, 2012, n 38, P 2533.

<sup>14</sup> - Croze, la communication électronique procédurale devant les tribunaux de commerce, J.C.P, 2012, n 3, p 2023.

<sup>15</sup> - Bléry et Teboul, la communication par voie électronique de la procédure civile avant tout, J.C.P, 2012, n 3, P 2023.

وإذا كان التبليغ الإلكتروني هو عبارة عن إرسال المراسلة بطريقة غير مادية، حيث يتم تحميل المعلومات بصورة رقمية على الحاسوب، وإرسالها بطريقة إلكترونية، فنحن ننتظر من المشرع الضريبي المغربي تعزيز مكانة العمل بالتبليغ الإلكتروني أكثر، على اعتباره من الوسائل التي تمتاز بمجموعة من المزايا التي تجعل من مسطرة التبليغ، تلك العملية السهلة والسلسة، التي لا تعقيد فيها ولا تطرح كثرة الإشكالات كما هو الحال مع الطرق العادلة للتبليغ، خصوصا وأن الإدارة الضريبية سباقة كما أشرنا في هذا المجال، ومن أهم الخصائص التي تميز التبليغ الإلكتروني عن التبليغ العادي هي المزايا التالية:

- **التوجيه الشخصي للتبليغ:** إن من أهم مزايا التبليغ الإلكتروني هو أنه يوجه شخصياً للمعني بالأمر، من خلال بريده الإلكتروني أو رقمه الهاتفي أو بواطته المخصصة لذلك، وهذا ما يعزز سرية المعطيات الشخصية والحفاظ عليها، على اعتبار أن كل الوسائل الإلكترونية تكون سرية ويطلب الولوج إليها رقم سري لا يعلمه إلى المعني بالأمر شخصياً، عكس التبليغ العادي الذي قد يصادف فيه العون المكلف بالتبليغ أي شخص آخر يقطن مع المبلغ إليه.

- **تخفيض كلفة التبليغ:** إن الطرق العادلة التي تعتمد على الموارد البشرية تعد مكلفة بالمقارنة مع الوسائل الرقمية، وبالتالي توفير العديد من الموارد البشرية والمالية المنوط بها مهمة التبليغ، خصوصا وأن أغلب وسائل التبليغ تناط بجهات خارج الإدارة الضريبية، الأمر الذي يتطلب توفير مستحقات كبيرة لهذه الجهات بالمقارنة مع الوسائل الرقمية المطلوبة في التبليغ الإلكتروني. فضلاً عن وجوب تهيئة كافة المستلزمات الضرورية لعمل هذه الجهات في سبيل إنجاز مهامها، وهو ما يقتضي اموال وطاقة بشرية فعالة لإنجاح مهمة التبليغات<sup>16</sup>.

- **السرعة:** على اعتبار أن التبليغ الإلكتروني يجرد مسطرة التبليغ من الورقية والماديّات ويسهّل إدارة إجراءات التبليغ التي تكون متوفّرة كلها عبر شاشة الحاسوب، فإن ذلك لا محالة أنه يؤدي إلى توفير الوقت والجهد. وهو ما يعود على الآثر الإيجابي على جودة الأحكام وسلامة بنائها، من خلال تقليل المواجهات أو المدد الخاصة بالتبليغات يؤدي في نهاية المطاف إلى حسم الكثير من القضايا في وقت وجيز، التي تشكل معضلة التنفيذ أهم عامل مساهِم في البطء بالبت في النزاعات المعروضة<sup>17</sup>.

- **سرية المعطيات القانونية:** إن من أهم خصائص التبليغ الإلكتروني كما ذكرنا سابقاً، أنه يحافظ على سرية المعلومات والإجراءات التي تبلغ إلى المعني بالأمر الكترونياً، وبالتالي لا يمكن للغير معرفة مضمون التبليغ. وهنا تكفل هذه الوسائل بهذه المهمة، إذ لا يكون بوسع الغير، معرفة ما تضمنته شهادة التبليغ، بخلاف ما عليه الأمر بالوسائل التقليدية التي قد تفقد الكثير من سريتها كالرسائل إذ يتداوِلها

<sup>16</sup>- فارس علي الجرجري، التبليغات القضائية ودورها في حسم الدعوى المدنية، منشأة المعارف، الإسكندرية، 2007، ص 249.

<sup>17</sup>- الرافعة وتاب، التبليغ الإلكتروني، مجلة محاكمة، العدد 15، 2019، ص 115.

العديد من الأشخاص ابتداء من القائم بالتبليغ، وانتهاء بالشخص غير المخاطب بموجب ورقة التبليغ والذى خوله القانون بتسلیمها<sup>18</sup>.

- انتشار الوسائل الالكترونية: ما يدفع الأنظمة والتشريعات إلى تبني التبليغ الالكتروني، هو الانتسار الواسع لاستخدام الوسائل الالكترونية والاعتماد عليها في مجموعة من المجالات، سواء التجارية أو التعليمية، وهو ما يجعل أمر التطبيع معها سهل وسلس، كما أصبحت الأغلبية تستخدم الهاتف والحاسوب والانترنت، كما أن هذا الارتباط بهذه الوسائل الرقمية يمكن الفرد من الاطلاع على كل رسالة يتوصل بها في كل وقت وحين دون انتظار وقت عمل الإدارة أو غيرها من المشاكل التي تواجه المرتفقين، وهو ما يعزز الدور الإيجابي لهذه الوسائل في حياتنا اليومية.

## الفقرة الثانية: واقع التبليغ الالكتروني في القانون الضريبي المغربي

نظرًا للمزايا التي يتميز بها التبليغ الالكتروني والتي سبق ذكرها، فإن مجموعة من الأنظمة اعتمدت عليه، فكل من فرنسا وكندا ووفرت له من الإمكانيات الالزمة والموارد البشرية المؤهلة للنهوض به كوسيلة سريعة وفعالة وناجحة لتحقيق روح العدالة، كما تبنته بعض الدول العربية كالإمارات العربية المتحدة والمملكة العربية السعودية وسوريا<sup>19</sup>، وبالتالي في ظل هذا التحول الرقمي العالمي كان المشرع المغربي كنظرائه في العالم مضطرا إلى مواكبة هذه الموجات الرقمية، والاعتماد على الوسائل الرقمية في التواصل الإداري الداخلي والخارجي في الإدارة المغربية بشكل عام.

لهذا عمل المشرع الضريبي المغربي على إدراج هذا المعطى الجديد لتنظيم عملية فرض الضريبة، وذلك ملامسته لهذه المزايا والخصائص المهمة، حيث جاء قانون المالية رقم 68.17 للسنة المالية 2018، بالتنصيص على التبليغ الالكتروني في الفقرة الأخيرة من المادة 219 من المدونة العامة للضرائب، وبالرجوع إلى الفقرة العاشرة من المادة 145 من نفس القانون حيث أصبح من الضروري على الخاضعين للضريبة على الشركات والضريبة على الدخل فيما يتعلق بالدخول المهنية المحددة وفق نظام النتيجة الصافية الحقيقية أو النتيجة الصافية المبسطة، وكذا الخاضعين للضريبة على القيمة المضافة، أن يتوفروا على عنوان إلكتروني لدى مقدمي خدمات المصادقة الالكترونية وفقا للقانون 05-53 المتعلق بالتبادل القانوني للمعطيات الالكترونية.

وبالرجوع إلى المادة 219 من المدونة العامة للضرائب، نجد أن المشرع ينص على أنه يمكن مباشرة عملية التبليغ بالطريقة الالكترونية بشكل مواز في العنوان الالكتروني المدللي به للإدارة الجبائية من طرف الملزم، وبالتالي يظهر على أن المشرع ألم على الإدراة الضريبية أن يكون التبليغ الالكتروني مقررون بطريقة من

<sup>18</sup>- فارس علي الجرجري، مرجع سابق، ص 249.

<sup>19</sup>- الرافعة وتاب، التبليغ الالكتروني، مرجع سابق، ص 114.

طرق التبليغ العادية المنصوص عليها في نفس المادة، وذلك من خلال إدراجه لعبارة "بشكل مواز"، وهو الأمر الذي عدل عنه المشرع الضريبي من خلال تعديله للمادة 219 حيث أزال هذه العبارة بموجب المادة 8 من قانون 60.24 للسنة المالية 2025، مما يؤكد على أن التبليغ الإلكتروني أصبح آلية من آليات التبليغ التي يمكن مباشرتها بشكل مستقل، مؤكدا على أنه ينبع نفس الآثار القانونية التي تنتجهما باقي الوسائل التبليغ العادية، وهو الأمر الذي يؤكد على أن المشرع قد استشعر المزايا الفعالة للتبليغ الإلكتروني، وما يمكن أن ينبعه من نتائج تمكن من تجاوز المشاكل التي يثيرها التبليغ العادي.

#### خاتمة:

يتضح من خلال ما سبق أن مسطرة التبليغ في القانون الضريبي تظل حجر الزاوية في العلاقة بين الإدارة الضريبية والملزم، باعتبارها الضمانة الإجرائية الأساسية التي تتوقف عليها صحة باقي المساطر الضريبية. وقد أثبتت الدراسة أن الإطار التشريعي المنظم لهذه المسطرة، رغم التطور الذي عرفه مع صدور المدونة العامة للضرائب وما تلاها من تعديلات، ما زال يعاني من تشتيت النصوص وضعف بعض الضمانات، وهو ما يؤكد صحة الفرضية الأولى التي انطلقت منها هذه الدراسة. كما أظهر تحليل الاجتهد القضائي المغربي أن القضاء لعب دوراً مهماً في سد بعض الفراغات التشريعية وتكرис حماية حقوق الملزم، غير أن تباين توجهاته في العديد من القضايا ساهم أحياناً في تعقيد الإشكالات التطبيقية بدل حلها، مما يثبت جزئياً الفرضية الثانية.

أما على مستوى التبليغ الإلكتروني، فقد تبين أن المشرع المغربي خطأ خطوة مهمة نحو إدماجه كآلية أساسية في التبليغ الضريبي، حيث أصبح ينبع نفس الآثار القانونية للتبليغ التقليدي، مما يفتح آفاقاً واسعة لتجاوز الإشكالات التي أفرزتها الوسائل العادية. غير أن نجاح هذا التحول يظل رهيناً بتعزيز الضمانات التقنية والقانونية وتأهيل كل من الإدارة الضريبية والملزم والقضاء لمواكبة هذا الانتقال الرقمي، وهو ما يؤكد الفرضية الثالثة للدراسة.

وعليه، يمكن القول إن المشرع المغربي نجح نسبياً في تأطير مسطرة التبليغ وضمان فعاليتها، لكنه مطالب بمزيد من التبسيط والتوحيد للنصوص القانونية، وتوفير إطار تشريعي وتقني متكملاً للتبليغ الإلكتروني، بما يكفل تحقيق التوازن بين حماية حقوق الملزم وصون مصالح الخزينة العامة، ويكرس ثقة المتعاملين في المنظومة الجبائية ككل.

لائحة المراجع:

المراجع باللغة العربية

الكتب

كثير، الح. (2012). التبليغ في المادة الجنائية على ضوء التشريع الجنائي والاجتهداد القضائي. الرباط: مطبعة الأمنية.

الجرجري، ف. ع. (2007). التبليغات القضائية ودورها في حسم الدعوى المدنية. الإسكندرية: منشأة المعارف.

المقالات

احميدوش، م. (2018). إشكالية الإثبات والتبليغ في المنازعات الضريبية. سلسلة القضاء الإداري والمنازعات الإدارية، المنازعات الضريبية بالمغرب بين ضمانات الملزم وحقوق الإدارة، العدد الثاني

الرافة، و. (2016). إشكالات التبليغ في المادة الجنائية. مجلة محاكمة، (11-12)، أكتوبر/ديسمبر.

قصري، م. (2019). حالات بطلان مسطورة فرض وتصحيح الوعاء الضريبي وأثار ذلك على الالتزام الضريبي. مجلة المحامي، (37)، يولوز.

عبد الغني، خ. (2005). مسطرة التبليغ في القانون الضريبي. في مداخلة في لقاء مشترك بين المجلس الأعلى والمديرية العامة للضرائب حول العمل القضائي والمنازعات الضريبية، أشغال اليومين الدراسيين 28 و29 مارس 2005، دفاتر المجلس الأعلى، (8).

القرارات والأحكام

القرار رقم 1065/2، بتاريخ 13/11/2014، في الملف عدد 3910/4/2.

القرار رقم 6641، بتاريخ 03/11/1996.

المراجع باللغة الفرنسية

Mecarelli, & Poisson. (2012). La signification par voie électronique entre défi technologique et théorie du procès. Dalloz, Chronique, (38).

Croze. (2012). La communication électronique procédurale devant les tribunaux de commerce. J.C.P, (3).

Bléry, & Teboul. (2012). La communication par voie électronique de la procédure civile avant tout. J.C.P, (3).