Royaume du Maroc
Ministère de l'Education Nationale, de la Formation Professionnelle, de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique
Université Sidi Mohamed Ben Abdellah
Faculté des Sciences Juridiques Economiques et Sociales
Fès

المملكة المغربية
وزارة التربية الوطنية والتكوين المهني والتعليم العالي والبحث العلمي
جامعة سيدي محمد بن عبد الله
كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية
فـــاس

شعبة: القانون الخاص

ماستر: منازعات الأعمال

الفوج: الثامن

رســـالـة لـنـيـل شـهـادة الـمـاسـتـر فـي الـقـانـون الـخـاص

تحصيل الدين الضريبي في إطار مساطر صعوبات المقاولة

إعداد الطالب الباحث:
عـادل مـــبـروك

تحت إشـراف الأستاذ:
عـمـر الـيـعـقـوبـي

لجنة المناقشة:

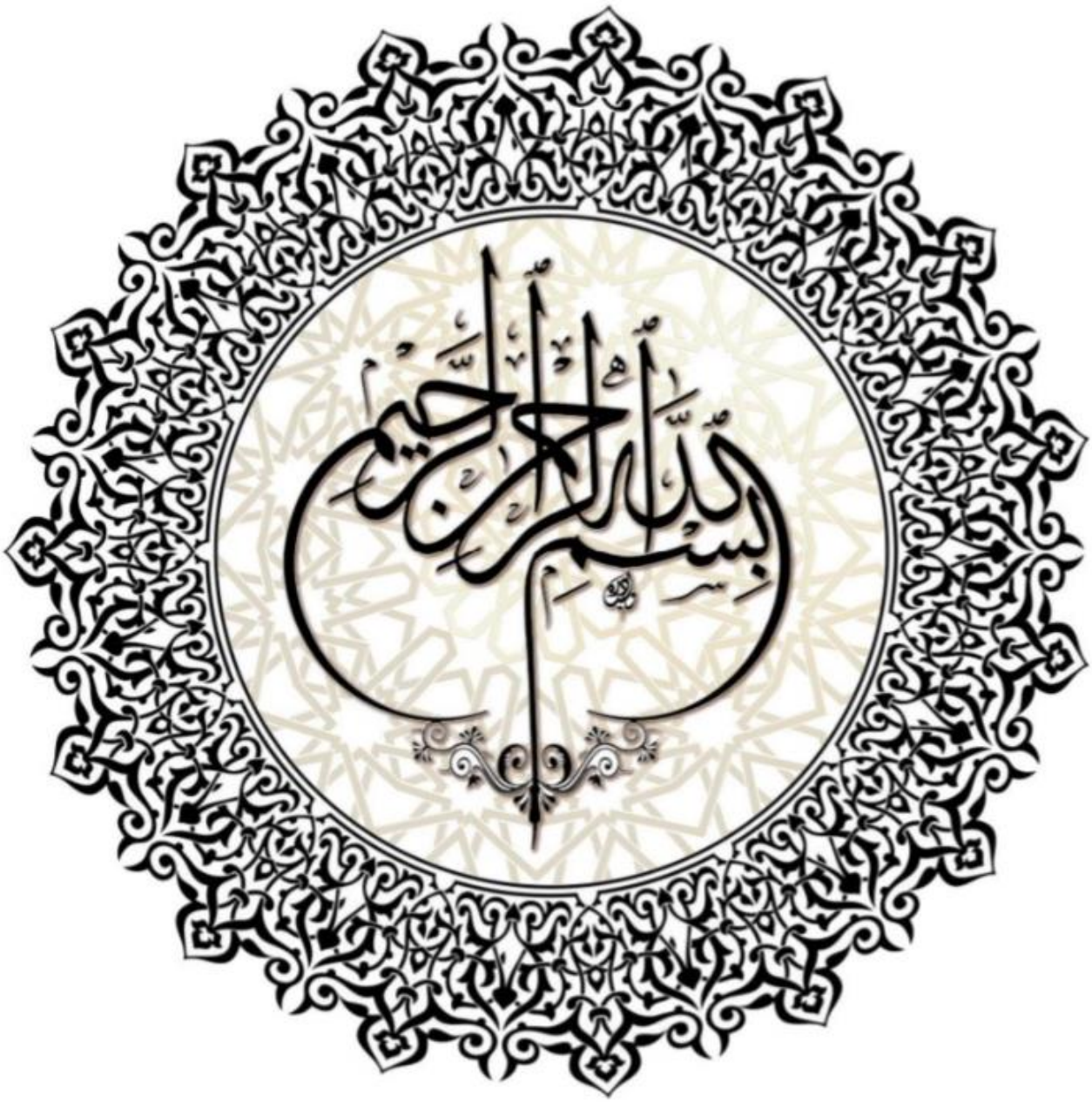
الأستاذ عمر اليعقوبي: أستاذ التعليم العالي بكلية الحقوق بفاس ..... مشرفا ورئيسا

الأستاذ زهير نعيم: أستاذ التعليم العالي بكلية الحقوق بفاس .....عضوا

الأستاذ رشيد فطوش: أستاذ التعليم العالي بكلية الحقوق بفاس ..... عضوا

السنة الجامعية: 2022/2021

بوابة القانون المغربي
LexMaghreb
lexmaghreb.com



البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb

lexmaghreb.com



بسم الله الرحمن الرحيم

{ لئن شكرتم لأزيدنكم }

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات، والصلاة على رسوله الكريم ومن تبعه بإحسان إلى يوم الدين.

نحمد الله تعالى حمدا كثيرا، ونشكره على ما من به سبحانه علينا من نعمة إتمام هذه الرسالة، ونسأله عز وجل أن يجعله خالصا لوجهه الكريم، وأن يكتب لنا ثوابه وينفعنا به.

ونتقدم بجزيل الشكر والتقدير والامتنان إلى:

الأستاذ الفاضل **عمر اليعقوبي** على قبوله الإشراف على هذا العمل، ولما حابني به من توجيه وإرشاد، مع متمنياتي له بدوام الصحة والعافية والمزيد من التوفيق والعطاء في الحقل العلمي.

إلى السادة الأساتذة المحترمين **أعضاء اللجنة** الموقرة بتفضلهم بقبول مناقشة هذا العمل، مساهمة منهم في تشجيع البحث العلمي.

كما أغتنم الفرصة لأقدم أسمى عبارات التقدير والاحترام لأساتذتنا الأفاضل بماستر **منازعات الأعمال**، الذين سهروا على تقديم كل ما في وسعهم من أجل المساهمة في تنمية البحث العلمي.

وأخص بالتقدير والشكر: فضيلة الأستاذ **فؤاد معلال** والأستاذ **أحمد كويسي**.

فجزاهم الله عنا خير الجزاء.

عادل مبروك

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb

lexmaghreb.com

الإهداء

لك الحمد ربي على عظيم فضلك وكثير عطائك

إنه لا يسعني في هذه اللحظات لعلي لا أملك أغلى منها إلا أن أهدي ثمرة جهدي إلى:

الوالد الغائب الحاضر رحمة الله وأسكنه فسيح جناته.

إلى من هي في الحياة حياة إليك ينحني الحرف حبا وامتنان إليك **أمي** عليك السلام.

إلى أخي **محمد الحمادي** الذي جعل من الأخوة حافزا ببلوغ النجاح، إلى أصدق وأنبل البشر **نسيمة**، إلى **الأصدقاء** المخلصين كل بإسمه وصفته.

إلى كل من مد لي يد العون والمساعدة ولو بشطر كلمة.

إلى كل من يتصفح هذا العمل المتواضع فيدعو لوالدي بالرحمة.

إلى كل من يتوسل سبيل الرشد ويتخذه سبيلا، ثم لا يبغي عنه محيدا أو بديلا، إلى كل هؤلاء أهدي ثمرة جهدي المتواضع.

عادل مبروك

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb

lexmaghreb.com

قـــائـــمـــة الـــمـــخـــتـــصـــرات

ق.ل.ع	قانون الالتزامات والعقود
م.ت	مدونة التجارة
م.ت.د.ع	مدونة تحصيل الديون العمومية
م.ع.ض	المدونة العامة للضرائب
م.ش	مدونة الشغل
ق.م.م	قانون المسطرة المدنية
م.ح.ع	مدونة الحقوق العينية
ظ.ت.ع	ظهير التحفيظ العقاري
م.ت.ف	مدونة التجارة الفرنسية
ع	عدد
ط	الطبعة
م س	مرجع سابق
ص	الصفحة

LGDJ	Librairie générale de droit et jurisprudence
Litec	Librairie technique
Cass.Com	Cour de cassation français chambre commerciale
T	Tome
Art	Article
N°	Numéro
Op.cit	Ouvrage cité
P	Page

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb

lexmaghreb.com

مقدمـــة

لم تعد وظيفة الدولة تقتصر على الأمن والقضاء وحفظ النظام العام، بل تجاوزت ذلك لتتدخل في مختلف مجالات الحياة، لتتحول بذلك من دولة حارسة أو دركية إلى دولة متدخلة ومواكبة لكل تطورات الحياة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، الشيء الذي يجعل منها المسؤولة عن إنشاء البنيات التحتية وتحمل الأعباء العامة وتحقيق الصالح العام، وهو واجب لا تستطيع التحلل منه، مما فرض عليها البحث عن أفضل الأساليب الفنية والوسائل المادية والقانونية التي بواسطتها تعمل على تحقيق أهدافها وبرامجها.[1]

ونتيجة لذلك فقد أصبحت الدولة فاعلا أساسيا في تنزيل السياسات العامة الاقتصادية والاجتماعية وتحقيق التنمية المنشودة باستخدام مختلف أداوت التخطيط والتقويم، ومن تم فبلورة مخططاتها وبرامجها التنموية على أرض الواقع لن يتأتى إلا بتوفرها على المال اللازم لإشباع الحاجات العامة بمختلف أنواعها وتمويل الخدمات العامة المتزايدة.

وتشكل الضرائب بمختلف أنواعها أهم موارد الدولة، حيث تعتبر المداخيل الضريبية في الدول المعاصرة مصدرا رئيسيا لتمويل خزينة الدولة،[2] كما تمكن إلى جانب باقي الديون العمومية من تغطية الحصة الأكبر من النفقات الناتجة عن تدخل الدولة لتلبية الأعباء العامة في شتى المجالات الحيوية داخل المجتمع، خاصة وأن هذه الأعباء أو الحاجات تتزايد مع تطور دور الدولة.

واعتبارا للأهمية الحيوية التي تكتسيها المداخيل الضريبية فقد أحاطتها التشريعات الحديثة بعناية خاصة، تروم تحقيق أكبر قدر ممكن من المداخيل لميزانية الدولة، ومن هذا المنطلق عمل المشرع المغربي على تحديث القوانين الضريبية وتطوير المساطر الخاصة بالتحصيل من خلال سن القانون رقم 15.97[3] بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية،[4] بالإضافة إلى التعديلات التي تطرأ سنويا على مستوى المدونة العامة للضرائب[5] من خلال

---

[1] سعاد حسوتة، الرقابة القضائية على المقاول أثناء تنفيذ الصفقات العمومية، منشورات مجلة العلوم القانونية - سلسلة فقه القضاء الاداري -، ع 5، 2018، ص 184.

[2] أفادت المديرية العامة للضرائب بأن إجمالي المداخيل الضريبية الصافية برسم سنة 2020، بلغ 144,88 مليار درهم، رغم سياق الأزمة الصحية المرتبطة بجائحة كوفيد 19، وبذلك فإن هذه الموارد الضريبية تشكل حوالي 80% من موارد الميزانية العامة للدولة.

- أنظر في هذا الصدد إلى الموقع الالكتروني www.maroc.ma/ar، تاريخ الاطلاع 2021/09/22، على الساعة 15:29

[3] ظهير شريف رقم 1.00.175 صادر في 28 من محرم 1421 (3 مارس 2000) بتنفيذ القانون رقم 15.97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية، الجريدة الرسمية عدد 4800 بتاريـــخ 28 صفر 1421 (1 يونيو 2000)، ص 1256 ومايليها.

[4] إن تحصيل الديون العمومية كان يخضع في بادئ الأمر إلى ظهير 6 يناير 1916، ثم ظهير 24 نونبر 1924، ولو أنه لم يعمر طويلا حيث صدر ظهير 21 غشت 1935، الذي استمر العمل به إلى أن صدرت مدونة تحصيل الديون العمومية بتاريـــخ 3 ماي 2000، التي أتت بالأساس لمواكبة الإصلاحات التي شهدها المغرب في نهاية القرن العشرين.

- Khalid Cherkaoui Semouni, la réforme des finances publiques au maroc, revue marocaine de l'administration du développement, remald, janvier- avril 2018, p 71.

[5] المدونة العامة للضرائب المحدثة بموجب المادة 5 من قانون المالية رقم 43.06 للسنة المالية 2007 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.06.232 بتاريـــخ 10 ذو الحجة 1427 (31 ديسمبر 2006)، الجريدة الرسمية عدد 5487 بتاريـــخ 11 ذو الحجة 1427 (فاتح يناير 2007)

LexMaghreb
lexmaghreb.com

قوانين المالية، وذلك من أجل تكريس أسس الحكامة الجيدة وتحقيق العدالة والمساواة في توزيع العبء الضريبي على الملزمين، بالإضافة إلى ضمان التوازن بين الملزم والإدارة الضريبية من جهة، وحماية الدين الضريبي من أوجه الغش والتهرب الضريبي من جهة أخرى.

هذا ويستمد الالزام الضريبي مصدره من أسمى قانون بالبلاد وهو الدستور،[6] إذ جاء في الفصل 39 منه ما يلي " **على الجميع أن يتحمل، كل على قدر استطاعته، التكاليف العمومية، التي للقانون وحده إحداثها وتوزيعها، وفق الاجراءات المنصوص عليها في هذا الدستور.**"، وعليه فإن الضريبة لا يمكن فرضها إلا بقانون، كما أن فرضها يجب أن يراعي قدرات الملزمين، ولتحقيق هذا المبتغى خول المشرع المغربي أمر تحديد وعاء الضريبة وربطها إلى الإدارة العامة للضرائب، أما تحصيلها فأضحى بمقتضى قوانين المالية الأخيرة عملية مشتركة بين هذه الأخيرة وبين الخزينة العامة للمملكة.[7]

وتبعا لذلك يعتبر التحصيل الضريبي من أكثر المهام تعقيدا وصعوبة بالنسبة للإدارة الضريبية،[8] وهو في نفس الوقت أهم وظيفة تقوم بها هذه المؤسسة بالنظر إلى كثرة النصوص المنظمة لهذه العملية وتداخلها وكذا طبيعة النتائج وخطورة المشاكل الناجمة عنها، فحق التكليف بالضريبة قد يبقى دون جدوى في حالة عدم احترام قواعد جبايتها، فسلامة فرض الضريبة لا يشترط لتحقيقها إلا العدالة في فرضها ومناسبتها لظروف الملزم، وتحديد مقدارها، أما استخلاصها فعلى العكس من ذلك يعرف صعوبات كثيرة ومتعددة تثار خلال كل مرحلة من مراحل المتابعات، وذلك لأسباب قد ترجع لظروف الملزم أحيانا أو للقوانين المنظمة للمتابعات التي يساهم تعددها وغموضها أحيانا في عدم إعطاء المكانة اللائقة لديون الدولة.[9]

وعموما فالمشرع من أجل تحقيق الغاية المنشودة من فرض الضرائب والتي هي تحصيلها، خول للإدارة الضريبية سلطات واسعة في سبيل استخلاص هذه الديون، حيث إذا كانت القاعدة العامة هي أن الدين الضريبي دين محمول لا مطلوب، فإن الملزمين نادرا ما يبادرون إلى الأداء عن طواعية واختيار، لذلك مكن المشرع الإدارة الضريبية من مجموعة من الميكانيزمات والآليات لجبر المدين على أداء الدين داخل الآجال المحددة، وقد اصطلح على

---

[6] ظهير شريف رقم 1.11.91 الصادر في 27 شعبان 1432 (29 يوليوز 2011) بتنفيذ نص الدستور، الجريدة الرسمية عدد 5964 مكرر، بتاريـــخ 28 من شعبان 1432 (30 يوليوز 2011)، ص 3600.

[7] تجدر الاشارة إلى أنه قبل سنة 2004، كانت الخزينة العامة للمملكة باعتبارها إحدى المديريات التابعة لوزارة الاقتصاد والمالية، هي التي تقوم باستخلاص جميع الضرائب التي تتولى الإدارة العامة للضرائب وضع وعائها وربطها، باستثناء طبعا رسوم التسجيل والتمبر.
لكن بالرجوع إلى قوانين المالية لسنوات 2004 و2005 و2006 و2007...، فقد أضحت الإدارة العامة للضرائب هي المختصة بتحصيل على التوالي كل من الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الشركات والضريبة على الدخل، والضريبة على الأرباح بالنسبة للملزمين الذين يمسكوا المحاسبة، وبموجب قانون المالية لسنة 2020، أضحت الإدارة العامة للضرائب هي من تتولى مهام الفرض والتحصيل بالنسبة لنظام المساهمة المهنية الموحدة CPU، وذلك عن طريق قباضة الإدارة الجبائية RAF، وما دون ذلك تختص به الخزينة العامة TGR كرسم السكن والخدمات الجماعية....
- للمزيد من التفاصيل أنظر إلى الموقع الإلكتروني www.finances.gov.ma، تاريخ الاطلاع 2021/09/22، على الساعة 19:14

[8] يتعين التأكيد منذ البداية إلى أنه سيتم اعتماد مصطلح الإدارة الضريبية طيلة محاور الدراسة، كمفهوم واسع يشمل الديون الضريبية العائد تحصيلها للخزينة العامة وللمديريات الجهوية للضرائب (أو المديرية العامة للضرائب)

[9] عبد العزيز اليونسي، امتياز ديون الخزينة العامة، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، ع 24، يوليوز-شتنبر 1998، ص 67.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

تسميتها قانونا وعملا بإجراءات التحصيل الجبري[10] " **Les actes de recouvrement forcé** " والتي تبدأ بسلوك إجراء الإنذار الموجه إلى الملزم بغية أداء الدين، ثم يأتي حق الحجز بشقيه التحفظي والتنفيذي، من أجل حجز أموال المدين وبيعها في حالة عدم الأداء، وعند عدم وجود ما يحجز يتم تفعيل مسطرة الاكراه البدني،[11] وهذه الاجراءات يتم تفعيلها دون الحاجة إلى اللجوء للقضاء، نظرا لتوفر المحاسب المكلف بالتحصيل على سندات تنفيذية تصدرها الإدارة أو المؤسسة العمومية الدائنة،[12] وفي نفس الإطار أوجد المشرع طرق استثنائية للتحصيل الجبري كالإشعار للغير الحائز والمتابعات القضائية من أجل افتعال العسر وعرقلة تحصيل الدين الضريبي، مع إمكانية إثارة المسؤولية التضامنية للأغيار عن أداء هاته الديون الواقعة على عاتق المدينين الأصليين.

كما عمل المشرع في إطار تعزيز ضمانات الإدارة الضريبية، على منحها امتيازا على أموال المدين، مع إمكانية إحداث رهن رسمي على الأملاك العقارية للمدين كضمانة للوفاء بالدين الضريبي،[13] وبالتالي فإن هذه الآليات تهدف في نهاية المطاف إلى تأمين تحصيل الدين الضريبي في أحسن الظروف، نظرا للأهمية التي يحملها هذا الدين وارتباطه بالصالح العام.

وتعتبر المقاولة من بين الملزمين الذين عليهم تنفيذ كل ما يترتب في ذمتهم من ضرائب للجهة المختصة بتحصيلها بالطرق القانونية المنصوص عليها في م.ت.د.ع، ونظرا للدور الهام الذي تلعبه المقاولة في تحريك عجلة الاقتصاد المغربي، حيث تشكل عصب المنظومة الاقتصادية ورافدا من روافد التنمية الشاملة لما تتميز به من خصوصيات تجعلها قادرة على لعب الدور المنوط بها في دعم الاستثمار وتشجيع المبادرة الفردية وتزكية روح المنافسة والإبداع، لأجل ذلك فقد استفادت بدورها من الطفرة التشريعية التي عرفها الميدان الاقتصادي والمالي، وذلك بهدف الرفع من درجة مردوديتها وتنافسيتها على المستويين الوطني والدولي، بالإضافة إلى ضمان استمراريتها، والحفاظ على توازنها سواء في علاقتها مع المتعاملين معها، أو في إطار استقرار الأمن الاجتماعي،[14] ومن تم تحسين مناخ الأعمال،[15]

---

[10] يقصد بالتحصيل الجبري للديون العمومية: " مجموع العمليات والإجراءات التي تهدف إلى حمل مديني الدولة والجماعات المحلية، وهيئاتها والمؤسسات العمومية على تسديد ما بذمتهم من ديون بمقتضى القوانين والأنظمة الجاري بها العمل، أو ناتجة عن أحكام وقرارات القضاء أو عن الاتفاقات. "

- جهدكان حجيبة، تحصيل الديون الضريبية بين قانون المسطرة المدنية وخصوصيات التشريع الضريبي، ط 1، المطبعة والورقة الوطنية بمراكش، 2006، ص 175.

[11] راجع المادة 39 من م.ت.د.ع.

[12] المادتين 8 و9 من م.ت.د.ع.

[13] المواد من 105 إلى 116 من م.ت.د.ع.

[14] يونس المراكشي، حماية ديون الخزينة العامة للمملكة من خلال مساطر صعوبات المقاولة، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام، جامعة سيدي محمد بن عبد الله، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بفاس، السنة الجامعية 2015/2014، ص7.

[15] يعرف مناخ الأعمال بأنه مجمل العوامل السياسية والقانونية والاقتصادية والاجتماعية التي تدفع المستثمر وتفتح شهيته لاتخاذ قرار الاستقرار بدولة ما بغرض ممارسة نشاط اقتصادي معين.

- خليل اللواح، دور الإدارة العمومية في تحسين مناخ الأعمال بالمغرب، ط 1، مطبعة دار السلام بالرباط، 2018، ص 13.

البوابة القانونية المغربية LexMaghreb
lexmaghreb.com

وبالتبعية تحسين مرتبة المغرب في المؤشرات المرتبطة بميدان الأعمال، خصوصا في مؤشر ممارسة الأعمال **Doing Business**.[16]

كل ذلك تم تقنينه من أجل تخطي كل العراقيل التي تعترض المقاولة في نشاطها اليومي، وكذا في تسديد ديونها وكل ما يتعلق بالأموال المترتبة عن الأعمال التي تقوم بها بما فيها ديون الإدارة الضريبية، التي تعتبر واجبة الأداء بعض فرض وعائها.

فالصعوبات التي قد تعترض السير الطبيعي للمقاولة ليست من طبيعة واحدة، كما أنه ليس لها نفس الأثر على حياة المقاولة، فبعض هذه الصعوبات قد يكون مزمنا على نحو يعيق نشاط المقاولة دون أن يؤدي إلى إنهائها، وبعضها الآخر يكون مؤثرا على نحو ينهي حياة المقاولة، مما قد ينجم عنه انتقال هذه العدوى إلى المتعاملين معها من المقاولات الأخرى، بما يجعل وباء توقف النشاط مزمنا يصعب التغلب عليه، وهو ما يستدعي اعتماد مقاربة تطهيرية تروم التصدي المبكر لهذا الداء، خاصة وأن المغرب قد راهن على اختيارات اقتصادية، ولكي يجد له موطأ قدم ضمن الدول الصاعدة،[17] فإن الكتاب الخامس من مدونة التجارة[18] يعد أحد أهم تجليتها، ويعتبر قمة التحول التشريعي المغربي واعترافا صريحا بأهمية هذا المكون وتتويجا لمسيرة طويلة تربعت فيها المقاولة كإطار اقتصادي ومجال لتأطير العلاقات المتعددة على هرم الاهتمامات، وبالتالي جاء نظام صعوبات المقاولة في إطار وعي الدولة بتدبير أزمات المقاولات ليعكس أحد مظاهر تدخلها في الحياة الاقتصادية عبر سن قواعد آمرة ومنح القضاء صلاحية تفعيلها وتطبيقها.[19]

ولأجل ذلك، فقد أقر المشرع قواعد لا مثيل لها في إطار المقتضيات العامة، حيث بموجب نظام صعوبات المقاولة أصبح الدائن يحظى بوضع جديد، يتجسد في هجرة فكرة تعارض المصالح لتحل محلها فكرة اتحاد المصالح بين الدائنين والمقاولة، عبر قنوات التعاون الايجابي بغية إدراك هدف مشترك، وهو مواصلة النشاط المتوقف أو المعرقل، وبالتالي أعطى هذا التنظيم نفسا جديدا للتعاملات المالية بين المقاولة ودائنيها.[20]

---

[16] إن مؤشر Doing Business المعتمد من قبل البنك الدولي يقوم بتصنيف الدول على مستوى مناخ الأعمال وفق عدة مؤشرات، ويتم تداولها على نطاق واسع، وهذا المؤشر ينبني على دراسة مقارنة للمقتضيات التشريعية المرتبطة بصعوبة المقاولة، ويذكر أن ترتيب المغرب قد تراجع من الرتبة 67 عالميا سنة 2012 إلى الرتبة 137 خلال سنة 2018.

- أنظر إلى العرض التقديمي لمشروع قانون رقم 73.17 بنسخ وتعويض الكتاب الخامس من القانون رقم 15.95 المتعلق بمدونة التجارة فيما يخص مساطر صعوبات المقاولة.

- أنظر كذلك إلى الموقع الإلكتروني www.doingbusiness.org، تاريخ الاطلاع 2021/09/22، على الساعة 21:00

[17] عبد الرحيم شميعة، شرح أحكام نظام مساطر معالجة صعوبات المقاولة في ضوء القانون رقم 73.17، ط1، مطبعة سجلماسة بمكناس، 2018، ص 7.

[18] ظهير شريف رقم 1.18.26 الصادر في شعبان 1439 (19 أبريل 2018) بتنفيذ القانون رقم 73.17 القاضي بنسخ وتعويض الكتاب الخامس من القانون رقم 15.95 المتعلق بمدونة التجارة، فيما يخص مساطر صعوبات المقاولة، الجريدة الرسمية عدد 6667، بتاريخ 6 شعبان 1439 (23 أبريل 2018)، ص 2345.

[19] عبد الرحيم شميعة، مداخلة بعنوان " رهانات إنجاح القانون رقم 73.17 "، ندوة علمية حول مستجدات ورهانات مساطر صعوبات المقاولة، نظمت برحاب دار المحامي، الدار البيضاء، بتاريخ 7 مارس 2019 (غير منشورة)

[20] Mohammed Drissi Alami Machichi, droit commercial fondamental au maroc, 1°Édition, distribution dar al kalam rabat, 2006, p 525.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

وعلى هذا الأساس، فإن فتح مساطر صعوبات المقاولة[21] يؤدي إلى تغيير في طبيعة العلاقات التي تربط بين المقاولة والدائنين، من خلال التخلي النسبي عن مجموعة من المقتضيات التي تفرضها القواعد العامة، بغية الحد من قوة الدائنين تجاه المقاولة، ولعل من تجليات هذا التأثير ما يتعلق بالمقاولة في علاقتها بالقوانين الضريبية، حيث تتلاشى نسبيا القواعد العامة لصالح قواعد استثنائية تراعي الاعتبارات الاقتصادية من جهة وحماية المال العام من جهة أخرى باعتباره المصدر الأساسي لتمويل وتنفيذ مختلف السياسات العمومية.

وبذلك فإنه على الرغم من الآليات الحمائية والضمانات والامتيازات المقررة لفائدة الإدارة الضريبية من أجل تحصيل الدين الضريبي في أفضل الظروف، إلا أنها تتأثر بالمساطر الجماعية من حيث إخضاعها لمجموعة من القيود والتضحيات لتسهيل إنقاذ المقاولة وتدليل مختلف الصعوبات التي تتربص بها،[22] وبناء على ذلك يتم تعطيل مفعول سريان الفوائد والغرامات، وكذا إجراءات التحصيل الجبري، إضافة إلى وقف الأداء الرضائي وإخضاع المحاسب العمومي لنظام التصريح تحت طائلة سقوط الدين الضريبي، فضلا عن تحديات ومخاطر تدبير الاستشارات، وما قد يترتب عنها من جزاءات، قد تصل إلى الفقدان الجزئي أو الكلي للدين أو جدولته على مدة قد تصل إلى عشر سنوات،[23] وذلك متى كان الدين الضريبي قد نشأ قبل الحكم بفتح المسطرة، أما إذا نشأ بعد هذا الحكم فإنه يحظى بحق الأسبقية،[24] الأمر الذي قد يعيد لهذا الدين مكانته من حيث الأداء عند الاستحقاق، مع إمكانية سريان الفوائد واسترجاع آليات التحصيل الجبري لحماية حقوق الإدارة الضريبية حتى لا تكون عرضة للضياع، غير أن هذا الامتياز بدوره قد يواجه بعض العقبات التي تحد من مفعوله كمسألة وجود دائنين يحظون بنفس الامتياز مما يخلق نوع من التزاحم، إضافة إلى إمكانية وجود بعض الفئات من الدائنين يتمتعون بالأولوية في استيفاء ديونهم على باقي الفئات الأخرى.

وعموما فإن درجات هذا التأثير تختلف باختلاف الصعوبات التي تعاني منها المقاولة من جهة، وباختلاف المساطر المتبعة لمواجهتها سواء تعلق الأمر بمساطر الوقاية أو مسطرة الإنقاذ أو مساطر التسوية أو التصفية القضائية، وعلى أي حال فإن هذه الآثار باختلاف درجتها لا يمكن إقرارها لفائدة طرف على حساب طرف آخر أو بترجيح مصلحة

---

[21] يلاحظ على أن المحاسبين العموميين أغلبهم لا يقدم على طلب فتح مساطر معالجة صعوبات المقاولة طبقا للمادة 578 من م.ت، رغم وجود ديون كثيرة عالقة بذمة المقاولات، وحتى القضاء لم يسبق له وأن فتح هاته المساطر بطلب من الإدارة الضريبية.
وهذا ما أكده لنا السيد المحاسب العمومي بقباضة وجدة المدينة التابعة للخزينة العامة، إثر مقابلة شفوية أجريت معه بتاريخ 2021/09/06، على الساعة 11:30
ومن هذا المنطلق نتساءل هنا، ألا يمكن للمديرية العامة للضرائب عن طريق الادارات التابعة لها أن تضطلع بهذا الدور خصوصا بعدما أسندت لها مهمة تحصيل الضرائب الرئيسية الثلاث (الضريبة على القيمة المضافة، الضريبة على الشركات والضريبة على الدخل)، ذلك أن علاقتها بالمقاولة أصبحت ممتدة منذ نشأة الضريبة إلى تحصيلها؟

[22] عمر السكتاني، وضعية الدين الضريبي بعد فتح مساطر صعوبات المقاولة، قراءة في ضوء مقتضيات المدونة العامة للضرائب ومستجدات القانون رقم 73.17 المتعلق بمساطر صعوبات المقاولة، منشورات مجلة المهن القانونية والقضائية - سلسلة قانون الأعمال والممارسة القضائية -، ع 2، نونبر 2018، ص 104.

[23] المواد 601 و628 و630 و723 من م.ت.

[24] المادتين 565 و590 من م.ت.

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb
lexmaghreb.com

على أخرى، وإنما لا بد من اعتماد مقاربة تقوم على أساس التوفيق بين مختلف المصالح الموجودة، باعتبار أن الحلول المثلى هي التي تنبني على الحوار والتوافق والمقاربة التشاركية في اتخاذ القرارات.[25]

ولأجل رفع اللبس عن بعض المعاني وبسط محتواها، ونظرا لكون تعريف المفاهيم تعريفا دقيقا هو المهمة الأولى للمعرفة العلمية، فإن المقصود **بالتحصيل** حسب المادة 1 من م.ت.د.ع، هو مجموع العمليات والإجراءات التي تهدف إلى حمل مديني الدولة والجماعات المحلية وهيأتها والمؤسسات العمومية على تسديد ما بذمتهم من ديون بمقتضى القوانين والأنظمة الجاري بها العمل، أو ناتجة عن أحكام وقرارات القضاء أو عن الاتفاقات.

أما **الضريبة** فهي أداء نقدي تفرضه السلطة العامة ولفائدتها (ويقصد بالسلطة العامة، الدولة والجماعات الترابية، والمؤسسات التابعة لها كمؤسسات الرعاية الاجتماعية، إضافة إلى طبقة أعلى من الدولة كالمؤسسات الفوق دولية، كالاتحاد الأوروبي) على موارد الأشخاص (ذاتيين أو معنويين) يعيشون على أراضيها أو يمتلكون جنسيتها أو مصالح بها،[26] وذلك بلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة والمساهمة في بلوغ الأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي تم تحديدها مسبقا من طرف السلطات العمومية.[27]

كما يقصد **بصعوبات المقاولة** تلك الوقائع التي من شأنها أن تخل باستمرارية الاستغلال أو الاستثمار، أي عجز المقاولة في مواجهة الخصوم بالأصول القابلة للتصرف، أو إحاطة الدين بمال المدين، أو استغراق الديون جميع أموال المحكوم عليه والعجز عن تأديتها من قبله.[28]

لم يكن التشريع المغربي بمعزل عن التوجه والمسار الذي عرفه غيره من التشريعات العربية والغربية في تعاملها مع المقاولات التي تعترض سيرها صعوبات، ظرفية كانت أم بنيوية، ولا بمعزل عن التحولات التي تعرفها طبيعة المعاملات الاقتصادية والتجارية والمالية من جهة، ومن جهة أخرى عن طبيعة المصالح والأطراف المرتبطة بالمقاولة،[29] ومن هذا المنطلق فقد عرفت العلاقة بين الإدارة الضريبية والمقاولة الخاضعة للصعوبات عدة تطورات، يمكن إجمالها في ثلاثة مراحل أساسية:

---

[25] عمر السكتاني، م.س، ص 104 و105.

[26] Elisabeth Vessillier, le système fiscal français d'aujourd'hui, économie budgétaire et fiscale, 1°Édition, collection synthèse Cujas, paris, 1986, p 196.

[27] Michel Bouvier, introduction au droit fiscal général et a la théorie de l'impôt, 10°Édition, LGDJ, paris, 2010, p 24.

[28] أحمد شكري السباعي، الوسيط في مساطر الوقاية من الصعوبات التي تعترض المقاولة ومساطر معالجتها، الجزء الأول في النظرية العامة والأهداف ومساطر الوقاية من الصعوبات - الوقاية الداخلية والوقاية الخارجية والتسوية الودية، ط 2، مطبعة المعارف الجديدة بالرباط، 2000، ص 83 و85.

[29] علال فالي، مساطر معالجة صعوبات المقاولة، ط 3، مطبعة المعارف الجديدة بالرباط، 2019، ص 10 و11.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

- **المرحلة الأولى:** تمثلت في سن المشرع المغربي أول نظام للإفلاس،[30] حيث وضع لبناته الأولى في التقنين التجاري الصادر في 12 غشت 1913،[31] وخصص له الكتاب الثاني الذي عنونه في الإفلاس والتفالس وفي التصفية القضائية ورد الاعتبار، والسمة التي كانت تطبع هذا النظام أنه كان يحمي الدائنين بشكل كبير مقارنة مع المقاولة، حيث كان يهدف بالأساس إلى ضرب يد المدين السيء النية أو الذي ارتكب خطأ، بيع ممتلكاته من أجل سداد الديون،[32] ولم يكن يأخذ بعين الاعتبار المقاولة كمفهوم بدأ يتبلور في تلك الظرفية ومؤسسة مجمعة لمصالح متباينة يجب العمل على حمايتها، وعلى أساس ذلك فقد كانت الديون الضريبية تحظى بالأولوية والأفضلية في التحصيل على غيرها من الديون لكونها تتعلق بتحقيق مصلحة عامة تعلو على المصالح الخاصة لبقية الدائنين، وبالتالي فقد كانت ديون الإدارة الضريبية لا تخضع لقواعد الإفلاس كسائر الدائنين، وبعبارة أدق فهي لا تجبر على الدخول بديونها في كثلة الدائنين، ولا تمنع من القيام بالمتابعات الفردية ضد المدين من أجل تحصيل مستحقاتها وفق القوانين الخاصة، كما لا يتم وقف سريان الفوائد،[33] مثلما لا يتوجب عليها التصريح بالديون الضريبية لدى وكيل التفليسة أنذاك.

- **المرحلة الثانية:** تجلت في صدور الكتاب الخامس من القانون رقم 15.95 المتعلق بمدونة التجارة لسنة 1996،[34] والمتعلق بإجراءات الوقاية والمعالجة من صعوبات المقاولة، وقد تميز هذا الكتاب بتفضيل مصلحة المقاولة بالأساس من خلال المحافظة عليها داخل النسيج الاقتصادي، ولو تطلب الأمر التضحية بحقوق الدائنين، وذلك بغية إرساء الأسس المتينة للبناء الاقتصادي وترسيخ دعائم الاستقرار الاجتماعي، بالإضافة إلى رهان المغرب على جلب الاستثمار الأجنبي لتحقيق المشاريع الضخمة، وبذلك فإن هذا الكتاب أتى بآليات تخدم المقاولة من خلال إصدار مقتضيات وقائية يتم تفعيلها بواسطة مرحلة أولية للإنقاذ هي مرحلة الوقاية، ثم المرحلة المهمة في حالة تزايد حدة الصعوبات وهي مرحلة مساطر المعالجة، ثم التصفية القضائية إن اقتضى الحال ذلك، وقد فرق المشرع بين كثلة الدائنين وميز بين الدائنين السابقين لفتح المسطرة والدائنين اللاحقين لها، وأعطى الامتياز لفئة على

---

[30] تجب الاشارة إلى أنه قبل عهد الحماية الفرنسية لم يكن هناك تنظيم قانوني خاص يؤطر التجار والمقاولات بمفهومها التقليدي، وإنما كانوا يخضعون لقواعد الفقه الإسلامي المبنية على الإعسار والإفلاس، المستمد من روح الآية الكريمة: " وإن كان ذو عسرة فنظرة إلى ميسرة " {الآية الكريمة 280 من سورة البقرة}، بحيث يمكن تمتيع المعسر من بعض الحقوق كمهلة الميسرة مثلا، أما إذا أصبح مفلسا فإنه يجب الحجر عليه بقرار من القاضي من أجل الحفاظ على حقوق الدائنين، بحيث يصبح ممنوعا من التصرف في ماله في كل ما يضر بدائنيه، كما يجب على القاضي أن يعمد بعد حصر أمواله إلى بيعها وقسمة ثمنها بين الدائنين قسمة الغرماء.

[31] الكتاب الخامس من القانون التجاري المتعلق بقانون الإفلاس والتصفية القضائية ورد الاعتبار، الصادر بتاريـــخ 9 رمضان 1331 الموافق ل 12 غشت 1913، حيث تم تغييره وتتميمه بمقتضى ظهير 10 فبراير 1951، الجريدة الرسمية عدد 2005، بتاريخ 21 جمادى الأولى 1370 (30 مارس 1951)، ص 582.

[32] Marie-Laure Coquelet, entreprises en difficulté instrument de paiement et de crédit, 6°Édition, Dalloz, paris, 2017, p 6.

[33] امحمد لفروجي، كثلة الدائنين في الإفلاس في القانون المغربي، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون الخاص، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية عين الشق - الدار البيضاء -، السنة الجامعية 1994/1993، ص 194.

[34] القانون رقم 15.95 المتعلق بمدونة التجارة والصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.96.83 المؤرخ في 15 ربيع الأول 1417 (1 غشت 1996)، الجريدة الرسمية عدد 4418، بتاريخ 19 جمادى الأولى 1417 (3 أكتوبر 1996)، ص 2187.

- كما تم تغيير الكتاب الخامس من مدونة التجارة أعلاه، بمقتضى القانون رقم 81.14 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.14.146 بتاريـــخ 25 من شوال 1435 (22 غشت 2014)، الجريدة الرسمية عدد 6291، بتاريخ 19 ذو القعدة 1435 (15 شتنبر 2014)، ص 6882.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

حساب أخرى وهو ما جعل الدائنين يفقدون قوتهم ومكانتهم مع هذه المتغيرات، والإدارة الضريبية لم تكن بمعزل عن هؤلاء الدائنين، حيث شهدت تغييرا جذريا في وضعيتها، إذ عمل هذا القانون على التقليص والحد من امتيازات الإدارة وجعلها في مرتبة واحدة مع باقي الدائنين - إلا في حالات استثنائية -، أي كدائن عادي في مواجهة مساطر صعوبات المقاولة، بحيث فرضت عليها مجموعة من القيود بالرغم من أهمية الديون الضريبية الموجهة للمشاريع التنموية التي تعود بالنفع على جميع المواطنين.

- **المرحلة الثالثة:** تميزت بصدور القانون رقم 73.17 بتاريخ 23 أبريل 2018 القاضي بتغيير وتتميم القانون رقم 15.95 المتعلق بمدونة التجارة، فيما يخص مساطر صعوبات المقاولة، والذي جاء لتجاوز النتائج الصادمة التي أسفر عنها النظام القديم، الذي لم يجنى منه سوى اندثار المقاولات، حيث أصبح بمثابة مقبرة لهذه الأخيرة إن لم نقل في أحسن الأحوال إحالتها على قسم الإنعاش، لأجل ذلك أتى القانون رقم 73.17 لتجاوز نقائص القانون السابق، من خلال إعادة التوازن الذي كان مفقودا بين مصلحة المقاولة ومصلحة الدائنين بصفة عامة والإدارة الضريبية على وجه الخصوص، من خلال منحهم مجموعة من الصلاحيات الأساسية، سواء تعلق الأمر بالصلاحيات الاستشارية أو بالصلاحيات التقريرية في إطار التكريس لتوجه عام في نظام المساطر الجماعية يقوم على التفاوض والتوافق والمقاربة التشاركية في اختيار وتبني السياسات والمخططات الملائمة للحفاظ على النشاط الاقتصادي وتأمين استمراريته، وبالتالي التوفيق بين مختلف المصالح المتعارضة.[35]

ومن هنا تبرز أهمية الموضوع على مستويين:

فعلى **المستوى النظري** تتجلى بالأساس في ارتباط الموضوع بنظامين قانونيين مختلفي الطبيعة والأهداف، فدراسة وضعية ديون الإدارة الضريبية كدائن أساسي لمقاولة تعاني من صعوبات، يقتضي البحث عن مدى انسجام أو تعارض هذين النظامين، والمؤثرات المتبادلة بينهما، وجوانب القصور والنقص التي تشوبهما في سبيل البحث عن ملائمة كل نظام مع الأخر من جهة، والبحث عن دلالات الحماية المقررة للديون الضريبية في كلا النظامين من جهة ثانية، خاصة وأن القراءة الأولية لهذين النظامين تشير إلى أن م.ت.د.ع تهدف بالأساس إلى ترجيح مصلحة الدولة، من خلال تمكينها من آليات التحصيل الفعال للديون الضريبية، نظرا لأهمية هاته الأخيرة في تمويل النفقات العمومية، وبالمقابل فإن مساطر صعوبات المقاولة ترجح من جانبها مصلحة المقاولة نسبيا مع فرض بعض القيود والعقبات في مواجهة سائر الدائنين بمن فيهم الإدارة الضريبية، وبذلك تحد من فعالية م.ت.د.ع، وتقف مانعا أمام تحصيل الدين الضريبي المترتب في ذمة المقاولة، وفي خضم هذه العلاقة وهذه المصالح المتعارضة ينبثق الإشكال المتعلق بمدى قدرة النصوص القانونية في التوفيق بين ضمان حقوق المقاولة التي تعاني من الصعوبات تجاه إدارة التحصيل، وبين ما تقتضيه

[35] إسماعيل بوهمو، آليات حماية الدائنين في ضوء مستجدات القانون رقم 73.17 المتعلق بمساطر صعوبات المقاولة، مجلة المهن القانونية والقضائية - سلسلة قانون الأعمال والممارسة القضائية -، ع 2، نونبر 2018، ص 333.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

المصلحة العامة في تمويل ميزانية الدولة من خلال استخلاص الديون الضريبية وعدم تعريضها للضياع.

أما على **المستوى العملي**، فتظهر من خلال معرفة مدى صمود الضمانات والامتيازات التي تحظى بها الإدارة الضريبية عند فتح مساطر صعوبات المقاولة، ومدى استطاعتها لتجاوز الصعوبات التي يفرضها مطلب إنقاذ المقاولة، وكل ذلك لن يتأتى إلا بدراسة مفصلة للمقررات القضائية الصادرة بهذا الشأن، لمعرفة درجة تأثير نظام صعوبات المقاولة على استخلاص الدين الضريبي، كما تظهر هذه الأهمية في تعدد الأنظمة القانونية المنظمة لتحصيل الدين الضريبي في إطار المساطر الجماعية، مما قد يترتب عنه تعارض هذه المقتضيات فيما بينها في بعض الحالات الخاصة، الأمر الذي يؤدي إلى تباين على مستوى الأحكام والقرارات القضائية الصادرة في هذا الموضوع، الشيء الذي قد ينتج عنه عدم توفير الحماية الكافية للدين الضريبي.

وهذا يتطلب بالضرورة إبراز المواقف القضائية المتباينة الصادرة في موضوع تحصيل الدين الضريبي في علاقته مع نظام صعوبات المقاولة، ومحاولا مناقشتها بالاعتماد على النصوص القانونية والآراء الفقهية في أفق التوصل إلى الموقف السليم والأكثر حماية للديون الضريبية والمقاولة على حد سواء.

دوافع اختيار الموضوع

إن اختيارنا لهذا الموضوع ليس وليد الصدفة بل جاء نتيجة لعوامل متعددة منها:

- الرغبة الشخصية في البحث في موضوع يجمع صعوبات المقاولة والقوانين الضريبية، نظرا للمكانة الرفيعة التي تحتلها المقاولات والضريبة ضمن ترتيب أولويات الدولة، بالإضافة إلى التكوين الأكاديمي الذي تلقيناه ضمن ماستر منازعات الأعمال، الأمر الذي زاد من شغفنا بالعلوم القانونية بصفة عامة، والقانون الضريبي وصعوبات المقاولة بصفة خاصة.
- المستجدات التي طرأت على الكتاب الخامس من مدونة التجارة فيما يخص مساطر صعوبات المقاولة، والذي حمل بين طياته مجموعة من الضمانات الحمائية الممنوحة للمقاولة المختلة، مع إقرار بعض المقتضيات المعززة لوضعية الديون الضريبية، الأمر الذي يجعل البحث فيها إثراء للنقاش القانوني والقضائي حول هذا المستجد التشريعي الجديد.
- أهمية العلاقة التي تربط الإدارة الضريبية بالمقاولة، وحاجة هذه الأخيرة إلى استيعاب النصوص الجبائية من أجل استثمار أفضل لهذه النصوص على المستوى القانوني والمالي.
- كثرة الإشكالات التي يطرحها هذا الموضوع، بداية من قصور الصياغة القانونية لبعض مواد مدونة التجارة، مرورا بضآلة الضمانات المتاحة لحماية الديون الضريبية في بعض الحالات ضمن نظام مساطر صعوبات المقاولة، ووصولا في نهاية المطاف إلى التزاحم الذي قد يعرفه الدين الضريبي مع باقية الديون الأخرى عند توزيع منتوج بيع أصول المقاولة.
- قلة المراجع الحديثة والمباشرة التي أولت عناية بموضوع تحصيل الدين الضريبي في ارتباطه بمساطر صعوبات المقاولة في شموليته - وذلك في حدود ما اطلعنا عليه -، فمعظم

LexMaghreb
lexmaghreb.com

الدراسات الموجودة تتناول المادة الضريبية بمعزل عن المادة التجارية، أو تتناول بعض الفئات من الدائنين كالأجراء والكفلاء في نظام صعوبات المقاولة، لذلك تصورنا أن محاولة القيام بدراسة جامعة لكل من المادتين على المستوى القانوني والقضائي لعلها تكون إضافة نوعية لا كمية.

صعوبات البحث

إن البحث في موضوع تحصيل الدين الضريبي في إطار مساطر صعوبات المقاولة ليس بالأمر اليسير لاعتبارات عدة نجملها فيما يلي:

- الطابع المركب للموضوع، الذي يجمع بين حماية المقاولة وحماية الدين الضريبي، وما يستتبع ذلك من تنوع في النصوص التشريعية المنظمة له والموزعة بين الخاص منها والعام، الأمر الذي يفرض الغوص في كهنه امتلاك معرفة بالمفاهيم المعتمدة في الحقلين الضريبي والتجاري، والاحاطة الجيدة بنقط التقاطع والتباعد بينهما.
- ندرة العمل القضائي على مستوى بعض الإشكالات التي يطرحها الموضوع.
- صعوبة الولوج إلى المعلومة من الجهات التي لها علاقة بالموضوع، كالخزينة العامة للمملكة والمديريات الجهوية للضرائب، وجهاز السنديك.

إشكالية البحث

إن المفارقات السابق تبيان مستواها، لا يمكن إلا أن تجعل من العلاقة بين المقاولة المختلة والإدارة الضريبية علاقة إشكالية بامتياز، بحكم التجاذبات التي تعرفها هاته الأطراف والنظام القانوني الذي يؤطرهما، لذلك كان لا بد من البحث عن خطة التوفيق، أو قل درء التعارض بين مساطر صعوبات المقاولة ومدونة تحصيل الديون العمومية، أريد لهما أن يكونوا متعارضين موضوعيا ومسطريا، الشيء الذي يجعل من مهمة المشرع مهمة صعبة، وبالتبعية مهمة الباحث أيضا.

وأمام هذا الوضع، يمكن بلورة إشكاليتنا التي سيتمحور حولها البحث كالآتي:

كيف تؤثر مساطر صعوبات المقاولة على الوضع الامتيازي الذي تحظى به ديون الإدارة الضريبية عند تفعيلها لإجراءات التحصيل؟

وتنبثق عن هذه الإشكالية الأساسية مجموعة من **التساؤلات الفرعية** يمكن أن نختزلها أساسا في:

- إلى أي حد يمكن القول بأن المشرع المغربي قد أقر قواعد خاصة تروم حماية الدين الضريبي ضمن نظام صعوبات المقاولة بالشكل الذي يضمن لهذا الدين مكانته ضمن ترتيب أولويات الدولة بالنظر إلى ارتباطه بالمصلحة العامة؟
- هل استطاع المشرع المغربي إقرار علاقة سوية ومتوازنة بين المقاولة المختلة والإدارة المكلفة بتحصيل الديون الضريبية؟
- ما هي القيود والمعيقات التي تعترض تحصيل الدين الضريبي؟ ومدى تأثيرها على المردودية الجبائية ضمن نظام صعوبات المقاولة؟

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb
lexmaghreb.com

- ما مدى إلزامية خضوع الإدارة الضريبية لإجراءات المساطر الجماعية وتأثير ذلك على مصير الدين الضريبي؟
- ما هي الضمانات التي أتى بها الكتاب الخامس من مدونة التجارة لتأمين تحصيل الدين الضريبي؟ ومدى فعاليتها في تحصين هذا الدين من كل هدر؟
- هل الحلول الناتجة عن فتح مساطر صعوبات المقاولة قادرة على ضمان مصالح الإدارة الضريبية في تحصيل ديونها في أفضل الظروف؟
- مدى قوة الدين الضريبي عند تزاحمه مع باقي الديون الأخرى؟ وما هي حظوظ استيفائه عند تصفية خصوم المقاولة؟

لا يمكن الاجابة عن مختلف الأسئلة المطروحة والإلمام بهذا الموضوع، إلا بالاعتماد على المناهج العلمية والقانونية التي تشكل منظورا إجرائيا للبحث في جميع العلوم الإنسانية ومنها العلوم القانونية، إذ لا تقوم قائمة لأي موضوع قانوني بدون اعتماد منهج من المناهج العلمية التي تساعد في الوصول إلى الغاية المتوخاة من أي دراسة، وعلى ضوء الإشكال الأساسي والتساؤلات الفرعية التي سبق وأن تم طرحها ارتأينا في مقاربتنا لهذا الموضوع، المزاوجة بين المنهجين التحليلي والوصفي وذلك من خلال دراسة وضعية تحصيل الدين الضريبي خلال مساطر صعوبات المقاولة واستنباط جل العراقيل والقيود التي تواجه عملية التحصيل ووصفها وصفا دقيقا، ومعرفة انعكاساتها على المالية العمومية مع تبيان التضارب الحاصل بين مصلحة المقاولة ومصلحة الإدارة الضريبية والتأثر الذي تعرفه هذه الأخيرة، وهذا لن يتأتى إلا بتحليل وتوضيح النصوص القانونية والاجتهادات القضائية ذات الصلة وفق مقاربة تمزج بين ما هو نظري وعملي، بالإضافة إلى المنهج التاريخي، باعتبار أن هذا الموضوع له ارتباط وثيق بالماضي ولا ينفصل عنه، بل هو امتداد طبيعي له بحيث لا يمكن الحديث عن أي إصلاح إلا إذا تم الانطلاق من الصعوبات والعراقيل التي كان يشكو منها أي نظام، وذلك سواء على مستوى النصوص القانونية، أو على مستوى تطور الاجتهادات القضائية، وفي ثنايا الموضوع سنعمد على مقاربته مقاربة مقارنة مع التشريع الفرنسي باعتباره المصدر التشريعي التاريخي للقوانين المغربية، خاصة الكتاب الخامس من مدونة التجارة، وذلك من أجل الوقوف على الأعطاب الحالية التي تشوب هذا الأخير، واستكشاف مواقف الفقه المقارن بخصوص بعض الإشكالات التي يطرحها الموضوع، مع استجلاء الأحكام القضائية الفرنسية باعتبارها السباقة من حيث الممارسة على القضاء المغربي، معززين ذلك بالمنهج الاستنباطي لما يتوفر عليه من مقومات.

بناء على ما تقدم يتضح بأن تحليل ومناقشة هذا الموضوع في إجابته عن فحوى الإشكالية الجوهرية، يستدعي منا دراسة تحصيل الدين الضريبي في علاقته بكل مرحلة من المراحل التي تمر منها مساطر صعوبات المقاولة، مع الأخذ بعين الاعتبار وضعية هذا الدين من حيث النشأة وما يترتب عن ذلك من آثار جمة، لأجل ذلك لخصنا هذه المراحل في مرحلتين أساسيتين: حيث خصصنا **الفصل الأول** للحديث عن **مظاهر تأثير نظام صعوبات**

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb
lexmaghreb.com

المقاولة على تحصيل الدين الضريبي السابق لحكم فتح المسطرة، مبرزين التعارض الحاصل بين مقتضيات الكتاب الخامس من مدونة التجارة مع القوانين الضريبية، من خلال تعطيل الحقوق التي تخولها قواعد الامتياز للدين الضريبي، عبر إقرار قيود تمنع الأداء الرضائي للدين مع وقف المتابعات الفردية ومنع التقييدات وغيرها من العراقيل التي تحد من امتياز الديون الضريبية وتجعلها في مصاف واحد مع باقي الدائنين، هذا وبالإضافة إلى خضوع الدين الضريبي لإجراءات تحديد الخصوم عبر آلية التصريح به تحت طائلة السقوط، ثم يمر هذا الدين من مرحلة التحقيق على يد السنديك والقاضي المنتدب للتقرير في مصيره، وهذا ما يترتب عنه مجموعة من الإشكاليات التي سيتم التطرق إليها خلال هذا الفصل.

أما **الفصل الثاني** خصصناه للحديث عن **استفادة الدين الضريبي اللاحق من حق الأسبقية واستخلاصه وفق الحل المختار**، حيث يتأرجح الدين الضريبي خلال هذه المرحلة بين استعادة وضعه الامتيازي عبر منحه حق الأسبقية مع استرجاع آليات التحصيل الجبري إذا كان هذا الدين قد نشأ بعد الحكم بفتح المسطرة، أما إذا نشأ بعد هذا الحكم فإنه يتأثر بحسب الحلول التي تم اختيارها، ذلك أنه إذا تم اعتماد مخطط الإنقاذ أو الاستمرارية فإن الدين الضريبي قد يكون موضوع تخفيضات وآجال مما يزيد من صعوبة الأداء، أما في حالة اختيار مخطط التفويت فإن الإدارة الضريبية تحصل دينها من منتوج بيع أصول المقاولة وفق الترتيب الذي تحتله، أما عند تقرير التصفية القضائية فإن استيفاء الدين الضريبي يرتبط بمدى تغطية أصول المقاولة لخصومها أو بمدى وجود ضمانات تكفل الدين الضريبي.

وليكن ذلك كالآتي:

الفصل الأول: مظاهر تأثير نظام صعوبات المقاولة على تحصيل الدين الضريبي السابق لحكم فتح المسطرة

الفصل الثاني: استفادة الدين الضريبي اللاحق من حق الأسبقية واستخلاصه وفق الحل المختار

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb

lexmaghreb.com

الفصل الأول: مظاهر تأثير نظام صعوبات المقاولة على تحصيل الدين الضريبي السابق لحكم فتح المسطرة

لقد حرص المشرع المغربي على إحاطة الدين الضريبي بمجموعة من الإجراءات والضمانات[36] التي من شأنها أن تحول دون ضياعه وتيسير استخلاصه من الملزمين، من قبيل الرهن الرسمي وامتياز الإدارة الضريبية والتزامات الأغيار الحائزين وتضامن الأغيار، كما تعد إجراءات التحصيل الجبري من أهم الضمانات التي منحها المشرع للإدارة المختصة من أجل استيفاء الديون الضريبية المستحقة، فهي تخول للمحاسب المكلف بالتحصيل سلطات واسعة لتمكينه من ضمان الحفاظ على حقوق الإدارة، في حالة عدم الأداء الرضائي للدين.[37]

إلا أن هذه الإجراءات والضمانات التي تحظى بها الإدارة الضريبية تصطدم بمقتضيات الكتاب الخامس من مدونة التجارة، التي عطلت وقيدت امتيازات الإدارة وجعلت هذه الأخيرة مجبرة على إتباع واحترام مجموعة من القواعد المشتركة التي تطبق على جميع الدائنين، وذلك في فترة إعداد الحل التي تعتبر أهم مرحلة من المراحل التي تمر منها مساطر صعوبات المقاولة، بحيث تعتبر مرحلة تشخيص لمرض المقاولة من أجل وصف الدواء المناسب لها، فهذه الفترة هي التي تحدد مصير المقاولة إما بالاستمرار وإنقاذها أو تصفيتها ووضع حد لحياتها الاقتصادية.

وهكذا فالديون الضريبية الناشئة قبل الحكم بفتح المسطرة[38] تتأثر على غرار غيرها من الديون المترتبة على المقاولة، حيث تفقد الحق في التمتع بما تخوله القواعد العامة وتطبق عليها بعض القواعد الخاصة، حيث يمنع على المحاسب العمومي مباشرة إجراءات التحصيل، كما أن المنع في هذه المرحلة يشمل الدين الأصلي وفوائد التأخير، الأمر الذي يثبت على أن المشرع المغربي جعل من أولوياته خلال نظام صعوبات المقاولة حماية هذه الأخيرة، ولو على حساب الديون الضريبية، لأن المقاولات أصبحت تشكل الرهان الجديد لتحقيق التنمية الاقتصادية، ولأجل ذلك أنزل المشرع الديون الضريبية منزلة الديون الأخرى.

ونتيجة لهذا الوضع، أصبحت الإدارة الضريبية ملزمة بالانخراط في مساطر صعوبات المقاولة إلى جانب باقي الدائنين، بحيث يتعين على المحاسب المكلف بالتحصيل، التصريح بالدين الضريبي لدى السنديك داخل الأجل القانوني من أجل الوقوف على الوضع الحقيقي لخصوم المقاولة التي تعاني من الصعوبات، وذلك حتى يتسنى للأجهزة المكلفة بالمسطرة تقرير مصير الدين الضريبي عبر مسطرة التحقيق.

---

[36] نص المشرع المغربي على هذه الإجراءات والضمانات في القسم الثاني من م.ت.د.ع.

[37] عبد الرحيم حريكز، إشكالية تحصيل الضرائب بالمغرب، محاولة في التأصيل والبحث في سبيل تحقيق التوازن بين امتيازات إدارة التحصيل وضمانات الملزم، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في الحقوق، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية عين الشق بالدار البيضاء، السنة الجامعية 2004/2003، ص 82.

[38] المقصود بفتح المسطرة سواء مسطرة الإنقاذ أو مسطرتي التسوية أو التصفية القضائية.

البوابة القانونية المغربية LexMaghreb
lexmaghreb.com

وهكذا فلأجل بسط هذه العراقيل والعوائق التي تواجه تحصيل الدين الضريبي في إطار مضامين الكتاب الخامس من مدونة التجارة، سنعمل على تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين أساسيين، بحيث سنخصص **المبحث الأول** للتطرق إلى القيود المفروضة على تحصيل الدين الضريبي، بينما سنتطرق في **المبحث الثاني** إلى مسألة إخضاع الدين الضريبي لإجراءات تحديد خصوم المقاولة.

المبحث الأول: القيود المفروضة على تحصيل الدين الضريبي

يترتب على صدور الحكم القضائي بفتح المسطرة في مواجهة المقاولة نشوء وضع قانوني جديد تتأثر معه حكما وبقوة القانون المصالح المالية للدائنين بصفة عامة وديون الإدارة الضريبية بصفة خاصة، الأمر الذي يؤثر على وضعيتهم بشكل سلبي، كما يحد من قيمة ضماناتهم وتجميد فعاليتها، فمن هذا المنطلق وضع المشرع آليات قانونية لمساعدة المقاولة على متابعة نشاطها خلال هذه المرحلة، مستهدفا من وراء ذلك وضع العديد من القيود على الحقوق التي تخولها القواعد العامة لكل من الدائن والمدين، فقد نص على هذه القيود في م.ت من المادة 686 إلى المادة 709، وقد حدد من خلال هذه المواد مجموعة من القواعد المشتركة بين كل من مسطرة الإنقاذ ومسطرتي التسوية والتصفية القضائية، فيما يتعلق بمنع أداء الدين الضريبي، فضلا عن وقف سريان جميع الفوائد خلال فترة إعداد الحل (**المطلب الأول**)، ويعد هذا أثر من آثار الحكم القاضي بفتح المسطرة في مواجهة المقاولة المتعثرة، وذلك بغية تهييئ الأرضية الخصبة والمناخ الملائم لإنقاذها، كما أنه وبعد صدور الحكم الفاتح للمسطرة يصاب الدين الضريبي بنوع من الجمود والثبات، ومن أهم مظاهر هذا الجمود وقف المتابعات الفردية، فضلا عن المنع من إجراء التقييدات (**المطلب الثاني**) الذي يهدد وضعية الدين الضريبي على اعتبار أن الإدارة الضريبية من الدائنين الحاملين للضمانات العينية .

المطلب الأول: إيقاف تحصيل الدين الضريبي وتوابعه

تعتبر موجودات المقاولة ضمانا عاما لديونها، وخشية من وقوع التلاعبات بهذه الضمانات والمساس بمبدأ المساواة في إطار مساطر صعوبات المقاولة، حدد المشرع الأعمال والتصرفات الممنوع إتيانها خلال مرحلة إعداد الحل [39]، والتي تطبق على جميع الدائنين إلا ما استثنى منها صراحة، وهذا يعني بأن المحاسب المكلف بالتحصيل لا يملك الحق في تحصيل الديون الضريبية التي تعود إلى مرحلة ما قبل صدور الحكم الفاتح للمسطرة، لأن من شأن هذا الأداء الإضرار بمصلحة المقاولة وكذا مصلحة باقي الدائنين، لذلك أقر المشرع مبدأ حضر الوفاء بالديون السابقة (**الفقرة الأولى**)

[39] زكية الحراقي، أثر فتح مساطر صعوبات المقاولة على الضمانات العينية، بحث نهاية التدريب بالمعهد العالي للقضاء، فترة التدريب 2013/2011، ص 63.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

ومادام المشرع قد أوجب منع أداء الديون السابقة، فإنه من البديهي أن ينص كذلك على وقف سريان الفوائد المترتبة عن الدين الأصلي، لذلك يمنع على المحاسب المكلف بالتحصيل أن يوقف عداد الفوائد التأخيرية، لأن من شأن ذلك أن يثقل كاهل المقاولة المختلة، بل ومن المنطقي ألا يستفيد بعض الدائنين من طول إجراءات إعداد الحل عبر سريان الفوائد على حساب الدائنين الآخرين، الأمر الذي دفع المشرع المغربي إلى إقرار مبدأ وقف سريان الفوائد **(الفقرة الثانية)**

الفقرة الأولى: تأثر الدين الضريبي بقاعدة وقف الأداء

تعتبر قاعدة وقف الأداء من القواعد التي تندرج في إطار الحفاظ على استمرارية نشاط المقاولة، وتوفير المعطيات التي من شأنها المساعدة على إعداد الحل المناسب لوضعية المقاولة، لذلك فقد أقر المشرع المغربي جزاء خاص يطبق في حالة خرق قاعدة المنع من أداء الديون السابقة، ومن ذلك الدين الضريبي طبعا **(أولا)**، ورغم شمولية هذا المبدأ فإنه يعرف بعض الاستثناءات التي فرضتها استمرارية المقاولة خلال فترة إعداد الحل في ظروف ملائمة **(ثانيا)**

أولا: قاعدة وقف أداء الديون والجزاء المترتب عن الإخلال بها

لقد نصت الفقرة الأولى من المادة 690 من م.ت على أنه " **يترتب عن حكم فتح المسطرة بقوة القانون منع أداء كل دين نشأ قبل صدوره**".

غير أنه بالرجوع إلى المادة 124 من م.ت.د.ع فإنه يمنع إيقاف أو تأجيل تحصيل الضرائب أو عرقلة سيرها العادي من قبل أي سلطة عمومية أو إدارية تحت طائلة مسؤوليتها الشخصية والمالية.

كما نصت الفقرة الرابعة من المادة 242 من م.ع.ض 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 15.97 بمثابة مدونة تحصيل الديون السالف الذكر**".

وهكذا يلاحظ مدى التعارض الحاصل بين مدونة التجارة وما بين المدونة العامة للضرائب ومدونة التحصيل الديون العمومية، بحيث أن الحكم القاضي بافتتاح مساطر صعوبات المقاولة يمنع أداء كل دين نشأ سابقا، ومن تم فلا يمكن تحصيل الضرائب الناشئة قبل صدور الحكم بفتح المسطرة، بينما نجد م.ع.ض تمنع إيقاف تحصيل المدين بالضريبة في جميع الحالات، باستثناء إذا تم تقديم المدين ضمانات كافية لاستيفاء الدين دون استحضار أو مراعاة المقتضيات المنصوص عليها في الكتاب الخامس من مدونة التجارة، بحيث أن المادة 242 تضمنت العبارة التالية " **بالرغم من جميع الأحكام المخالفة** "، ومن الأحكام المخالفة ما نصت عليه المادة 690 من م.ت، التي تمنع أداء الديون الضريبية السابقة على الحكم الفاتح للمسطرة.

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb
lexmaghreb.com

وهكذا ففي خضم هذا التناقض الحاصل بين النصوص القانونية، فإن القضاء التجاري يتجه إلى ترجيح أحكام الكتاب الخامس من م.ت، رغم أن مقتضيات م.ت.د.ع تعتبر نص خاص أيضا، إلا أن القانون رقم 73.17 هو الأولى بالتطبيق على المقاولات المفتوح في وجهها المساطر القضائية، وبالتالي يمنع على المحاسب المكلف استخلاص الدين الضريبي الناشئ قبل صدور الحكم بفتح المسطرة في تاريخ الاستحقاق، وهذا ما أكده الأمر الصادر عن القاضي المنتدب بالمحكمة التجارية بالدار البيضاء[40] الذي جاء فيه " **وحيث نصت المادة 690 من م.ت على أن...، وحيث إنه بمقارنة تاريخ إيقاع الحجز في 2018/06/06 وتاريخ صدور الحكم بفتح مسطرة الإنقاذ في 2018/07/12 يتبين أن الدين الذي تم إيقاع الحجز بسببه سابق لتاريخ صدور الحكم بفتح مسطرة الإنقاذ، وبالتالي فهو يخضع للمقتضيات الآمرة أعلاه، وحيث إن تنفيذ الأمر القضائي المطلوب إيقافه من شأنه أن يؤدي إلى أداء ديون نشأت قبل صدور حكم فتح مسطرة الإنقاذ، خلافا لمقتضيات الكتاب الخامس من مدونة التجارة، المتعلقة بالنظام العام الاي حرصت على منع أداء هذا الصنف من الديون**" .

وعلى خلاف ذلك فإن الديون الناشئة بعد الحكم بفتح المسطرة لا تتأثر بقاعدة المنع من الأداء وبالتالي يمكن استيفاءها في تاريخ الاستحقاق طبقا للمادة 565 من م.ت فيما يخص مسطرة الإنقاذ والمادة 590 من م.ت فيما يتعلق بمسطرة التسوية القضائية.[41]

وهذا ما أكده حكم صادر عن المحكمة التجارية بطنجة [42] الذي جاء فيه " **وحيث عززت الطالبة دينها بجدول ضريبي ....، وحيث أن مساطر الصعوبة في ظل قاعدة منع أداء الديون لا تعني إلا الديون التي نشأت قبل تاريخ صدور الحكم بالتسوية أو التصفية القضائية طبقا للمادة 657 من م.ت القديمة التي تقابلها المادة 690 من م.ت الحالية، وحيث أن الحكم بالتصفية القضائية ضد الشركة (x) صدر بتاريخ 2005/09/29، وتم نشره بالجريدة الرسمية عدد 4853، الصادر بتاريخ 2005/11/02، وحيث إن الديون التي صرح بها قابض إدارة الضرائب تعود إلى سنوات من 2006 إلى 2011، وهي بذلك ديون لاحقة على تاريخ فتح المسطرة، وغير معنية بقاعدة المنع من الأداء**".

ومن التشريعات المقارنة التي نصت على نفس المبدأ نجد المشرع الفرنسي، وذلك في الفقرة الأولى من المادة L622-7 من م.ت.ف، التي نصت على أنه " **يترتب على حكم فتح المسطرة المنع من سداد الديون الناشئة قبل الحكم** ".

---

[40] أمر صادر عن القاضي المنتدب بالمحكمة التجارية بالدار البيضاء رقم 1341، بتاريـــخ 2018/31/07، ملف رقم 2018/8301/1195، أورده ياسين السالمي، خصوصيات مسطرة الإنقاذ في ضوء العمل القضائي المغربي والمقارن، رسالة لنيل شهادة الماستر في القانون الخاص، جامعة سيدي محمد بن عبد الله، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بفاس، السنة الجامعية 2020/2019، ص 139 و140.

[41] عبد المجيد أكرعوش، وضعية ديون الخزينة العامة في مساطر معالجة صعوبات المقاولة - الدين الضريبي نموذجا -، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون الخاص، جامعة محمد الأول، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بوجدة، السنة الجامعية 2016/2015، ص 71.

[42] حكم صادر عن المحكمة التجارية بطنجة، رقم 2012/8، بتاريخ 2012/06/12، ملف عدد 2012/18/76، أورده عبد المجيد أكرعوش، م س، ص71.

lexmaghreb.com

وهذا ما أكدته العديد من القرارات القضائية الصادرة عن المحاكم الفرنسية، من ذلك قرار محكمة النقض الفرنسية [43] الذي جاء في إحدى حيثياته " **بحيث لا يمكن للقاضي المنتدب أن يأذن بإجراء معاملة على دين سابق الذي يخضع لمبدأ حضر الوفاء، وهو مبدأ أساسي من مبادئ قانون المساطر الجماعية، وبذلك تكون محكمة الاستئناف قد خالفت المادة L622-7 من م.ت.**"

وعلى خلاف المشرع المغربي، فإن نظيره الفرنسي نص في ذات المادة أعلاه على أن المنع يشمل حتى الديون الناشئة بعد الحكم بفتح المسطرة الغير مذكورة في المادة-L622 17من م.ت.ف.

وهكذا فإن هذا المنع ينتج آثاره وبقوة القانون ولو بدون النطق به في الحكم القاضي بفتح المسطرة، ولعل الفلسفة التي انتهجها المشرع المغربي من وراء وضع قاعدة المنع من أداء الديون السابقة تهدف بالأساس إلى منع محاباة المدين لبعض الدائنين على حساب البعض الآخر وحتى لا يتم أيضا الإخلال بمبدأ المساواة بين الدائنين الذي يقتضي أن يتم توزيع أموال المقاولة، في حالة عدم نجاح إجراءات إنقاذها وتسويتها، بالمحاصة بين جميع الدائنين أصحاب الحقوق الناشئة قبل فتح المسطرة وبحسب الأولوية المقررة لفائدة كل واحد منهم،[44] كما من شأن هذا الأداء أن يعطل أول أهداف نظام المساطر الجماعية وهو البحث عن إنقاذ ممكن للمقاولة، لكون هذا النظام يراهن على إنقاذ المقاولة في مقام أول ثم بعد ذلك تصفية الديون، وهذا يختلف عن نظام الإفلاس الذي كان يجعل من مصلحة الدائنين هي الأولى والأدعى بالحماية.[45]

ويطبق هذا المنع على رئيس المقاولة الخاضعة لهذه المسطرة وعلى السنديك، كما يهم هذا المنع جميع طرق الأداء وفق ما هو منصوص عليه في م.ت.د.ع،[46] ويكون هذا المنع ساري المفعول من تاريخ صدور الحكم القاضي بفتح المسطرة، ومن تم فإن أي تصرف قام به رئيس المقاولة في نفس اليوم الذي صدر فيه حكم فتح المسطرة يعتبر بعد هذا الحكم، وذلك مهما كانت الساعة التي أبرم فيها هذا التصرف،[47] ويبقى ساري المفعول طيلة الفترة الزمنية لمرحلة إعداد الحل، بالإضافة إلى فترة التصفية القضائية، لأن حكم فتح المسطرة إما أن يكون حكما بالإنقاذ أو حكما بالتسوية أو التصفية القضائية نظرا لعمومية المادة 690 من م.ت.[48]

---

[43] قرار محكمة النقض الفرنسية، عدد 139، بتاريـــخ 26 فبراير 2020، رقم الاستئناف A18-21.117 ، منشور بالموقع الإلكتروني www.legifrance.gouv.fr، تاريخ الاطلاع 2021/06/21، على الساعة 18:25

[44] امحمد لفروجي، وضعية الدائنين في مساطر صعوبات المقاولة -دراسة تحليلية نقدية في ضوء القانون المغربي والقانون المقارن-، ط 1، مطبعة النجاح الجديدة الدار البيضاء، 2006، ص 56.

[45] عبد الرحيم شميعة، شرح أحكام نظام مساطر معالجة صعوبات المقاولة في ضوء القانون رقم 73.17، م س، ص 212 و213.

[46] راجع الفرع الأول من الباب الثاني المتعلق بطرق الأداء وتحديدا المادة 20 من م.ت.د.ع.

[47] امحمد لفروجي، صعوبات المقاولة والمساطر القضائية الكفيلة بمعالجتها، ط1، مطبعة النجاح الجديدة الدار البيضاء، فبراير 2000، ص 245.

[48] نظرا لكون المادة 690 من م.ت جاءت ضمن القسم السادس الخاص بالقواعد المشتركة لمساطر الإنقاذ والتسوية والتصفية القضائية.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

وتجب الإشارة إلى أن الدين الضريبي قد يقع أيضا في دائرة المنع الخاص بمسطرة المصالحة أو بما يسمى الوقف المؤقت للإجراءات المنصوص عليه في المادة 555 من م.ت،[49] بحيث كلما رأى المصالح أن هذا الوقف من شأنه تسهيل إبرام اتفاق الصلح أمكنه أن يعرض الأمر على رئيس المحكمة، الذي يمكنه أن يصدر أمرا يحدد فيه مدة الوقف في أجل لا يتعدى مدة قيام المصالح بمهمته،[50] فهذا المنع يوقف ويمنع كل سداد كلي أو جزئي للدين كيفما كانت طبيعته بما في ذلك الدين الضريبي باستثناء ديون الأجراء،[51] كما أن العبرة في تحديد الدين الضريبي المشمول بقاعدة المنع، بتاريخ نشأته وليس تاريخ استحقاقه.[52]

وبالرجوع إلى المادة 691 من م.ت،[53] يتضح بأن خرق مبدأ المنع من أداء الديون يترتب عنه بطلان هذا الأداء،[54] إلا أن الإشكال الذي يثار هو بخصوص **نوع البطلان الذي رتبه المشرع في هذه الحالة؟ وكذا نوع الجزاء الذي يسري على مرتكبي هذه المخالفة؟**

إن البطلان الذي أقره المشرع في حالة أداء الديون بصفة عامة والديون الضريبية بصفة خاصة بالرغم من المنع المقرر، وهو البطلان الوجوبي لكل عقد أو تسديد للدين الضريبي، وهذا البطلان لا يخضع لتقدير المحكمة كما هو عليه الشأن بالنسبة للبطلان الجوازي، كما يلتزم الشخص الذي يثير البطلان باحترام الأجل القانوني لممارسة هذه الدعوى، والذي يتمثل في ثلاث سنوات ابتداء من تاريخ إبرام العقد أو أداء الدين،[55] ويعد أجل ثلاث سنوات أجل سقوط وليس أجل تقادم، وبالتالي فهو لا يخضع للوقف أو الانقطاع.[56]

كما يسوغ لكل ذي مصلحة أن يمارس هذه الدعوى سواء كان المدين الخاضع للمسطرة أو الأغيار أو أحد الدائنين من ذلك المحاسب المكلف بالتحصيل إذا تبين له أن قاعدة المنع من الأداء قد تم خرقها، بل إن هذا البطلان من مشتملات النظام العام أي يمكن للمحكمة أن تثيره من تلقاء نفسها، وبالتالي يترتب على قبول هذه الدعوى الحكم بإرجاع المبلغ المؤدى إلى المقاولة لإعادة تكوين أصولها، وهذا ما يدفعنا إلى التساؤل حول **مآل بطلان أداء الدين الضريبي، بمعنى كيف سيتم استرجاع ما تم أداؤه بعد فتح المسطرة؟**

---

[49] نصت الفقرة ما قبل الأخيرة من المادة 555 من م.ت على أنه " يمنع الأمر القاضي بالوقف المؤقت للإجراءات، تحت طائلة البطلان، السداد الكامل أو الجزئي لأي دين سابق لهذا الأمر، أو الأداء للضامنين الذين يوفون بالديون المؤسسة سابقا وكذا القيام بتصرف خارج التسيير العادي للمقاولة، أو منح رهن رسمي أو رهن، ما لم يصدر ترخيص من رئيس المحكمة.... "

[50] يكون الوقف المؤقت للإجراءات ساري المفعول فقط خلال المدة الفاصلة بين يوم صدوره عن رئيس المحكمة واليوم الذي تنتهي فيه مهام المصالح، والتي لا يمكن أن تتجاوز في جميع الأحوال ستة أشهر طبقا للمادة 553 من م.ت

[51] الفقرة الأخيرة من المادة 555 من م. ت.

[52] زكرياء العماري، غل يد المدين كآلية لحماية الدائنين في إطار مسطرة المعالجة، مجلة الوقائع القانونية، ع 1، أكتوبر 2019، ص 26.

[53] لقد نصت المادة 691 من م.ت على ما يلي " يبطل كل عقد أو تسديد تم خرقا لمقتضيات المادة السابقة وذلك بطلب من كل ذي مصلحة يقدمه داخل أجل ثلاث سنوات ابتداء من تاريخ إبرام العقد أو أداء الدين، أو من تاريخ إشهار العقد حينما يستلزم القانون ذلك. "

[54] حيث جاء في إحدى قرارات محكمة النقض بأنه " يكون البطلان مآل كل أداء لدين ناشئ قبل فتح المسطرة، وذلك كيفما كانت طريقة الأداء بما في ذلك استعمال الأوراق التجارية أو التحويل البنكي أو حوالة الديون أو أية وسيلة أخرى من وسائل الأداء ".

- قرار محكمة النقض، رقم 3/557، بتاريخ 2009/04/15، الملف التجاري رقم 2007/3/3/914، أشار إليه علال فالي، التعليق على قانون مساطر صعوبات المقاولة على ضوء 20 سنة من القضاء التجاري، ط1، مطبعة المعارف الجديدة الرباط، 2018، ص 285.

[55] أحمد شكري السباعي، الوسيط في مساطر الوقاية من الصعوبات التي تعترض المقاولة ومساطر معالجتها، الجزء الثالث، ط1، مطبعة المعارف الجديدة الرباط، 2000، ص 249 و250.

[56] فاطمة الزهراء نكيم، مستجدات مدونة التجارة -مساطر الوقاية والانقاذ نموذجا-، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون الخاص، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية السوسي -الرباط-، السنة الجامعية 2018/2017، ص 52.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

لكي يتم هذا الاسترجاع، فحسب قواعد المحاسبة العمومية التي تحكم مهمة القابض فيما يتعلق بالنفقات العمومية، فلابد لهذا الأخير أن يتوفر على سند إرجاع المبلغ المطالب به من طرف المعني بالأمر، يكون صادرا عن الآمر بالصرف، متمثلا في المدير الجهوي.[57]

إضافة إلى جزاء البطلان الذي رتبه المشرع كما رأينا سلفا، فإنه أخضع أداء الديون خلال فترة الربة [58] للبطلان الجوازي، الذي تملك فيه المحكمة السلطة التقديرية في إبطال الأداء من عدمه،[59] ولو تعلق الأمر بأداء دين مستحق وحال الأجل، وعلى أساس ذلك فإن الدين الضريبي الذي تم أداؤه خلال فترة الربة يبقى مهددا بجزاء البطلان، وتبقى للمحكمة الفاتحة للمسطرة السلطة التقديرية في إجازة هذا الأداء أو إبطاله لأن مقتضيات المادة 715 من م.ت لم تستثني الدين الضريبي من جزاء البطلان الجوازي خلال فترة الربة، ولم تفرد له أي مقتضيات خاصة.[60]

وما يعاب على المشرع المغربي في هذا الصدد كونه لم يشترط علم المستفيد من عملية الوفاء بوجود المدين في حالة التوقف عن الدفع للتصريح ببطلان عملية الأداء، ذلك أن مدونة التجارة المغربية لم تتضمن أي شرط من هذا القبيل، حيث أن المحكمة المختصة يمكنها الحكم بالبطلان بغض النظر عما إذا كان المستفيد عالما بالتوقف عن الدفع أم لا، لذلك كان على المشرع المغربي أن يحدو حذو المشرع الفرنسي الذي يشترط علم المستفيد من الأداء بتوقف المدين عن الدفع للتصريح بالبطلان ذلك بموجب المادة L632-2 من م.ت.[61]

وهكذا فقد جعل المشرع المغربي ممارسة دعوى البطلان بيد السنديك فقط،[62] حسب المادة 718 من م.ت، وهذا ما أكده القضاء المغربي في عدة مناسبات من ذلك حكم للمحكمة التجارية بفاس[63] الذي جاء في إحدى حيثياته **" لكن حيث أن الثابت من المواد 681 و 682 و 685 من مدونة التجارة (القديمة) أن السبيل الوحيد أمام السنديك الذي يرغب في إعادة جمع أصول المقاولة المدينة هو ممارسة دعاوى بطلان العقود التي أبرمتها هذه الأخيرة بعد تاريخ التوقف عن الدفع والتي تدخل من ضمنها دعوى بطلان كل أداء قامت به الشركة المفتوحة في حقها مسطرة التصفية القضائية بعد تاريخ**

---

[57] حجيبة جهدكان، م س، ص 122.

[58] تنص المادة 712 من م.ت بأنه " تبتدئ فترة الربة من تاريخ التوقف عن الدفع ولغاية حكم فتح المسطرة، تضاف إليها مدة سابقة على التوقف بالنسبة لبعض العقود."

[59] تنص المادة 715 من م.ت على أنه " يمكن للمحكمة أن تبطل كل عقد بمقابل أو كل أداء أو كل تأسيس لضمان أو كفالة إذا قام به المدين بعد تاريخ التوقف عن الدفع. "

[60] محمد خمسي، وضعية الدين العمومي في إطار مساطر صعوبات المقاولة، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون الخاص، جامعة محمد الأول، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بوجدة، السنة الجامعية 2019/2020، ص 24.

[61] Art L632-2 du code de commerce stipule que : " les paiements pour dettes échues effectués après la date de cessation des paiements et les actes à titre onéreux accomplis après cette même date peuvent être annulés si ceux qui ont traité avec le débiteur ont eu connaissance de la cessation de paiements."

[62] على خلاف المشرع الفرنسي الذي وسع من دائرة الأشخاص المخول لهم رفع دعوى البطلان وهم المتصرف، والوكيل القضائي، ومراقب تنفيذ المخطط، والنيابة العامة وذلك بموجب المادة L632-4 من م.ت.ف، بينما لم يحدد لا المشرع المغربي ولا المشرع الفرنسي أي أجل لممارسة هذه الدعوى.

[63] حكم صادر عن المحكمة التجارية بفاس رقم 31، بتاريخ 2017/07/19، ملف رقم 2017/8319/124، غير منشور.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

التوقف عن الدفع، وعليه فإن تقرير السنديك الذي قام القاضي المنتدب بإحالته على المحكمة ملتمسا اتخاذ ما تراه مناسبا بناء على المادة 682 من م.ت (القديمة) لا يمكن اعتباره قانونيا ممارسة من السنديك لدعوى البطلان التي تقتضي أن تتم بواسطة مقال متوفر على شروطه الشكلية المنصوص عليها في الفصول الأولى من قانون المسطرة المدنية وأن يتم رفع هذا المقال بواسطة محامي طالما أن الدعوى مرفوعة أمام المحكمة التجارية وأن يبين ويوضح السنديك بواسطة محاميه ما يطلبه من المحكمة وليس من القاضي المنتدب الذي لا علاقة له بدعوى البطلان التي يبقى السنديك كجهاز من أجهزة المسطرة هو الوحيد المخول قانونا لممارستها وليس القاضي المنتدب الذي ليس من حقه حتى رفع تقرير في الموضوع وهو الأمر الذي يكون معه الطلب (تقرير السنديك) المرفوع لهذه المحكمة غير مستجمع لشروطه الشكلية ويتعين التصريح بعدم قبوله وإبقاء الصائر على رافعه ."

ولقد وضع المشرع المغربي استثناء على إمكانية بطلان الأداءات التي تمت في فترة الربة، بالنسبة لأداء الدين عن طريق الأوراق التجارية طبقا للفقرة الأولى من المادة 717 من م.ت، وذلك بهدف حماية التعامل بهذه الأوراق، ما لم يكن المستفيد من الأداء عن طريق الأوراق التجارية على علم بواقعة التوقف عن الدفع،[64] ومن تم فإن أداء الدين الضريبي بواسطة الأوراق التجارية لا يخضع للبطلان عملا بمقتضيات المادة أعلاه.

وفي هذا الصدد طرح نقاش حول مصير الأداء الذي تم بناءا على الإشعار للغير الحائز[65] خلال فترة الربة؟

فبالرجوع إلى المادة 101 من م.ت.د.ع نجدها تنص على أنه " **يتعين على المحاسبين العموميين والمقتصدين والمكتريين وكل الحائزين أو المدينين الآخرين بمبالغ يملكها أو ينبغي أن تعود لفائدة الملزمين بالضرائب والرسوم والديون الأخرى المتمتعة بامتياز الخزينة، أن يدفعوا وفاء عن الملزمين، بناء على طلب المحاسب المكلف بالتحصيل على شكل إشعار للغير الحائز، الأموال التي يحوزونها أو التي يدينون بها وذلك في حدود المبالغ الواجبة على هؤلاء..."**

وتبعا لذلك فقد رتب المشرع المغربي على الإشعار للغير الحائز، التسليم الفوري للمبالغ الموجودة في حوزة الأغيار، وفقا للمادة 102 من م.ت.د.ع.

---

[64] سعيد الروبيو، مساطر صعوبات المقاولة، ط1، مطبعة الكليات بوجدة، 2018، ص 112.

[65] إن الاشعار للغير الحائز هو وسيلة قانونية تمكن المحاسب المكلف بالتحصيل بصفة مباشرة من استخلاص الديون العمومية المتمتعة بامتياز الإدارة الضريبية بين يدي الأغيار الحائزين لها، ذلك أن اللجوء إليها لا يكون بعد استنفاد مرحلة التحصيل الرضائي التي منحها المشرع للمدين من أجل تسوية وضعيته بشكل حبي، فهي إذن مسطرة جبرية تنطوي على وسيلة الاكراه المباشر التي تتمتع بها مختلف السلطات المالية المحددة قانونا . -أنظر في هذا الصدد إلى رضوان اعميمي، مدى خضوع مسطرة الاشعار للغير الحائز لمبدأ التدرج في إجراءات التحصيل، مجلة الملف، ع 20، فبراير 2013، ص97.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

وهذا ما سار عليه قرار محكمة النقض [66] والذي جاء فيه " **أن البنك الذي توصل بالإشعار من إدارة الضرائب وقام بتسليم المبلغ الموجود بحساب الملزم، يكون قد قام بعمل مشروع يلزمه القانون بالقيام به وإلا تحمل مسؤولية عدم الاستجابة للإشعار في مواجهة إدارة الضرائب، ولا يكون في ذلك أي إخلال بأحكام الوديعة، كما أن البنك لا يكون ملزما بالتأكد من الوضعية الجبائية للملزم ولا إشعاره قبل القيام بتسليم المبلغ الموجود بين يديه، مادام أن مقتضيات المادة 102 من م.ت.د.ع تلزمه بالتسليم الفوري تحت مسؤوليته.**"

غير أن المادة 715 من م.ت لها رأي آخر حيث خولت للمحكمة السلطة التقديرية بأن تبطل كل أداء تم خلال فترة الربة دون أن تستثني الديون الضريبية، كما لم تشترط حتى عنصر العلم بواقعة التوقف عن الدفع، على خلاف ذلك فإن المشرع الفرنسي كان أكثر وضوحا حين أقر بمقتضى الفقرة الثانية من المادة L632-2 من م.ت.ف، بأنه يمكن إلغاء الإشعار للغير الحائز المسلم أو الممارس بعد تاريخ التوقف عن الدفع وعن علم بذلك.

وهذا ما صاغته محكمة النقض الفرنسية التي أعطت للقاضي كامل الصلاحية بناء على سلطته التقديرية في إلغاء الإشعار للغير الحائز الممارس خلال فترة الربة من عدمه، حيث جاء في أحد قراراتها[67] " **ولكن بالنظر إلى أنه بعد أن لاحظ أن شروط الحكم بالبطلان مستوفاة، فإن القاضي الذي ينظر في دعوى الإلغاء المستندة على المادة L632-2 من م.ت بصيغتها الناتجة عن القانون الصادر في 26 يوليوز 2005 بشأن إنقاذ المقاولات، فإن للقاضي خيار النطق بهذا الإجراء أم لا...**"

وهكذا يترتب عن الحكم بالبطلان الجوازي للأداء الذي تم خلال فترة الربة، إلزام الإدارة الضريبية بإرجاع الأموال إلى أصول المقاولة، ويعد هذا الأثر من أهم غايات إقرار المشرع لهذه الأحكام والمتمثلة في إعادة جميع أصول المقاولة بهدف تمويل استمرار النشاط وإنجاح مخطط التسوية أو إدماج هذه الأموال ضمن باقي الأصول بهدف تحقيقها في حالة التصفية القضائية قصد توزيع عائداتها على الدائنين.[68]

وعليه فإن قاعدة وقف أداء الديون السابقة ترد عليها بعض الاستثناءات يمكن بمقتضاهما أداء الديون الضريبية التي نشأت قبل صدور الحكم الفاتح للمسطرة، وهذا ما سنراه في النقطة الموالية.

---

[66] قرار صادر عن محكمة النقض رقم 1/192، بتاريخ 2013/05/09، ملف تجاري عدد 12/1/3/423، منشور بالتقرير السنوي لمحكمة النقض لسنة 2013 الصادر عن محكمة النقض، منشورات مركز النشر والتوثيق بمحكمة النقض، مطبعة الأمنية الرباط، 2015، ص 58.

[67] قرار صادر عن محكمة النقض الفرنسية رقم 10-23.007، بتاريخ 11 أكتوبر 2011، منشور بالموقع الإلكتروني www.legifrance.gouv.fr، تاريخ الاطلاع 23 يونيو 2021، على الساعة 15:23

[68] عبد الرحمان السباعي، وضعية الدائنين أصحاب الضمانات في مساطر صعوبات المقاولة، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون الخاص، جامعة مولاي اسماعيل، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بمكناس، السنة الجامعية 2008/2007، ص 79 و80.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

ثانيا: الاستثناءات الواردة على وقف الأداء

إذا كانت القاعدة هي عدم أداء الديون السابقة عن صدور الحكم القاضي بفتح المسطرة، فإنه استثناءا من هذه القاعدة وما قد ينجم عن إعمالها على إطلاقها من آثار سلبية على تصحيح مسار المقاولة[69] فقد منح المشرع للقاضي المنتدب بموجب الفقرة الثانية من المادة 690 من م.ت، إمكانية الإذن للسنديك بأداء الديون السابقة للحكم من أجل فك الرهن [70] أو استرجاع شيء محبوس قانونا، إذا كان يستلزمه متابعة نشاط المقاولة، ويرجع ذلك لكون الرهن الحيازي[71] يبيح للدائن المرتهن حق حبس المال المرهون حتى تمام الوفاء بالدين، وعند عدم الوفاء يحق له بيعه وتحصيل الدين من الثمن بالأفضلية على باقي الدائنين،[72] كما أن حق الحبس يخول للدائن حق حيازة الشيء المملوك للمدين، وعدم التخلي عنه إلا بعد وفاء ما هو مستحق له.[73]

وتتجلى الغاية من تقرير هذا الاستثناء في حماية مصلحة المقاولة المتعثرة، واستمرار نشاطها بالدرجة الأولى، بغض النظر عن مصلحة الدائن الحامل للضمانات، إذ أن المشرع سعى إلى حماية أصول المقاولة المدينة، وما كان ليقرر هذا الاستثناء إذا لم تكن مواصلة النشاط متوقفة على فك الرهن الحيازي، أو استرجاع الشيء المحبوس،[74] ولتفعيل هذا الترخيص القانوني، لابد على الدائن[75] المرتهن رهنا حيازيا أو المتوفر على حق حبس قانوني، أن يبادر إلى تقديم طلب إلى القاضي المنتدب، يرمي من خلاله إلى الحكم له بأداء دينه مقابل التخلي عن الشيء المرهون أو المحبوس، حيث يمكن هنا للقاضي المنتدب أن يأذن للسنديك بتسوية الدين، فيحمل إذنه بهذا الخصوص تصريحا مزدوجا، فك الرهن أو استرجاع الشيء المحبوس قانونا من جهة، وأداء الدين السابق على حكم فتح مسطرة الإنقاذ أو التسوية القضائية أو التصفية القضائية من جهة أخرى.[76]

---

[69] المهدي شبو، مؤسسة القاضي المنتدب في مساطر معالجة صعوبات المقاولة، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون الخاص، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية عين الشق - الدار البيضاء -، السنة الجامعية 2004/2003، ص 215.

[70] إن المقصود بالرهن في الفقرة الثانية من المادة 690 من م.ت، الرهن الحيازي دون غيره من الرهون الأخرى، ويجد ذلك تفسيره في كون المشرع المغربي استعمل عبارتي **"لفك الرهن" "ولاسترجاع شيء محبوس قانونا"**، أضف إلى ذلك، أنه قد أعطى لصاحب الرهن الحيازي حق حيازة الرهن وحق حبسه إلى أن يستوفي دينه، على خلاف الرهن الرسمي حيث يبقى للمدين الراهن حق حيازة المرهون دون التخلي عنها لفائدة الدائن المرتهن، وعليه فإن الرهن الحيازي هو الذي يتم فكه واسترداده لفائدة المقاولة من أجل متابعة نشاطها، ويستتبع ذلك، أداء الدين لفائدة الدائن المرتهن ولو كان دينه سابقا لصدور الحكم القاضي بفتح المسطرة .

-حسن احديدو، مركز الضمانات العينية العقارية في ظل مساطر صعوبات المقاولة، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون الخاص، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية أكدال -الرباط-، السنة الجامعية 2018/2017، ص 141.

[71] عرف المشرع المغربي الرهن الحيازي في الفقرة الثانية من المادة 1170 من ق.ل.ع بأنه " عقد بمقتضاه يخصص المدين أو أحد من الغير يعمل لمصلحته شيئا لضمان إلتزام، والذي يقتضي التخلي عن حيازة الشيء محل الرهن الحيازي."

[72] طبقا للفقرة الأولى من الفصل 1170 من ق.ل.ع.

[73] طبقا للفصل 291 من ق.ل.ع.

[74] حياة حجي، نظام الضمانات وقانون صعوبات المقاولة - دراسة مقارنة-، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون الخاص، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية السويسي -الرباط-، السنة الجامعية 2010/2009، ص 177.

[75] كما يمكن لرئيس المقاولة إذا لاحظ أن استرجاع حيازة الشيء المرهون أو المحبوس أمر ضروري لاستمرارية استغلال المقاولة خلال فترة إعداد الحل، أن يثير انتباه السنديك لذلك لكي يطلب من القاضي المنتدب منحه الإذن لأداء الدين الناشئ قبل فتح المسطرة لفائدة الدائن المرتهن رهنا حيازيا لهذا الشيء أو لفائدة الدائن الحابس له.

[76] المهدي شبو، مؤسسة القاضي المنتدب في مساطر معالجة صعوبات المقاولة، ط1، مطبعة الوراقة الوطنية مراكش، 2006، ص 314.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

وهكذا فبتوفر شرط احتياج نشاط المقاولة للشيء المحبوس أو المرهون وقضت السلطة التقديرية للقاضي المنتدب بذلك، فإن قاعدة وقف الأداء يتم الحد منها، وفي هذا الإطار ننبه إلى أن الإدارة الضريبية يمكنها أن تستفيد هي الأخرى من هذا الاستثناء وتتجاوز قاعدة وقف الأداء إذا كانت تستفيد من رهن أو حق حبس لشيء ضروري لاستمرار نشاط المقاولة، ونربط ذلك بحنكة وشمولية تفكير المحاسب المكلف بالتحصيل الذي عليه أن يضع دوما نصب أعينه مصلحة الإدارة، ويبحث عن أنجع الطرق والسبل لضمان تحصيل ديونها.[77]

وإذا كان المشرع قد نص صراحة على عدم أداء الديون السابقة لصدور الحكم بفتح المسطرة ما عدا الاستثناء المذكور أعلاه، فإن التساؤل الذي أثار العديد من النقاشات **يتعلق بمدى إمكانية إجراء المقاصة إذا كان كل من رئيس المقاولة والإدارة الضريبية دائنا للأخر ومدينا له في نفس الوقت بدين سابق عن الحكم القاضي بفتح المسطرة؟**

بداية فإن المقاصة [78] هي طريق من طرق انقضاء الالتزام بمقتضاها تبرأ ذمة المدين من الدين المترتب عليه مقابل براءة ذمة دائنه من دين ترتب عليه لمصلحة مدينه وذلك في حدود الأقل من هذين الدينين.[79]

ولقد جرى العمل بأن أغلب القباضات التابعة للإدارة الضريبية تؤدي وظيفة مزدوجة، فهي تتولى تحصيل الديون العمومية ومن جهة أخرى تقوم بتنفيذ ميزانيات الجماعات المحلية، وفي بعض الحالات تكون مقاولة دائنة لجماعة محلية عن طريق صفقة عمومية أو سندات الطلب،[80] وفي نفس الوقت مدينة بضرائب الدولة، ومادام الأمر كذلك فإن المحاسب المكلف بالتحصيل في مثل هذه الحالة يعمل على إجراء المقاصة بين الضرائب التي حل أجل استحقاقها وبين مبلغ الصفقة أو سند الطلب.[81]

لكن اللجوء إلى هذه الوسيلة لتحصيل الديون الضريبية قبل فتح المسطرة يطرح إشكال حول **مدى قانونيتها ومطابقتها للمادة 690 من م.ت باعتبارها المطبقة في هذه الحالة؟**

---

[77] محمد العزوزي، ضمانات الخزينة والملزم في تحصيل الضرائب، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون الخاص، جامعة سيدي محمد بن عبد الله، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بفاس، السنة الجامعية 2019/2018، ص 50.

[78] لقد نظم ق.ل.ع المقاصة في الفصول من 357 إلى 368 منه، واشترط لصحتها أن يكون كل من الطرفين دائنا ومدينا للأخر بصفته الشخصية (الفصل 357 من ق.ل.ع)، ولا يقع إلا بين دينين من نفس النوع (الفصل 361 من ق.ل.ع)، وأن يكون كل من الدينين محدد المقدار ومستحق الأداء (الفصل 362 من ق.ل.ع)، وألا يكون أحد الدينين المتقابلين قد انقضى بالتقادم (الفصل 363 من ق.ل.ع)، ويسوغ وقوع المقاصة بين ديون مختلفة في أسبابها أو في مقاديرها وعند اختلاف الدينين في المقدار تقع المقاصة في حدود الأقل منهما (الفصل 364 من ق.ل.ع)، كما خولت المادة 237 من م.ع.ض، للخزينة العامة إمكانية إجراء المقاصة لاستيفاء دينها.

[79] مأمون الكزبري، نظرية الالتزامات والعقود، الجزء الثاني، ط1، مطبعة الحلبي الحقوقية بيروت، 1980، ص 435.

[80] إن الصفقة العمومية هي عبارة عن عقد بعوض يبرم بين طرفين هما صاحب المشروع من جهة وشخص معنوي أو طبيعي من جهة أخرى يدعى مقاول أو مورد أو خدماتي، ويهدف إلى تنفيذ أشغال أو تسليم توريدات أو القيام بخدمات.

-بدر العزيزي، دور القضاء الاداري بين صيانة امتيازات الإدارة وحماية حقوق المقاولة، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، جامعة سيدي محمد بن عبد الله، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بفاس، السنة الجامعية 2014/2013، ص 17.

[81] عبد الرحيم أبليلا، تحصيل الضرائب والديون العمومية على ضوء المدونة الجديدة قانون 15.97، ط1، مطبعة الأمنية بالرباط، 2000، ص 111.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

ففي هذا الإطار ذهب بعض الباحثين[82] للقول بأنه أمام عدم وجود نص صريح يتيح إمكانية اللجوء إلى المقاصة في الكتاب الخامس المتعلق بصعوبات المقاولة، إلا أنه لم يمنع أيضا من اللجوء إليها، وبذلك يرون أنه بالإمكان القيام بهذا الإجراء.

والرأي فيما أعتقد أن المشرع المغربي وضع استثناءين فقط على قاعدة منع أداء الدين السابق وهما فك الرهن واسترجاع الشيء المحبوس، ومن تم لا يمكن إجراء أي مقاصة بين أي دين ضريبي وبين دين المقاولة الخاضعة لمسطرة صعوبات المقاولة، لأنه أداء لدين ناشئ قبل فتح المسطرة بطريقة غير مباشرة، ولعل ما يزكي هذا الرأي ما ذهبت إليه محكمة النقض ولو على سبيل القياس، في قرار لها [83] جاء فيه " **بأن الحكم بفتح مسطرة التسوية القضائية في مواجهة زبون البنك، يمنع هذا الأخير من سحب كل مبلغ من الحساب الجاري للزبون المدين، أو إجراء أي تقييد عكسي فيه، يحق لكل ذي مصلحة، وللسنديك نفسه، أن يمارس الدعاوى القضائية للمطالبة باسترجاع المبالغ التي وقع سحبها بإرادة منفردة من قبل الدائن في إطار المقاصة بين ما للبنك، وما عليه، حماية لمبدأ التساوي بين الدائنين من جهة، وللضمان العام من جهة أخرى طبقا للمادة 657 من م.ت القديمة .**"[84]

وعلى خلاف المشرع المغربي فإن المشرع الفرنسي سمح بإمكانية إجراء المقاصة كاستثناء على قاعدة منع الأداء، وذلك في الفقرة الأولى من المادة L622-7 من م.ت.ف التي جاء فيها " **يترتب على حكم فتح المسطرة بقوة القانون منع أداء كل دين نشأ قبل صدوره باستثناء الأداء عن طريق المقاصة للديون المماثلة.**"[85]

لكن القضاء الفرنسي لطالما ضيق من نطاق اللجوء إلى إجراء المقاصة، إذ أن محكمة النقض لا تقبل المماثلة إلا إذا كانت المطابقة في نوعية الضريبة والنشاط، وكذا الفعل المنشئ لها،[86] الأمر الذي يترتب عنه شبه استحالة تسوية الإدارة الضريبية لديونها عن طريق المقاصة،[87] ففي قرار صادر عن محكمة النقض الفرنسية[88] قضت بعدم مشروعية المقاصة

---

[82] من قبيل حفيظة العتاق، تحصيل الديون العمومية في إطار مساطر صعوبات المقاولة، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون الخاص، جامعة سيدي محمد بن عبد الله، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بفاس، السنة الجامعية 2017/2016، ص 37 .

-محمد العزوزي، م س، ص 52.

[83] قرار صادر عن محكمة النقض (المجلس الأعلى سابقا) رقم 1/557، بتاريخ 2009/04/15، ملف رقم 2007/3/3/914، أورده عمر أزوكار، قضاء محكمة النقض في مساطر التسوية والتصفية القضائية، ط1، منشورات دار القضاء بالمغرب، مطبعة النجاح الجديدة الدار البيضاء، 2014، ص 31.

[84] تقابلها المادة 690 من م.ت الحالية.

[85] وهذا ما أكده قرار محكمة النقض الفرنسية الذي جاء فيه " إن الحكم بفتح المسطرة يحظر تلقائيا سداد أي دين ناشئ قبل الحكم باستثناء الدفع عن طريق المقاصة للمطالبات ذات الصلة."

-قرار صادر عن محكمة النقض الفرنسية رقم 459، بتاريخ 23 شتنبر 2020، رقم الاستئناف 19-15.122، منشور بالموقع الإلكتروني www.legifrance.gouv.fr، تاريخ الاطلاع 25/06/2021، على الساعة 18:53

[86] Patrick Serlooten, le trésor public créancier de l'entreprise en difficulté, Article publiée dans une revue la Semaine juridique, paris, N° 1, janvier 1999, P 25.

[87] Pierre-Michel Le Corre, Le créancier face au redressement et à la liquidation judiciaires des entreprises, Tomes 1, Presses Universitaires d'Aix-Marseille, 2000, p 472.

[88] قرار صادر عن محكمة النقض الفرنسية رقم 18، بتاريخ 19 يناير 1999، منشور بالموقع الإلكتروني www.courdecassation.fr ، تاريخ الاطلاع 2021/06/25، على الساعة 19:51

LexMaghreb
lexmaghreb.com

المجراة بين دين الضريبة على القيمة المضافة السابق عن الحكم القاضي بفتح المسطرة وديون أخرى ناتجة عن نفس الضريبة لكنها لاحقة عن صدور الحكم المذكور.[89]

كما أن هناك إشكال آخر يطرح حول **مآل الشيك[90] الذي تم تسليمه قبل صدور الحكم الفاتح للمسطرة، ولم يتم استيفاؤه إلا بعد فتح المسطرة، وبالتالي فهل هذا الأداء يواجه بقاعدة المنع السالف ذكرها، أم أنه يشكل استثناء على هذه القاعدة؟**

لقد ذهب أحد الباحثين [91] للقول بأن الأوراق التجارية تقوم مقام النقود في المعاملات، وبذلك فهي تؤدي الوظيفة نفسها التي تؤديها النقود من حيث استخدامها كوسيلة للوفاء بالديون والالتزامات، ويعتبر الشيك من أهم الأوراق التجارية نظرا لانتشار التعامل به لأنه يعتبر وسيلة وفاء من الدرجة الأولى وليس وسيلة ائتمان على غرار باقي الأوراق التجارية الأخرى (الكمبيالة، السند لأمر)

وعلى خلاف ذلك اعتبر أحد الفقهاء [92] وعن حق بأن الشيك إذا كان يعتبر أداة وفاء، فإنه لا يقوم مقام النقود في أداء هذه الوظيفة، إلا إذا تم استخلاص قيمته من طرف المستفيد، وعليه فإنه لا يمكن التسوية بين الشيك والنقود، فالوفاء بالشيك لا يعتبر نهائيا إلا إذا استوفى الحامل قيمته من المسحوب عليه، كما أن الممارسة جعلته أداة ائتمان .

وهذا ما جعل بعض الفقهاء [93] يرون بأن الشيكات التي قد يصدرها رئيس المقاولة قبل تاريخ الحكم القاضي بفتح المسطرة يمكن وفاؤها للمستفيدين منها ولو وقع تقديمها للوفاء بعد هذا التاريخ، ذلك أن ملكية مؤونة الشيك تنتقل إلى المستفيد بمجرد الإصدار، أما تقديم الشيك للوفاء إلى المسحوب عليه أو تسليمه إلى إحدى المؤسسات البنكية لكي تقوم باستخلاصه وإدراج مبلغه في الحساب بالاطلاع المفتوح لديها بإسم المستفيد، فإنه لا يعد سوى إجراء مادي يتم لمعاينة واقعة قانونية كانت قد تمت من قبل، ألا وهي واقعة انتقال ملكية مؤونة الشيك في يوم إصداره من ذمة المدين إلى ذمة الدائن،[94] وهذا ما أكده الاجتهاد القضائي الفرنسي، متمثلا في قرار صادر عن محكمة النقض الفرنسية.[95]

---

[89] وفي نفس الاتجاه ذهبت محكمة النقض الفرنسية للقول بأنه " طبقا للفقرة الأولى من المادة L622-7 من م.ت، أن الحكم الفاتح للمسطرة يحظر تلقائيا أي دين ناشئ قبل هذا الحكم، إلا أنه استثناء يمكن الأداء عن طريق المقاصة بين المطالبات المماثلة، ومن خلال وقائع الحال يتبين بأنها المطالبات ذات الصلة، أي مشتقة من نفس العقد، ومن تم تجوز المقاصة، على العكس من ذلك خالفت محكمة الاستئناف مقتضيات المادةL622-7 .

-قرار صادر عن محكمة النقض الفرنسية رقم 15-28.235، بتاريـــخ 17 ماي 2017، منشور بالموقع الإلكتروني www.legifrance.gouv.fr، تاريخ الاطلاع 2021/06/25، على الساعة 20:05

[90] يعرف الشيك بأنه صك محرر طبقا للشروط التي حددها القانون يتضمن أمرا صادرا من الساحب إلى المسحوب عليه، بأن يدفع مبلغا من النقود عند الاطلاع، إلى المستفيد أو لإذنه أو للحامل .

-أحمد كويسي، الأوراق التجارية - الكمبيالة، السند لأمر، الشيك- دراسة في ضوء الاجتهاد القضائي المغربي والمقارن، ط1، مطبعة أميمة بفاس، 2007، ص 274.

[91] حفيظة العتاق، م س، ص 38.

[92] أحمد كويسي، م س، ص 276 و277.

[93] امحمد لفروجي، وضعية الدائنين في مساطر صعوبات المقاولة، م س، ص 58 و59 .

-أحمد شكري السباعي، الوسيط في الأوراق التجارية -دراسة عميقة في قانون التجارة المغربي الجديد وفي اتفاقية جنيف للقانون المقارن-، الجزء الثاني - أليات أو أدوات الوفاء "الشيك ووسائل الأداء الأخرى" -، ط3، مطبعة المعارف الجديدة بالرباط، 2010، ص 180.

[94] كما ينبغي التنبيه على أن الشيك الذي تم إصداره خلال فترة الربة يخضع لمقتضيات المادة 715 من م.ت.

[95] Il résulte de la combinaison de l'article L131-31 du code monétaire et financier et de l'article L 622-7 du code de commerce, dans sa rédaction antérieure à l'ordonnance du 18 décembre 2008, que la provision d'un chèque

lexmaghreb.com

ومن الناحية العملية، فإنه من النادر تصور قيام المقاولة الخاضعة للمساطر القضائية على إعطاء شيك للإدارة المختصة بغية أداء ما بذمتها من ديون ضريبية، لأنه في الكثير من الأحيان ما يقدم الملزمون على الأداء نقدا، إضافة إلى ذلك فإنه من الصعب تصور إعطاء الشيك للإدارة الضريبية، دون أن يتم صرفه في وقته، خاصة أن مدة ائتمان الشيك لا تتعدى عشرين يوما.[96]

وكما هو معلوم أن الفرع يتبع الأصل، فإذا كان مصير أداء الدين الضريبي الأصلي هو الإيقاف بعد فتح المسطرة مع الأخذ بعين الاعتبار الاستثناءات أعلاه، فإن فوائد التأخير يسري عليها نفس الأثر، وهذا ما سنحاول معالجته في الفقرة الموالية.

الفقرة الثانية: تأثر الدين الضريبي بقاعدة وقف سريان الفوائد

مادام أن المشرع المغربي قد أوجب وقف أداء الديون السابقة على الحكم القاضي بفتح المسطرة، فإنه من الطبيعي أن ينص كذلك على وقف سريان الفوائد، سواء كانت قانونية أو اتفاقية، وكذا فوائد التأخير أو الغرامات، وهذا الوقف يشمل سائر الدائنين، من ذلك دين الإدارة الضريبية، وذلك رغبة في تحديد خصوم المقاولة وحصرها في تاريخ معين، وتفادي استنزاف أموال المقاولة.

ومن هنا، فلأجل تبيان وضعية الدين الضريبي في ظل هذا المبدأ، تحتم علينا التعرض في البداية إلى مؤدى قاعدة وقف سريان الفوائد **(أولا)**، ثم مدة سريان هذا الوقف **(ثانيا)**

أولا: مؤدى قاعدة وقف سريان الفوائد

تنص المادة 21 من م.ت.د.ع على أنه " **تكون الضرائب والرسوم المدرجة في الجداول أو قوائم الإيرادات قابلة للأداء قبل تاريخ استحقاقها.**

وإذا لم يتم الأداء قبل تاريخ الاستحقاق، فإن المبالغ غير المسددة تخضع لزيادة عن التأخير قدرها 5% بالنسبة إلى الشهر الأول عن التأخير و 0.50% عن كل شهر أو جزء شهر إضافي. "[97]

émis par un tireur antérieurement à l'ouverture d'une procédure collective à son encontre n'est transférée au profit du bénéficiaire qu'autant qu'elle ait existé au jour du jugement d'ouverture.

Viole les textes susvisés la cour d'appel, qui se borne à retenir l'existence de la provision au jour de l'émission du chèque, alors qu'il n'est pas contesté que le chèque litigieux a été émis avant le jugement d'ouverture.

- Cass.com n°08-20.241, date 12 janvier 2010, publié sur le site www.legifrance.gouv.fr, date de visite 27/06/2021, au 12:36

[96] تنص الفقرة الأولى من المادة 268 من م.ت على أنه " إذا كان الشيك صادر بالمغرب ومستحق الوفاء به، وجب تقديمه للوفاء داخل أجل عشرين يوما."

[97] كما تنص المادة 22 من م.ت.د.ع على أنه " تخضع الضرائب والرسوم التي يتم إصدارها على سبيل التسوية بواسطة جداول أو قوائم الإيرادات لزيادة عن التأخير بنسبة 5% عن الشهر الأول من التأخير و0.50 % عن كل شهر أو جزء شهر إضافي تطبق ابتداء من تاريخ استحقاقها إلى تاريخ إصدارها.

بالنسبة لتحصيل الجداول أو قوائم الايرادات تطبق زيادة قدرها 0.50 % عن كل شهر أو جزء شهر إضافي ينصرم بين تاريخ الإصدار وتاريخ الأداء."

LexMaghreb
lexmaghreb.com

من خلال هذه المادة وغيرها من المواد،[98] يتضح بأن المشرع المغربي قد حدد جزاء عدم الأداء الضريبي داخل الآجال المحددة،[99] ومن تم فإن حلول هذه الآجال يجعل الأداء خاضعا للزيادات المترتبة عن جزاءات التأخير، وتطبق هذه الزيادات على أصل الدين الضريبي غير المؤدى قبل تاريخ الاستحقاق،[100] ولا تشمل الغرامات والذعائر طبقا للمادة 24 من م.ت.د.ع، كما يجب على المحاسب المكلف بالتحصيل أن يحتسب الفوائد المترتبة في حق المدين قبل مباشرة إجراءات التحصيل الجبري.

وهكذا تعتبر فوائد التأخير بمثابة تعويض للإدارة في مقابل التأخير الحاصل في أداء الضريبة المستحقة، هذا التعويض يأخذ في الحسبان الضرر الحاصل لخزينة الدولة والفائدة التي جناها الملزم بسبب ذلك.[101]

إلى أنه في ظل نظام صعوبات المقاولة يتعطل هذا الامتياز المخول للإدارة الضريبية، بحيث نصت المادة 692 من م.ت على أنه " **يوقف حكم فتح المسطرة سريان الفوائد القانونية والاتفاقية وكذا كل فوائد التأخير وكل زيادة.** "

وبذلك يستشف من المادة أعلاه أن حكم فتح مسطرة الإنقاذ أو التسوية أو التصفية القضائية يترتب عنه وقف سريان الفوائد بشتى أنواعها، كما تشمل قاعدة وقف سريان الفوائد جميع دائني المقاولة المتعثرة،[102] أي أن المشرع المغربي سار كما هو الحال بالنسبة لقاعدة المنع من أداء الديون السابقة في نهج عمومية النص، وبالتالي إخضاع حتى الديون الضريبية السابقة لحكم فتح المسطرة لهذه القاعدة.[103]

نتيجة لهذا الوقف لا يمكن للمحاسب المكلف بالتحصيل أن يصرح إلا بالدين المحصور في تاريخ حكم فتح مسطرة الإنقاذ أو التسوية أو التصفية القضائية دون الفوائد أو الغرامات التأخيرية التي تنشأ أو تستحق بعد هذا الحكم، أو حتى بعد تحويل هذه المساطر إلى مسطرة التصفية القضائية، وفي هذا الإطار جاء في قرار لمحكمة الاستئناف التجارية بالدار البيضاء[104] بأنه " **وحيث إنه مادام من الثابت من وثائق الملف ومستنداته أن الطاعنة فتحت في حقها مسطرة التسوية القضائية بتاريخ 2011/03/28 والتي حولت**

---

[98] حيث خصص المشرع الفرع الثاني من الباب الثاني من القسم الثاني لجزاء تأخير الأداء من المادة 21 إلى المادة 28 من م.ت.د.ع.

[99] تنص المادة 5 من م.ت.د.ع على أنه " يجب بمبادرة من الإدارة إخبار الملزمين بتواريخ الشروع في تحصيل جداول الضرائب والرسوم واستحقاقها بكل وسائل الإخبار بما فيها تعليق الملصقات.

وترسل الجداول وقوائم الإيرادات إلى المحاسب المكلف بالتحصيل خمسة عشر يوما على الأقل (15) قبل تاريخ الشروع في التحصيل.

ويرسل إعلام الضريبة عن طريق البريد في ظرف مغلق إلى كل ملزم مقيد بالجداول أو قوائم الإيرادات وعلى أبعد تقدير عند تاريخ الشروع في التحصيل وذلك بمبادرة من الإدارة. ويبين هذا الإعلام المبلغ الواجب أداؤه وتاريخي الشروع في التحصيل والاستحقاق."

[100] يذكر أن أثر هذه الزيادات يسري بعد تاريخ الاستحقاق طبقا للمادة 21 من م.ت.د.ع.

[101] عبد اللطيف الادريسي، تحصيل الديون العمومية من المقاولة في وضعية الصعوبة، بحث لنيل دبلوم السلك العالي في التدبير الاداري، المدرسة الوطنية للإدارة، الرباط، السنة الدراسية 2008/2007، ص 62.

[102] هذا بخلاف ما كان عليه الأمر في ظل القانون التجاري الملغى في ظل نظام الإفلاس لسنة 1913، والذي كان يحصر سريان هذا الوقف في مواجهة كتلة الدائنين فقط دون الدائنين الحاملين للضمانات طبقا للمادة 205 منه.

[103] أما بالنسبة للديون الضريبية اللاحقة لحكم فتح المسطرة، فإنها تستفيد من سريان الفوائد أو الغرامات التأخيرية، وتكون مشمولة بحق الأسبقية، مع العلم أن المعيار المعتمد لمعرفة ما إذا كان الدين الضريبي ناشئ قبل أو بعد الحكم القاضي بفتح المسطرة هو تاريخ الواقعة المنشئة للضريبة وليس تاريخ استحقاقها.

[104] قرار صادر عن محكمة الاستئناف التجارية بالدار البيضاء رقم 4160، بتاريخ 2017/07/18، ملف رقم 2017/8301/2144، أورده علال فالي، مساطر معالجة صعوبات المقاولة، م س، ص 258.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

إلى تصفية قضائية فإن دين المستأنف عليه ينبغي حصره إلى غاية فتح مسطرة التسوية القضائية مع إعمال مقتضيات المادة 659 من م.ت (تقابلها المادة 692 من م.ت الحالية)، الناصة على أن حكم فتح المسطرة يوقف سريان الفوائد القانونية والاتفاقية وكذا كل فوائد التأخير وكل زيادة، وهو ما يتعين معه الاعتداد بكشف الحساب الصادر عن المستأنف عليه المحصور بتاريخ 2011/03/31 عن رصيد مدين بمبلغ 1.726.414,41 درهم دون كشف الحساب المحصور في 2012/2/7 عن مبلغ 2.380.159,55 درهم المتضمن لاقتطاعات وعمولات وفوائد عن نفس الرصيد المدين لاحقة على فتح المسطرة، الأمر الذي يتعين معه تعديل الأمر المستأنف فيما قضى به بخصوص هذا الشق. "

وعلى كل حال، فإن قاعدة وقف سريان الفوائد تجد تبريرها في ضمان المساواة بين مختلف الدائنين، مهما كانت طبيعة دينهم، سواء كانوا دائنين عاديين أم أصحاب امتيازات عامة أو خاصة أم أصحاب رهون رسمية أو حيازية، لأن من شأن استمرار إنتاج هذه الفوائد بالنسبة لبعض الدائنين سيؤدي حتما بالإضرار بالدائنين الآخرين،[105] هذا فضلا عن إرهاق أصول المقاولة بعد إخضاعها للمساطر القضائية، الأمر الذي سيصعب كثيرا من عمليات إنقاذها وتسوية وضعيتها، وهذا يتعارض مع الهدف الذي أراد المشرع تحقيقه من خلال مساطر صعوبات المقاولة ألا وهو إنقاذ المقاولة،[106] لذلك أتى المشرع بهذا المنع لتفادي التغيير اليومي للفوائد، وكذا تيسير سير المساطر القضائية، فضلا عن تحديد المبلغ الحقيقي للديون يوم صدور الحكم القاضي بفتح المسطرة.[107]

وعلى نفس النهج سارت التشريعات المقارنة،[108] من ذلك المشرع الفرنسي الذي أقر قاعدة وقف سريان الفوائد بعد الحكم القاضي بفتح المسطرة في المادة L622-28 من م.ت.ف،[109] وهذا ما أكده قرار لمحكمة النقض الفرنسية [110] الذي جاء في أحد حيثياته "

---

[105] Houda El Marji, la situation de créanciers : vers quel rééquilibrage des pouvoirs des créances à la lumière de la nouvelle loi sur les entreprises en difficulté, mémoire de master, droit privé, université sidi mohmed ben abdellah, faculté des sciences juridiques économiques et sociales, Fès, année universitaire, 2018/2019, p 46.

[106] ياسين الطويل، وضعية حقوق الضمان الاجتماعي في إطار مساطر معالجة صعوبات المقاولة، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون الخاص، جامعة محمد الأول، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بوجدة، السنة الجامعية 2019/2018، ص 65.

[107] مع العلم أن المشرع في إطار المادة 122 من م.ت.د.ع منح للملزم إمكانية تقديم طلب قصد الحصول على إعفاء أو تخفيض من الزيادة عن التأخير وصوائر التحصيل المنصوص عليها في المواد 21 و23 و25 مكرر، و90 و91 من نفس المدونة، والجهة المختصة في منح ذلك هو الوزير المكلف بالمالية أو الشخص الذي يفوضه.

[108] كالقانون التجاري اللبناني الذي نص في الفقرة الثالثة من المادة 464 منه على ما يلي " إن الديون العادية التي ليس لها أي امتياز تعد مستحقة الأداء وتنقطع فائدتها تجاه الدائنين فقط"، وعلى العكس من ذلك هناك من التشريعات التي لا ترتب على صدور الحكم الفاتح للمسطرة وقف سريان الفوائد من قبيل قانون التجارة الكويتي في المادة 769 وقانون التجارة المصري ضمن المادة 742 التي نصت على أنه " لا يترتب على صدور الحكم بافتتاح إجراءات الصلح حلول آجال الديون التي على المدين أو وقف سريان عوائدها."

[109] Art 622-28 du code de commerce dispose que" Le jugement d'ouverture arrête le cours des intérêts légaux et conventionnels, ainsi que de tous intérêts de retard et majorations, à moins qu'il ne s'agisse des intérêts résultant de contrats de prêt conclus pour une durée égale ou supérieure à un an ou de contrats assortis d'un paiement différé d'un an ou plus. Les personnes physiques coobligées ou ayant consenti une sûreté personnelle ou ayant affecté ou cédé un bien en garantie peuvent se prévaloir des dispositions du présent alinéa. Nonobstant les dispositions de l'article 1343-2 du code civil, les intérêts échus de ces créances ne peuvent produire des intérêts".

[110] قرار صادر عن محكمة النقض الفرنسية رقم 342، بتاريـــخ 14 أبريل 2021، رقم الاستئنـــاف 16.909-19، منشور بالموقع الإلكتروني www.legifrance.gouv.fr، تاريخ الاطلاع 2021/06/30، على الساعة 19:52

LexMaghreb
lexmaghreb.com

وحيث أنه فيما يتعلق بالمصالح المعلنة، فإن المدعى عليهم يستفيدون من أحكام المادة L622-25 من القانون التجاري التي تنص على أن مبلغ الدين المستحق في يوم الحكم الافتتاحي للمساطر هو المعمول به مع الإشارة إلى المبالغ المستحقة وتلك الواردة في المادة L622-28 من نفس القانون الذي يؤسس لمبدأ إيقاف الفوائد القانونية والتعاقدية، وكذلك جميع الفوائد والرسوم الإضافية على السداد المتأخر في يوم افتتاح الإجراءات الجماعية، باستثناء تلك الناتجة عن عقود القروض لمدة تساوي أو تزيد عن سنة، أو القرض الذي يتضمن شرطا يؤجل الأداء لمدة سنة أو أكثر، دون أن يتعارض ذلك مع مبدأ أسبقية قانون الإتحاد الأوربي، في حين أن الديون المذكورة أعلاه ليست فائدة ناتجة عن الاستثناءات المذكورة سلفا، وبالتالي سيتم قبول الفوائد المستحقة في 28 نونبر 2014 فقط بمبلغ 66803.864,53 أورو في حين أن مصير الفوائد المترتبة بعد 28 نونبر 2014 بمبلغ 842.368,55 أورو هو الرفض... "

وهكذا فمن خلال هذا القرار القضائي والمادة L622-28 من م.ت.ف، يتضح بأن المشرع الفرنسي قد خلق استثناءات على قاعدة وقف سريان الفوائد على خلاف المشرع المغربي، فالاستثناء الأول يهم عقد القرض الذي تتراوح مدته سنة أو أكثر، أما الاستثناء الثاني يتعلق بعقد القرض الذي يتضمن شرطا يؤجل الأداء لمدة سنة أو أكثر، الأمر الذي يفسره البعض تشجيعا للمؤسسات البنكية، وغيرها من الأشخاص على تقديم قروض طويلة ومتوسطة الأمد للمقاولات.[111]

بينما انتقد أحد الفقهاء[112] موقف المشرع الفرنسي معتبرا أن الاستثناءين المشار إليهما أعلاه يخلقان مشاكل على مستوى الممارسة تتعلق بكيفية حسابهما، الأمر الذي قد يؤدي إلى إرهاق أصول المقاولة، ومن تم فإن المشرع المغربي أحسن صنعا حينما لم يعمد إلى تقرير هذا الاستثناء.

غير أن أحد الباحثين[113] ذهب للقول بأن قاعدة وقف سريان الفوائد لا تسري على الغرامات الناجمة عن سبب آخر غير التأخير في دفع الدين الضريبي، والناتجة عن عدم تقديم التصريحات أو تقديم تصريحات غير صحيحة أو غير تامة، أو غياب تقديم الوثائق المحاسبية، أو تقديم وثائق غير تامة،[114] لكن نرى عكس ذلك، لأن المشرع المغربي في إطار الكتاب الخامس من م.ت، لم ينص على أي استثناء على قاعدة وقف سريان الفوائد، مهما كان مصدرها سواء كان التأخير في الأداء، أو الزيارة التي يتم إدراجها في الوعاء، لأن الغاية الأساسية التي يرمي إليها من وراء هاته القاعدة هو وقف النزيف المالي للمقاولة التي تعاني من الصعوبات والتخفيف من كثرة الديون.

---

[111] سارة سيوط، مآل الدين الضريبي في إطار مساطر معالجة صعوبات المقاولة، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون الخاص، جامعة الحسن الأول، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بسطات، السنة الجامعية 2015/2014، ص 132.

[112] أحمد شكري السباعي، الوسيط في مساطر الوقاية من الصعوبات التي تعترض المقاولة ومساطر معالجتها، الجزء الثالث، م س، ص 244.

[113] حياة حجي، امتياز الخزينة في مواجهة مساطر صعوبات المقاولة، المجلة المغربية لقانون الأعمال والمقاولات، ع 14-15، ماي-شتنبر 2008، ص 48.

[114] أنظر إلى المواد من 184 إلى 204 من م.ع.ض.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

هذا وتجدر الإشارة إلى أن المشرع المغربي بمقتضى التعديل الأخير لقانون صعوبات المقاولة، قد استغنى عن الاستثناء الوارد على قاعدة وقف سريان الفوائد في مواجهة الكفلاء،[115] حيث كان النص القديم (المادة 622 من م.ت قبل التعديل) ينص على أنه " **لا يمكن للكفلاء متضامنين كانوا أم لا أن يتمسكوا بوقف سريان الفوائد المنصوص عليه في المادة 659 من م.ت.**"، وبالتالي كان بإمكان الإدارة الضريبية تحصيل الغرامات الناتجة عن التأخير في مواجهة الكفلاء، لأن المشرع استثناهم صراحة من التمسك بهذه القاعدة.

إلى أنه وبعد التعديل الذي جاء به المشرع المغربي بمقتضى القانون رقم 73.17، فقد أقر قاعدة مخالفة تماما لما جاء أعلاه، حيث نصت المادة 572 من م.ت الحالية على أنه " **يستفيد الكفلاء أشخاص ذاتيين متضامنين كانوا أم لا من:**

- مقتضيات مخطط الإنقاذ؛

- وقف سريان الفوائد المنصوص عليها في المادة 692 أدناه. "

وبذلك فإن الكفلاء أصبحوا بدورهم يستفيدون من قاعدة وقف سريان الفوائد في مواجهة سائر الدائنين بما في ذلك الإدارة الضريبية،[116] إلا أن هذه المادة قد استثنت الكفيل كشخص معنوي من الاستفادة من وقف سريان الفوائد [117] وهو استثناء يصعب تفسيره أو تبريره، خاصة أن الكفيل له حق الرجوع على المقاولة سواء كان الكفيل شخص طبيعي أو معنوي بالمبالغ التي أداها للدائن،[118] وهذا ما تم تجاوزه في إطار المادة 695 من م.ت،[119] حيث استعمل المشرع عبارة الكفلاء دون تحديد أو تمييز بين الشخص الذاتي أو المعنوي،[120] وهذا ما ذهب إليه حكم للمحكمة التجارية بالدار البيضاء[121] الذي جاء فيه " **خلافا للمدين الأصلي فإن الكفيل لا يستفيد من حصر الدين، وإنما يستفيد فقط من مقتضيات مخطط الاستمرارية ومن وقف سريان الفوائد ومن الأداء في حدود المبلغ المصرح به للمادة 695 من م.ت.** "

وبالتالي فإن المشرع المغربي يكون قد حرم الإدارة الضريبية من هذا المقتضى الذي كان يمكنها من استيفاء مبالغ هامة تنتج عن الفوائد، مما يشكل ضربا للامتياز المخول لها في

---

[115] تعد الكفالة بمثابة تعهد من لدن شخص واحد، أو عدة أشخاص بسداد ديون المدين الأصلي، إذ لم يف بالتزامه تجاه الدائن، وتمنح هذه الضمانة للدائن الحق في مواجهة شخص غير المدين الأصلي.

- أنظر في هذا الصدد إلى، عبد المالك الحموتي، وضعية الكفيل في إطار مساطر معالجة صعوبات المقاولة، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون الخاص، جامعة محمد الأول، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بوجدة، السنة الجامعية 2017/2016، ص 4.

[116] هذا يعد تكريسا لقاعدة تبعية الكفيل في التمسك بالدفوع التي كان بإمكان المدين الأصلي أن يثيرها في مواجهة الدائن، ويذكر أن هذه القاعدة قد تم تكريسها طبقا للقواعد العامة بموجب الفصل 1140 من ق.ل.ع.

[117] هو نفس النهج الذي سار عليه المشرع الفرنسي في إطار الفقرة الثانية من المادة L622-28 من م.ت.ف.

[118] سعيد الروبيو، م س، ص 60.

[119] يذكر على أن المادة 695 من م.ت جاءت ضمن الباب السابع من القسم السادس المتعلق بالقواعد المشتركة لمساطر الإنقاذ والتسوية القضائية والتصفية القضائية.

[120] تنص المادة 695 من م.ت على أنه " يمكن للكفلاء متضامنين كانوا أم لا، أن يتمسكوا:

- بمقتضيات مخطط الاستمرارية؛

- بوقف سريان الفوائد المنصوص عليها في المادة 692 أعلاه..."

[121] حكم صادر عن المحكمة التجارية بالدار البيضاء عدد 9833، بتاريخ 2018/10/25، في الملف التجاري عدد 8119-8210-2017، منشور بمجلة الإرشاد القانوني - مساطر معالجة صعوبات المقاولة في ضوء القانون رقم 73.17 مستجدات العمل القضائي -، ع 6، 2019، ص 269.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

م.ت.د.ع، الشيء الذي يظهر تغليب تطبيق نظام صعوبات المقاولة على حساب م.ت.د.ع، وفي نظرنا كان على المشرع المغربي أن يحافظ على المقتضى الوارد في النص القديم (المادة 622 من م.ت قبل التعديل الأخير)، وذلك من خلال إقصاء الكفيل من التمسك بقاعدة وقف سريان الفوائد، لكن في حدود دين الإدارة الضريبي أو العمومي بصفة عامة، نظرا للأهمية أو المصلحة العامة التي يمتاز بها هذا النوع من الديون.

ثانيا: المدى الزمني لقاعدة وقف سريان الفوائد

لقد حددت المادة 693 من م.ت المدة الزمنية التي تطبق فيها قاعدة وقف سريان الفوائد، حيث نصت على ما يلي: " **يستأنف سريان الفوائد ابتداء من تاريخ الحكم المحدد لمخطط الإنقاذ أو الحكم المحدد لمخطط الاستمرارية.**"

فمن خلال هذه المادة يتضح بأن المشرع قد أورد مقتضيات صريحة بخصوص مدة سريان وقف الفوائد، إذا يبتدأ هذا الوقف منذ يوم فتح المسطرة في مواجهة المقاولة،[122] وينتهي في يوم تاريخ الحكم المحدد لمخطط الإنقاذ أو مخطط الاستمرارية، مما يعني أن وقف سريان الفوائد يستمر أثناء فترة إعداد الحل،[123] نظرا لطبيعة هذه الفترة والخصوصية التي تمتاز بها باعتبارها فترة ملاحظة يتم على إثرها اختيار الحل الأنسب للمقاولة المتعثرة، وعلى أساس ذلك فإن الإدارة الضريبية تواجه بمبدأ وقف سريان الفوائد في فترة إعداد الحل، بينما يمكنها الاحتجاج بسريانها بمجرد صدور الحكم القاضي باعتماد مخطط الإنقاذ أو مخطط الاستمرارية، وهذا ما سار عليه العمل القضائي المغربي، ومن ذلك قرار محكمة الاستئناف التجارية بفاس[124] الذي جاء فيه " **لكن حيث لئن كان المشرع بموجب المادة 659 من م.ت (المقابلة للمادة 692 من م.ت الحالية) اعتبر أن حكم فتح مسطرة التسوية القضائية في حق المقاولة التي تعاني من صعوبات اقتصادية ومالية يترتب عنه وقف سريان الفوائد القانونية والاتفاقية وكذا كل فوائد التأخير وكل زيادة، إلا أنه وحسبما تم النص عليه في المادة اللاحقة 660 من نفس القانون (المقابلة للمادة 693 من م.ت الحالية) اعتبر أن هذه الفوائد بأنواعها يستأنف سريان احتسابها ابتداء من تاريخ الحكم المحدد لمخطط الاستمرارية، وحيث اعتبارا للنص الصريح الوارد في المادة 660 الأنفة الذكر فإن الفوائد المختلفة التي يستأنف سريانها إنما تضاف للدين الأصلي وتدمج معه بالنظر لطبيعة الدين المذكور، وبالنظر إلى أن المرحلة التي توجد عليها المقاولة هي مرحلة تنفيذ مخطط الاستمرارية والاجتهاد القضائي قار على هذا المنحى وبلوره في عدة**

---

[122] المادة 692 من م.ت.

[123] تعتبر فترة إعداد الحل بمثابة فترة مراقبة وتأمل يكون الهدف منها هو الوصول إلى الهدف المناسب لتسوية وضعية المقاولة المدينة واستمرار نشاطها، وباعتبارها فترة تمكن المحكمة من اتخاذ الحل المناسب لوضعية المقاولة المتعثرة، فإن المشرع عمل قدر الإمكان على توفير الحماية اللازمة لها ولو كان ذلك على حساب الدائنين، وقد تعددت التسميات التي تطلق على هذه المرحلة، فهناك من يسميها بالفترة المؤقتة والبعض الآخر يسميها بالفترة الانتقالية أو فترة المراقبة، ذلك نظرا لعدم تسميتها من طرف المشرع المغربي، بخلاف نظيره الفرنسي الذي سماها بفترة الملاحظة.
- للتفصيل أكثر أنظر، عبد المالك الحموتي، م س، ص 18.

[124] قرار صادر عن محكمة الاستئناف التجارية بفاس رقم 69، بتاريخ 2017/11/01، في الملف رقم 2017/8301/85، أورده علال فالي، التعليق على قانون مساطر صعوبات المقاولة على ضوء 20 سنة من القضاء التجاري 1998-2018، م س، ص 289 و290.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

قرارات له، من ذلك القرار الصادر عن محكمة الاستئناف التجارية بفاس حيث جاء فيه " وحيث بمقتضى ما ذكر فإن الحكم المستأنف لما وافق على المخطط التعديلي عن طريق الاستمرارية الذي أعده سنديك المسطرة والذي اعتمد أصل الدين المحدد في مبلغ 3.672.563,65 درهما بموجب القرار الإستئنافي رقم 1172 الصادر بتاريخ 2016/06/30 وأضاف له ما ترتب من فوائد اتفاقية بسعر 7.5% والضريبة على القيمة المضافة بنسبة 10% في مركزه القانوني السليم وهو ما يستوجب تأييده. "

هذا ما ذهب إليه أمر صادر عن القاضي المنتدب لدى المحكمة التجارية بفاس[125] في نزاع بين الإدارة الضريبية ومقاولة خاضعة لتصفية القضائية، حيث جاء في أحد حيثياته " **وحيث إن الديون الناشئة بعد فتح مسطرة التسوية القضائية تبقى واجبة الأداء من طرف المقاولة سواء تعلق الأمر بأصل الدين وما ترتب عنه من فوائد وغرامات وكل زيادة، وذلك تماشيا مع أحكام الكتاب الخامس التي تمنح للمقاولة إمكانية تسوية ديونها السابقة قبل حكم التسوية وإلزامها فقط بأداء أصل الدين ولا تستأنف الفوائد في حالة حصر مخطط الاستمرارية من طرف المحكمة..."**

وإذا كان وقف سريان الفوائد يستمر إلى غاية صدور الحكم بمخطط الإنقاذ أو الاستمرارية، فإنه يثار التساؤل حول **ما إذا كان سريان الفوائد يستأنف إذا ما تم صدور حكم مخطط التفويت أو الحكم بالتصفية القضائية؟**

فمن خلال الرجوع إلى نص المادة 693 من م.ت، يتضح بأن المشرع وكما أسلفنا الذكر كان واضحا من خلال تنصيصه على أن سريان الفوائد تبتدأ مع الحكم القاضي باعتماد مخطط الإنقاذ أو الاستمرارية، لذلك يرى غالبية الفقه،[126] بأن هذا السريان لا يستأنف في الحالة التي يحكم فيها بتفويت المقاولة أو الحالة التي يتم فيها الحكم بتصفيتها القضائية.

هذا ما أكده قرار لمحكمة الاستئناف التجارية بفاس،[127] والذي جاء في حيثياته " **وحيث أنه مادامت عبارة يستأنف جاءت مقرونة بعبارة " ابتداء " في المادة 660 م.ت (المقابلة للمادة 693 من م.ت الحالية) فيكون المقصود باستئناف سريان الفوائد، أنه عندما يتم الحكم بحصر مخطط استمرارية المقاولة يبدأ سريان هذه الفوائد، وما يزكي هذا التأويل كون المشرع المغربي بخلاف المشرع الفرنسي لم يقرر قاعدة احتساب الفوائد إلا في حالة واحدة وهي حالة الحكم بحصر مخطط الاستمرارية، أما في حالة اختيار حل آخر مثل حصر مخطط التفويت أو النطق بالتصفية، فإن السريان لا يستأنف، مما يتعين معه تأييد الحكم المستأنف."**

---

[125] أمر صادر عن القاضي المنتدب لدى المحكمة التجارية بفاس عدد 173/2018، بتاريخ 2018/07/26، ملف رقم 10-10-2009، غير منشور.

[126] من ذلك، علال فالي، مساطر معالجة صعوبات المقاولة، م س، ص 258.

- عبد الرحيم شميعة، شرح أحكام نظام معالجة صعوبات المقاولة في ضوء القانون رقم 73.17، م س، ص 250.

[127] قرار صادر عن محكمة الاستئناف التجارية بفاس رقم 40، بتاريخ 2009/10/06، ملف تجاري رقم 10/09، أشار إليه الحسين مزيد، وضعية الدائنين الممتازين في ظل مساطر معالجة صعوبات المقاولة، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون الخاص، جامعة محمد الأول، الكلية المتعددة التخصصات بالناظور، السنة الجامعية 2019/2018، ص 27.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

وعلى خلاف المشرع المغربي، فإن نظيره الفرنسي لم يحدد المدة التي ينتهي فيها مبدأ وقف سريان الفوائد، لذلك يرى جانب من الفقه الفرنسي[128] أن وقف سريان الفوائد يظل ساريا خلال جميع مراحل المسطرة بما في ذلك مرحلة التصفية القضائية، إذ أن الفوائد التي تم إيقافها خلال فترة إعداد الحل، لا يمكن أن يستأنف سريانها خلال الحكم بتنفيذ مخطط الإنقاذ أو الاستمرارية أو حتى التفويت والتصفية القضائية، لأن المادة L622-28 من م.ت.ف، توحي بأن هذا الوقف يظل ساريا خلال جميع مراحل المسطرة بما فيها مرحلة التصفية القضائية.

وبالتالي نرى بأن الموقف المغربي هو الأجدر بالتأييد حتى يتمكن الدائنين، ومن ذلك الإدارة الضريبية من استخلاص الفوائد المرتبطة بالدين الأصلي، وما يبرر هذا المنحى أن فترة اعتماد مخطط الإنقاذ ومخطط الاستمرارية يستمر فيها نشاط المقاولة، بخلاف مخطط التفويت حيث يتم تغيير شخص المدين، وكذلك الأمر بالنسبة لمرحلة التصفية القضائية التي يتم النطق بها عندما تكون وضعية المقاولة مختلة بشكل لا رجعة فيه، الأمر الذي لا يمكن معه استئناف سريان الفوائد في هاتين الحالتين.[129]

وهناك إشكال آخر يطرح بخصوص ضبط عملية احتساب وتحديد تاريخ وقف سريان الفوائد وتاريخ استئنافها الناجمة عن التأخير في تأدية الضرائب في وقتها، لذلك من الضروري أن يتم التنسيق بين المحاسب المكلف بالتحصيل والسنديك لضبط التاريخ المتعلق بوقف سريان الفوائد واستئنافها، خاصة إذا علمنا أن احتساب الزيادة عن التأخير ومدتها تتم حاليا داخل القباضات بطريقة آلية نتيجة تعميم المعالجة الإلكترونية للتحمل بالدين الأصلي وفوائد تأخيره وصوائر متابعاته.[130]

وهكذا فعلى الرغم من الامتيازات التي تحظى بها الإدارة الضريبية في ظل القواعد العامة، إلا أن صدور الحكم القاضي بفتح المسطرة يعرقل عملية استخلاص الدين الضريبي من خلال وقف أداء الدين وتبعا لذلك وقف سريان الفوائد أو الغرامات الناتجة عن التأخير في الأداء، مما يفقد هذه الامتيازات من محتواها.

غير أن هذه القيود والعراقيل لا تقف عند هذا الحد، بل تتمادى لتضع حدا لامتياز المحاسب المكلف بالتحصيل في مباشرة إجراءات التنفيذ أو المتابعات الفردية بصفة عامة، والحد من إنشاء الضمانات الكفيلة بالمحافظة على حقوق الإدارة الضريبية، وهذا ما سنتطرق إليه في المطلب الموالي.

---

[128] Pierre-Michel Le Corre, droit et pratique des procédure collectives, 7° Édition, Dalloz-Sirey, paris, 2013, p 602 et 603.

-Xavier Delpech, entreprise en difficulté transmission et disparition de l'entreprise associations et autres organismes à but non lucratif, Article publiée à magazine gestion juridique, fiscale et social, série 4, 2014, p 56.

[129] حياة حجي، نظام الضمانات وقانون صعوبات المقاولة، م س، ص 174.

[130] عبد اللطيف الإدريسي، م س، ص 65.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

المطلب الثاني: تجميد المتابعات الفردية وإجراء التقييدات

إن رغبة المشرع في إنقاذ المقاولة أفضت إلى المساس بحقوق الدائنين، ومنه إلى دين الإدارة الضريبية، فهاته الرغبة القوية في مساعدة المقاولة للتخلص من مشاكلها وإعادة إدماجها من جديد ضمن الاقتصاد الوطني بشكل فعال، وتوفير إطار قانوني لجلب الاستثمارات الوطنية والأجنبية، جعلته يرجح مصلحة المقاولة على باقي المصالح الأخرى.

واعتبارا للخاصية الجماعية التي تطبع مساطر صعوبات المقاولة، ومحاولة من المشرع المغربي لتكريس الطابع المساواتي بين سائر الدائنين، جعل من الحكم القاضي بفتح المسطرة مانعا قانونيا من إقامة دعاوى فردية أو القيام بإجراءات تنفيذية ومواصلتها خلال سريان المسطرة،[131] في مواجهة المقاولة المفتوحة ضدها المسطرة، ومن تم فإن هذا المقتضى يسري على الإدارة الضريبية، حيث تصبح جميع المقتضيات التي أتت بها م.ت.د.ع معطلة ويتعذر تنفيذها في حق المقاولة المدينة **(الفقرة الأولى)**، كما أن هذا المنع لا يقتصر فقط على المتابعات الفردية، بل يمتد ليشمل حتى تقييد الرهون والامتيازات المخولة للإدارة الضريبية **(الفقرة الثانية)**

الفقرة الأولى: الحد من المتابعات الفردية

يقصد بوقف المتابعات الفردية، منع كل دائن ناشئ دينه قبل صدور الحكم الفاتح للمسطرة، سواء تعلق الأمر بدائن عادي أو بدائن صاحب امتياز، من مباشرة أي إجراء للتنفيذ على المقاولة المتعثرة، أو دعوى لاستيفاء دينه، أو فسخ عقد من أجل عدم أداء مبلغ من المال، أو الاستمرار في دعوى كانت مرفوعة قبل صدور الحكم، وذلك من أجل تحقيق المساواة بين الدائنين، ومنع المقاولة المثقلة بالديون فرصة ثمينة لاسترجاع أنفاسها وتحسين ظروف إنقاذها.[132]

ومن تم فإن الإدارة الضريبية مثلها مثل باقي الدائنين التي تنشأ ديونهم قبل فتح المسطرة، حيث يمنع عليها مباشرة أي متابعة أو الاستمرار فيها في مواجهة المقاولة المدينة بعد صدور الحكم الفاتح للمسطرة، قصد استيفاء الدين الضريبي **(أولا)**، كما يطال هذا المنع أو الوقف كل الإجراءات التنفيذية التي تقوم بها الإدارة الضريبية على منقولات وعقارات المقاولة الخاضعة لمسطرة الإنقاذ أو مسطرة التسوية أو التصفية القضائية **(ثانيا)**

---

[131] Malak rougui, situation des créances dans les procédures collectives, prépare par l'attachée de justice, l'institut supérieur de la magistrature, promotion 39, année 2013/2015, p 17.

[132] يونس التوابي، وضعية الديون المقيدة في إطار نظام معالجة صعوبات المقاولة، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون الخاص، جامعة مولاي إسماعيل، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بمكناس، السنة الجامعية 2012/2011، ص 11.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

أولا: منع ووقف كل مطالبة لاستيفاء الدين الضريبي

إن الأصل في تنفيذ الالتزامات أن يتم اختياريا وفي الأجل المحدد لذلك، وإذا حل هذا الأجل وامتنع المدين عن التنفيذ أو تماطل في ذلك، جاز للدائن إجباره على التنفيذ،[133] وبالتالي يحق لهذا الدائن اللجوء إلى القضاء لاستصدار حكم بالأداء حائز لقوة الشيء المقضي به في مواجهة المدين وتنفيذه عليه، وإذا كان الأمر على هذا النحو في ظل القواعد العامة، فإن الأمر على خلاف ذلك في نظام صعوبات المقاولة، بحيث أن الحكم القاضي بفتح مسطرة الإنقاذ أو التسوية أو التصفية القضائية يمنع على جميع الدائنين الذين نشأت ديونهم قبل هذا الحكم من إقامة أية دعوى بعد صدوره يكون موضوعها مطالبة المدين بأداء مبلغ من المال،[134] مهما كانت الجهة القضائية التي رفعت أمامها أو سترفع أمامها.[135]

وتطبيقا لذلك جاء في حكم صادر عن المحكمة التجارية بأكادير[136] ما يلي " **يوقف حكم فتح المسطرة ويمنع كل دعوى قضائية يقيمها أصحاب ديون نشأت قبل الحكم المذكور ترمي إلى الحكم على المدين بسداد مبلغ من المال طبقا للمادة 686 من م.ت.**"

وتجدر الإشارة إلى أن قاعدة وقف المتابعات الفردية لها طابع عام وخاص وذلك حسب نطاق تطبيقها على الدائنين، بحيث يتجلى طابعها الخاص في كون هذا الوقف لا يشمل سوى الدائنين الذين نشأت ديونهم قبل صدور الحكم القاضي بفتح المسطرة ضد المقاولة المدينة، أما فيما يخص الطابع العام الذي يتميز به مبدأ وقف المتابعات الفردية ضد المقاولة فيتمثل في كون هذا المبدأ يطبق على جميع الدائنين[137] الناشئة ديونهم قبل الحكم وذلك بصرف النظر عما إذا كان الدائن المعني بالأمر عاديا أم صاحب حق امتياز خاص أو عام.[138]

ويذكر على أن مبدأ وقف المتابعات الفردية لا يقتصر فقط على مسطرة الإنقاذ والتسوية أو التصفية القضائية، بل يشمل حتى مسطرة المصالحة، إذا تبين لرئيس المقاولة أو المصالح أن الوقف المؤقت للإجراءات من شأنه تسهيل إبرام اتفاق مع الدائنين، عرض الأمر على رئيس المحكمة الذي له الأحقية بأن يصدر أمرا يوقف أو يمنع كل دعاوى قضائية

---

[133] تنص الفقرة الأولى من الفصل 259 من ق.ل.ع على أنه " إذا كان المدين في حالة مطل كان للدائن الحق في إجباره على تنفيذ الالتزام، مادام تنفيذه ممكنا..."

[134] تنص المادة 686 من م.ت بأنه " يوقف حكم فتح المسطرة أو يمنع كل دعوى قضائية يقيمها الدائنون أصحاب ديون نشأت قبل الحكم المذكور ترمي إلى:
- الحكم على المدين بأداء مبلغ من المال؛
- فسخ عقد لعدم أداء مبلغ من المال."

[135] ويستوي في هذا أن يكون الحكم صادرا عن محكمة تجارية وطنية أو محكمة أجنبية بشرط الاعتراف بالمسطرة الأجنبية المفتوحة أمامها وفقا لمقتضيات المادة 781 وما يليها من م.ت.

[136] حكم صادر عن المحكمة التجارية بأكادير عدد 1336، بتاريخ 2018/07/05، في الملف التجاري عدد 1625-8202-2017، منشور بمجلة الإرشاد، ع 6، مارس 2019، ص 263.

[137] هذا على خلاف القانون التجاري الملغى لسنة 1913، حيث كان مبدأ وقف المتابعات الفردية لا يسري إلا في مواجهة الدائنين العاديين، وأصحاب الامتيازات العامة الذين نشأت ديونهم قبل الحكم بشهر الإفلاس، بخلاف الدائنين ذوي الامتيازات الخاصة والرهون الحيازية، والرهون الرسمية، الذين لا يسري عليهم هذا الوقف.
- أنظر المادة 203 من القانون التجاري الملغى لسنة 1913، وكذا المادة 35 من القانون التجاري الفرنسي لسنة 1967.

[138] امحمد لفروجي، وضعية الدائنين في مساطر صعوبات المقاولة، م س، ص 14 و15.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

يقيمها كل دائن نشأ دينه قبل صدور هذا الأمر، يرمي إلى الحكم على المدين بسداد مبلغ مالي أو فسخ عقد لعدم سداد مبلغ مالي،[139] ومن تم يمنع على الإدارة الضريبية أن تمارس أي إجراء يهدف إلى تنفيذ على أموال المقاولة خلال هذه المرحلة أيضا.

وقد قررت هذه القاعدة[140] من أجل حماية المقاولة المتعثرة من أي دعوى أو إجراء ينصب على أموالها، إذ من شأن استمرار المتابعات الفردية أن يؤثر سلبا على أصول المقاولة،[141] بالإضافة إلى ذلك فقد جاءت هذه القاعدة لخلق التوازن والمساواة بين الدائنين وتفادي التسابق فيما بينهم، فالحكم من تقرير هذه القاعدة هو خشية المشرع من حصول بعض الدائنين على أحكام لصالحهم دون الآخرين،[142] إلى أنه بالرغم من ذلك فإن هذه القاعدة تمس خاصة بالدائنين أصحاب الضمانات العينية من ذلك الدين الضريبي والذي ظل لأزمنة طويلة بمنأى عن أي تهديد.

أما بخصوص الدعوى الجارية التي يكون الدائن قد رفعها قبل صدور الحكم بفتح المسطرة، فإن وقفها يكون مؤقتا إلى أن يقوم الدائن بالتصريح بدينه، وتواصل بعد ذلك بقوة القانون بعد إدخال السنديك فيها، ليصبح صاحب الصفة في متابعتها، لكن ليس بهدف المطالبة بأداء مبلغ مالي، وإنما بهدف إثبات الدين وحصر مبلغه بناء على المادة 687 من م.ت،[143] وبالتالي إدماجه في لائحة الديون المترتبة على المدين، وفي هذا الصدد ذهبت المادة 688 من م.ت، للقول بأن المقررات المكتسبة لقوة الشيء المقضي به الصادرة بعد مواصلة الدعوى في قائمة الديون من طرف كاتب ضبط المحكمة بطلب المعني بالأمر، وبالتالي فالدائن لا تنقطع صلته بالدعوى رغم وقف المتابعات الفردية واستئناف السنديك لها، إذ بمجرد صدور حكم بأداء مبلغ من المال حائز لقوة الشيء المقضي به أو فسخ عقد لعدم أداء مبلغ من المال، يطالب المعني بالأمر من كاتب الضبط تضمين دينه في قائمة الديون وهو بذلك يعفى من تحقيق الدين الذي يخضع له باقي الدائنين، على اعتبار حيازته لحكم قضائي بات استدعى له السنديك بصفة قانونية.[144]

وهكذا فإذا كان إلزام الغير على الوفاء بدين معين طريق يكثر استعماله في إطار العلاقات العادية بين الدائنين والمدينين الخاضعين لأحكام القانون الخاص، وبالتالي سنجد تطبيقات عديدة لهذا المقتضى، فإنه وبنفس المقدار تقل الحالات التي نجد فيها المنع من ممارسة الدعوى القضائية موجها ضد الإدارة صاحبة الدين الضريبي، لأنها لا تحتاج إلى اللجوء

---

[139] أنظر إلى المادتين 555 و559 من م.ت.

[140] ومن التشريعات المقارنة التي أخذت بهذه القاعدة المشرع التونسي وذلك في المادة 34 من قانون إنقاذ المؤسسات التي تمر بصعوبات اقتصادية التونسي، التي تنص على أنه " تتعطل كل تتبع فردي أو عمل تنفيذي، يرمي لاستخلاص دين سابق خلال فترة المراقبة"، وعلى نفس سار المشرع الفرنسي من خلال المادة L622-21 من م.ت.ف.

[141] Philippe Pétel, procédures collectives, 8ème édition, Dalloz, paris, 2014, p 97.

[142] سلماني فضيل، الإفلاس في التشريع الجزائري، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون الخاص، جامعة مولود معمري، كلية الحقوق والعلوم السياسية تيزي وزو - الجزائر-، السنة الجامعية 2017/2016، ص 183.

[143] للمزيد من التفاصيل حول الدعوى الجارية أنظر إلى، عمر السكتاني، وضعية الديون الضريبية بعد فتح مساطر صعوبات المقاولة، م س، ص 107.

[144] لحسن زهران، التصفية القضائية للمقاولة وفق التشريع والقضاء، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون الخاص، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية عين الشق - الدار البيضاء -، السنة الجامعية 2005/2004، ص 258.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

للقضاء من أجل تحصيل ديونها،[145] بل إن سندات التحصيل تكون مشفوعة بالقوة التنفيذية بمجرد تذييلها بالصيغة التنفيذية من طرف الوزير المكلف بالمالية أو الشخص الذي يفوضه لذلك،[146] وبالتالي فإن المحاسب المكلف بالتحصيل وهو يباشر إجراءات التحصيل تمنح له صفة قاضي التنفيذ نظرا لكونه يباشر هذه المسطرة بناء على الدعوى المباشرة المخولة له بموجب القوانين والأنظمة الجاري بها العمل في هذا المجال، وذلك نظير توفر الشروط المطلوبة.[147]

وأمام هذه الاعتبارات سنجرئ الحديث عن الدعاوى المذكورة أعلاه، لنتساءل عن **مآل سند الدين الضريبي إزاء الحكم القاضي بفتح المسطرة؟**

يجب التأكيد منذ البداية على أن السند التنفيذي يعتبر سند الالزام المتضمن للتأكيد الكافي للحق المرغوب في استيفائه، لكنه قد يكون قابلا أو غير قابل للتنفيذ، بحسب ما إذا كان حائز للقوة التنفيذية أو غير حائز لها، بمعنى أن السند التنفيذي في التشريع المغربي وعاء للقوة التنفيذية، قد يكون محتويا عليها أو خاليا منها، واحتواؤه لها قد يرجع إلى لحظة استهلاله، وقد يكون لاحقا على ذلك،[148] والسند التنفيذي الذي يتم بواسطته استخلاص ديون الإدارة الضريبية يكون في شكل قوائم يحصرها الآمرون بالصرف لدى المؤسسات العمومية، ولا يخرج عن هذا المبدأ إذ يكون لهذه القوائم قوة تنفيذية إلى أن يقدم المعني بالأمر تعرضا لدى المحاكم المختصة داخل الأجل القانوني المحدد، وقوة تنفيذ هذه تجد مصدرها في مصادقة البرلمان على القانون المالي السنوي من حيث المبدأ، ثم من خلال تذييل جداول الضرائب وقوائم الإيرادات التي يصدرها قباض التسجيل عن الرسم القضائي، وتلك المتعلقة بعائدات أملاك الدولة بمجرد إصدارها بصيغة التنفيذ من طرف الوزير المكلف بالمالية أو الشخص الذي يفوضه لذلك.[149]

وتأسيسا على ما سبق ذكره، فإن وضع السند التنفيذي الذي تصدره السلطات المختصة لأجل تحصيل الدين الضريبي عن وضع الدعاوى القضائية التي تؤدي بسعي المدعي الدائن إلى إنشاء حق أو إلى الكشف عنه من جوانب، تجعل من مسألة نص المشرع على منع ووقف الدعاوى التي يكون هدفها أداء مبلغ من المال، أو الحكم بفسخ عقد لعدم أداء مبلغ من المال، وفي مقابل ذلك لا يوجد نص مماثل يمنع من تأسيس الجداول الضريبية وغيرها من السندات المنشئة للديون الضريبية إذا تعلق الأمر بمقاولة تمر من صعوبات، لكن بالرغم من ذلك نرى بأنه لا يمكن إعمال القوة التنفيذية التي يتمتع بها سند الدين الضريبي، شأنه في ذلك شأن الدعاوى القضائية المرفوعة بعد الحكم الفاتح للمسطرة

---

[145] وهذا ما أكده لنا السيد المحاسب العمومي بقباضة فاس المدينة في مقابلة شفوية أجريت معه بتاريخ 2021/07/06، على الساعة 11:15

[146] تنص المادة 8 من م.ت.د.ع بأنه " تذيل جداول الضرائب وقوائم الإيرادات وأوامر المداخيل التي يصدرها قباض التسجيل عن الرسم القضائي وتلك المتعلقة بعائدات أملاك الدولة بمجرد إصدارها بصيغة التنفيذ من طرف الوزير المكلف بالمالية أو الشخص الذي يفوضه لذلك."

[147] حجيبة جهدكان، م س، ص 322.

[148] عبد الرحيم الصقلي، قابلية السند للتنفيذ الجبري في ضوء التشريع المغربي مقارنا بالفرنسي، مجلة الاشعاع، ع 27، 2004، ص 46.

[149] مصطفى صادق، وضعية الديون العمومية في مساطر معالجة صعوبات المقاولة، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون الخاص، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بالمحمدية، السنة الجامعية 2008/2007، ص 75 و76.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

بخصوص دين سابق من حيث النشأة عن هذا الحكم، أو الدعاوى الجارية التي تصطدم بقاعدة وقف المتابعات الفردية.

وتفاديا لصرامة مبدأ وقف المتابعات الفردية، فإن المشرع المغربي بموجب الفقرة الأخيرة من المادة 686 من م.ت، أقر استثناء على هذا المبدأ، ويعتبر ذلك من المستجدات التي أتى بها القانون رقم 73.17، ويتعلق الأمر بالحالة التي يتوفر فيها الدائن ومن ذلك الإدارة المختصة فيما يخص ديونها الضريبية على ضمانة منقولة، حيث يجوز لها أن تتقدم بطلب بيع المنقول موضوع هذه الضمانة إلى القاضي المنتدب ولو بعد فتح المسطرة، شريطة أن يكون هذا المنقول وشيك الهلاك أو معرضا في وقت قريب لنقص محسوس في قيمته، كما لو تعلق الأمر بمنقولات إلكترونية وحواسيب، أو إذا كان المنقول من الأشياء التي يقتضي حفظها مصاريف باهظة كما لو تعلق الأمر بباخرة مثلا.[150]

ويخضع توزيع بيع هذه المنقولات حسب المادة 686 من م.ت، لمقتضيات توزيع الثمن كما حددت أحكامها المادة 632 من م.ت، وذلك بأداء مستحقات الدائنين المستفيدين من هذه الضمانات أو أصحاب الامتياز العام بعد الأداء للدائنين ذوي الأفضلية إن وجدوا، ويتم اقتطاع هذا الأداء المسبق من أصل المبالغ المستحقة وترجأ الفوائد المتعلقة بها بقوة القانون، وبالتالي يحتسب هذا الأداء في التوزيعات اللاحقة حسب طبيعة المسطرة.

وتبعا لذلك فقد خفف المشرع المغربي من وطأة هذا المنع خلال مرحلة التصفية القضائية، حيث سمحت المادة 661 من م.ت، للدائنين أصحاب الامتياز الخاص أو العام أو رهن حيازي أو رهن رسمي، وكذا الإدارة الضريبية في إجراءات المتابعات الفردية، شريطة عدم قيام السنديك بتصفية الأموال المثقلة داخل أجل ثلاثة أشهر من تاريخ صدور الحكم القاضي بفتح التصفية القضائية، كما يشترط أيضا أن يكونوا هؤلاء الدائنين قد صرحوا بديونهم حتى وإن لم تقبل بعد.

وفي الأخير لابد من الإشارة أن ما تم دراسته خلال هذا المحور ليس إلا جزء من قاعدة وقف المتابعات الفردية التي أتت بها المادة 686 من م.ت، ذلك أن القاعدة المذكورة توقف وتمنع أيضا كل إجراء للتنفيذ يقيمه الدائنون على منقولات وعقارات المدين، وهذا ما سنراه في النقطة الموالية.

ثانيا: منع ووقف إجراءات التنفيذ الرامية لاستيفاء الدين الضريبي

لقد منحت مقتضيات م.ت.د.ع عدة امتيازات للمحاسبين العموميين من أجل مباشرة مساطر التحصيل في مواجهة المقاولة المدينة، وذلك خروجا عن القواعد العامة التي تسمح للدائنين باقتضاء حقوقهم جبرا عن طريق القضاء،[151] وهكذا ففي حال تحقق واقعة امتناع

[150] علال فالي، مساطر صعوبات المقاولة، م س، ص 254 و255.
[151] يونس المراكشي، م س، ص 83.

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb
lexmaghreb.com

الملزم بالأداء الطوعي باعتباره الأصل، حيث أن تقاعس الملزم عن أداء ما بذمته من ديون إلى خزينة الدولة داخل الآجال القانونية، يفتح المجال أمام المحاسب المكلف بالتحصيل لمباشرة إجراءات التحصيل الجبري،[152] كالقيام بالحجوز التنفيذية والتحفظية وبيع أموال المدين، والتنفيذ عليها حتى لو كانت بحوزة الأغيار عن طريق مسطرة الإشعار للغير الحائز.[153]

لكن هذه الترسانة القانونية المخولة للمحاسبين العموميين قصد تحصيل الديون الضريبية بصفة خاصة والديون العمومية بصفة عامة، يتم تعطيلها عندما تكون المقاولة المدينة خاضعة لمسطرة الإنقاذ أو التسوية أو التصفية القضائية،[154] بحيث تصطدم بقاعدة منع ووقف المتابعات الفردية ووقف إجراءات التنفيذ،[155] ويهم هذا المنع الدين الضريبي الناشئ قبل صدور الحكم القاضي بفتح المسطرة،[156] بحيث يمنع على الإدارة الضريبية ابتداء من يوم صدور هذا الحكم بسلوك أو الاستمرار في سلوك إجراءات التنفيذ على الأموال المنقولة أو العقارية المملوكة للمقاولة المدينة،[157] ويمنع كذلك على الإدارة الضريبية إتباع إجراءات التنفيذ على الأموال التي قد تكتسبها المقاولة بعد ذلك مادامت المسطرة لم تقفل،[158] وبالتالي تعتبر إجراءات التنفيذ المباشرة من قبل الإدارة بعد صدور الحكم المذكور كأن لم يكن، وتتحمل المصاريف القضائية المنفقة في سبيل ذلك.

وتبعا لذلك يمنع على المحاسب توجيه الإنذار الضريبي[159] باعتباره أول إجراء من إجراءات التحصيل الجبري بناء على المادة 39 من م.ت.د.ع، وبالتالي لا يجوز تبليغ الإنذار إلى المقاولة المدينة بعد صدور الحكم بفتح المسطرة، أما في حالة قيام المحاسب بتوجيه الإنذار قبل صدور الحكم بفتح المسطرة، فإن الإجراءات اللاحقة له تتوقف،[160] غير أن هذا الإنذار في بعض الحالات يكون بمثابة حجز تحفظي، كما هو الحال في الفقرة الأخيرة من المادة 53 من م.ت.د.ع التي نصت على أنه " **إن لم يتم توجيه الإنذار، واستثناء من أحكام**

---

[152] عزيزة ثابتي، ضمانات الخاضع للضريبة في المنازعة الضريبية من التأسيس والتحصيل، ط1، مطبعة الأمنية بالرباط، 2020، ص 85.

[153] من المادة 39 إلى 65 من م.ت.د.ع بالنسبة لدرجات التحصيل الجبري، ومن المادة 68 إلى 83 كل ما يتعلق بحجز الأصول التجارية وبيعها وتطبيقات الاكراه البدني، ومن المادة 100 إلى 104 فيما يخص التحصيل عن طريق الإشعار للغير الحائز.

[154] يذكر أن مبدأ وقف المتابعات الفردية يشمل أيضا مسطرة المصالحة بموجب المادة 555 من م.ت، كما سبق توضيحه في المحور السابق.

[155] تنص الفقرة الثانية من المادة 686 من م.ت على أنه " يوقف الحكم أو يمنع كل إجراء تنفيذي يقيمه هؤلاء سواء على المنقولات أو العقارات..."

[156] وبمفهوم المخالفة فإنه يمكن للإدارة فيما يخص دينها الضريبي الذي نشأ بعد الحكم الفاتح للمسطرة ممارسة إجراءات التنفيذ بدليل نص الفصل 689 من م.ت الذي جاء فيه " تستمر الدعاوى القضائية وطرق التنفيذ غير تلك المنصوص عليها في المادة 686 أعلاه بعد إدخال السنديك في الدعوى أو بعد مواصلتها بمبادرة منه."

[157] حيث جاء في قرار صادر عن محكمة النقض بأنه " يشترط في المنقولات أو العقارات التي يتوقف أو يمنع حكم فتح المسطرة كل إجراء للتنفيذ يقيمه عليها الدائنون أصحاب ديون نشأت قبل الحكم أن تكون في ملكية المقاولة."

- قرار صادر عن محكمة النقض رقم 1/72، بتاريخ 2018/02/08، في الملف رقم 2015/1/3/205، أورده علال فالي، التعليق على قانون مساطر صعوبات المقاولة على ضوء 20 سنة من القضاء التجاري 1998-2018، م س، ص 257 و258.

[158] عبد الرحيم شميعة، شرح أحكام نظام مساطر معالجة صعوبات المقاولة في ضوء القانون رقم 73.17، م س، ص 246.

[159] إن الإنذار الضريبي هو إجراء يتم بواسطته إخطار المدين بأداء دينه وبأن المحاسب سيباشر مساطر التحصيل الضريبي بكل الوسائل القانونية لاسيما الحجز وبيع الأثاث والأمتعة والمنقولات العائدة ملكيتها له.

كما يعتبر أول إجراء فعلي في المتابعات الجبرية لتحصيل الديون الجبائية، ولا يمكن تبليغه إلا بعد مضي 30 يوما من تاريخ الاستحقاق و20 يوما على الأقل بعد توجيه آخر إشعار طبقا للمادة 41 من م.ت.د.ع.

- للمزيد من التفاصيل أنظر، حجيبة جهدكان، م س، ص 277.

[160] حفيظة العتاق، م س، ص 18.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

المادة 36 أعلاه، يعمل المحاسب المكلف بالتحصيل على توجيهه دون أي إجراء آخر بموجب مستخرج جداول موقع من طرفه ويعد هذا الإنذار بمثابة حجز تحفظي، وفي هذه الحالة يبين عون الإدارة الضريبية في المحضر الأثاث والأشياء المحجوزة. "

وفي هذا المجرى، يطرح تساؤل حول **مدى شمولية قاعدة وقف ومنع المتابعات الفردية وإجراءات التنفيذ للحجز التحفظي[161] الذي يمكن أن يمارسه المحاسب العمومي؟**

إن الغموض الذي شاب الفقرة الثانية من المادة 686 من م.ت، التي نصت على وقف كل إجراءات التنفيذ سواء على المنقولات أو العقارات دون تحديد ما إذا كانت تسري هذه القاعدة على الإجراءات التحفظية أم لا، مما أدى إلى خلق تضارب قضائي حول تفسير غاية المشرع من خلال هذا المقتضى، حيث ذهبت محكمة النقض في أحد قرارتها[162] بأنه " **وإن كانت نصوص المسطرة المدنية تحدثت عن الحجز التحفظي في القسم المخصص لطرق التنفيذ، فإن هذا الحجز لا يعد إجراء تنفيذيا من قبل البيع أو الحجز التنفيذي المؤدي للبيع، حتى يدخل في عداد الإجراءات التي يمنعها أو يوقفها الحكم بفتح المسطرة، وإنما هو مجرد إجراء تحفظي لا تأثير له على سير المسطرة الجماعية وعلى المحجوز عليه، بل فيه حفظ لحقوق الدائنين الذين انتقلت حقوقهم للعقارين المأمور برفع الحجز عنهما خلال هذه المرحلة، وبذلك فالمحكمة مصدرة القرار المطعون فيه التي قضت بسريان مقتضيات المادة 653 المذكورة (المادة 686 بعد التعديل) على إجراء الحجز التحفظي تكون قد عللت قرارها بشكل غير سليم خارقة المقتضيات المحتج بخرقها، معرضة قرارها للنقض. "**

وعلى نفس المنوال، ذهبت محكمة الاستئناف التجارية بفاس في قرار لها[163] حديث جاء فيه " **إن الإجراءات التحفظية المباشرة من طرف الدائنين قبل صدور الحكم بفتح مسطرة المعالجة لضمان أداء ديون الدائنين - التي هي بطبيعتها مجرد إجراءات تحفظية ووقتية يسلكها الدائنون - لا يمكن اعتبارها معنية بالأمر القاضي بوقف الإجراءات الذي لا تشمل إلا إجراءات التنفيذ والدعاوى القضائية التي من شأنها الحكم على المقاولة المدينة بالأداء أو الحكم بفسخ العقد. "**

وعلى خلاف ذلك ذهبت محكمة النقض في قرار لها[164] للقول " **على أن المحكمة التي اعتبرت بأن حكم فتح المسطرة يوقف كل إجراء للتنفيذ وأن هذه القاعدة جاءت عامة**

---

[161] الحجز التحفظي هو وضع يد القضاء على المنقولات والعقارات التي انصب عليها الحجز، ومنع المدين من التصرف فيها تصرفا يضر بدائنه، ويكون نتيجة لذلك كل تفويت تبرعا أو بعوض مع وجود الحجز باطلا وعديم الأثر، ولقد نظمه المشرع المغربي في إطار الفصول من 452 إلى 458 من ق.م.م

[162] قرار صادر عن محكمة النقض (المجلس الأعلى سابقا) رقم 1/309، بتاريخ 2005/12/21، ملف تجاري رقم 2004/1/3/1279، أشار إليه علال فالي، التعليق على قانون مساطر صعوبات المقاولة على ضوء 20 سنة من القضاء التجاري 1998-2018، م س، ص 270.

[163] قرار صادر عن محكمة الاستئناف التجارية بفاس رقم 2، بتاريخ 2018/01/03، ملف رقم 495-01-81-2016، غير منشور.

[164] قرار صادر عن محكمة النقض رقم 19، بتاريخ 2005/01/05، ملف رقم 04/908، منشور بالمجلة المغربية لقانون الأعمال والمقاولات، ع 11، أكتوبر 2006، ص 157 ومايليها.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

وشاملة لكل أنواع إجراءات التنفيذ، ولو تعلق الأمر بالحجوز سواء حجزا تنفيذيا أو تحفظيا، وذلك حتى لا تحرم المقاولة في بداية انطلاق عمليات الإنقاذ والتسوية من أموال منقولة أو عقارية هي في أمس الحاجة إلى استخدامها، أو لكونها ضرورية في تحريك عملية النشاط تكون قد طبقت مقتضيات المادة 653 من م.ت تطبيقا سليما. "

وأمام هذا التضارب القضائي، فإننا نشاطر الرأي مع أحد الفقهاء،[165] الذي اعتبر أن الحجز التحفظي يطاله المنع المنصوص عليه في الفقرة الثانية من المادة 686 من م.ت، لأن الحجز التحفظي قد يؤدي إلى عرقلة سير المسطرة، بحيث يمنع من التصرف في أموال المقاولة وبشكل خاص منع تفويتها، بالإضافة إلى أنه قد يتحول إلى حجز تنفيذي عند تحقق الشروط المطلوبة لذلك، كما أن هذا الحجز يتعرض لقيد آخر هو قاعدة منع تقييد الضمانات المنصوص عليها في المادة 699 من م.ت،[166] ولكل هذه الأسباب نرى بأن قاعدة منع ووقف المتابعات الفردية وإجراءات التنفيذ يجب أن تشمل الحجز التحفظي، الذي يتم إيقاعه على أصول المقاولة الخاضعة للمسطرة.

أما بخصوص الحجز لدى الغير، فإن أحد الفقهاء[167] يرى بأنه في حالة البدء في سلوك حجز ما للمدين لدى الغير ووقع أن تم فتح المسطرة قبل أن يتمكن الدائن من حيازة المبلغ المحجوز لاستيفاء دينه، فإنه في هذه الحالة يجب التمييز بين مرحلتين، فإذا كان حكم فتح المسطرة صدر بعد أن أصبح الحكم القاضي بالمصادقة على الحجز لدى الغير حائز لقوة الأمر المقضي به، وبعد أن تم تبليغه للغير المحجوز عليه بصفة قانونية، فإن الدين موضوع الحجز يعتبر قد خرج من ممتلكات المدين وانتقل بصفة نهائية إلى الحاجز أما إذا لم يكتسب الحكم القاضي بالمصادقة على الحجز قوة الأمر المقضي به، فإنه يتم وقف إجراءات هذا الحجز.[168]

ونفس الأمر فيما يتعلق بالحجز التنفيذي[169] الذي يعتبر من أهم إجراءات التحصيل الجبري للديون الضريبية، حيث يتعرض عند صدور الحكم بفتح المسطرة إلى الإيقاف في الحالة التي يكون قد تم البدء في إجراءاته قبل فتح المسطرة، فمثلا قد يحدث أن يتم إجراء الحجز التنفيذي على منقولات المقاولة المدينة قبل الحكم الفاتح للمسطرة، فالمادة 59 من م.ت.د.ع نصت على أنه " **لا يتم بيع الأثاث والأمتعة المحجوزة والمحاصيل والثمار**

---

[165] سعيد الروبيو، م س، ص 57.

[166] سوف نفصل أكثر في هذه القاعدة خلال الفقرة الموالية.

[167] امحمد لفروجي، وضعية الدائنين في مساطر صعوبات المقاولة، م س، ص 24.

[168] في هذا الإطار جاء في أمر صادر عن القاضي المنتدب بالمحكمة التجارية بالدار البيضاء بأن " الحجز لدى الغير الذي تم إيقاعه على أموال الشركة قبل تاريخ صدور حكم فتح مسطرة الإنقاذ يجعله يقع تحت طائلة المنع المنصوص عليه في المادة 686 من م.ت، باعتبار أن الحجز لدى الغير من حيث طبيعته القانونية ينتهي كإجراء تنفيذي لا يمكن مباشرته في مواجهة مقاولة تجارية خاضعة للإنقاذ.

- أمر صادر عن القاضي المنتدب بالمحكمة التجارية بالدار البيضاء عدد 1336، بتاريخ 2018/10/25، ملف تجاري عدد 1335-8304-2018، منشور بمجلة الإرشاد القانوني، ع 6، مارس 2019، ص 279.

[169] إن الحجز التنفيذي بالإضافة إلى ما يترتب عليه من وضع المال المحجوز تحت يد القضاء، فإنه يؤدي إلى غل يد المحجوز عليه عن إدارة المحجوز ويؤدي مباشرة إلى بيعه واستيفاء دين الحاجز من ثمنه في حالة عدم أداء المدين المبالغ المحكوم بها عليه بعد إعذاره.

- عبد العزيز توفيق، مسودة قانون المسطرة المدنية والتنظيم القضائي، الجزء الثالث، ط3، مطبعة النجاح الجديدة بالدار البيضاء، 2011، ص 1077 و1078.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

التي أوشكت على النضج إلا بعد أجل ثمانية أيام ابتداء من تاريخ الحجز ..."، فإذا صادفت الفترة الممتدة بين إيقاع الحجز التنفيذي وعملية البيع فتح المسطرة، فإنه في هذه الحالة يتم إيقاف الحجز التنفيذي، أما بعد فتح المسطرة فلا يمكن الحديث عن تفعيل إجراء الحجز التنفيذي كإجراء من إجراءات التحصيل الجبري للدين الضريبي.

فضلا عن ذلك لا يمكن للمحاسب المكلف بالتحصيل بيع أموال المقاولة المدينة التي سبق وأن تم حجزها، على خلاف ما تقضي به المقتضيات المنصوص عليها من م.ت.د.ع،[170] التي خولت للمحاسب المكلف بالتحصيل أو من ينوب عنه[171] إمكانية بيع منقولات وعقارات المدين والأصول التجارية من أجل استيفاء الدين الضريبي.

وإذا كان الأمر كذلك بالنسبة للإنذار والحجز والبيع، فإن التساؤل يطرح أيضا حول **حدود إعمال تقنية الإشعار للغير الحائز لاستخلاص الدين الضريبي الناشئ قبل فتح المسطرة في ظل قاعدة وقف ومنع إجراءات التنفيذ؟**

بداية فإن إشعار الغير الحائز[172] يعتبر تقنية جديدة أتى بها المشرع في مجال استخلاص الديون العمومية، تمكن من إجبار الغير بمجرد التوصل بالإشعار المذكور من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل بأن يدفع في صندوق القباضة أو الجهة المعينة في الإشعار من الأموال المودعة لديه أو الحائز لها أو المدين بها للملزم بالديون الضريبية،[173] إلا أنه هو الآخر يصطدم بقاعدة وقف إجراءات التنفيذ إذا تم تبليغه بعد فتح المسطرة،[174] لأنه يعتبر من أهم الإجراءات التنفيذية لتحصيل الديون الضريبية، مما يجعله يقع تحت طائلة قاعدة المنع والوقف المنصوص عليها في المادة 686 من م.ت، وهذا ما أكده قرار صادر عن محكمة النقض[175] والذي جاء فيه " **إن توفر الدائن الذي يعود تاريخ نشأة دينه لما قبل صدور حكم فتح المسطرة على سند تنفيذي لا يعد سببا للقول بأن الدين المذكور مستثنى من الخضوع لمسطرة التصريح والتحقيق والتوزيع، كما أن الطبيعة العمومية للدين لا أثر لها على ما ذكر، ذلك أن المشرع لما أخضع الديون السابقة لتاريخ صدور الحكم المفتتح للمسطرة لتلك الإجراءات، فهو لم يميز في ذلك بين الديون العمومية والخاصة ولا بين تلك المثبتة منها بسندات تنفيذية وبين غيرها. والمحكمة لما أيدت أمر القاضي المنتدب المستأنف القاضي بوقف إجراءات إشعار الغير الحائز**

---

[170] أنظر إلى المواد 60 و66 و67 و68 من م.ت.د.ع.

[171] تنص الفقرة الأولى من المادة 60 من م.ت.د.ع على أنه " يتم بيع المحجوزات إما من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل أو لحسابه من طرف مأمور التبليغ والتنفيذ للخزينة، وإما من طرف مأموري كتابات الضبط أو الأعوان القضائيين، وذلك بطلب من المحاسب المذكور، بحضور السلطة الإدارية المحلية أو من يمثلها."

[172] لقد نظمه المشرع المغربي في إطار المواد من 101 إلى 104 من م.ت.د.ع.

[173] حجيبة جهدكان، م س، ص 244.

[174] إضافة إلى ذلك فإن الإشعار للغير الحائز المبلغ في نفس يوم افتتاح المساطر الجماعية، يقع في دائرة المنع، لأن الحكم بافتتاح المسطرة ينتج أثره في الساعة الصفر من يوم النطق به.

- زهير بونعامية، الإشعار للغير الحائز - خاصية التسليم الفوري بين القانون الفرنسي والمغربي -، ط1، مطبعة المحيط بالرباط، يناير 2012، ص 77.

[175] قرار صادر عن محكمة النقض عدد 503، بتاريخ 14 نونبر 2019، في الملف التجاري عدد 2019/1/3/777، منشور في نشرة قرارات محكمة النقض الغرفة التجارية، السلسلة 9، ع 47، 2020، ص 111 ومايليها.

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb
lexmaghreb.com

الصادر عن الطالب ورفع الحجز عن المبالغ موضوعه، بعلة أن الإشعار المذكور يتنافى مع ما تفرضه مقتضيات مدونة التجارة بشأن الديون الناشئة قبل فتح المسطرة، تكون قد أقامت قضاءها على أساس وجاء قرارها معللا تعليلا كافيا. "

غير أنه في الحالة التي يتم فيها تبليغ الإشعار للغير الحائز قبل صدور الحكم بفتح المسطرة، حيث لم يتم تنفيذه فعليا خلال هذه الفترة، وبعد ذلك صدر هذا الحكم، فإن بعض الفقهاء[176] ذهبوا للقول بأن المحاسب المكلف بالتحصيل له كامل الحق في استخلاص المبالغ موضوع الإشعار، لأن الإشعار للغير الحائز يكتسب طابعا تنفيذيا يوم تبليغه، نظرا للطابع الفوري لهذه المسطرة،[177] لأنه بمجرد تبليغ الإشعار للغير الحائز يصبح هذا الأخير ملتزما بالوفاء بالدين الضريبي المدرج في الإشعار، لأن المبالغ صارت غير قابلة للحجز من طرف شخص آخر نتيجة لتحويل ملكيتها إلى ذمة الإدارة الضريبية.[178]

وهذا ما أكدته محكمة النقض الفرنسية في قرار لها،[179] حيث اعتبرت فيه أن الإشعار للغير الحائز الصادر قبل الحكم بفتح المسطرة يمكن أن يستمر ليصل إلى ما بعد فتح المسطرة، وبالتالي تبقى قاعدة وقف الإجراءات بدون مفعول.

غير أن القضاء المغربي متمثلا في محكمة الاستئناف التجارية بالدار البيضاء له رأي أخر، حيث تشبت بحرفية النص، إذ جاء في حيثيات قرار صادر عنها[180] " **وحيث إنه طالما أن الإشعار للغير الحائز ATD باعتباره إجراءا تنفيذيا المبلغ إلى القرض العقاري والسياحي بتاريخ 2016/06/29 يتعلق بالضريبة على الشركات المفروضة على شركة (ت. ج) تعود الأوامر بتحصيلها إلى سنوات 2009 و2010 أي قبل صدور الحكم بفتح مسطرة التسوية القضائية في حق المحجوز عليها، فإن هذه الديون تكون سابقة لفتح المسطرة وتقع بالتالي تحت طائلة المنع المنصوص عليه في المادة 653 من م.ت (المادة 686 من م.ت بعد التعديل) مادام أن العبرة بتاريخ إنشاء هذه الديون وليس بتاريخ الشروع في تحصيلها مما ينبغي رد الاستئناف لعدم وجاهته، وتأييد الأمر المستأنف مع تحميل المستأنفة الصائر."**

وهذا ما أكده لنا القاضي المنتدب بالمحكمة التجارية بفاس، بأن الإشعار للغير الحائز الممارس قبل فتح المسطرة يوقف تنفيذه عند صدور هذا الحكم، ذلك لصراحة الفقرة

---

[176] من ذلك، عمر السكتاني، وضعية الديون الضريبية بعد فتح مساطر صعوبات المقاولة، م س، ص 110.
- زهير بونعامية، الإشعار للغير الحائز - إشكالات التسليم الفوري في القانون المغربي والفرنسي، المجلة المغربية للقانون الاقتصادي، ع 4، 2011، ص 94.

[177] أنظر إلى المادة 102 من م.ت.د.ع.

[178] Redouane Amimi, l'entreprise en difficulté et le recouvrement des créances publiques par voie de l'avis à tiers détenteur (ATD), Article publiée au revue marocain d'administration locale et développement, n° 121, mars-avril 2015, P 193.

[179] cass.com, N° 00-13.309, date 8 juillet 2003, mentionnée par, Pierre-Michel la Corre, droit et pratique des procédures collectives, op.cit, p 1594.

[180] قرار صادر عن محكمة الاستئناف التجارية بالدار البيضاء رقم 435، بتاريخ 2017/01/24، في الملف رقم 2016/8225/4718، أورده التعليق على قانون مساطر صعوبات المقاولة على ضوء 20 سنة من القضاء التجاري 1998-2018، م س، ص 260.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

الثانية من المادة 686 من م.ت، وللغاية التي ابتغاها المشرع المغربي من وراء إقرار قاعدة المنع خلال هاته المساطر.[181]

وبعد التطرق إلى مجال وقف المتابعات الفردية فيما يتعلق بالديون الضريبية، فإننا نتساءل عن **مدة سريان هذا الوقف؟**

فبالرجوع إلى الكتاب الخامس من م.ت لم نعثر على أي مقتضى يحدد مدة سريان وقف المتابعات الفردية، إلا فيما تضمنته المادة 686 من م.ت بخصوص لحظة انطلاق هذا الوقف، حيث وكما هو معلوم يبتدئ سريان وقف المتابعات الفردية منذ صدور الحكم القاضي بافتتاح المسطرة، وأمام هذا الوضع ورغم سكوت المشرع عن تحديد تاريخ نهاية هذا الوقف، نرى بأن هذا الأخير يمتد إلى غاية الانتهاء من عمليات التصفية القضائية، وهو ما يستشف من خلال الاستثناء الذي نصت عليه المادة 661 من م.ت، حيث خولت للدائنين المتوفرين على امتياز خاص أو على رهن حيازي أو رهن رسمي وكذا الإدارة الضريبية، إمكانية استرداد المتابعات الفردية في مواجهة لمقاولة المدينة في حالة عدم قيام السنديك بتصفية الأموال المثقلة بضمانات داخل أجل ثلاثة أشهر من تاريخ صدور الحكم القاضي بفتح التصفية القضائية، وذلك شريطة أن يكونوا قد صرحوا بديونهم حتى وإن لم تقبل بذلك بعد.

وإذا كان من بين نتائج قاعدة وقف إجراءات التنفيذ، منع المحاسب المكلف بالتحصيل سلوك أو مواصلة إجراءات التحصيل الجبري في مواجهة المقاولة الخاضعة للمسطرة القضائية، فإنه بالموازاة مع ذلك تتوقف آجال التقادم[182] التي نصت عليها م.ت.د.ع [183] كجزاء على عدم قيام المحاسب بمباشرة أو إهمال هذه الإجراءات، وذلك بناء على الفقرة ما قبل الأخيرة من المادة 686 من م.ت،[184] وبذلك يكون المشرع المغربي قد جمد كل الآجال التي ينتج عن انصرامها تقادم أو سقوط الحق للعلة المتجلية في عدم تحميل من تسري عليه هذه الآجال مسؤولية ما لا يد له فيه.

إذن هذا بخصوص المقاولة المدينة، **فماذا عن وضعية الكفيل؟ هل يمكن للمحاسب الحامل للكفالة الشخصية متابعة الكفيل، أم أن هذا الأخير يستفيد من قاعدة وقف المتابعات الفردية؟**

إذا كان المشرع الفرنسي قد حسم في مدى استفادة الكفيل من وقف المتابعات الفردية بالرغم من المآخذات الموجهة إليه،[185] فإن سكوت المشرع المغربي مرة أخرى بعد صدور

---

[181] مقابلة شفوية أجريت مع السيد عبد الرحيم بلمجدوب قاضي منتدب بالمحكمة التجارية بفاس، بتاريـــخ 2021/06/23 على الساعة 11:05

[182] قد يحدث أثناء سريان مدة التقادم ما يحول بين الدائن وبين المطالبة بحقه، فيقال أن مدة التقادم قد أوقفت أثناء الفترة التي لم يكن باستطاعة الدائن فيها أن يطالب بحقه، ثم تعود هذه المدة إلى السريان من جديد عند زوال السبب الذي يكون قد أدى إلى الإيقاف.

- للمزيد من التفاصيل أنظر إلى: عبد الرحيم حريكز، م س، ص 193.

[183] تنص المادة 123 من م.ت.د.ع بأنه " تتقادم إجراءات تحصيل الضرائب والرسوم والحقوق الجمركية وحقوق التسجيل والتمبر بمضي أربع سنوات (4) من تاريخ الشروع في تحصيلها..."

[184] تنص الفقرة ما قبل الأخيرة من المادة 686 من م.ت بأنه " توقف تبعا لذلك الآجال المحددة تحت طائلة السقوط أو الفسخ. "

[185] حيث نصت المادة L622-28 من م.ت.ف بأنه " إن الحكم القاضي بفتح المسطرة يوقف إلى غاية صدور الحكم للمخطط أو الحكم المعلن عن التصفية القضائية كل دعوى أو مطالبة يمكن إقامتها ضد الأشخاص الذاتيين الذين منحوا أو قدموا ضمانا شخصيا."

البوابة القانونية المغربية LexMaghreb
lexmaghreb.com

قانون رقم 73.17 فإنه أعاد إحياء نفس النقاش الذي صاحب النص القديم قبل التعديل،[186] وعليه فقد تمخض عن هذا الوضع خلاف فقهي وقضائي، بين اتجاه يدعو لانتصار فكرة الضمان وبالتالي عدم استفادة الكفيل من وقف المتابعات الفردية، واتجاه ثاني يدعو إلى انتصار علاقة التبعية ومن تم يستفيد الكفيل من هذه القاعدة.

وهكذا فبالنسبة للاتجاه الأول [187] الرافض لفكرة استفادة الكفيل من قاعدة وقف المتابعات الفردية أسس قوله على فكرة الضمان، وأن الغاية من الكفالة هي ضمان عجز المدين والذي يتحقق عند فتح مساطر صعوبات المقاولة، وتم الاستناد إلى المادة 695 من م.ت، للقول بعدم استفادة الكفيل من القاعدة المذكورة، وذلك على أساس أن فترة الملاحظة، أو إعداد الحل تعد بمثابة فترة ترقب وانتظار من أجل الوصول إلى الحل الأنسب للمقاولة، وبالتالي فمن الضروري العمل على وقف أية متابعة فردية في مواجهة المدين بخلاف الكفيل الذي لا يمكنه التمسك بهذا المبدأ، مادام أن الإجراءات التي سوف يمارسها الدائن في مواجهته لن تؤثر على سير المقاولة، لكونها لا تقع على أموال المقاولة، وبالتالي لو أراد المشرع إشراك الكفيل لنص على ذلك صراحة، لأن هذه الإجراءات الاستثنائية لا يجب التوسع فيها عن طريق الإحالة على أحكام الكفالة في ق.ل.ع.[188]

وهذا ما انعكس على مستوى التطبيقات القضائية، إذ أيدته العديد من محاكم الموضوع على رأسها محكمة الاستئناف التجارية بالدار البيضاء،[189] حيث جاء في أحد قرارتها بأن " **كفيل الشركة في وضعية التسوية القضائية لا يمكنه تقديم طلب إيقاف إجراءات بيع عقاره لتسديد ديون الشركة لأنه غير معني بمسطرة التسوية، لأن المادة التي تنظم وقف المتابعات الفردية في مواجهة المدين المفتوحة ضده إجراءات مسطرة المعالجة فقط، وبالتالي لا يمكن تمديد المقتضيات المذكورة إلى الكفلاء...** "

أما بالنسبة للاتجاه الثاني[190] فيركز على الآثار الناتجة عن الطابع التبعي للكفالة، مستندا في ذلك على المعنى المخالف للمادة 695 من م.ت، المقابلة للمادة 662 من م.ت لسنة 1996 وعلى مقتضيات الفصلين 1140 و1150 من ق.ل.ع، ويجد هذا الرأي سنده في القانون الفرنسي الذي يعد المصدر التشريعي التاريخي للقانون المغربي الذي تدارك هذا السكوت بموجب تعديل 1994/06/10 عندما منح صراحة للكفلاء الذاتيين حق الاستفادة من وقف المتابعات الفردية بعدما لاحظ ولعقود من الزمن أن أغلب المقاولات يتم كفالتها

---

[186] في مقابل هذا السكوت، كان المشرع صريحا في تمتيع الكفلاء من الوقف المؤقت للدعاوى والإجراءات خلال مدة تنفيذ اتفاق الصلح المبرم في إطار المصالحة، وذلك وفقا للفقرة الثانية من المادة 559 من م.ت.

[187] حياة حجي، نظام الضمانات وقانون صعوبات المقاولة - دراسة مقارنة -، م س، ص 189 و190.

- حكيمة مؤذن، مركز الكفيل في نظام صعوبات المقاولة، مجلة الحقوق، سلسلة المعارف القانونية والقضائية، ع 49، 2016، ص 86.

[188] ظهير 9 رمضان 1331 (12 أغسطس 1913)، المتعلق بقانون الالتزامات والعقود، صيغة محينة بتاريخ 11 يناير 2021.

[189] قرار صادر عن محكمة الاستئناف التجارية بالدار البيضاء عدد 2002/1517، بتاريخ 2002/06/14، في ملف عدد 2002/1658، أورده محمد القادري، إشكالات وقف المتابعات الفردية في نظام صعوبات المقاولة، صعوبات المقاولة وميدان التسوية القضائية من خلال اجتهادات المجلس الأعلى، الندوة الجهوية الثامنة المنظمة بطنجة بمناسبة الذكرى الخمسينية لتأسيس المجلس الأعلى، مطبعة الأمنية بالرباط، 2007، ص 186.

[190] محمد كرام، وضعية الكفيل أثناء مساطر الوقاية والمعالجة من صعوبات المقاولة، مجلة المنتدى، ع 2، 2003، ص 139.

- أحمد شكري السباعي، الوسيط في مساطر الوقاية من الصعوبات التي تعترض المقاولة ومساطر معالجتها، الجزء الثالث، م س، ص 251.

lexmaghreb.com

من أشخاص ذاتيين هم نفسهم مسيروها تشجيعا لهم على التصريح بتوقف مقاولتهم عن الدفع أمام المحاكم، كما أن إرهاق الكفيل بالمتابعات الفردية من طرف الدائنين واستفادة المقاولة بالمقابل من هذه المزية سيجعل الكفلاء يحجمون عن تقديم ضمانهم الشخصي لفائدة دائني المقاولة.[191]

وقد سنحت الفرصة للقضاء المغربي لتأكيد هذا التوجه، حيث أصدر العديد من الأحكام والقرارات التي تصب في هذا الاتجاه، ومن بين المحاكم التي أقرت بذلك نجد المحكمة التجارية بوجدة،[192] إذا جاء في حكم حديث لها " **وحيث أن الاجتهاد القضائي استقر على أن الدائن لا يمكن له الرجوع على الكفيل خلال الفترة الممتدة من تاريخ فتح مسطرة التسوية القضائية إلى تاريخ صدور الحكم المحدد لمخطط الاستمرارية.**"[193]

ورغم وجاهة الاتجاه الأول للحجج التي قدمها، إلى أن الاتجاه الأخير يبقى الأقرب للصواب لكن في حدود استفادة الكفيل من فترة إعداد الحل فقط وذلك لعدة اعتبارات، منها عدم وجود نص خاص يحرم الكفيل من التمسك بوقف المتابعات الفردية خلال فترة إعداد الحل، لأنه وكما نعلم أن الأصل هو الإباحة، وبالتالي لو أراد المشرع حرمان الكفيل من قاعدة وقف المتابعات الفردية لنص على ذلك صراحة، بالإضافة إلى الاستدلال بمقتضيات المادة 662 من م.ت لسنة 1996، والتي كانت واضحة عندما حرمت الكفيل من التمسك بمخطط الاستمرارية فقط دون وقف المتابعات الفردية.

وعليه، في حالة عدم وجود نص خاص في م.ت يتوجب علينا الرجوع إلى المادة الثانية من نفس المدونة، التي تحيلنا على القواعد العامة خاصة الفصل 1140 من ق.ل.ع الذي يخول للكفيل مما يستفيد منه المدين الأصلي.[194]

وفي الختام يمكن القول بأن صدور الحكم القاضي بفتح مسطرة الإنقاذ أو التسوية أو التصفية القضائية يؤدي إلى إيقاف إجراءات تحصيل الدين الضريبي أو مباشرة الدعاوى الرامية إلى أداء الملزم لهذا الدين، رغم أن المشرع من خلال م.ت.د.ع، نص على أنه لا يمكن إيقاف إجراءات التحصيل، عند منازعة الملزم في مبلغ الدين إلا بتكوين ضمانات لتحصيل الديون، بناء على المادة 117 من م.ت.د.ع.[195]

---

[191] للمزيد من التفاصيل أنظر إلى عبد المالك الحموتي، م س، 22 ومايليها.

[192] حكم صادر عن المحكمة التجارية بوجدة عدد 2017/49، بتاريخ 2017/01/12، في الملف رقم 8201/2014/1018، أورده عبد المالك الحموتي، م س، ص 22.

[193] كما ذهبت محكمة النقض في قرار لها للقول بأن " الكفيل يستفيد من قاعدة وقف المتابعات الفردية المقررة في مواجهة المدين الأصلي إلى حين الحكم بحصر المخطط.

- قرار عدد 170، بتاريخ 2013/02/21، ملف تجاري رقم عدد 2011/1/3/1317، أشار إليه عمر أزوكار، قضاء محكمة النقض في مساطر التسوية والتصفية القضائية ، م س، ص 71.

[194] مع مراعاة الفصل 1137 وغيرها من الفصول المنظمة للكفالة في إطار ق.ل.ع.

- للمزيد من التفاصيل أنظر إلى عماد أفني، المركز القانوني للكفيل في إطار مساطر صعوبات المقاولة في ضوء مستجدات قانون 73.17، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون الخاص، جامعة مولاي إسماعيل، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بمكناس، السنة الجامعية 2018/2017، ص 102 ومايليها.

[195] تنص الفقرة الأخيرة من المادة 117 من م.ت.د.ع على أنه " عند عدم تكوين ضمانات أو عندما يعتبر المحاسب المكلف بالتحصيل أن الضمانات المعروضة غير كافية، فإنه يتابع الإجراءات إلى حين استيفاء الدين."

LexMaghreb
lexmaghreb.com

إضافة إلى ذلك جاء في المادة 124 من م.ت.د.ع بأنه " **لا يحق لأي سلطة عمومية أو إدارية أن توقف أو تؤجل تحصيل الضرائب والرسوم والديون الأخرى، أو أن تعرقل سيره العادي، تحت طائلة إثارة مسؤوليتها الشخصية المالية ....**"

إلا أن مقتضيات هذه المادة وعلى خلاف ما ذهب إليه بعض الباحثين[196] نرى بأنها لا تتعارض مع المادة 686 من م.ت، نظرا لكون المادة أعلاه لم تمنع السلطة القضائية من إيقاف إجراءات التحصيل الجبري، بل السلطة العمومية أو الإدارية هي المشمولة بالمنع.

وبالتالي فإذا كان الحكم الفاتح للمسطرة يؤثر على تحصيل الدين الضريبي من خلال منع ووقف المتابعات الفردية، فإنه لا يتوقف عند هذا الحد، بل يمتد إلى منع المحاسب المكلف بالتحصيل من إحاطة الدين الضريبي بالضمانات التي قد تحول دون ضياعه، وهو ما سنحاول معالجته في الفقرة الموالية.

الفقرة الثانية: المنع من إجراء التقييدات

إضافة إلى القيود المفروضة والتهديدات التي تلحق الدين الضريبي خلال نظام صعوبات المقاولة، جاء المشرع المغربي بتهديد آخر يتمثل في منع تقييد الرهون الرسمية والرهن والامتيازات بمجرد صدور حكم يقضي بفتح المسطرة، وذلك بقصد حماية أصول المقاولة، وكذا الدائنين العاديين من التصرفات العشوائية التي قد تكتنفها المحاباة بين الدائن والمدين، الأمر الذي ينعكس على فعالية مؤسسة التمويل وإغراق المقاولة الخاضعة للصعوبات في الضمانات، وفي طليعتها الرهون والامتيازات، وبالمقابل فإن هذه القاعدة من شأنها شرعنة المزيد من تضحيات الإدارة فيما يخص دينها الضريبي.

وللحديث أكثر عن هذه القاعدة سوف نتطرق إلى مؤدى هذا المنع، وفي هذا الإطار يثار التساؤل حول **حدود هذا المنع، هل يشمل جميع الضمانات أم هناك استثناءات تطرأ عليه؟** وفق للقاعدة القائلة " **أن لكل قاعدة استثناء** " **(أولا)**، وفي حالة عدم احترام هذا المبدأ فهناك جزاء يقرر في حق المخالف لهذا المنع من إجراء التقييدات **(ثانيا)**

أولا: مؤدى قاعدة المنع من إجراء التقييدات

لقد خول المشرع المغربي للإدارة ضمانات عديدة من أجل استيفاء ديونها الضريبية قبل الغير، نظرا للفائدة التي يجنيها الجميع من تغذية خزينة الدولة لضمان سير المرافق العامة[197] وتغطية نفقاتها العمومية المتمثلة في دعم وتمويل مختلف الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية خدمة للمنفعة العامة، ونتيجة لهذه الأهمية خصص المشرع الضريبي بابا خاصا لهذه الضمانات وهو الباب السادس من م.ت.د.ع، تحت عنوان الضمانات والامتيازات.[198]

[196] حفيظة العتاق، م س، ص 20.
[197] عبد الرحيم حريكز، م س، ص 155.
[198] وذلك من المادة 105 إلى 116 من م.ت.د.ع.

البوابة القانونية المغربية LexMaghreb
lexmaghreb.com

وفي إطار تعزيز هذه الضمانات خول المشرع للإدارة الضريبية إمكانية إحداث رهن رسمي[199] على الأملاك العقارية للمدين بالضريبة عند تجاوز الدين عشرين ألف درهم،[200] مع إمكانية تقييد[201] هذا الرهن لدى المحافظة على الأملاك العقارية،[202] وبالتالي شكل هذا الرهن ضمانة هامة بالنظر إلى أهمية قاعدة التخصيص التي تميزه، وكذا حقي الأفضلية[203] والتتبع[204] التي يمنحها للإدارة، وبذلك فهو حق عيني تبعي[205] ينشأ لمصلحة الإدارة عن طريق لجوء المكلف بالتحصيل إلى المحافظة على الأملاك العقارية بهدف تقييده دون طلب الحصول على موافقة المدين أو اللجوء إلى القضاء، بمعنى أنه بمثابة رهن رسمي إجباري[206] ينشأ دون رضى المدين، ولتأسيسه لابد من توفر مجموعة من الشروط نصت عليهم المادة 113 من م.ت.د.ع.[207]

وسعيا وراء تعزيز ضمانات الإدارة وتوسيع نطاقها، فقد أبى المشرع المغربي إلا أن يمتعها بحق الامتياز[208] قصد استيفاء دينها الضريبي، حيث تتمتع بامتياز عام يتعلق بجميع ما تملكه المقاولة المدينة من أمتعة ومعدات وسلع مخصصة لنشاطها وغيرها من المنقولات،[209] بالإضافة إلى الامتياز الخاص الذي نصت عليه المادة 106 من م.ت.د.ع،[210] الذي ينصب على محاصيل وثمار العقارات المفروضة عليها الضريبة، غير أن المشرع في ظل م.ح.ع،[211] وسع من دائرة هذا الامتياز ليشمل حتى العقارات، لكن لا يمكن سلوكه إلا عند عدم وجود منقولات.[212]

---

[199] تنص المادة 165 من م.ح.ع على أن " الرهن الرسمي حق عيني تبعي يتقرر على ملك محفظ أو في طور التحفيظ ويخصص لضمان أداء دين "، ويتضح من خلال هذه المادة أن الرهن الرسمي يرد على العقارات المحفظة الخاضعة لظهير التحفيظ العقاري كما وقع تعديله وتتميمه بالقانون رقم 07-14، كما أنه يرد على العقار في طور التحفيظ الذي قدم بشأنه مطلب التحفيظ، ولا زالت مسطرة التحفيظ جارية بشأنه.

[200] الفقرة الأولى من المادة 113 من م.ت.د.ع.

[201] يقصد بالتقييد تضمين وتدوين كل متغيرات الرسم العقاري بعد تأسيسه، بمعنى إشهار كل ما يطرأ على الوضعية القانونية أو المادية للعقار المحفظ أو على الحالة المدنية للملاك وأصحاب الحقوق المترتبة.

- خلود النوري، التقييدات بالرسوم العقارية وقرارات المحافظ بشأنها، مجلة المهن القانونية والقضائية - سلسلة الدراسات والأبحاث المدنية والعقارية -، ع 1 و2، نوفمبر 2019، ص 143.

[202] المادة 114 من م.ت.د.ع.

[203] يقصد بحق الأفضلية منح الإدارة الضريبية حق استيفاء الدين حسب رتبة تقييدها في الرسم العقاري، وذلك بالأولوية على باقي الدائنين المرتهنين التاليين لها في المرتبة وكذا الدائنين العاديين. راجع 197 من م.ح.ع.

[204] ويقصد بحق التتبع منح الإدارة الضريبية إمكانية تتبع الملك المرهون في يد أي حائز له لاستيفاء دينها عند حلول أجل الوفاء. راجع المادة 199 من م.ح.ع.

[205] الحق العيني التبعي هو حق يتقرر على العقار ضمانا لحق الشخصي.

[206] تنص المادة 171 من م.ح.ع على أنه " يكون الرهن الإجباري بدون رضى المدين في الحالات التي يفرضها القانون."

[207] للمزيد من التفاصيل أنظر إلى محمد بوجوف، الرهن الرسمي لفائدة الخزينة العامة، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون الخاص، جامعة محمد الأول، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بوجدة، السنة الجامعية 2016/2015، ص 33 ومايليها.

[208] عرف الفصل 1243 من ق.ل.ع الامتياز بأنه " حق أولوية يمنحه القانون على أموال المدين نظرا لسبب الدين."
كما عرفته المادة 142 من م.ح.ع بأنه " الامتياز حق عيني تبعي يخول للدائنين حق الأولوية على باقي الدائنين ولو كانوا مرتهنين."

[209] المادة 105 من م.ت.د.ع.

[210] تنص المادة 106 من م.ت.د.ع على أنه " لتحصيل الضرائب والرسوم المفروضة على العقارات، تتمتع الخزينة علاوة على ذلك بامتياز خاص يمارس على المحاصيل والثمار والأكرية وعائدات العقارات المفروضة عليها الضريبة أيا كان مالكها."

[211] القانون رقم 39.08 المتعلق بمدونة الحقوق العينية، الصادر بتنفيذ الظهير الشريف رقم 1.11.178 صادر في 25 من ذي الحجة 1432 (24 نونبر 2011)، الجريدة الرسمية عدد 5998، بتاريخ 27 ذو الحجة 1432 (24 نونبر 2011)، ص 5587.

[212] تنص المادة 144 من م.ح.ع على أنه " إن الديون التي لها وحدها امتياز على عقارات المدين هي:
أولا: المصاريف القضائية لبيع الملك بالمزاد العلني وتوزيع ثمنه؛
ثانيا: حقوق الخزينة كما تقررها وتعينها القوانين المتعلقة بها.
ولا يباشر هذا الامتياز على العقارات إلا عند عدم وجود منقولات."

LexMaghreb
lexmaghreb.com

لكن هذه الضمانات التي تستفيد منها الإدارة الضريبية، تم تعطيلها بمقتضيات مساطر صعوبات المقاولة، حيث نصت المادة 699 من م.ت على أنه " **لا يمكن تقييد الرهون الرسمية ولا الرهن ولا امتيازات بعد الحكم بفتح المسطرة.**"

فأمام الصياغة العامة لهذه المادة، فإن المحاسب المكلف بالتحصيل الذي فاته الآجال لتقييد الضمانات قبل صدور هذا الحكم لا يصبح من حقه تقييدها بعد صدوره، ويجرد المحافظ العقاري من صلاحية إجراء أي تقييد أو تشطيب،[213] فقد جاء في أمر صادر عن القاضي المنتدب بالمحكمة التجارية بفاس[214] في مواجهة قباضة إدارة الضرائب ما يلي: " **وحيث إن الطلب مبرر وقانوني على اعتبار أن الرهن الرسمي المطلوب التشطيب عليه تم تقييده بتاريخ 2016/11/11 والحال أنه صدر الحكم رقم 2014/19 بتاريخ 2014/07/16 والذي قضى بتحويل مسطرة التسوية القضائية المفتوحة في حق شركة (و.ت) إلى تصفية قضائية مع ما يترتب عن ذلك من آثار قانونية من بينها منع جميع التقييدات على أصول المقاولة طبقا للمادة 699 من م.ت التي تخصص لأداء ديون الدائنين المقبولة في إطار مسطرة جماعية لا محل فيها للإجراءات الفردية.** "[215]

وبالتالي فإنه لا يحق للإدارة الضريبية إجراء تقييدات على أحد مكونات الذمة المالية للمقاولة، ومن ذلك تقييد الرهن الرسمي على عقار المقاولة المدينة، بالنسبة لديونها الناشئة قبل صدور الحكم بفتح المسطرة، وفي هذا الإطار يطرح التساؤل حول **المقصود بقاعدة المنع من تقييد الضمانات بعد فتح المسطرة، هل تشمل حتى الديون الناشئة بعد الحكم القاضي بفتح المسطرة أم لا؟**

وعليه يرى أحد الباحثين[216] أن القاعدة المنصوص عليها في المادة 699 من م.ت تشمل حتى الديون الناشئة بعد فتح المسطرة، لأنها لم تستثني أي نوع من أنواع الرهون الرسمية، كما أنها لم تفرق بين ما إذا تعلق الأمر بتقييد الرهن الرسمي الذي نشأ قبل أو بعد صدور الحكم بفتح المسطرة.

والرأي فيما أعتقد[217] أنه لا يمكن القول بالمطلق أن المنع يشمل حتى الضمانات التي نشأت بعد صدور الحكم الفاتح للمسطرة، وإلا فما الفائدة من تنصيص المشرع المغربي في

---

[213] بمقتضى المادة 584 من م.ت يتم إشعار المحافظات العقارية، التي يملك فيها المدين عقارات محفظة أو في طور التحفيظ، بحكم فتح المسطرة من أجل تضمينه في سجلاتها.

[214] أمر صادر عن القاضي المنتدب بالمحكمة التجارية بفاس عدد 2018/238، بتاريخ 2018/12/20، في الملف عدد 246-8304-2018، غير منشور.

[215] هذا ما سار عليه أيضا أمر صادر عن القاضي المنتدب لدى المحكمة التجارية بمراكش الذي جاء فيه " وحيث إن البين من وثائق الملف أن الخزينة العامة للمملكة قامت بإيقاع رهون جبرية على عقارات المدعى عليه الخاضع لمسطرة التسوية القضائية حسب البين من الحكم عدد 49 الصادر بتاريخ 2015/04/28 والمتوج بحصر مخطط الاستمرارية في حقه علما أن تاريخ تقييد الرهون لاحق لتاريخ فتح المسطرة خرقا لأحكام المادة 666 من م.ت (المقابلة للمادة 699 بعد التعديل) التي تقرر مبدأ قانوني مؤداه منع تقييد الرهون الرسمية والرهن والامتيازات بعد الحكم بفتح المسطرة.

- أمر رقم 659، بتاريخ 2016/10/13، في الملف رقم 2017/8304/513، أشار إليه علال فالي، مساطر صعوبات المقاولة، م س، ص 267.

[216] ياسين الدحاوي، تأثير مسطرة التسوية القضائية على الكفالة الشخصية والرهن الرسمي، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون الخاص، جامعة سيدي محمد الأول، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بوجدة، السنة الجامعية 2019/2018، ص 80.

[217] هذا الرأي نتقاسمه مع مجموعة من الباحثين من قبيل:

LexMaghreb
lexmaghreb.com

المادة 594 من م.ت على ترخيص القاضي المنتدب، وبالتالي فالقول بأن هذه الرهون الناشئة بعد فتح المسطرة محمية بعلة أنها تستفيد من قاعدة الامتياز، غير مبني على أساس لأن الرهن الرسمي لا يعتبر موجود إلا بتقييده بالرسم العقاري، ولا يمكن الاحتجاج به في مواجهة الغير إلا من تاريخ هذا التقييد.[218]

وتبعا لذلك وكما أسلفنا الذكر، فإن الإدارة الضريبية تحرم كذلك من الامتيازات المخولة لها بعد صدور الحكم بفتح المسطرة، وفي هذا الإطار يرى بعض الباحثين،[219] أن امتياز الإدارة الضريبية لا يخضع لقاعدة التقييد والإشهار، والقيد المنصوص عليه في المادة 699 من م.ت لا يمنع نشوء امتياز الإدارة الضريبية على المنقول، لأن هذا الأخير امتياز قانوني لا يتوقف على قاعدة التقييد.

ولعل ما يبرر هذا الرأي ما ذهبت إليه المادة 143 من م.ح.ع والتي جاء فيها: " **تنتج حقوق الامتياز أثرها ولو لم تقيد بالرسم العقاري وتحدد رتبتها بالقانون.**"

إلا أن التوجه القضائي لا يدعم هذا الرأي إذ أن رجحان مقتضيات نظام صعوبات المقاولة لا يستثني الإدارة الضريبية من قاعدة منع تقييد الامتيازات، وهذا ما أكده الأمر الصادر عن القاضي المنتدب بالمحكمة التجارية بالدار البيضاء،[220] حيث جاء فيه " **عند فتح مسطرة التسوية لا يبقى لإدارة الضرائب ولا مصلحة التسجيل أي امتياز في تحصيل الديون إذ تنزلان منزلة الدائنين وعلة قدم المساواة معهم، ويبقى لهم فقط حق التصريح بالديون داخل أجل السقوط ولا تستوفيان ديونهما إلا بعد تصفية جميع أصول المقاولة تحت إشراف القاضي المنتدب والسنديك.** "

وبالإضافة إلى ذلك يثار التساؤل عن **الفترة التي يظل فيها منع التقييد ساريا، لأن المادة 699 من م.ت لم تأتي بأي إشارة تفيد فترة المنع؟**

وفي هذا السياق اعتبر بعض الفقه [221]أن المنع من إجراء التقييدات يبدأ منذ صدور الحكم القاضي بفتح المسطرة، ويبقى ساري المفعول إلى حين قفل المسطرة، وقفل المسطرة يكون إما في حالة القفل المتعلق بالتصفية القضائية، أو في مرحلة التفويت بعد تسديد الديون وتوزيعها على الدائنين، وفي حالة الحكم بمخطط الاستمرارية الذي لا ينبغي أن تتجاوز مدته عشر سنوات، فلا تنطق المحكمة بقفل المسطرة، إلا إذا قامت المقاولة

- أيوب بوعيسى، نظام الضمانات التعاقدية ومساطر صعوبات المقاولة، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون الخاص، جامعة محمد الأول، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بوجدة، السنة الجامعية 2020/2019، ص 60 و61.

- عبد الرحمان السباعي، م س، ص 109.

[218] راجع الفصول 66 و67 من ظ.ت.ع.

[219] عبد المجيد أكرعوش، م س، ص 65.

- حفيظة العتاق، م س، ص 23.

- حسن احديدو، م س، ص 145 و146.

[220] أمر صادر عن القاضي المنتدب بالمحكمة التجارية بالدار البيضاء، عدد 3503، بتاريخ 2007/09/27، في الملف عدد 213، منشور بمجلة رحاب المحاكم، ع 3، 2009، ص 189 ومايليها.

[221] أحمد شكري السباعي، الوسيط في مساطر الوقاية من الصعوبات التي تعترض المقاولة ومساطر معالجتها، الجزء الثالث، م س، ص 254.

- pierre Michel la Corre, le créancier face au redressement et à la liquidation judiciaire des entreprises, op.cit. P 484.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

بتنفيذ هذا المخطط، ونفس الأمر بالنسبة لمسطرة الإنقاذ، أي عند قفل هذه الأخيرة ينتهي المنع من التقييدات.

والرأي فيما أعتقد أن المنع من إجراء التقييدات وإن كان يبدو منطقيا في حالة الحكم بالتصفية القضائية أو التفويت، فإنه على خلاف ذلك في حالة الحكم بمخطط الاستمرارية أو الإنقاذ، حيث يصبح هذا المنع فيه إجحاف في حق الإدارة الضريبية التي أهملت تقييد الضمانات التي حظيت بها قبل صدور الحكم بفتح المسطرة، مما سيؤثر لا محلة على ترتيبها بين الدائنين عند بيع أصول المقاولة، خاصة وأن المقاولة خلال هذه المرحلة لا تكون مختلة بشكل لا رجعة فيه، لذلك فعلى المشرع المغربي التدخل وتقرير حماية أفضل للإدارة فيما يخص دينها الضريبي بالسماح لها بتقييد الضمانات التي نشأت قبل حكم فتح المسطرة في حالة حصر مخطط الإنقاذ أو الاستمرارية.

وتفاديا لصرامة قاعدة منع تقييد الضمانات وما يمكن أن يترتب عن ذلك من آثار سلبية على استمرارية نشاط المقاولة في بعض الحالات، أورد المشرع استثناء عن ذلك، بحيث أعطى للقاضي المنتدب[222] أن يرخص لرئيس المقاولة أو للسنديك بتقدم رهن أو رهن رسمي وبالتوصل إلى صلح أو تراضي.[223]

غير أن إمكانية الترخيص هذه، نعتقد أنها تطبق فقط على الرهون الرسمية الاتفاقية والرهون الحيازية دون باقي أنواع الرهون الرسمية الأخرى، كالرهن القانوني فمصدره القانون في حد ذاته، كما هو الشأن بالنسبة للرهن الجبري لفائدة الإدارة الضريبية الذي يتم بدون رضى المدين،[224] وهذا يتنافى صراحة مع مقتضيات المادة 594 من م.ت، التي منحت للقاضي المنتدب الترخيص لرئيس المقاولة أو للسنديك بتقديم الرهن أو الرهن الرسمي،[225] فهذا التقديم هو دلالة على عنصر الرضى الذي هو من سمات الرهن الإتفاقي لا الجبري، إضافة إلى ذلك نرى بأن هذا الترخيص يتعلق بتأسيس الضمانات،[226] وليس تقييد ضمانات نشأت قبل صدور الحكم بفتح المسطرة.[227]

---

[222] إن هذه المهمة التي منحت للقاضي المنتدب الهدف منها هو إنقاذ المقاولة وخدمة مصالح أطراف المسطرة كلها ولذلك تم تعزيز دوره بصلاحيات جديدة، ومنحت له إلى جانب وظائفه التقليدية وظائف اقتصادية وقانونية جديدة فرضها التوجه الجديد نحو إنقاذ المقاولة كأداة للإنتاج والتشغيل وتطهير المحيط الاقتصادي من الشوائب والمعيقات، لذلك كان المشرع المغربي صائبا عندما منح صلاحية إعطاء سلطة الترخيص لتأسيس الضمانات بيد القاضي خلال فترة الملاحظة.

- للمزيد من التفاصيل أنظر إلى، عبد العزيز حضري، الطعن في أوامر القاضي المنتدب في مساطر صعوبات المقاولة، مجلة القانون الاقتصادي، ع 1، دجنبر 2008، ص 13.

[223] المادة 594 من م.ت.

[224] تنص المادة 171 من م.ح.ع على أنه " يكون الرهن الإجباري بدون رضى المدين في الحالات التي يقررها القانون."

[225] حسن احديدو، م س، ص 147.

[226] هذا لا يمنع أن يتم التقييد بعد الترخيص من طرف القاضي المنتدب، لأنه بعد تقديم الرهن من طرف رئيس المقاولة والسنديك بالضرورة سيتم تقييد، في الرسم العقاري، طبقا للمادة 174 من م.ح.ع.

[227] وكما أسلفنا الذكر فاستنادا للمادة 699 من م.ت التي تقضي بمنع تقييد الرهون بعد صدور الحكم بفتح المسطرة فإنه استثناءا من هذا المبدأ وطبقا 594 من م.ت يجوز تأسيس وتقييد الضمانات التي تكون غايتها ضمان الديون اللاحقة على صدور الحكم القاضي بفتح المسطرة.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

وإذا كان المشرع المغربي لم يستثني ديون الإدارة الضريبية من قاعدة منع التقييدات بعد الحكم بفتح المسطرة، فإن الأمر بخلاف ذلك بالنسبة للمشرع الفرنسي[228] الذي جاء بمقتضى إيجابي حين استثنى فيه الإدارة الضريبية من قاعدة المنع، ونص على أنه يمكن لها تقييد امتيازها بخلاف الدائنين الآخرين، ويتعلق الأمر بكل الديون التي لم يتم تقييدها إبان صدور الحكم بفتح المسطرة، وحتى تلك التي كانت محل استخلاص بعد صدور هذا الحكم شريطة أن يتم التصريح بها وفقا للشروط المنصوص عليها في المادة L622-24 من م.ت.ف،[229] وبذلك يكون المشرع الفرنسي قد راعى وضعية الديون العمومية وما لها من أهمية في تمويل خزينة الدولة، وبالتالي استثناها بصريح النص من المنع من إجراء التقييدات وذلك لتقوية ضمانات استيفاء الإدارة لديونها مقارنة مع باقي الدائنين.

بقي في الأخير إلى أن نشير أن المادة 115 من م.ت.د.ع خولت للمحاسب المكلف بالتحصيل إمكانية إجراء تقييد الاحتياطي[230] في الحالة التي تكون فيها المقاولة خاضعة لمسطرة التصحيح الضريبي،[231] ويتم هذا التقييد الاحتياطي بناء على الإعلام بالتصحيح[232] الذي يبلغ للمقاولة، وذلك وفق الشروط المحددة في المادة 85 من ظ.ت.ع.[233]

وبالرجوع إلى المادة 29 من م.ت.د.ع نجدها تنص على ما يلي **"... إلا أنه إذا كان الملزم موضوع مسطرة تصحيح جبائي، فإن المحاسب المكلف بالتحصيل مؤهل لاتخاذ كل الإجراءات التحفظية التي من شأنها المحافظة على ضمان الخزينة...، ولا يجوز بأي حال من الأحوال أن تعرقل هذه الإجراءات النشاط العادي للمقاولة.**

ويقبل هذا الإعلام بالتصحيح من طرف السنديك فيما يخص التصريح بالديون..."

---

[228] Art L622-30, alinéa 2 du code de commerce dispose " Toutefois, le Trésor public conserve son privilège pour les créances qu'il n'était pas tenu d'inscrire à la date du jugement d'ouverture et pour les créances mises en recouvrement après cette date si ces créances sont déclarées dans les conditions prévues à l'article L622-24. »

[229] Marie-Laure coquelet, op.cit, p 202.

[230] إن التقييد الاحتياطي هو إجراء مؤقت يقوم به كل من يريد الحفاظ على حق عيني أو حق شخصي قابل لأن يتحول إلى حق عيني، في انتظار استكمال الشروط القانونية للتسجيل النهائي بالسجل العقاري أو انتظار صدور حكم قضائي يفصل في النزاع المعروض على المحكمة.

- إدريس الفاخوري، التشطيب على التقييد الاحتياطي والحجز ونظام التحفيظ العقاري على ضوء القانون رقم 14.07 والقانون رقم 39.08، مجلة الحقوق - سلسلة الأنظمة والمنازعات العقارية، ع 3، ماي 2012، ص 12.

[231] مسطرة التصحيح الضريبي هي إحدى الوسائل الرقابية التي تلجأ إليها الإدارة الضريبية في حالة ما إذا تبين لها أن هناك إخلالا، أو خطأ أو نقصان شاب إقرار الملزم.

- رضى التايدي، دراسة بعد جوانب مسطرة التصحيح الضريبي على ضوء مستجدات قانون المالية لسنة 2011، مجلة دفاتر المجلس الأعلى، ع 16، 2011، ص 160.

[232] الاعلام بالتصحيح هو وثيقة تصدر عن مصالح الوعاء الضريبي نيابة عن الدولة تقرر إلزام شخص بأداء مبلغ معين برسم ضريبة أو رسم معين.

- كريم لحرش، الشرح العملي لمدونة تحصيل الديون العمومية (فقها، قانونا وقضاءا)، ط1، مطبعة الرشاد بسطات، 2015، ص 182.

[233] القانون رقم 14.07 المغير والمتمم بمقتضاه الظهير الشريف الصادر في 9 رمضان 1331 (12 أغسطس 1913)، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.11.177 في 25 من ذي الحجة 1432 (22 نوفمبر 2011)، الجريدة الرسمية عدد 5998 بتاريخ 27 ذو الحجة 1432 (24 نوفمبر 2011)، ص 5575.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

يتضح إذن أن المحاسب المكلف بالتحصيل يمكنه أن يطلب التقييد الاحتياطي للرهن الرسمي،[234] عند خضوع المقاولة المدينة لمسطرة التصحيح الضريبي،[235] وذلك بمجرد أن يتوصل بالإعلام بالتصحيح من مصالح الوعاء الضريبي، لكن المشرع ربط هذا الإجراء بعدم عرقلة نشاط المقاولة، مما يطرح إشكالا بخصوص طبيعة الإجراءات التحفظية التي من شأنها ألا تعرقل نشاط المقاولة، وفي هذا الصدد جاء في أمر صادر عن رئيس المحكمة الإدارية بالدار البيضاء[236] بأنه " **إذا كان المشرع قد متع الخزينة العامة بحق إجراء الرهن الرسمي على أملاك المدينيين الذين تفوق ديونهم أو تساوي عشرين ألف درهم، وأهل المحاسب لإجراء التقييد الاحتياطي، فإنه رهن ذلك بعدم عرقلة النشاط العادي للمقاولة.** "

وبالتالي يتضح مدى عرقلة الإجراءات التحفظية لنشاط المقاولة يخضع للسلطة التقديرية للمحكمة،[237] إلا أنه مع كل هذا فقد يواجه هذا التقييد بالمنع نظرا لعمومية المادة 699 من م.ت.

إذن، وبعد أن تطرقنا إلى قاعدة المنع من إجراء التقييدات سواء من حيث مجال تطبيقها، أو مدتها، أو من حيث الاستثناءات التي ترد عليها والإشكالات المثارة بشأنها، فإنه يثار أيضا إشكال آخر يتعلق بتحديد الجزاء الذي يطبق في حالة ما إذا تم خرق هذا المنع، وكيف يؤثر ذلك على وضعية الدين الضريبي الحامل للضمانات، وهذا ما سنحاول مناقشته في المحور الموالي.

ثانيا: جزاء مخالفة قاعدة منع التقييدات

لقد اكتفى المشرع في إطار المادة 699 من م.ت بتقرير قاعدة منع التقييدات بعدم الحكم بفتح المسطرة دون تحديد أي جزاء على مخالفة هذه القاعدة، وما دام هناك منع فإن مخالفته تستتبع اعتبار التقييد، إذا ما حصل، مجردا من أي أثر، وبالتالي لا يمكن أن يتعلق الأمر إلا ببطلان هذا التقييد، ويعد هذا البطلان من النظام العام، وبذلك يمكن لكل ذي مصلحة من أجهزة المسطرة أو الدائنين أو المدين أن يتمسك به، كما يمكن للمحكمة أن تثيره من تلقاء نفسها،[238] وهذا ما جاء في منطوق الأمر الصادر عن القاضي المنتدب

---

[234] إن التقييد الاحتياطي للرهن الرسمي للإدارة الضريبية هو قيد يتعلق بحق موجود، ولكنه محل نزاع قد ينتهي بالحكم فيه من طرف القضاء، أو قد ينتهي به الأمر إلى استعمال طرق الطعن الإدارية، فالملزم يكون في نقاش مع الإدارة الضريبية حول ما يعرف بالتصحيحات الضريبية، والمستفاد من المادة 115 من م.ت.د.ع أن التقييد الاحتياطي الذي يطلبه المحاسب يتم بناء على سند، والسند في هذه الحالة هو الإعلام بالتصحيح، وبالتالي فمدة هذا التقييد لا تتجاوز عشرة أيام، لذلك كان على المشرع المغربي أن يشير مثلا إلى أن مفعول هذا التقييد الاحتياطي لا ينتهي إلا بالتقييد النهائي للرهن الرسمي للإدارة، وبالتالي يتخلص المحاسب العمومي من ضغط مدة عشرة أيام.
- أنظر في هذا الصدد إلى، عبد الرحيم حريكز، م س، ص 36 ومايليها.

[235] المواد 220 و221 من م.ع.ض.

[236] أمر صادر عن رئيس المحكمة الإدارية بالدار البيضاء عدد 1090، بتاريخ 2008/12/08، في الملف عدد 08/1/1154، أورده محمد بفقير، مدونة تحصيل الديون العمومية والعمل القضائي المغربي، ط1، مطبعة النجاح الجديدة بالدار البيضاء، 2016، ص 33.

[237] محمد خمسي، م س، ص 41.

[238] أحمد شكري السباعي، الوسيط في مساطر الوقاية من الصعوبات التي تعترض المقاولة ومساطر معالجتها، الجزء الثالث، م س، ص 253 و254.

البوابة القانونية المغربية LexMaghreb
lexmaghreb.com

بالمحكمة التجارية بفاس[239] والذي سبق ذكره، حيث جاء فيه " **وحيث إن الطلب مبرر وقانوني على اعتبار أن الرهن الرسمي المطلوب التشطيب عليه تم تقييده بتاريخ 2016/11/11 والحال أنه صدر الحكم فيه رقم 2014/19 بتاريخ 2014/07/16 والذي قضى بتحويل مسطرة التسوية القضائية المفتوحة في حق شركة (و. ت) إلى تصفية قضائية مع ما يترتب عن ذلك من آثار قانونية من بينها منع جميع التقييدات على أصول المقاولة طبقا للمادة 699 من م.ت...، وعليه نأمر السيد المحافظ على الأملاك العقارية بفاس بالتشطيب على الرهن الرسمي المقيد بتاريخ 2016/11/11 على كافة الملك المسمى (و.ت) ومع شمول الأمر بالنفاذ المعجل.** "

وتجب الإشارة إلى أن هذا البطلان يقتصر فقط على التقييد الذي قامت به الإدارة الضريبية خرقا للقاعدة المذكورة، أما الحقوق ذاتها أو الضمانات التي نشأت قبل الحكم تبقى صحيحة ومنتجة لأثرها بين الإدارة والمدين دون الغير، بمعنى آخر فإن بطلان التقييد لا يترتب عليه بطلان الرهن أو الامتياز.

ولقد وسع المشرع المغربي من حقل إبطال التقييدات ليشمل حتى التقييدات الواقعة داخل فترة الريبة، وعلى ضوء ذلك فإن الرهن الرسمي الذي تتمتع به الإدارة الضريبية قد يتعرض للبطلان إذا ما تم تأسيسه خلال فترة الريبة، انسجاما مع مضمون المادة 715 من م.ت التي نصت على أنه " **يمكن للمحكمة أن تبطل كل عقد بمقابل أو كل أداء أو كل تأسيس لضمان أو كفالة إذا قام به المدين بعد تاريخ التوقف عن الدفع.**"

إن الظاهر من صياغة المادة أعلاه أن التقييدات المنجزة من طرف الإدارة الضريبية خلال فترة الريبة يطالها البطلان الجوازي الخاضع للسلطة التقديرية للمحكمة، كما أن هذا البطلان يتعلق فقط بالضمانات التي تأسست بعد قيام الدين،[240] وهو ما قد ينطبق على الرهن الرسمي الذي تتمتع به الإدارة الضريبية، لأنه يتأسس بعد قيام الدين، لأن من بين شروط تأسيسه تجاوز مبلغ الدين الضريبي 2000 درهم، وعندما يتعرض المدين للزيادة الناتجة عن عدم الأداء، إلا أنه يجب التنبيه على أن هذا البطلان يطال الواقعة المنشئة للضمان، والمتمثلة في تأسيس الضمان أو التأمين بعد تاريخ التوقف عن الدفع من أجل ضمان دين سابق وليس الواقعة المتمثلة في شهر الضمان،[241] الذي تقوم به الإدارة الضريبية، إضافة إلى ذلك فإن المادة 715 من م.ت أعلاه تضمنت صياغة " **إذا قام به المدين** "، وهذا يتعارض مع الرهن القانوني أو بالمعنى الأصح الرهن الرسمي الإجباري الذي لا يقوم به المدين، حيث يتم بدون رضاه في الحالة التي يقررها القانون،[242] وتبعا لذلك نرى بأن المادة أعلاه يقتضي تطبيقها على الرهن الإتفاقي دون الرهن القانوني، فلو كانت نية المشرع تتجه

---

[239] أمر صادر عن القاضي المنتدب بالمحكمة التجارية بفاس عدد 238/2018، بتاريخ 2018/12/20، في الملف رقم 246-8304-2018، غير منشور.

[240] سعيد الروبيو، م س، ص 113.

[241] امحمد لفروجي، وضعية الدائنين في مساطر صعوبات المقاولة، م س، ص 89.

[242] المادة 113 من م.ت.د.ع.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

نحو إمكانية خضوع الرهن القانوني للبطلان الجوازي لنص على ذلك صراحة كما فعل صراحة المشرع الفرنسي عندما اعتبر الرهن القانوني للأزواج الذي تم تأسيسه بعد تاريخ التوقف عن الدفع لضمان ديون سابقة إعمالا لمقتضيات المادة L632-1 من م.ت.ف،[243] غير أن باقي الرهون القانونية الأخرى لا يطالها البطلان الجوازي نظرا لصراحة المادة أعلاه، كما أن غاية المشرع المغربي من البطلان الجوازي تتمثل في تفادي تواطؤ الدائن المرتهن مع المدين الراهن قصد الإضرار بالدائن العادي، قد لا يمكن تصوره في الرهن القانوني، لأن القانون هو مصدر هذا الرهن وليس الاتفاق، ومن تم فهذا الرهن يقع صحيحا ولا يطاله البطلان الجوازي، ولو تم تأسيسه بعد تاريخ التوقف عن الدفع ولضمان ديون سابقة، الأمر الذي تنتفي معه نيته قصد الإضرار بالدائن العادي.[244]

وهو الرأي الذي نتقاسمه وأحد الباحثين،[245] عندما أكد على أن الرهن وإن تأسس خلال فترة الريبة، لا يخضع لجزاء البطلان لأن الهدف من وراء هذا الجزاء هو منع المدين من تقديم أي ضمانة وتأسيسها بعد قيام الدين، لما قد ينطوي عليه من محاباة لأحد الدائنين وتهريب بعد الضمانات، وهذا ما لا ينطبق على الرهن الجبري الذي يتأسس بموجب القانون عند توفر شروطه.

ختاما يمكن القول على أنه بالرغم من الامتيازات والضمانات التي تتمتع بها الإدارة في سبيل استخلاص ديونها الضريبية في ظل م.ت.د.ع، فإنها تواجه عدة قيود وعراقيل عند خضوع أحد مدينيها للمساطر القضائية، حيث تحظى بوضعية عادية مثلها مثل باقي الدائنين الآخرين الناشئة ديونهم قبل الحكم بفتح المسطرة، إذ أن مقتضيات الكتاب الخامس من م.ت تحد من الضمانات الكفيلة بالمحافظة على الديون الضريبية، كما تجرد الإدارة الضريبية من السلطات والإمكانات المخولة لها بموجب م.ت.د.ع، مما يفقد صراحة كل هذه الضمانات من محتواها، نظرا لكون هاجس المشرع يتجه إلى حماية المشروع الاقتصادي بالأساس، الأمر الذي قد تتعذر معه فرص تحصيل الدين الضريبي الناشئ قبل فتح المسطرة في كثير من الحالات، ومن تم تجد الإدارة الضريبية نفسها مجبرة على الانخراط في مساطر صعوبات المقاولة إلى جانب باقي الدائنين عبر سلوك مسطرة التصريح بالديون وتحقيقها.

ومن هذا المنطلق يتوجب على المحاسب العمومي قطع طريق شاق وطويل، وذلك من خلال سلوك مجموعة من الإجراءات المسطرية الصارمة والدقيقة لقبول الدين الضريبي الناشئ قبل الحكم بفتح المسطرة، والتي يترتب عن عدم احترامها فقدان الحق في المطالبة بالدين، كل هذا سوف يأتي بيانه في المبحث الموالي.

---

[243] Art L632-1, alinéa 6 du code de commerce dispose " Sont nuls, lorsqu'ils sont intervenus depuis la date de cessation des paiements, les actes suivants : ..., Toute hypothèque conventionnelle, toute hypothèque judiciaire ainsi que l'hypothèque légale des époux et tout droit de nantissement ou de gage constitués sur les biens du débiteur pour dettes antérieurement
Contractées" .

[244] حسن احديدو، م س، ص 103.

[245] محمد خمسي، م س، ص 40.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

المبحث الثاني: إخضاع الدين الضريبي لإجراءات تحديد خصوم المقاولة

تعتبر مرحلة تحديد خصوم المقاولة، أهم مرحلة في مساطر صعوبات المقاولة[246] بالنسبة للدائنين، وفي نفس الوقت تعد مكتسبا داعما لحماية المقاولة المتعثرة والمساهمة في استمرارية نشاطها، إذ من خلال هذا التحديد يتم الوقوف بشكل حقيقي على حجم الديون والحسم في مصيرها بالقبول أو بالرفض.

ولبلوغ هذا الهدف وسع المشرع المغربي من نطاق اعتماد إجراء تحديد الخصوم، بحيث أخضع الدائنين ومن ذلك الدين الضريبي الناشئ قبل الحكم بفتح المسطرة لنظام التصريح، إذ لا مناص من سلوك هذا الإجراء المسطري داخل الأجل القانوني، حتى لا يواجه المحاسب المكلف بالتحصيل بسقوط الدين الضريبي **(المطلب الأول)** وما قد يترتب عليه من عواقب وخيمة قد تؤدي إلى إثارة مسؤوليته.

إلى جانب ذلك، أخضع المشرع المغربي الدين الضريبي وباقي الديون الأخرى إلى مسطرة تحقيق الديون، بغية التحقق من صدقية التصريحات متى كانت مدعمة بحجج وسندات تفيد قيامه، إذ أن هذا الإجراء لا غنى عنه للبث في الديون المصرح بها إلى السنديك **(المطلب الثاني)**

المطلب الأول: خضوع الدين الضريبي لنظام التصريح

تعتبر مسطرة التصريح بالدين الضريبي من أبرز آليات تحديد خصوم المقاولة وتصفيتها، وذلك بهدف ضمان تحقيق التوزيع العادل لأصولها على مختلف الدائنين بحسب مراتبهم، وطبيعة الحل المختار.

وإذا كان المشرع المغربي لم يتطرق إلى ماهية التصريح بالديون، فإن القضاء[247] وبعض الفقه الفرنسي[248] يعرفه " **بالطلب الذي بموجبه يعبر الدائنون ذوي الديون السابقة عن رغبتهم في الحصول على الدين العالق بذمة المقاولة عبر المشاركة في توزيع الأموال الناتجة عن عمليات الإنقاذ والتسوية والتصفية القضائية.**"

وهكذا فقد فرض المشرع المغربي[249] على جميع الدائنين السابقين على حكم فتح المسطرة، باستثناء الأجراء القيام بالتصريح بديونهم داخل الأجل المحدد قانونا، وفي حالة الإخلال بهذه المقتضيات، فإن المشرع المغربي رتب السقوط كجزاء قانوني صارم في مواجهة هؤلاء الدائنين، ومراعاة لقساوة هذا الجزاء حاول المشرع أن يخفف من حدته عبر منح الدائنين آلية رفع السقوط كدعوى يتم ممارستها أمام القاضي المنتدب وبشروط معينة.

---

[246] سواء تعلق الأمر بمسطرة الإنقاذ أو بمسطرة التسوية أو التصفية القضائية، لأن المشرع المغربي تناول إجراء تحديد الخصوم في القسم السادس المعنون ب القواعد المشتركة لمساطر الإنقاذ والتسوية القضائية والتصفية القضائية، من الكتاب الخامس من مدونة التجارة، لذلك سنقوم بدراسة هذه المساطر في ظل القواعد المشتركة.

[247] قرار صادر عن محكمة الاستئناف التجارية بفاس رقم 31، بتاريخ 2019/05/30، في الملف رقم 326-2018-8313، غير منشور.

[248] Michel Jeantin, Paul le connu, droit commercial, 6°édition, Dalloz, paris, 2003, p 490.

[249] أنظر الفقرة الأولى من المادة 719 من م.ت.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

وتبعا لذلك نتساءل عن وضعية الدين الضريبي من هذا الالزام، فهل يخضع لهذا التصريح، أم أن خصوصيته ستمنع من معاملته بمثل ما تعامل به بقية الديون **(الفقرة الأولى)**، وإذا صح إلزام الإدارة بالتصريح بديونها الضريبية لدى السنديك، فهل يصح أيضا خضوعها للجزاء المترتب عن عدم التصريح وخاصة سقوط أو انقضاء الدين الضريبي **(الفقرة الثانية)**

الفقرة الأولى: خصوصية التصريح بالدين الضريبي

لقد طرحت ديون الإدارة الضريبية عدة تساؤلات حول طبيعتها وما إذا كان السنديك ملزما بإشعار هذه الأخيرة حتى تقوم بالتصريح بدينها، أم أن مجرد نشر الحكم بفتح المسطرة في الجريدة الرسمية، يعد كافيا لانطلاق أجل التصريح، كما طرح أجل إشكالا آخر حول مدى إلزامية المقاولة التي تطلب فتح مسطرة التسوية أو التصفية القضائية بأن تقدم إقرارا للإدارة الضريبية قصد إخبارها بذلك،[250] والانعكاسات التي تترتب عن الإخلال بهذا الالتزام على وضعية الدين الضريبي.

ومن أجل الوقوف على أهم الإشكالات التي يطرحها نظام التصريح بالدين الضريبي بعد الحكم بفتح المسطرة، ارتأينا أن نتحدث في مقام أول عن الدين الضريبي بين إلزامية التصريح به وضرورة الإقرار الجبائي **(أولا)**، ثم في مقام ثان سنتناول بالدرس والتحليل مسطرة التصريح بالدين الضريبي وأجالها **(ثانيا)**

أولا: الدين الضريبي بين إلزامية التصريح به وضرورة الإقرار الجبائي

إن نظام التصريح بالدين يعتبر من أهم لبنات نظام مساطر صعوبات المقاولة الذي لا يمكن الاستغناء عنه حتى ولو تغيرت فلسفة المشرع ونظرته إلى وضعية المقاولة وكيفية تسديد خصومها، حيث تمكن هذه الآلية السنديك من جمع المعطيات المتعلقة بمديونية المقاولة التي تعرضت للصعوبات، في أقصر الآجال حتى يتمكن هذا الأخير من إعداد الحل بخصوص المقاولة المعنية، فإباحة التصريح بالديون دون قيد سيكون له تأثير سلبي على مهمة السنديك إذ سيكون مضطرا إلى تغيير المخططات باستمرار.[251]

وبالتالي فعملية التصريح بالدين لا محيد عنها بالنسبة لكل الدائنين عاديين كانوا أو أصحاب ضمانات أو امتيازات عامة أو خاصة باستثناء الأجراء، إذ جاء في الفقرة الأولى من المادة 719 من م.ت " **يوجه كل الدائنين الذين يعود دينهم إلى ما قبل صدور الحكم بفتح المسطرة باستثناء الأجراء، تصريحهم بديونهم إلى السنديك.**"

إن المادة أعلاه خاطبت الدائنين بإطلاق اللفظ (ومعلوم أن المطلق يجري على إطلاقه)، ومن تم فإن المشرع لم يفرد أي مقتضيات خاصة بالدين الضريبي فيما يخص إلزامية التصريح بالدين، لهذا فإن الإدارة مطالبة على سبيل الإلزام بأن تصرح بديونها

[250] أنظر إلى المادة 150 من م.ع.ض.

[251] عبد الرحيم السلماني، التصريح بالديون وتحقيقها في إطار قانون صعوبات المقاولة - الإجراءات والآثار -، ع 5، 2005، ص 27.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

الضريبية إذا ما أرادت الحفاظ على حقوقها وتحصيل دينها طبقا لقواعد هذه المسطرة، وهذا ما أكدته محكمة النقض في قرار لها[252] " **لكن، حيث أنه بمقتضى المواد 686 و687 و688 من م.ت (قبل التعديل) فإن كل الدائنين الذين يعود دينهم إلى ما قبل صدور حكم فتح المسطرة باستثناء المأجورين ملزمون بتوجيه تصريحهم بديونهم إلى السنديك، وباحترام الآجال المنصوص عليها...، والمحكمة مصدرة القرار المطعون فيه التي عللت قرارها بقولها: " أنه لا جدال في أن الدين المستأنف عليه هو دين امتيازي وأن هذا الامتياز يخول له من خلال القانون المنظم له وكذا من خلال م.ت.د.ع، إلا أنه بالنسبة للتصريح بالديون فإن المشرع ومن خلال المادة 686 من م.ت (قبل التعديل) نص على أنه يوجه إلى كل الدائنين الذي يعود دينهم إلى ما قبل صدور حكم فتح المسطرة باستثناء الإجراء ...، وأنه اعتبارا لكون المشرع من خلال النص المتعلق بالتصريح بالديون لم يميز بين الديون العادية والديون العمومية رغم صبغتها الإمتيازية...."، تكون قد راعت مجمل ذلك ولم يخرق قرارها المقتضى المحتج بخرقه وجاء معللا تعليلا كافيا والوسيلة على غير أساس...**"

وفي نفس السياق ذهبت محكمة الاستئناف التجارية بفاس في قرار لها[253] للقول " **لكن، وحيث إنه ومن الثابت أن جميع الدائنين الناشئة ديونهم قبل صدور حكم فتح مسطرة المعالجة القضائية يتعين عليهم التصريح بديونهم لدى السنديك داخل أجل شهرين من تاريخ نشر حكم فتح المسطرة بالجريدة الرسمية حتى وإن لم يكن مثبت في سند (المادة 686 من م.ت قبل التعديل) على أن الطابع الإمتيازي للدين لا يعفي الدائنين من التصريح بديونهم على غرار باقي الدائنين الناشئة ديونهم قبل الحكم بفتح المسطرة.** "

ويذكر على أن هذا الإلزام يمتد حتى بالنسبة للدائن الذي تقدم بطلب فتح المسطرة،[254] بحيث أن ذلك لا يعفيه من التصريح بدينه خلال الآجال القانونية المقررة لذلك.[255]

والدين الضريبي الذي يجب التصريح به هو الدين الناشئ قبل فتح المسطرة،[256] هذا ما أكده قرار صادر عن محكمة الاستئناف التجارية بفاس،[257] حيث جاء فيه " **حيث أن المشرع كان واضحا في اعتبار أن الديون الخاضعة إلى مسطرة التصريح بها أمام السنديك**

---

[252] قرار صادر عن محكمة النقض عدد 81، بتاريخ 2007/01/24، ملف تجاري عدد 2003/2/3/82، أورده محمد خمسي، م س، ص 44.

[253] قرار صادر عن محكمة الاستئناف التجارية بفاس رقم 78، بتاريخ 2017/11/29، رقم الملف 36-8301-2017، غير منشور.

[254] يذكر على أن القضاء المغربي لم يسبق له وأن استجاب لطلب الإدارة الضريبية بفتح المسطرة في مواجهة مقاولة مدينة لهاته الأخيرة، حسب ما صرح به، السيد (و.ت) محاسب مكلف بالتحصيل لدى قباضة فاس المدينة، إثر مقابلة شفوية أجريت معه بتاريخ 2021/07/06، على الساعة 11:15

[255] الفقرة الأخيرة من المادة 719 من م.ت.

[256] يقصد بالواقعة المنشئة للضريبة ذلك التصرف الموجب لحصول الإدارة على الضريبة من الملزم، ويحدد القانون هذه الواقعة أو التصرف حسب نوع الضريبة، وتختلف طبيعة الحال باختلاف أنواع الضرائب.

- للمزيد من التفاصيل أنظر إلى، حياة حجي، التصريح بالديون الجبائية ومساطر صعوبات المقاولة - دراسة عملية معززة بأحكام وقرارات قضائية -، ط1، مطبعة لينا بالرباط، 2017، ص 28.

[257] قرار صادر عن محكمة الاستئناف التجارية بفاس رقم 58، بتاريخ 2017/10/04، ملف رقم 2017/8301/63، غير منشور.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

هي الديون الناشئة قبل فتح المسطرة وليس بعدها حسبما ورد صراحة بموجب المادة 686 من م.ت (المقابلة للمادة 719 من م.ت الحالية) "

أما بالنسبة للدين الضريبي الناشئ بعد الحكم بفتح المسطرة، فإنه يعفى من هذا الإلزام، نظرا لطبيعة هذا الدين، إذ يصبح دينا إمتيازيا بذمة المقاولة، وعندئذ لا يحتاج إلى أي تصريح به،[258] وهذا ما جاء في قرار لمحكمة الاستئناف التجارية بفاس[259] " **وحيث أن الدين المصرح به من طرف قابض فاس الأطلس المقدر في مبلغ 19.073,00 درهم قد تم تقديمه إلى سنديك المسطرة بتاريخ 2014/12/30 أي بعد صدور الحكم عدد 2014/25 بتاريخ 2014/11/05 والقاضي بتحويل مسطرة التسوية القضائية إلى التصفية القضائية في مواجهة المقاولة (س.م)، وكذا بعد نشره بالجريدة الرسمية، وحيث أنه تبين من خلال الاطلاع على سند " الوضعية الضريبية " المدلى به من طرف المستأنف لإثبات دائنية القباضة أن تاريخ نشوء الدين يرجع إلى 2012/03/31، أي أنه ترتب بذمة المقاولة مباشرة بعد فتح مسطرة التسوية القضائية في مواجهتها - وهو بذلك دين خاضع لقاعدة التصريح والتحقيق - "**

وفي هذا الإطار قد يثار إشكال يتعلق **بالحالة التي يتزامن فيها تاريخ نشوء الدين الضريبي وصدور الحكم بفتح المسطرة في نفس اليوم، ففي هذه الحالة هل يعتبر الدين نشأ قبل أو بعد فتح المسطرة لتحديد مدى إلزاميته بالتصريح؟**

وفي هذا السياق تجيب محكمة الاستئناف التجارية بالدار البيضاء في قرار لها[260] " **بأن الدين الذي تطالب الطاعنة برفع أجل السقوط عنه حتى تتمكن من تسجيله لا يعود إلى ما قبل صدور الحكم بفتح مسطرة التسوية القضائية، على اعتبار أن الدين نشأ بتاريخ 1999/12/27، وهو نفس التاريخ الذي صدر فيه الحكم بالتسوية القضائية، وأنه لا يوجد من خلال الوقائع أو الوثائق ما يفيد أن الدين نشأ قبل صدور الحكم بفتح مسطرة التسوية، لذلك فإن استيفاء الدين لا يخضع لمقتضيات التصريح بالديون المشار إليها في المواد من 686 إلى 690 من م.ت قبل التعديل (تقابلها المواد من 719 إلى 723 من م.ت الحالية)**"

وبالتالي فمن خلال هذا القرار يتبين أن المحكمة اعتبرت الدين الذي نشأ يوم صدور الحكم بفتح المسطرة، يعتبر من الديون الناشئة بعد صدور الحكم بفتح المسطرة، وبهذا يكون معفى من التصريح.[261]

كما يجب على المحاسب المكلف بالتحصيل أن يقوم بالتصريح بالدين الضريبي، رغم الحق المكتسب الذي يحظى به، نتيجة تبليغ الإشعار للغير الحائز، أو إذا كان هذا الأخير

---

[258] قرار صادر عن محكمة الاستئناف التجارية بفاس رقم 79، بتاريخ 2018/10/03، رقم الملف 041-2018-8301، غير منشور.

[259] قرار صادر عن محكمة الاستئناف التجارية بفاس رقم 25، بتاريخ 2019/04/25، ملف رقم 2018/8301/68، غير منشور.

[260] قرار صادر عن محكمة الاستئناف التجارية بالدار البيضاء رقم 2001/601، بتاريخ 2001/03/02، ملف رقم 2850/2000/11، أورده علال فالي، التعليق على قانون مساطر صعوبات المقاولة على ضوء 20 سنة من القضاء التجاري 1998-2018، م س، ص 332 و333.

[261] نجية بنور، حصر وتوزيع ديون المقاولة عند تصفيتها، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون الخاص، جامعة محمد الأول، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بوجدة، السنة الجامعية 2020/2019، ص 23.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

موضوع اعتراض، وجب التصريح بالدين بصورة احتياطية، لأن وجوده سار محل تشكيك.[262]

أما بالنسبة لمدى إلزامية التصريح للمرة الثانية بالدين، فإذا كانت المقاولة المتعثرة قد فتح في حقها مسطرة التسوية القضائية، وبعد ذلك تم إخضاعها لمسطرة التصفية القضائية دون أن تقرر المحكمة استمراريتها عبر مخطط يحصر كيفيات تصفية خصومها، الشيء الذي يجعل دائنيها الذين صرحوا بديونهم بعد الحكم بفتح مسطرة التسوية القضائية غير ملزمين من جديد بالتصريح بنفس الديون بعد إخضاع المقاولة المدينة لمسطرة التصفية القضائية، وهذا على خلاف الحالة التي تقرر فيها المحكمة حصر مخطط الاستمرارية للمقاولة المفتوح في حقها مسطرة التسوية القضائية، ثم تقضي بعد ذلك بفسخ مخطط الاستمرارية وفتح مسطرة التصفية القضائية، إذ في هذه الحالة يتعين على الدائنين الخاضعين للمخطط التصريح بكامل ديونهم وضماناتهم بعد خصم المبالغ التي تم استيفاؤها، بما في ذلك الديون الناشئة خلال فترة إعداد الحل والتي لم يتم أداؤها طبقا لمقتضيات المادة 634 من م.ت، التي نصت كذلك على أن الدائنين الذين نشأ حقهم بعد الحكم بفتح مخطط الاستمرارية يصرحون بما لهم من ديون.[263]

وانفتاحا على التشريعات المقارنة، فإن المشرع الفرنسي في إطار المادة L662-24 من م.ت.ف، المماثلة للمادة 719 من م.ت المغربية، أشار صراحة على إلزام الإدارة الضريبية بالتصريح بديونها، الأمر الذي أكدته العديد من قرارات محكمة النقض الفرنسية من ذلك قرارها الصادر بتاريخ 3 مارس 2020[264] حيث جاء فيه " **حيث أنه بموجب أحكام المادة L622-24 من القانون التجاري، فمنذ نشر الحكم، يرسل جميع الدائنين الذين نشأت ديونهم قبل الحكم الافتتاحي، باستثناء الأجراء، إعلان مطالبتهم إلى الوكيل القانوني في الآجال المحدد بما في ذلك الخزينة العامة.** "

كما نتساءل عن **وضعية الديون الضريبية التي تكون موضوع الفحص الجبائي أو مسطرة التصحيح، فالإدارة الضريبية لا يمكنها تحديد قيمة الديون الضريبية قبل نهاية الفحص أو مسطرة التصحيح، في حين تكون مقيدة بأجل شهرين لتقديم التصريح، فطول المدة التي تتطلبها مسطرتي الفحص والتصحيح قد تجعل الإدارة الضريبية لا تقوم بالتصريح داخل الأجل القانوني، كما قد لا يكون بوسعها معرفة ما إذا كانت المراقبة الضريبية سينجم عنها مستحقات ضريبية أم لا؟**[265]

---

[262] Michel Douay, le recouvrement de l'impôt, 1°édition, LGDJ, paris, 2005, p 93.

- أشار إليه زهير بونعامية، الإشعار للغير الحائز - خاصية التسليم الفوري بين القانون الفرنسي والمغربي، م س، ص 77.

[263] أمر صادر عن القاضي المنتدب بالمحكمة التجارية بفاس عدد 110-2018، بتاريخ 2018/05/23، ملف عدد 240-2017-8303، غير منشور.

[264] قرار صادر عن محكمة النقض الفرنسية رقم 0384-2020، بتاريخ 3 مارس 2020، منشور بالموقع الإلكتروني www.legifrance.gouv.fr، تاريخ الاطلاع 2021/07/23، على الساعة 18:43

[265] حياة حجي، امتياز الخزينة العمومية في مواجهة مساطر صعوبات المقاولة، م س، ص 133.

lexmaghreb.com

بالرجوع إلى الفقرة الخامسة من المادة 719 من م.ت نجدها تنص على أنه " **يجب التصريح بالديون حتى وإن لم تكن مثبتة في سند.** "

وهكذا يتضح بأن المشرع المغربي قد خول للإدارة الضريبية إمكانية التصريح بالديون الغير الحاصلة على سند بعد أجل التصريح بالدين، وفي هذه الحالة يمكن للإدارة القيام بتقديم تصريح تكميلي، بالنسبة للدين الضريبي الذي سبق التصريح به على وجه الاحتياط عند معرفة المبلغ النهائي،[266] إلى أن هذا المقتضى يقتصر على مرحلة التصريح بالدين، بحيث يجب إثبات الدين خلال مرحلة تحقيق الديون من خلال الإدلاء بالجداول الضريبية،[267]أو أحد السندات المثبتة للدين أمام القاضي المنتدب، وهذا ما أكدته محكمة النقض في قرار لها[268] جاء فيه " **يمكن للخزينة العامة أن تصرح بدينها الضريبي حتى وإن لم يكن محدد القيمة، أما فيما يخص مرحلة تحقيق الديون فتتطلب الإدلاء بالسند المثبت للدين قانونا والذي يتجلى جداول وقوائم الديون الضريبية...** "

غير أنه يصعب من الناحية العلمية تحديد الديون الضريبية عند القيام بالتصريح، نظرا للخصوصية التي تطبع مرحلة تأسيس وعاء هذه الديون، عند خضوع الملزم لمسطرة الفحص الجبائي في إطار المسطرة التواجهية، وعرض النزاع على اللجنة المحلية والوطنية، مما يشكل حرجا أمام الإدارة الجبائية في تحديد مبلغ الضريبة التي يجب التصريح بها، لعدم معرفة ما ستسفر عنه المراقبة الجبائية، ما لم تنتهي مسطرتي الفحص والتصحيح الجبائي.[269]

لهذه الغاية نص المشرع في المادة 29 من م.ت.د.ع، على قبول السنديك للإعلام بالتصحيح، فيما يخص التصريح بالديون الضريبية، في انتظار تحديد مبلغ الضريبة، بشكل نهائي وإصدار جداول الضرائب، ووعيا من المشرع الجبائي بضرورة تحديد الوعاء عند خضوع المقاولة لمساطر صعوبات المقاولة كملزم بالضريبة في أقرب الآجال، جعله يعتمد مسطرة سريعة للتصحيح في حالة تواجد المقاولة في حالة تسوية أو تصفية قضائية، بحيث يتم إصدار الجداول الضريبية بعد تبليغ الرسالة الثانية للملزم،[270] حسب مقتضيات المادة 221 من م.ع.ض.

---

[266] ونشير في هذا الصدد إلى أن التصريح التكميلي بعد مرور أجل شهرين المنصوص عليها قانونا، لا يمكن أن يقبل إلا بالنسبة لمبلغ الدين الذي سبق التصريح به وفقا للشروط المنصوص عليها قانونا.

- أنظر في هذا الإطار إلى، حياة حجي، التصريح بالديون الجبائية ومساطر صعوبات المقاولة - دراسة عملية معززة بأحكام وقرارات قضائية -، م س، ص 33.

[267] الجدول الضريبي le rôle d'impôt: هو اللائحة التي تقيد فيها مصلحة الضرائب أسماء الملزمين والمبالغ الضريبية التي يتعين عليهم دفعها، بحيث يجعلهم مدنيين بهذه الأموال تجاه الإدارة الضريبية، وهو وثيقة داخلية إدارية لا يعلم الغير بوجودها إلا من تاريخ إخباره بواسطة الإشعار الضريبي الذي يتم إرساله بطريقة عادية في المراحل الأولى للتحصيل.

- حجيبة جهدكان، م س، ص 60.

[268] قرار صادر عن محكمة النقض عدد 1683، بتاريخ 2011/11/11، أشارت إليه حفيظة بوطة، سلطات القاضي المنتدب في استخلاص الديون الضريبية في إطار صعوبات المقاولة، مجلة المنارة للدراسات القانونية والإدارية، عدد خاص حول الضريبة، 2019، ص 315.

[269] حياة حجي، التصريح بالديون الجبائية ومساطر صعوبات المقاولة - دراسة عملية معززة بأحكام وقرارات قضائية -، م س، ص 36.

[270] محمد خمسي، م س، ص 46 و47.

البوابة القانونية المغربية LexMaghreb
lexmaghreb.com

وتفاديا لعمومية المادة 719 من م.ت التي عاملت الديون الضريبية معاملة الديون العادية من حيث إلزام الإدارة بالتصريح بدينها الضريبي داخل الأجل المحدد قانونا، ورغبة من المشرع في تجاوز الوضعية الهشة التي يتسم بها الدين الضريبي في إطار هاته المسطرة، نص على ضرورة إشعار رئيس المقاولة الإدارة الضريبية بفتح المسطرة لكي تقوم بالتصريح بديونها داخل الأجل المحدد قانونا، حيث جاء في الفقرة الأخيرة من المادة 150 من م.ع.ض على أن " **استثناء من جميع الأحكام المخالفة، يجب على كل مقاولة تطلب فتح مسطرة التسوية أو التصفية القضائية أن تقدم إقرارا بذلك لدى مصلحة الوعاء الضريبي التابع لها مكان فرض الضريبة.**

يترتب عن عدم تقديم الإقرار المذكور لدى مصلحة الوعاء الضريبي عدم مواجهة إدارة الضرائب بسقوط الواجبات المرتبطة بالفترة السابقة لفتح مسطرة التسوية أو التصفية القضائية."

ولم يتوانى القضاء المغربي كلما سنحت له الفرصة في تطبيق المقتضيات أعلاه، حيث جاء في قرار صادر عن محكمة الاستئناف التجارية بفاس[271] بأنه " **لكن حيث أن المشرع لما عمد إلى إصدار المدونة العامة للضرائب سنة 2007 في سياق الإصلاحات التي تقوم بها السلطات العامة، ولما أوجب بمقتضى المادة 150 من هذه المدونة على كل شركة تطلب فتح مسطرة التسوية أو التصفية القضائية أن تقدم إقرارا بذلك لدى مصلحة الوعاء الضريبي التابع لها مكان فرض الضريبة قبل إيداع طلبها لدى كتابة الضبط المحكمة، وأنه حال عدم تقديم هذا الإقرار لدى مصلحة الوعاء الضريبي فإنه لا يترتب عن ذلك سقوط الواجبات المرتبطة بالفترة السابقة على فتح المسطرة، فإن ذلك كان استثناء على جميع الأحكام المخالفة بما في ذلك القاعدة الوارد بشأنها نص المادة 690 من م.ت (قبل التعديل)...، وطالما أن المادة 150 المذكورة لم تقرن إجراء رفع السقوط بأجل محدد بل جاءت عامة وغير مقيدة من حيث الزمان مادام الشرط المتوقف عليه هذا الجزاء والمتمثل في القيام بتقديم الإقرارات الضريبية لدى المصلحة المختصة لم تقم به المستأنفة ولا دليل عليه، فإن الاستثناء الذي خوله المشرع للإدارة الجبائية يبقى أجله مفتوحا ولا تواجه بالتالي بسقوط الواجبات الضريبية وكذا بكونها كانت على علم بمسطرة التسوية التي خضعت لها المستأنفة..."**

وتماشيا مع ذلك فقد اعتبر أحد الفقه[272] أن مقتضى المادة 150 من م.ع.ض، هو مقتضى خاص يقدم في التطبيق على النص العام وهو المادة 720 من م.ت التي عوضت المادة 686 من م.ت القديمة، بحيث أضحت ديون الإدارة الضريبية بناء على ذلك لا يسري في حقها التزام التصريح بها إلا من تاريخ إشعارها من قبل المقاولة المفتوحة في وجهها المسطرة القضائية.

---

[271] قرار صادر عن محكمة الاستئناف التجارية بفاس رقم 8، بتاريخ 2017/03/01، رقم الملف 2015/8301/42، غير منشور.

[272] عبد الرحيم شميعة، شرح أحكام نظام مساطر معالجة صعوبات المقاولة في ضوء القانون رقم 73.17، م س، ص 226.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

لكن رغم الإيجابيات التي أتت بها المادة 150 المذكورة، من حيث تعزيز واقعة العلم بفتح المسطرة من أجل التصريح بالدين الضريبي داخل الأجل المحدد قانونا، فإن دورها يبقى محدود في تحسين وضعية الدين الضريبي، نظرا لوجود عدة ملاحظات وانتقادات حول هذه المادة تكمن فيما يالي:

- **الملاحظة الأولى:** من خلال المادة 150 من م.ع.ض يتضح بأن المشرع استعمل مصطلح الوعاء، ومن تم نتساءل **هل الإقرار مرتبط فقط بمصلحة الوعاء الضريبي، دون مصلحة التحصيل أم لا؟** بمعنى آخر فاستعمال المشرع لمصطلح مصلحة الوعاء دون مصطلح الإدارة الضريبية، قد يوحي باستبعاد الخزينة العامة بالنظر إلى استقلالها عن مصلحة الوعاء وتكفلها بإجراءات التحصيل دون إجراءات الوعاء.[273]

على الرغم من الصيغة التي استعملها المشرع في الفصل المذكور، فإن الهدف من هذا الأخير هو حماية حقوق الخزينة العامة، باعتبارها الجهة التي تؤول لها مداخيل الديون الضريبية، وأن توزيع المهام بين مصلحة الوعاء ومصلحة التحصيل متمثلة في القباضات التابعة للخزينة، تمليه دواعي ومتطلبات محاسبية وإدارية، تستند على مبدأ الفصل بين المهام المحاسبية والمهام الإدارية، ولا يعتبر ذلك بمثابة فصل بين المؤسستين على نحو يؤدي إلى حرمان الخزينة من تحصيل بعض الديون وإسنادها للإدارة الضريبية،[274] وبالتالي يمكن القول بأن الإقرار المنصوص عليه في المادة 150 من م.ع.ض، يشمل حتى مرحلة التحصيل سواء تمت من طرف الأعوان والمأمورين المنتدبين من طرف المدير العام للضرائب أو من طرف القباضات التابعة للخزينة العامة.[275]

- **الملاحظة الثانية:** كما يؤاخذ على المادة المذكورة أنها نصت فقط على الحالة التي تتقدم فيها المقاولة المدينة بطلب فتح المساطر في حقها، مما يفيد أنه في الحالة التي تفتح مساطر الصعوبة في حق المقاولة من قبل المحكمة تلقائيا أو بطلب من أحد الدائنين أو بطلب من النيابة العامة، فإن المقتضيات المنصوص عليها في المادة 150 من م.ع.ض لا يبقى لها أي مفعول.

- **الملاحظة الثالثة:** أن الإشعار يتعلق بالرغبة في تقديم طلب فتح المسطرة فقط دون الإلزام بالإخبار بفتح هذه المسطرة في مواجهة المقاولة، مما يجعل إدارة الضرائب ملزمة بتتبع مآل القضية بالمحكمة.[276]

- **الملاحظة الرابعة:** كما يلاحظ على أن المشرع قد ربط هذا الإقرار فقط بمسطرتي التسوية والتصفية القضائية دون مسطرة الإنقاذ، ومن تم لا يمكن للإدارة الضريبية التي سقط دينها

---

[273] محمد الحبيب سوجود، تحصيل الديون الضريبية في إطار مساطر معالجة صعوبات المقاولة، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون الخاص، جامعة القاضي عياض، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بمراكش، السنة الجامعية 2011/2010، ص 107.

[274] حياة الشمسي، امتياز الخزينة العامة في مساطر معالجة صعوبات المقاولة، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون الخاص، جامعة القاضي عياض، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بمراكش، السنة الجامعية 2014/2013، ص 40.

[275] حفيظة العتاق، م س، ص 50.

[276] زهير بونعامية، إمكانات استخلاص الديون الضريبية من خلال مساطر صعوبات المقاولة - دراسة مقارنة -، مجلة القضاء الاداري، المجلد 4، ع 7، 2015، ص 106.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

الضريبي، أن تحتج بعدم تقديم الإقرار الوارد في المادة 150 من م.ع.ض، كلما تعلق الأمر بمسطرة الإنقاذ.

وبالرجوع إلى المادة 100 من م.ت.د.ع، يلاحظ على أن المشرع حاول تفادي سقوط الدين الضريبي، من خلال إلزام المصفي القضائي وهو السنديك قبل أداء الديون إلى مستحقيها أن يبرئ ذمة المدين من الضرائب والرسوم الواجبة عليه بأدائها بين يدي القابض المكلف بالتحصيل ولو لم يتقدم هذا الأخير بأي طلب إلى السنديك، إلى أن هذا المقتضى يخص فقط حالة التصفية القضائية دون باقي المساطر.[277]

ولقد أثارت مقتضيات الفقرتين الثانية والثالثة من المادة 719 من م.ت،[278] انقساما في العمل القضائي المغربي، حول ما إذا كان السنديك ملزما بإشعار الإدارة الضريبية للتصريح بديونها، وذلك حسب ثلاث أوضاع:

فبالنسبة للوضع الأول يتجلى في مدى اعتبار الضمانات التي لم يقع شهرها بعد والامتيازات التي تحظى بها الإدارة الضريبية من الضمانات المقصودة في المادة 719 من م.ت، وبالتالي ضرورة إعلام المحاسب المكلف بالتحصيل، أو أن هذه الامتيازات أو الضمانات التي لم يتم شهرها تعتبر مجرد سبب للأولوية فقط.

ففي هذا الإطار انقسم القضاء المغربي في موقفه من هذه الإشكالية إلى توجهين:

التوجه الأول: يرى أن امتياز الديون الضريبية بشكل عام يعتبر ضمانة وفقا لما هو منصوص عليه في المادة 719 من م.ت، وهذا ما جاء في قرار صادر عن محكمة الاستئناف التجارية بفاس[279] " **حيث أن الملف لا يتوفر على ما يفيد إشعار المستأنفين بضرورة التصريح بمبلغ الدين أمام السنديك المعين من طرف المحكمة، خاصة وأنهم متمتعون بحق الامتياز العام وفق أحكام القانون المنظم لتسيير صندوق الموازنة (القانون عدد 1/74/403 الصادر بتاريخ 1977/09/19، الجريدة الرسمية بتاريخ 1997/10/10)، وبالتالي كان لزاما على السنديك قبول تصريحات هذا الصندوق ولو بعد انصرام الآجال طالما لم يتم إشعاره باعتباره من الدائنين الحاملين للضمانات، وبالتالي لا يمكن مواجهته بالسقوط لانصرام الأجل المحدد في المادة 686 من م.ت.** "

هذا التوجه تبناه كذلك السيد القاضي المنتدب لدى المحكمة التجارية بالرباط، من خلال أمر صادر عنه،[280] حيث اعتبر أنه " **طبقا للباب السادس من الظهير الشريف رقم 15.97 بمثابة م.ت.د.ع المتعلق بالضمانات والامتيازات يتبين أن الخزينة العامة تتمتع**

---

[277] منير عصفوري، التنفيذ الجبري بين قانون المسطرة المدنية ومدونة تحصيل الديون العمومية، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون الخاص، جامعة سيدي محمد بن عبد الله، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بفاس، السنة الجامعية 2019/2018، ص 150.

[278] تنص الفقرتين الثانية والثالثة من المادة 719 من م.ت على أنه " يشعر السنديك الدائنين المعروفين لديه وكذا المدرجين بالقائمة المدلى بها من طرف المدين والناشئة ديونهم قبل صدور حكم فتح المسطرة.

ويشعر السنديك الدائنين الحاملين لضمانات أو عقد ائتمان إيجاري تم شهرهما وإذا اقتضى الحال في موطنهم المختار. "

[279] قرار صادر عن محكمة الاستئناف التجارية بفاس رقم 04/01، بتاريخ 2001/09/26، في الملف رقم 99/6/10، أشار إليه علال فالي، مساطر صعوبات المقاولة، م س، ص 322 و323.

[280] أمر صادر عن القاضي المنتدب بالمحكمة التجارية بالرباط عدد 2002/11، بتاريـــخ 2002/05/06، ملف عدد 99/16/5، أشار إليه عبد اللطيف الإدريسي، م س، ص 23.

lexmaghreb.com

بامتياز على الأمتعة وغيرها من المنقولات التي يملكها المدين أينما وجدت وكذا على المعدات والسلع الموجودة في المؤسسة المفروضة عليها الضريبة....، كل هذا يفيد أن الخزينة العامة تتمتع بضمانات مقررة لها بقوة القانون أعلاه، كما أن شهرها واقع بمقتضى نشر القانون المذكور بالجريدة الرسمية، فهي إذن من الدائنين الحاملين للضمانات واقع شهرها، ومن تم يتعين على سنديك مسطرة التسوية إشعار القابض الجهوي باعتباره مكلفا بتحصيل الضريبة للتصريح بديون القباضة المذكورة على الشخص المفتوحة في مواجهته مسطرة التسوية القضائية وذلك طبقا للمادة 686 من م.ت في صيغتها القديمة."

التوجه الثاني: لقد اعتبر هذا التوجه بأن امتياز الإدارة الضريبية ما هو إلا سبب للأولوية وليس من الضمانات المبررة لضرورة الإشعار بالتصريح،[281] وهذا ما أكده قرار لمحكمة الاستئناف التجارية بالدار البيضاء[282] الذي ورد فيه " **ولكن حيث إن ما يتمتع به الطاعن من امتيازات وضمانات منصوص عليها في م.ت.د.ع لا يعد من قبيل الضمانات القابلة للإشهار التي يكون معها السنديك ملزما بإشعاره قصد التصريح بديونه طبقا للمادة 686 من م.ت في صيغتها القديمة، مما يبقى معه الطاعن كغيره من الإدارات والمؤسسات العمومية مدعوا إلى التصريح بديونه كباقي الدائنين غير الحاملين لضمانات أو عقود ائتمان إيجاري تم شهرهما..، وحيث مادام أن الطاعن لم يصرح بدينه خلال فتح مسطرة التسوية القضائية فإن ما يتمسك به بضرورة إشعاره يبقى استنادا لما تم بيانه أعلاه غير مؤسس قانونا..."**

وفي نفس السياق ذهب قرار صادر عن محكمة النقض[283] للقول" **إن الدعوة إلى التصريح بالدين إلى السنديك بالنسبة للدائنين العاديين، تتم عبر نشر إعلان الحكم القاضي بفتح المسطرة في الجريدة الرسمية وأن من يجب إشعارهم طبقا للمادة 686 من م.ت (في صيغتها القديمة) بتقديم التصريح بديونهم من طرف السنديك، هم الدائنون الحاملون لضمانات أو عقد ائتمان إيجاري تم شهرهما دون غيرهم ولو تعلق الأمر بأصحاب الديون الممتازة..."**

والرأي فيما أعتقد،[284] أن التوجه الثاني صادف الصواب، نظرا لكون الضمانات والامتيازات يوجد بينهم اختلاف كبير، بحيث أن هذه الأخيرة تنشأ بمقتضى القانون ولا

---

[281] للمزيد من التفاصيل أنظر إلى، خليل بن تمزل، امتياز الخزينة وإشكالية الضمانات المعفية من آجال التصريح في صعوبات المقاولة، مجلة المهن القانونية والقضائية - سلسلة القضاء الاداري والمنازعات الادارية -، ع 2، نونبر 2018، ص 61 وما يليها.

[282] قرار صادر عن محكمة الاستئناف التجارية بالدار البيضاء رقم 2388، بتاريخ 2016/04/13، ملف رقم 2/8301/2016، أشارت إليه حنان الماحي، وضعية الديون الجبائية في نظام صعوبات المقاولة، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون الخاص، جامعة محمد الأول، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بوجدة، السنة الجامعية 2018/2017، ص 37.

[283] قرار صادر عن محكمة النقض عدد 489، بتاريخ 2003/07/14، في الملف التجاري عدد 2003/2/3/877، منشور بالمجلة المغربية لقانون الأعمال والمقاولات، ع 5، 2005، ص 89.

[284] هذا الرأي نتقاسمه مع الباحثين من قبيل:

- محمد خمسي، م س، ص 49.
- خليل بن تمزل، م س، ص 63.

البوابة القانونية المغربية LexMaghreb
lexmaghreb.com

تخضع من حيث المبدأ للشهر كما تعتبر حق أولوية يمنحه القانون على أموال المدين، في حين أن الضمانات تجد سندها غالبا في العقد، وهي وسيلة قانونية من أجل ضمان استيفاء الدين، إضافة إلى ذلك فإن التوجه الأول لم يبين بوضوح السند القانوني الذي جعله يدرج الامتياز ضمن الضمانات المقصودة في المادة 719 من م.ت، كما أن المبررات التي اعتمدها هذا التوجه تبقى غير سليمة، فالضمانات التي تتمتع بها الإدارة لا تنتج أثرها بمجرد أن م.ت.د.ع قد نشرت في الجريدة الرسمية.

أما بالنسبة للوضع الثاني فيتعلق بمدى إمكانية اعتبار الإدارة الضريبية من الدائنين المعروفين لدى السنديك وكذا المدرجين بالقائمة المدلى بها من طرف السنديك،[285] حتى تستفيد من الإعلام لكي تصرح بديونها الضريبية المترتبة في ذمة المقاولة المدينة؟

لقد اعتبر أحد الباحثين[286] أن المراد بالدائنين المعروفين " **هم الذين تم التوصل إلى أسماءهم أو تسمياتهم من طرف السنديك، وذلك سواء تم ذلك في مرحلة إعداد الحل من خلال دراسة الوثائق المحاسبية للمدين أو بالاعتماد على وسائل التشخيص الأخرى التي يلجأ إليها لتحديد الوضعية الاقتصادية والمالية والاجتماعية الحقيقية للمقاولة، أو بعد اختيار الحل الملائم لوضعية المقاولة، بحيث جاءت عبارة " الدائنين المعروفين لدى السنديك " عامة وغير مقيدة لوجوب التعرف عليهم من طرف السنديك داخل أجل معين أو خلال مرحلة إعداد الحل.** "

وفي هذا الإطار اعتبر أحد الفقه[287] بأن طريقة المشرع معيبة شكلا إذ تطرح مفهوما ضبابيا لا يركن ولا يمكن أن يركن إليه الباحث إلى حل واضح، على اعتبار أن الدائن المعروف توصيف عام ومرموز، فهل هو معروف من المدين الذي يفترض أنه لا يجهله، أو معروف من قبل الهيئات القائمة على مساطر صعوبات المقاولة، والتي لا يمكنها أن تعرفه إلا على ضوء ما قدمه لها رئيس المقاولة، هذا إذا كان هو من بادر إلى طلب افتتاح المساطر، وهنا لا يمكن استبعاد إمكانية تعمده إسقاط أحد الدائنين، ثم أن افتتاح المساطر من قبل أحد الدائنين يلغي فكرة الدائن المعروف، لأن الدائن الذي طلب افتتاح المساطر لا يفترض فيه أن يعلم بوجود دائنين أخرين.

ورغم ذلك نرى بأن هذا المقتضى يحمل من الأهمية بمكان، كونه يعزز من واقعة العلم بالنسبة الإدارة الدائنة بالدين الضريبي من أجل التصريح بدينها، وذلك وعيا من المشرع بضرورة التوسع من نطاق الأشخاص الذين يجب إشعارهم، كما أنه من الناحية العملية فغالبا ما تكون المقاولات الخاضعة لصعوبات مدينة بالضريبة، مما يجعلها بحكم الممارسة العملية دائنا معروفا لدى السنديك، لأن أي نشاط تجاري يكون خاضع للضريبة.

- هشام لحجوجي، مستجدات مسطرة التصريح بالديون وفق القانون رقم 73.17، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون الخاص، جامعة القاضي عياض، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بمراكش، السنة الجامعية 2019/2018، ص 34.

[285] الفقرة الثانية من المادة 719 من م ت.

[286] علال فالي، مساطر معالجة صعوبات المقاولة، م س، ص 314.

[287] زهير بونعامية، إمكانات استخلاص الديون الضريبية من خلال مساطر صعوبات المقاولة، م س، ص 107.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

وبقي في الأخير أن نشير إلى الوضع الثالث الذي يتعلق بالحالة التي تتمتع فيها الإدارة الضريبية برهن رسمي على عقارات المدين المنصوص عليها في المادة 113 من م.ت.د.ع، حيث يعمد المحاسب المكلف بالتحصيل إلى تقييد هذا الرهن على عقار المقاولة المدينة في سجلات المحافظة العقارية ضمانا لأداء الدين الضريبي، وذلك قبل الحكم القاضي بفتح المسطرة، وبالتالي فإن دين الإدارة الضريبي يدخل في نطاق الفقرة الثالثة من المادة 719 من م.ت، على أساس أنها من الدائنين حاملي الضمانات وليس باعتبارها من الديون الإمتيازية.

مما سبق يتضح بأن الصفة الإمتيازية التي تحظى بها الديون الضريبية لا تعفيها من التصريح بها تحت طائلة سقوط الدين،[288] بل أكثر من ذلك لم تشفع لها هذه الصفة حتى في إلزام السنديك بإشعار الإدارة الضريبية بصدور الحكم بفتح المسطرة تجاه المقاولة، اللهم في بعض الحالات الضيقة كما أشرنا أعلاه، كما أنه من الناحية العملية قلما يوجه السنديك إشعاره للإدارة قصد التصريح بديونها الضريبية،[289] ولكل هذه الأسباب يمكن أن نصف وضعية الدين الضريبي بالهشة في إطار المساطر الجماعية، لذلك ندعو المشرع إلى الانتباه إلى هذا المعطى، من خلال الإشارة الصريحة في المادة 719 من م.ت، على ضرورة إشعار الإدارة الضريبية كلما تعلق الأمر بفتح المسطرة.

وبذلك نكون قد تطرقنا إلى مدى إلزامية الإدارة بالتصريح بديونها الضريبية، **فكيف إذن تتم مسطرة التصريح بالدين الضريبي؟**

ثانيا: مسطرة التصريح بالدين الضريبي

يبدأ إجراء التصريح بالديون الضريبية بتوجيه طلب إلى السنديك من طرف المكلف بالتحصيل بالنسبة للدين الناشئ قبل الحكم القاضي بفتح المسطرة، غير أن المشرع لم يشترط أن يتخذ هذا التصريح شكلا معينا، هذا ما أكدته محكمة الاستئناف التجارية بالدار البيضاء في قرار لها[290] جاء فيه " **وحيث إن جنوح الأمر المطعون فيه إلى القول بأن التصريح بالدين هو بمثابة مطالبة قضائية يتعين أن تتوفر فيه الشروط الشكلية المتطلبة قانونا لرفع الدعوى وأن تؤدى عنه الرسوم القضائية إضافة إلى الشروط المنصوص عليها في المادة 688 من م.ت (في صيغتها القديمة) فيه مخالفة للقانون باعتبار أن التصريح بالدين للسنديك لا يتطلب شكلية معينة من قبيل وضعه بكتابة الضبط أو صندوق المحكمة....**"

---

[288] Lamia Asbaya, le contentieux du recouvrement des créances publiques des entreprises en difficulté, mémoire de fin d'étude pour l'obtention du diplôme du Master du droit privé, université sidi Mohamed ben Abdellah, faculté des sciences juridiques économique et sociale Fès, année universitaire 2011/2012, p 53.

[289] هذا ما أكده لنا السيد (و.ت) محاسب مكلف بالتحصيل لدى الخزينة العامة للمملكة بفاس إثر مقابلة شفوية أجريت معه بتاريخ 2021/07/06، على الساعة 11:15

[290] قرار صادر عن محكمة الاستئناف التجارية بالدار البيضاء رقم 4823، بتاريخ 2014/10/22، ملف رقم 2014/8301/3884، أشارت إليه فاتن العمراني، وضعية عقد الائتمان الايجاري في مساطر صعوبات المقاولة، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون الخاص، جامعة سيدي محمد بن عبد الله، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بفاس، السنة الجامعية 2020/2019، ص 55.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

وبالتالي فإن المستفاد من حيثيات هذا القرار أن الدائن له الحرية في اختيار الشكل الذي يرغب فيه عند إقدامه على التصريح بدينه، وإن كانت مصلحة الدائن ومن ذلك الإدارة الضريبية تقتضي أن يكون كتابيا، لأن هذا ما نستشفه ضمنيا من ضرورة تضمين هذا التصريح لعدة بيانات جوهرية أشارت إليها المادة 721 من م.ت، والتي لا يمكن الالتزام باحترامها إلا في تصريح مكتوب.[291]

ومن خلال الممارسة العملية تبين لنا أن السائد هو تسليم التصريح يدويا مقابل وصل، وذلك من خلال ملئ مطبوع معد سلفا من طرف كتابة الضبط المحكمة، يتضمن هذا المطبوع مجموعة من البيانات تبين موضوع المسطرة ورقم الملف والمعلومات الشخصية للدائن (الاسم والعنوان) مع الإشارة إلى اسم النائب في حالة التصريح بالنيابة، بالإضافة إلى البيانات المتعلقة بالدين وطبيعته والمرفقات المثبتة لها، ويلاحظ أن شكل هذا البيان يترجم بشكل عملي مضمون المادة 721 من م.ت.[292]

وبعد ملئ هذا المطبوع تؤدى عنه الرسوم القضائية لدى صندوق المحكمة ويتم إيداعه لدى كتابة الضبط بصفتها سنديك المسطرة، أو يتم إيداعه لدى مكتب السنديك إذا كان معين من الغير.

وعمليا من أجل التنسيق بين السنديك وكتابة الضبط فإنه تم تخصيص سجلين لكل سنديك من السنادكة الذين يتم تعيينهم من قبل هذه المحكمة،[293] ويتم فتح هذه السجلات واحد يمسك من طرف كتابة الضبط ونظير له من طرف السنديك، وذلك بعد ترقيم مجموع صفحاته وتوقيع رئيس المحكمة على الصفحة الأولى والأخيرة منه، وتعمد كتابة الضبط إلى تضمين كل التصاريح التي يمكن أن تتلقاها وذلك بمجرد قدوم الدائن من أجل التأشير على التصريح بصندوق المحكمة وأداء الرسم القضائي عليه، وبمجرد ما يتلقاها السنديك فإنه يحيل نسخة منها في أقرب وقت ممكن ولو بواسطة الفاكس بعد أن يكون قد ضمنها بدوره بالنظير الممسوك لديه.[294]

وبالرجوع إلى المادة 719 من م.ت في فقرتها السابعة فقد أعطت إمكانية القيام بالتصريح إما للدائن شخصيا أو بواسطة وكيل من اختياره، لكن وحيث أن الدين الضريبي هو دين عمومي يدخل ضمن الديون التي حددتها المادة الثانية من م.ت.د.ع، فيرجع أمر تحصيله إلى المحاسب المكلف بالتحصيل حسب المفهوم الوارد في المادة الثالثة من نفس المدونة.[295]

---

[291] علال فالي، مساطر معالجة صعوبات المقاولة، م س، ص 306.

[292] أنظر الملحق.

[293] تنص الفقرة السادسة من المادة 719 من م.ت على أنه " يمسك السنديك بشأن كل مسطرة سجلا خاصا، مرقما وموقعا على صفحاته من طرف القاضي المنتدب، تضمن فيه التصريحات بالديون حسب التاريخ التسلسلي لتلقيها."

[294] محمد الحبيب سوجود، م س، ص 42 و43.

[295] تنص المادة 3 من م.ت.د.ع على أنه " يكلف بتحصيل الديون العمومية المحاسبون الآتي ذكرهم:
-الخازن العام للمملكة؛
-الخازن الرئيسي؛
-المؤدي الرئيسي للأجور؛

البوابة القانونية المغربية LexMaghreb
lexmaghreb.com

هذا فيما يتعلق بالشكل الذي يجب أن يقدم وفقه التصريح بالدين، **فما هي البيانات التي يجب أن يقدم فيها هذا التصريح حتى يعتبر مقبولا؟**

طبقا للمادة 721 من م.ت، حدد المشرع مضمون التصريح بالدين إلى السنديك، لهذا فإنه يتعين على المحاسب العمومي أن يضمن تصريحه بالدين الضريبي البيانات التالية:[296]

- مبلغ الدين المستحق في تاريخ صدور الحكم بفتح المسطرة مع تحديد قسط الدين المؤجل في حالة التسوية القضائية، ويتعين أن يكون هذا المبلغ بالعملة الوطنية، وهذا أمر طبيعي مادام الهدف من وراء هذا الإجراء هو تحديد خصوم المقاولة وإرجاع الحقوق لأصحابها وإنقاذ المقاولة من الاختلالات التي تواجهها.

- ويجب على المحاسب المكلف بالتحصيل تحديد طبيعة الامتياز أو الضمان الذي قد يكون الدين مقرونا به، وعليه يجب تحديد الصفة الإمتيازية للدين الضريبي وحدود هذه الصفة (امتياز عام أو خاص على منقولات المدين)، وفي حالة نشوء رهن رسمي لفائدة الإدارة الضريبية عند توفر شروطه، فإنه يجب أن يشير التصريح لهذه الضمانة مع إرفاقه بشهادة تقييد الرهن في الرسم العقاري، كما أنه في حالة وجود السند المثبت للدين الضريبي خاصة إذا ما تم إصدار الجداول والقوائم التي تعد سندات تنفيذية، يجب إرفاقها بالتصريح، وهذا لا يمنع من التصريح بالدين حتى قبل صدور هذه الجداول لأن هذه الأخيرة ليست منشأة للدين الضريبي، بل سندات تنفيذية يتم إصدارها من أجل تحصيل الدين الضريبي، أي أنها كاشفة للدين وليست منشأة له،[297] لأن مقتضيات مدونة التجارة الخاصة بصعوبات المقاولة تجيز التصريح بالديون الضريبية غير المثبتة بسند ولو بشكل تقديري، في انتظار تحديد الأساس الضريبي في مرحلة التحقيق.

- ثم بيان كيفية احتساب الفوائد في حالة استئناف سريانها ابتداء من تاريخ الحكم المحدد لمخطط الإنقاذ أو الاستمرارية، على اعتبار أن وقف سريان الفوائد القانونية والاتفاقية التي تترتب عن حكم فتح المسطرة، وفقا للمادة 692 من م.ت يكون مؤقتا فقط، لأنه بمجرد ما يتم إصدار حكم باعتماد مخطط الإنقاذ أو حكم بحصر مخطط الاستمرارية، إلا وتستأنف الفوائد سريانها، وذلك وفقا للمادة 693 من م.ت.[298]

- وإذا كان الدين الضريبي المصرح به موضوع نزاع قضائي، فإن المكلف بالتحصيل يلتزم بالإشارة إلى المحكمة التي رفعت إليها الدعوى في مضمون التصريح.

-الخزنة الوزاريون؛
-خزنة العمالات والخزنة الإقليميون؛
-الخزنة الجماعيون والقباض والقباض الجماعيون؛
-قباض الجمارك والضرائب غير المباشرة؛
-قباض إدارة الضرائب؛
-كتاب الضبط بمحاكم المملكة بالنسبة إلى الغرامات والإدانات النقدية والصوائر القضائية والرسوم القضائية؛
-الأعوان المحاسبون بالمؤسسات العمومية بالنسبة إلى ديون هذه المؤسسات عندما يتم التنصيص صراحة على تطبيق أحكام هذا القانون في النصوص المحدثة لها. "

[296] وهي نفس البيانات التي نص عليها المشرع الفرنسي خلال المادة L622-25 من م.ت.ف.

[297] محمد خمسي، م س، ص 45 و46.

[298] علال فالي، مساطر معالجة صعوبات المقاولة، م س، ص 309.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

- كما يرفق بالتصريح جدول وثائق الإثبات ويمكن تقديم هذه الوثائق على شكل نسخ، ويمكن للسنديك أن يطلب في أي وقت تقديم أصولها أو وثائق تكميلية.

ولقد حددت مدونة التجارة من خلال المادة 720 آجال التصريح بالديون للسنديك بالنظر إلى الدور الأساسي الذي تمثله عملية تحديد الآجال في ضمان السير السريع لمساطر صعوبات المقاولة، ورغبة منها في مساعدة السنديك وتمكينه من جميع المعطيات المتعلقة بمديونية المقاولة التي تتعرض للصعوبات،[299] في أقصر الآجال حتى يتمكن من إعداد الحل بخصوص المقاولة المعنية.

ومن خلال قراءتنا لمقتضيات المادة 720 من م.ت يتضح بأن المشرع المغربي لم يضع أجالا موحدة بين كافة الدائنين الملزمين بالتصريح، حيث أنه في الحالة التي لا تكون فيها الإدارة الضريبية من الدائنين الواجب إشعارهم لأجل التصريح بديونهم، فإن الآجال يحدد في شهرين يبتدأ من تاريخ نشر المقرر القاضي بفتح المسطرة بالجريدة الرسمية، في هذا النطاق جاء في قرار صادر عن محكمة النقض[300] " **يجب تقديم التصريح بالديون داخل أجل شهرين ابتداء من تاريخ نشر حكم فتح المسطرة بالجريدة الرسمية، والمحكمة مصدرة القرار المطعون فيه لما ثبت لها أن نشر الحكم المفتتح لمسطرة التسوية القضائية كان بتاريخ 2015/04/08، بينما لم يتقدم الطالب بالإشعار بالدين إلى السنديك إلا بتاريخ 2016/05/21، فإن ذلك الإشعار بدوره يكون قد قدم خارج أجل الشهرين المحدد للتصريح بالدين بمقتضى المادة 720 من م.ت، شأنه في ذلك شأن تصريحه الأول المودع بكتابة الضبط بتاريخ 2015/11/13 والمحال إلى السنديك بتاريخ 2015/11/16، وأيدت أمر القاضي المنتدب برفض الدين تكون قد بنت قرارها على أساس سليم.**"

غير أنه إذا كانت الإدارة الضريبية من الدائنين الحاملين للضمانات أو المعروفين لدى السنديك أو من الدائنين المدرجين بالقائمة المدلى بها من طرف المدين، فإن أجل التصريح بالدين المحدد في شهرين يبتدأ من تاريخ إشعار السنديك[301] للإدارة الضريبية قصد التصريح بديونها الضريبية.

وتعتبر هذه الآجال كاملة، بحيث لا يحتسب اليوم الأول والأخير،[302] بحيث يحتسب أجل الشهرين كما هو منصوص عليه في المادة 720 من م.ت على أساس قاعدة الفصل 132

---

[299] سعيد بهتي، الأجل في مساطر التسوية القضائية، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون الخاص، جامعة الحسن الأول، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بسطات، السنة الجامعية 2013/2012، ص 62.

[300] قرار صادر عن محكمة النقض رقم 2، بتاريخ 4 يناير 2018، ملف تجاري رقم 2017/1/3/1472، منشور في سلسلة إصدارات محكمة النقض (المكتب الفني) - صعوبات المقاولة في ضوء قرارات محكمة النقض، ع 6، مطبعة الأمنية بالرباط، 2020، ص 36.

[301] إن المشرع المغربي لم يحدد الشكل القانوني الذي يجب أن يتم به الإشعار، هل بواسطة رسالة عادية أو مضمونة مع الإشعار بالتوصل أو غيرهما، لذلك نرى أن الوسيلة الأخيرة هي المناسبة لتوجيه الإشعار حتى يتمكن هؤلاء الدائنين من التصريح بديونهم في أقرب وقت تفاديا لإطالة المسطرة وتعطيل جميع المصالح المرتبطة بالمقاولة خاصة وأن المشرع لم ينص على أي جزاء قد يوقع على السنديك إذا أهمل أو أغفل إشعار هؤلاء الدائنين.

[302] أنظر إلى الفصل 131 من ق.ل.ع.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

من ق.ل.ع، بمعنى أن مدة الشهرين هي 60 يوما، وإذا صادف اليوم الأخير يوم عطلة امتد الأجل إلى أول يوم عمل بعده حسب المادة 133 من ق.ل.ع.

وتجب الإشارة إلى أن أجل التصريح بالدين هو أجل سقوط، وليس أجل تقادم، وبالتالي فلا يمكن أن يكون هذا الأجل موضوع إيقاف أو قطع، لذا يتعين على المكلف بالتحصيل توخي الحذر والمبادرة بالتصريح خلال الأجل المحدد، وإلا تترتب عن ذلك سقوط الدين.

كما ينبغي الإشارة إلى أن التصريح بالدين الضريبي الذي يتقدم به المحاسب المكلف بالتحصيل يعتبر بمثابة مطالبة قضائية،[303] وبذلك فإن هذا التصريح يعتبر قاطعا للتقادم، وفق ما جاء به الفصل 381 من ق.ل.ع.[304]

أما فيما يتعلق بالعبرة في احترام أجل التصريح بالديون، فتكون بتاريخ التأشيرة على طلب التصريح بصندوق المحكمة، وليس بتاريخ توصل السنديك به، اعتبارا لكون التصريح بالدين لا يخرج عن كونه طلبا قضائيا، وبالتالي ليس هناك ما يمنع من أن يتم توجيه التصريح بالدين عبر كتابة الضبط التي تبقى في جميع الأحوال هي محل المخابرة للدائن والمقاولة والسنديك وكافة أجهزة المسطرة التي تكمل بعضها البعض.[305]

وبقي أن نشير في الأخير إلى أنه اعتبارا للوضعية الراهنة التي يعرفها العالم ومنه المملكة المغربية بفعل انتشار فيروس كورونا (**كوفيد 19**)، الذي نتج عنه فرض الحجر الصحي وتأثيره على جميع القطاعات والمجالات وقف العديد من الأنشطة، فكان له أثر حتى على المجال القانوني والقضائي، وباعتبار التصريح بالديون من الآثار المترتبة عن الحكم القاضي بفتح المسطرة، حيث جاء في المادة 719 من م.ت " **أنه يوجه كل الدائنين الناشئة ديونهم قبل الحكم بفتح المسطرة باستثناء الأجراء، تصريحهم بديونهم للسنديك...**"

غير أن الوضع الذي تعرفه البلاد (**حالة الطوارئ الصحية**) بسبب فيروس كورونا المستجد، قد يكون سبب في عدم تصريح المحاسب المكلف بالتحصيل بالدين الضريبي داخل الأجل المحدد،[306] مما قد يؤدي به إلى السقوط.

وفي هذا الإطار صدر مرسوم بمثابة قانون[307] نص في المادة السادسة منه على أنه " **يوقف سريان مفعول جميع الآجال المنصوص عليها في النصوص التشريعية والتنظيمية**

---

[303] جاء في قرار صادر عن محكمة الاستئناف التجارية بفاس بأن " التصريح بالديون من طرف الدائنين يعتبر من أهم آليات تصفية خصوم المقاولة الخاضعة لمسطرة صعوبات المقاولة، وهذا التصريح يعد بمثابة طلب قضائي يوجه عن طريق السنديك إلى القاضي المنتدب يروم أداء الدين كيفما كانت طبيعته..."

- قرار رقم 11، الصادر بتاريخ 2011/04/13، ملف عدد 2010/13، غير منشور.

[304] ينص الفصل 381 من ق.ل.ع على أنه " ينقطع التقادم:

1- بكل مطالبة قضائية أو غير قضائية يكون لها تاريخ ثابت ومن شأنها أن تجعل المدين في حالة مطل لتنفيذ التزامه، ولو رفعت أمام قاض غير مختص، أو قضى ببطلانها لعيب في الشكل..."

[305] قرار محكمة الاستئناف التجارية بمراكش عدد 23، الصادر بتاريـــخ 2015/01/07، في الملف عدد 2014/6/1022، أشار إليه مصطفى بونجة، نهال اللواح، مساطر صعوبات المقاولة وفقا للقانون رقم 73.17، ط1، مطبعة ليتوغراف بطنجة، 2018، ص 329.

[306] الحسين الكزاز، فيروس كورونا والكتاب الخامس من مدونة التجارة، مجلة الباحث - ملف خاص بجائحة كورونا كوفيد 19 -، ع 18، ماي 2020، ص 208.

[307] مرسوم بقانون رقم 2.20.292، الصادر في 28 رجب 1441 (23 مارس 2020)، المتعلق بسن أحكام خاصة بحالة الطوارئ الصحية وإجراءات الإعلان عنها، الجريدة الرسمية عدد 6867 مكرر، بتاريخ 29 رجب 1441 (24 مارس 2020)، ص 1782.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

الجاري بها العمل، خلال فترة الطوارئ الصحية المعلن عنها، ويستأنف احتسابها ابتداء من اليوم الموالي لرفع حالة الطوارئ المذكورة.

تستثنى من أحكام الفقرة الأولى أعلاه آجال الطعن بالاستئناف الخاصة بقضايا الأشخاص المتابعين في حالة اعتقال، وكذا مدة الوضع تحت الحراسة النظرية والاعتقال الاحتياطي."

وبالتالي يتبين من خلال هذه المادة أن آجال التصريح بالديون وفق مساطر صعوبات المقاولة، لا تدخل ضمن استثناءات الفقرة الثانية من المادة أعلاه، ومن تم يوقف احتساب أو إتمام احتساب آجال التصريح ابتداء من يوم إعلان حالة الطوارئ، ليتم استئناف آجال التصريح ابتداء من يوم رفع حالة الطوارئ الصحية، وهنا يتبين أن مدة الحجر الصحي ليست قاطعة للآجال وإنما توقفه، ليستأنف بعد رفع الحجر الصحي مع احتساب المدة التي مرت من الآجال قبل الحجر، ونتيجة لهذا لا يمكن مواجهة الإدارة المختصة بسقوط دينها الضريبي خلال هذه الفترة.[308]

خلاصة القول، إن عملية التصريح بالدين تكتسي أهمية بالغة في حماية حقوق الإدارة الضريبية، غير أنه عند إخلال هذه الأخيرة بالتصريح بدينها الضريبي داخل الأجل المحدد، فإن المشرع المغربي رتب السقوط كجزاء قانوني صارم، لكن بالنظر لأهمية التصريح بالدين حاول المشرع أن يخفف من وطأة هذا الجزاء عبر إقرار دعوى رفع السقوط، شريطة اقتناع القاضي المنتدب بالحجج المثارة من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل، وهذا ما سوف نتعرض إليه في الفقرة الموالية.

الفقرة الثانية: الآثار الناجمة عن عدم التصريح بالدين الضريبي

يعتبر التصريح بالديون آلية من الآليات المخولة للدائنين من أجل الحفاظ على ديونهم الناشئة قبل فتح المسطرة باعتبارها طلبا قضائيا، وبالتالي فإن تقاعس الإدارة عن التصريح بديونها الضريبية يجعلها في مواجهة جزاء السقوط، وهو ما يفرض على المحاسب المكلف بالتحصيل أن يكون يقظا وحريصا على القيام بهذا الإجراء في الوقت المحدد حتى لا يعرض الدين الضريبي للسقوط **(أولا)** وفي مقابل هذا الجزاء الصارم، فإن المشرع مكن الإدارة الضريبية عن طريق رفع دعوى السقوط لتدارك ما فاتها داخل الأجل القانوني **(ثانيا)**

أولا: سقوط الدين الضريبي

يعتبر سقوط الدين وسيلة لحرمان الدائن الذي لم يصرح بدينه إلى السنديك داخل الأجل القانوني من المشاركة في التوزيعات والمبالغ التي لم توزع فضلا عن انقضاء تلك الديون غير المصرح بها والتي لم تكن موضوع دعوى رامية إلى رفع السقوط،[309] إذ جاء في الفقرة الأولى من المادة 723 من م.ت " **عند عدم التصريح داخل الآجال المحددة في**

[308] نجية بنور، م س، ص 34.

[309] محمد الحدوتي، التصريح بالديون في المساطر الجماعية، مجلة رسالة الدفاع، ع 6، أكتوبر 2006، ص 87.

البوابة القانونية المغربية LexMaghreb
lexmaghreb.com

المادة 720 أعلاه، لا يقبل الدائنون في التوزيعات والمبالغ التي لم توزع إلا إذا رفع القاضي المنتدب عنهم السقوط..."

وهذا الجزاء يطبق على جميع الدائنين الملزمين بالتصريح، مهما كانت طبيعة ديونهم، والدين الضريبي لا يشكل استثناء من الخضوع لهذا الجزاء الذي يكون له أثر كبير على وضعية هذا النوع من الديون،[310] وهذا الجزاء كرسته العديد من القرارات والأوامر القضائية، من ذلك أمر صادر عن القاضي المنتدب لدى المحكمة التجارية بفاس،[311] حيث جاء فيه " **إن مجموع الدين المذكور يعود أساسه إلى تاريخ سابق عن تاريخ فتح مسطرة التسوية القضائية في حق المقاولة المصادفة ل 2019/01/09، بالتالي وجب على الدائنة التصريح بدينها داخل أجل شهرين من تاريخ نشر الحكم القاضي بفتح مسطرة التسوية القضائية وفق ما هو منصوص عليه في المادة 720 من م.ت....، وأن المصرحة بقيامها بالتصريح بدينها بتاريخ 2019/05/16 أي بعد أكثر من أربعة أشهر عن تاريخ صدور الحكم القاضي بفتح مسطرة التسوية تكون قد عرضت دينها للسقوط ووجب التصريح بانقضائه وفق مضمون المادة 723 من م.ت، خاصة وأنها لم تمارس بشأنه دعوى السقوط المحدد شروطها في المادة المذكورة.**"

ويشمل جزاء السقوط هذا حتى التصريح التكميلي المرتبط بتصريح سابق تم داخل الأجل، ففي هذه الحالة لا تقبل في التوزيعات إلا الديون التي كانت موضوع التصريح الأول الذي تم داخل الأجل، إذ جاء في أمر صادر عن القاضي المنتدب بالمحكمة التجارية بالدار البيضاء[312] بأنه " **وحيث أدلت كذلك قباضة درب عمر بتصريح إضافي عن نفس القباضة بتاريخ 2019/07/03 تطالب من خلاله بثبوت دينها في حدود 11.228.243,48 درهم، وحيث إن التصريحين مرفقين بمستخرج من الجداول المحددة المبالغ الضريبية المستحقة على الشركة محل التصفية القضائية، لكن حيث إن التصريح الثاني جاء بعد انتهاء أجلات التصريح بالديون مما يتعين معه عدم إخضاعه للتحقيق من طرف القاضي المنتدب، ويتعين رفضه...**"

وهكذا يترتب على إهمال المحاسب العمومي القيام بالتصريح أو القيام به خارج الآجال القانوني انقضاء الدين، وهو انقضاء له طابع نهائي، إذ لا يمكن إجراء أية متابعة على أموال المدين في المستقبل اللهم إلا إذا حصل على رفع السقوط بأمر من القاضي المنتدب طبقا لأحكام المادة 723 من م.ت، فقد نصت الفقرة الأخيرة من هذه المادة على أنه " **تنقضي الديون التي لم يصرح بها ولم تكن موضوع دعوى رامية إلى رفع السقوط أو التي انقضى أجل التصريح بها طبقا للفقرة الرابعة أعلاه.**"

---

[310] سمية حامدي، إشكاليات تحصيل الدين العمومي - صعوبات المقاولة نموذجا -، مجلة المنبر القانوني، ع 6، أبريل 2014، ص 167.

[311] أمر صادر عن القاضي المنتدب بالمحكمة التجارية بفاس عدد 156/2019، بتاريخ 2019/09/23، ملف عدد 8302/57/ 2019، غير منشور.

[312] أمر صادر عن القاضي المنتدب بالمحكمة التجارية بالدار البيضاء رقم 158، بتاريخ 2020/02/11، ملف رقم 2020/8304/7، غير منشور.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

إن العبارات الصريحة لهذه الفقرة لا توحي بإمكانية قيام الدائن الذي خضع للسقوط بالرجوع على المدين حتى ولو عاد إلى وضعيته المالية العادية بعد صدور الحكم المحدد للتسوية، وصدور حكم يقضي بقفل المسطرة، أو حالة الحكم بالتصفية القضائية ورجوع المدين إلى ميدان الأعمال مرة أخرى.[313]

وهذا الجزاء بالإضافة إلى أنه مقرر بمقتضى المادة 723 من م.ت، فإنه مؤيد أيضا بالنص الضريبي، إذ بالمفهوم المخالف لمقتضى المادة 150 من م.ع.ض، الذي يلزم المقاولة بتوجيه إقرار إلى الإدارة الضريبية إذا ما اعتزمت فتح مسطرة التسوية القضائية أو التصفية القضائية تحت طائلة عدم مواجهتها بسقوط الواجبات المترتبة عن المرحلة السابقة لتاريخ فتح إحدى المسطرتين، فإن مواجهة الإدارة بهذا الجزاء مقبول، إن تم توجيه الإقرار المذكور من طرف المقاولة، دون أن تقوم الإدارة الضريبية بواجبها في التصريح بالديون.

ويمكن اعتبار هذا الجزاء مبالغ فيه وقاس، كما يتعارض مع مقتضيات م.ت.د.ع، بحيث أن هذه الأخيرة لم تنص على سبب آخر لانقضاء الدين الضريبي غير الأداء أو التقادم (المادة 123 م.ت.د.ع)، ولعل أن شدة هذا الجزاء مردها الصورة التي رسمها المشرع لمساطر صعوبات المقاولة وإلى تلك التي باتت تقدم بها نفسها في الوقت الراهن، وقد أدركت من النضج ما مكنها من امتصاص والتخلص من ثقل الديون الضريبية، وهو الأمر الذي يتعين معه على المحاسب أن يدركه جليا.

وإذا كان سقوط الدين الضريبي كجزاء يتمخض عن عدم التصريح بالدين داخل الأجل القانوني، ومقرر لفائدة المقاولة المدينة، فماذا عن وضع الأشخاص الذين قد يضمنون التزام المقاولة في مواجهة الإدارة الضريبية، على اعتبار أن الالتزام قد يعرف تواجد كفيل أو أي مدين متضامن؟

بالرجوع إلى الفقرة الأخيرة من المادة 695 من م.ت نجدها تنص " **لا يمكن الرجوع على الكفلاء إلا بالنسبة للديون المصرح بها.**"

وهكذا يتضح من المادة أعلاه أن سقوط الدين الضريبي لا يقتصر على المقاولة بل يمتد إلى الكفيل سواء كان عاديا أم متضامنا، وهذا المقتضى يعتبر من المستجدات التي أتى بها القانون رقم 73.17، بعد أن كان القانون القديم يعتريه الغموض وعدم تعرضه لمدى إمكانية الاحتجاج بسقوط الأجل ضد الكفيل من عدمه، مما أدى إلى خلق العديد من التضاربات على مستوى العمل الفقهي، بينما النص الحالي وضع حد لكل هذه النقاشات، كما جاء متوافقا مع أحكام الكفالة،[314] باعتباره التزاما ينقضي بانقضاء الالتزام الأصلي.

ومن الأحكام القضائية المعززة لذلك، نجد حكم صادر عن المحكمة التجارية بأكادير[315] حيث جاء فيه " **عدم التصريح بالديون داخل أجل الشهرين المحدد في المادة**

---

[313] عبد الرحيم شميعة، شرح أحكام نظام مساطر معالجة صعوبات المقاولة في ضوء القانون رقم 73.17، م س، ص 229.

[314] ينص الفصل 1150 من ق.ل.ع على أنه " كل الأسباب التي يترتب عليها بطلان الالتزام الأصلي أو انقضاءه يترتب عليها انتهاء الكفالة."

[315] حكم صادر عن المحكمة التجارية بأكادير عدد 1336، بتاريخ 2018/07/08، في الملف التجاري عدد 2017/8202/1625، منشور بمجلة الإرشاد القانوني، ع 6، مارس 2019، ص 263.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

720 من م.ت يجعل الدين انقضى بالسقوط وفقا للمادة 723 في مواجهة المدين، كما لا يمكن الرجوع على الكفيل بشأن الديون غير المصرح بها طبقا للمادة 695 من م.ت المعدلة بالقانون رقم 73.17."

ويرى البعض[316] أن هذا المقتضى منطقي فلو أن الكفيل لا يمكنه الدفع بسقوط الدين عند عدم التصريح به، فإن هذا الأخير وفق أحكام الكفالة يمكنه الرجوع على المدين الأصلي[317] بما أداه للدائن، وبالتالي تكون المقاولة قامت بأداء الدين الذي طاله السقوط بطريقة غير مباشرة.

أما بالنسبة للمدين المتضامن، فيبقى ملتزما إزاء الإدارة الضريبية على الرغم من سقوط الدين وانقضائه بالنسبة للمدين الأصلي الخاضع لمساطر صعوبات المقاولة، وأساس ذلك أن المدين المتضامن يكون ملتزما تجاه الدائن بصفة شخصية وباستقلال عن التزام المدين الآخر،[318] وهذا ما يستشف من الفصل 166 من ق.ل.ع الذي جاء فيه " **يثبت التضامن بين المدينين، إذا كان كل منهم ملتزما شخصيا بالدين بتمامه، وعندئذ يحق للدائن أن يجبر أيا منهم على أداء هذا الدين كله أو بعضه لكن لا يحق له أن يستوفيه إلا مرة واحدة.**"

وهكذا يظل مالك الأصل التجاري ملتزما تجاه الإدارة الضريبية بأداء الضرائب بمناسبة استغلال ذلك النشاط، على الرغم من سقوط الدين الضريبي وانقضائه بالنسبة للمستغل لذلك الأصل (المسير الحر)، الخاضع لمساطر صعوبات المقاولة، تطبيقا للمادة 99 من م.ت.د.ع،[319] وتبعا لذلك لا يمكنه التمسك في مواجهة المحاسب المكلف بالتحصيل بسقوط الديون الضريبية، بل يبقى ملتزما بأداء هذه الديون، وبالتالي فإن دينه لا ينقضي إلا وفق أسباب الانقضاء العامة،[320] كما هو الأمر في حالة تقادم الديون الضريبية.

وختاما يمكن القول أن يقظة المحاسب العمومي وحرصه على القيام بكل الإجراءات لتفادي سقوط الدين الضريبي يبقى أكبر ضمانة لتفادي ضياع هذا الأخير، وهذا ما دفع بالإدارة الضريبية لإحداث موقعا على الشبكة الداخلية للمعلوميات، تنشر فيها الإعلانات الصادرة بالجريدة الرسمية والمتعلقة بالمقاولات التي تفتح في وجهها مساطر صعوبات المقاولة، كما أحدثت خلية مركزية تتولى تتبع أعداد الجريدة الرسمية، هذا ما أدى إلى انخفاض نسبة سقوط الدين الضريبي بسبب عدم التصريح به، مقارنة مع السنوات الأولى لدخول مدونة التجارة حيز التطبيق.[321]

---

316 محمد خمسي، م س، ص 55.

317 ينص الفصل 1143 من ق.ل.ع على أنه " للكفيل الذي يقضي الالتزام الأصلي قضاء صحيحا حق الرجوع على المدين بكل ما دفعه عنه...."

318 عبد المجيد أكرعوش، م س، ص 27.

319 تنص المادة 99 من م.ت.د.ع بأنه " بصرف النظر عن كل الأحكام المخالفة، يعتبر مالك الأصل التجاري مسؤولا على وجه التضامن مع المستغل عن أداء الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الواجبة برسم استغلال ذلك الأصل."

320 عبد الرحيم السليماني، مسطرة تحقيق الديون في إطار قانون صعوبات المقاولة، م س، ص 52.

321 عبد اللطيف الإدريسي، م س، ص 36 و37.

البوابة القانونية المغربية LexMaghreb
lexmaghreb.com

بعدما تطرقنا إلى جزاء عدم التصريح بالدين الضريبي في مواجهة الإدارة الضريبية، والآثار التي يخلفها هذا السقوط، فإن المشرع محاولة منه التلطيف من قساوة هذا الجزاء، منح للإدارة الضريبية كأحد الدائنين إمكانية رفع دعوى السقوط لدى القاضي المنتدب، من أجل حماية حقوقها، وهذا ما سنحاول دراسته في النقطة الموالية.

ثانيا: دعوى رفع السقوط

لقد منح المشرع المغربي للدائن بصفة عامة وللإدارة الضريبية بصفة خاصة إمكانية حماية دينها من الانقضاء عبر دعوى رفع السقوط، ويقصد بهذه الأخيرة بأنها الدعوى التي يتقدم بها الدائن الذي فاته أجل التصريح بدينه لدى السنديك من أجل أن يرفع عنه القاضي المنتدب السقوط.[322]

وحتى تكون الدعوى مقبولة فإن الإدارة الضريبية مطالبة باحترام مجموعة من الشروط الشكلية والموضوعية، ومن هذا المنطلق يرى بعض الباحثين،[323] أنه ومادامت دعوى رفع السقوط تعتبر كباقي الدعاوى القضائية، فإنها يجب أن تتقيد بالمقتضيات الواردة في ق.م.م، خاصة الفصلين 31 و32، اللذان ينظمان بشكل دقيق إجراءات رفع الدعوى أمام المحكمة، إذ يتوجب على الإدارة الضريبية أن يتقدم إلى القاضي المنتدب بمقال افتتاحي للدعوى، وهذا ما أقرته محكمة الاستئناف التجارية بالدار البيضاء في أحد قراراتها،[324] حيث جاء فيه " **إن طلب رفع السقوط يكون عن طريق دعوى طبقا لمقتضيات المادة 690 من م.ت (في صيغتها القديمة)، وحيث بالتالي فإن المقال المتعلق بهذه الدعوى يجب أن تحترم فيه مقتضيات الفصل 32 من ق.م.م.**"

ولا يقتصر الأمر على احترام الفصل 31 و32 من ق.م.م، بل كذلك المادة 13 من قانون إحداث المحاكم التجارية، مادام الأمر يتعلق بهذه الأخيرة.

لكن لئن كان دين الإدارة الضريبية هو موضوع الدراسة، فإنه تطرح إشكالية حول تطبيق حرفية هذه الإجراءات، سيما ما يتعلق بتعين محامي، حيث أن التجربة العملية أثبتت أن الخلية القانونية التي تتوفر عليها الإدارة الضريبية هي من تقوم بتقديم جل الطلبات في إطار مساطر المعالجة وتسهر على تتبعها، دون الإشارة إلى الدعاوى المرفوعة أمام المحاكم الادارية أو القضايا التجارية التي توكل بخصوصها محام وفق المقتضى السابق الذكر، إذن يستنتج أن المساطر موضوع رفع أجل السقوط بخصوص ديون الإدارة الضريبية لطالما قدمت من قبل ممثليها أو موظفيها، على اعتبار أن مثل هذه الطلبات لا يفتح لها ملفات

---

[322] محمد قرطوم، سلطة المحكمة في خلق توازن بين حقوق المدين والدائن بمناسبة فتح مسطرة معالجة صعوبات المقاولة، مجلة المحاكم التجارية، ع 2، دجنبر 2016، ص 66.

[323] يونس المراكشي، م س، ص 65.

- نور الدين أيت زباير، دعوى رفع السقوط في مساطر معالجة صعوبات المقاولة، بحث نهاية التكوين بالمعهد العالي للقضاء، الفوج 41، فترة التدريب 2017/2015، ص 30.

[324] قرار صادر عن محكمة الاستئناف التجارية بالدار البيضاء عدد 2634/2000، بتاريخ 2000/12/18، ملف رقم 11/2000/2443، منشور بالمجلة المغربية لقانون الأعمال والمقاولات، ع 3، شتنبر 2003، ص 180.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

جديدة وإنما تضم إلى ملف المقاولة المفتوحة في حقها التسوية أو التصفية القضائية، وما دام هذا الملف قد احترم مقتضيات المادة 13 من القانون المحدث للمحاكم التجارية، فإنه لا ضرورة لتعيين محام.[325]

كما يثار التساؤل حول الجهة التي توجه دعوى رفع السقوط ضدها، بمعنى آخر **من هو المدعى عليه، هل السنديك أم المدين؟**

محاولة لفك شفرة هذا الغموض، يرى أحد الباحثين،[326] أن توجيه الطلب يكون في مواجهة السنديك معللا ذلك بكون هذا الأخير هو صاحب الاختصاص في تلقي التصريحات بالديون وتحقيقها وكذا توزيعها، وبالتالي فهو يملك الصفة لتوجيه الدعوى في مواجهته، مع ضرورة إدخال المدين كمطلوب في الدعوى من أجل تحقيق مبدأ التواجهية.[327]

أما على مستوى التوجه القضائي، نستحضر قرار صادر عن محكمة الاستئناف التجارية بمراكش[328] الذي جاء فيه " **حيث وخلافا لما بالوسيلة الأولى، فإنه ليس ضمن مقتضيات الكتاب الخامس من م.ت ما يوجب إدخال السنديك كطرف عند تقديم طلب رفع أجل السقوط، طالما أن المقاولة قد فتحت في حقها مسطرة التسوية القضائية وليس التصفية القضائية، وبالتالي يبقى ما تمسكت به المستأنفة في هذا الخصوص غير مرتكز ووجب رده.** "

إذن، من خلال هذا القرار يتضح أن دعوى رفع السقوط توجه في مواجهة السنديك في حالتين فقط:

الحالة الأولى: إذا قضت المحكمة التجارية بالتصفية القضائية، حيث إن الحكم وبقوة القانون يؤدي إلى غل يد المدين، ويمنعه من تسيير أمواله والتصرف فيها، إذ يحل السنديك محله.

الحالة الثانية: وهي التي تكلف فيها المحكمة السنديك وحده بتسيير المقاولة أثناء مسطرة التسوية القضائية.

ولقد نصت المادة 723 من م.ت على أن الدائن الذي يتقدم بدعوى رفع السقوط يكون ملزما بإثبات أن سبب عدم تصريحه بدينه لا يعود إليه، وبالتالي لم يحدد المشرع طبيعة الأسباب التي يمكن أن يستند عليها الدائن في ذلك، وهو بهذا التوجه ترك للقاضي المنتدب ولمحكمة الاستئناف التجارية في حالة استئناف الأمر، سلطة تقديرية في ذلك بناء على وقائع ومعطيات كل ملف على حدة، وبناء على طبيعة الأسباب التي يستند عليها مقدم طلب رفع السقوط، دون أن تتعدى ذلك إلى التطرق إلى مسألة وجود الدين أو انقضائه.[329]

---

[325] يونس المراكشي، م س، ص 65 و66.

[326] المهدي شبو، م س، ص 526.

[327] بما أن الدعوى تكتسي طابعا نزاعيا، فإن القاضي المنتدب غالبا ما يعتمد على المسطرة التواجهية بين الأطراف، بحيث يستمع إلى حجج وتبريرات الدائن التي يدلي بها لتبرير تأخره في التصريح بالدين، ولو في ظل غياب نص قانوني صريح يلزم القاضي بسلوك هذه الإجراءات.

[328] قرار صادر عن محكمة الاستئناف التجارية بمراكش عدد 1327، بتاريخ 2010/12/14، ملف رقم 816/14/28، أشار إليه محمد نشاط، الاتجاهات الحديثة للقضاء التجاري في مساطر معالجة صعوبات المقاولة، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون الخاص، جامعة الحسن الأول، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بسطات، السنة الجامعية 2017/2016، ص 221.

[329] علال فالي، مساطر معالجة صعوبات المقاولة، م س، ص 335.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

وفي نفس الوقت نسجل تعدد المبررات التي تقدم للقاضي المنتدب من طرف الدائنين والإدارة الضريبية على حد سواء لرفع السقوط عن دينها الضريبي، وما يمكن ملاحظته بهذا الخصوص هو أن القضاء المغربي ما فتئ يتشدد في قبول المبررات التي يعتمدها هؤلاء الدائنين، حيث اعتبرها مبررات تعود للدائن وليس لسبب خارجي،[330] ومن ذلك ما ذهبت إليه محكمة النقض في قرار لها[331] جاء فيه " **حيث أن عدم إدراج رئيس المقاولة لاسم الطالبة ضمن لائحة الدائنين، الملزمة بإعدادها وتقديمها للمحكمة لا يعد دليلا على أن سبب عدم التصريح بالدين داخل الأجل القانوني لا يرجع إليها، لأن الغاية من تقديم تلك القائمة هي إعطاء صورة كاملة للمحكمة المعروض عليها طلب فتح المسطرة على الوضعية المالية الحقيقية للمقاولة لتتأكد من درجة اختلال تلك الوضعية وفتح المسطرة المتناسبة معها، وليس لإشعار الدائنين بالتصريح بديونهم، لتستخلص من ذلك أن عدم إشارة المقاولة بالقائمة السالفة الذكر لدائن معين أو عدم إدلائها بها لا يتأتى معه القول بأن عدم التصريح بالدين يرجع لسبب لا يد فيه للدائن المهمل.** "

وفي هذا الإطار جاء في قرار عن محكمة الاستئناف التجارية بفاس[332] بأنه " **وعليه ومن هذا المنطلق تقدم الطاعن بطلب مؤرخ في 2016/04/03 يروم رفع حالة السقوط عنه لعدم التصريح بدينه المقدر بمبلغ 1.75000.00 داخل أجل الشهرين من تاريخ إشهار حكم فتح المسطرة بالجريدة الرسمية، بعلة ثبوت دينه بحكم مشفوع بشهادة عدم التعرض والاستئناف، بيده شهادة طبية مدة العجز فيها 3 أشهر قابلة للتمديد علاوة عن مبادرته برفع الطلب المذكور داخل أجل السنة، والحال أنه لما كان (م. أ) ليس من بين الدائنين الامتيازين، وكان المرض بمفرده لا يعتبر مبررا كافيا من أجل الإعفاء من التصريح، سيما وأن القانون أجاز للدائنين التصريح بديونهم بواسطة عون أو وكيل من اختيارهم وكان الملف خاليا من أي إثبات يفيد أن الحالة الصحية للمستأنف لا تسمح له بإعطاء إنابة للغير لذات الغاية.** "

كما أن عدم التوصل بالجريدة الرسمية لا يعتبر سببا لرفع السقوط، فقد جاء في قرار لمحكمة الاستئناف التجارية بالدار البيضاء[333] بأنه " **وحيث إن ما تدفع به الطاعنة من عدم توصلها بالجريدة الرسمية لا يشفع لها في تبرير رفع السقوط اعتبارا لكون مجرد النشر يعد قرينة على علم الجميع بوضعية الشركة المدينة.**"

---

330 سعيد بهتي، دعوى أجل السقوط في مساطر صعوبات المقاولة بين الواقع والمأمول - دراسة في ظل القانون الجديد رقم 73.17 المتعلق بمساطر صعوبات المقاولة، مجلة المهن القانونية والقضائية - سلسلة الأعمال والممارسة القضائية -، ع 2، 2018، ص 199.

331 قرار صادر عن محكمة النقض رقم 274، بتاريخ 18 ماي 2017، ملف تجاري رقم 2016/3/525، منشور في سلسلة إصدارات محكمة النقض (المكتب الفني) - صعوبات المقاولة في ضوء قرارات محكمة النقض-، ع 6، مطبعة الأمنية بالرباط، 2020، ص 115 ومايليها.

332 قرار صادر عن محكمة الاستئناف التجارية بفاس رقم 71، بتاريخ 2018/10/03، ملف رقم 8304/2016/038، غير منشور.

333 قرار صادر عن محكمة الاستئناف التجارية بالدار البيضاء رقم 4275، بتاريخ 2017/07/25، في الملف رقم 2017/8301/2180، أشارت إليه ليلى المخلوفي، السلطة التقديرية للقضاء التجاري في مساطر التسوية والتصفية القضائية، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون الخاص، جامعة سيدي محمد بن عبد الله، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بفاس، السنة الجامعية 2020/2019، ص 93.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

ويتضح من عموم القرارات التي سبق الإشارة إليها وغيرها، أن القضاء المغربي متشدد في قبول طلب رفع السقوط، وذلك راجع إلى صعوبة إثبات السبب الأجنبي من قبل الدائنين بما في ذلك الإدارة الضريبية، لكن على خلاف هذا المبدأ، فإن قبول طلب رفع السقوط قد تحقق في حالات جد نادرة، كما هو الشأن بالنسبة للأمر الصادر عن القاضي المنتدب بالمحكمة التجارية بوجدة[334] الذي جاء فيه " **عن طلب عدم المواجهة بالسقوط: حيث التمست الجهة الطالبة عدم مواجهتها بسقوط دينها استنادا إلى أحكام المادة 150 من م.ع.ض...، وحيث أوجب المشرع على كل دائن التصريح بدينه داخل الأجل المقرر له والمنصوص عليه قانونا، ومن ذلك أحكام المادة 150 من م.ع.ض التي رخصت بقبول ديون إدارة الضرائب دون اعتبار لأجل الشهرين المحددة للدائنين القاطنين داخل المغرب كجزاء لتقاعس ممثلي الشركات عن إخطارها لرغبتها في ولوج مساطر التسوية أو التصفية القضائية، وإعمالا بذلك فإنه يتوجب قبول طلب الطالبة لثبوت عدم تقديم رئيس المقاولة للإقرار أو الإخطار.**"

أما بالنسبة للمشرع الفرنسي فلم يقتصر في إطار المادة L622-26 من م.ت.ف على رفع السقوط في الحالة التي يثبت فيها أن عدم التصريح لا يعود إليه، بل أضافت الحالة التي يرجع فيها عدم التصريح الدائن، إلى إغفال المدين إدراج اسمه ضمن قائمة الدائنين التي يسلمها للمتصرف وللوكيل القضائي،[335] وهذا ما أكدته محكمة النقض الفرنسية في قرار لها[336] جاء فيه " **طبقا للمادة L622-26 من م.ت، فإنه في حالة عدم تصريح الدائن بدينه داخل الأجل المحدد في المادة L622-24، فإنه يحرم من التوزيعات والأرباح، ما لم يزيل عنه القاضي المنتدب السقوط إذا ما أثبت أن عدم تصريحه لا يعود إليه أو كان ذلك بسبب تقصير المدين عند إعداد القائمة المنصوص عليها في الفقرة الثانية من المادة L622-26 من م.ت.** "

ويذكر على أن المادة L622-26 من م.ت.ف كانت تشترط أن يكون الاغفال إراديا **omission volontaire** من جانب المدين، إلا أنه تم حذف عبارة " **إرادي**" بمقتضى القانون رقم 326-2014 الصادر بتاريخ 12 مارس 2014.

وإذا كان سبب عدم التصريح بالدين مقبولا لا يعود للإدارة الضريبية، فيجب القيام بدعوى رفع سقوط الدين الضريبي داخل الأجل المحدد، حيث نصت الفقرة الثالثة من المادة 723 من م.ت على أنه " **لا يمكن ممارسة دعوى رفع السقوط إلا داخل أجل سنة ابتداء من تاريخ إشعار الدائنين الحاملين لضمانات أو عقد ائتمان إيجاري تم إشهارهما**

---

[334] أمر صادر عن القاضي المنتدب بالمحكمة التجارية بوجدة عدد 2020/55، بتاريخ 2020/03/03، ملف عدد 2019/8313/145، أشارت إليه نجية بنور، م س، ص 43.

[335] Art L622-26 c.com " ou qu'elle est due à une omission du débiteur lors de l'établissement de la liste prévue au deuxième alinéa de l'article L. 622-6. Ils ne peuvent alors concourir que pour les distributions postérieures à leur demande".

[336] Cass.Com N" °52109-1562, à la date 18/06/2019, publié sur le site www.legifrance.gouv.fr, date de consultation le 29/07/2021 à 18 :41

LexMaghreb
lexmaghreb.com

والدائنين المدرجين بالقائمة المشار إليها في المادة 577 أعلاه، ومن تاريخ نشر مقرر فتح المسطرة بالجريدة الرسمية بالنسبة لباقي الدائنين. "

وبناء عليه، فيجب على الإدارة الضريبية أن تمارس دعوى رفع السقوط داخل أجل سنة من تاريخ الاشعار إذا ما كانت من الدائنين الحاملين للضمانات تم شهرها أو من الدائنين المدرجين بالقائمة المشار إليها في المادة 577 من م.ت، أما إذا لم تكن ضمن هؤلاء الدائنين فيحتسب أجل السنة من تاريخ نشر الحكم بفتح المسطرة بالجريدة الرسمية، ويعتبر أجل السنة هذا أجل سقوط وليس أجل تقادم، وبالتالي فإنه لا يكون موضوع إيقاف أو قطع، وإذا تم رفع الطلب خارج الأجل، فإن مآل هذا الأخير هو عدم القبول وليس رفض الطلب، أي عدم سماع الدعوى، وبالتالي فالمحكمة لا تضع يدها على موضوع الدعوى لمناقشة أسباب رفع السقوط.[337]

فقد جاء في أمر صادر عن القاضي المنتدب بالمحكمة التجارية بالدار البيضاء[338] أن " **عدم ممارسة دعوى رفع أجل السقوط داخل أجل سنة من تاريخ إشعار الدائنين أو من تاريخ نشر مقرر فتح المسطرة في الجريدة الرسمية بحسب الأحوال، يجعل الدين قد انقضى تطبيقا للمادة 723 المعدلة بالقانون رقم 73.17 الناسخ للكتاب الخامس من م.ت. "**

أما المشرع الفرنسي، فقد حدد أجل رفع هذه الدعوى في ستة أشهر، تبتدئ من تاريخ نشر حكم فتح المسطرة، أو من تاريخ التوصل بالإشعار بالنسبة للدائنين الحاملين للضمانات تم شهرها والدائنين المرتبطين بالمدين بعقود تم شهرها، واستثناء يمكن أن يرفع هذا الأجل إلى سنة بالنسبة للذين استحال عليهم قبل انتهاء أجل 6 أشهر معرفة أن لهم ديونا على المدين، وذلك طبقا للفقرة الأخيرة من المادة L622-26 من م.ت.ف.

وهكذا إذا ما حضي طلب المحاسب المكلف بالتحصيل بالقبول وتم رفع السقوط من طرف القاضي المنتدب، فإنه مع ذلك لا يستفيد إلا من التوزيعات الموالية لتاريخ طلبه،[339] وبالتالي إذا كان رفع السقوط يعيد للإدارة الضريبية حقوقها في مواجهة المدين، فإن هذا الرفع يعيدها إليها منتقصة، حيث لا تشارك في التوزيعات السابقة لرفع السقوط عنه، وهو ما يمكن اعتباره بمثابة جزاء عن التأخر في التصريح بالدين داخل الأجل القانوني، هذا ما عبر عنه الفقيه الفرنسي كيون " إنه يستقل القطار وهو يسير **le créancier prend le train en marche**"[340]

---

[337] عبد الرحيم شميعة، شرح أحكام نظام مساطر معالجة صعوبات المقاولة في ضوء القانون رقم 73.17، م س، ص 233 و234.

[338] أمر صادر عن القاضي المنتدب بالمحكمة التجارية بالدار البيضاء عدد 1505، بتاريخ 2018/10/15، في الملف التجاري عدد 2018/8304/888، منشور بمجلة الإرشاد القانوني، ع 6، مارس 2019، ص 275 ومايليها.

[339] الفقرة الأولى من المادة 723 من م.ت.

[340] Yves Guyon, droit des affaires, Tome 2 (entreprises en difficultés redressement judiciaire, faillite), 6° édition, Economica Paris, 1997, p 261.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

كما أن المقرر القاضي برفع السقوط يفتح أجلا جديدا للتصريح بالدين، لا يتعدى ثلاثين يوما من تاريخ تبليغ المقرر بالموطن الحقيقي أو المختار للدائن،[341] وذلك حتى يتمكن السنديك من جمع المعلومات المتعلقة بمديونية المقاولة في أقصر الآجال، وفي حالة عدم التصريح مرة ثانية، فإن الدين ينقضي مباشرة،[342] وصراحة فإن هذا المقتضى فيه إجحاف في حق الدائن، لذلك حبذا لو كان في هذه الحالة على السنديك أن يدرج بالديون التي تم رفع السقوط عنها بمقرر قضائي مباشرة دون تقرير أجل جديد للتصريح، لأن الدين أصبح معلوم لدى السنديك.

كما قد يصدر القاضي المنتدب مقررا برفض طلب نتيجة عدم اقتناعه بالأسباب المدلى بها من لدن الإدارة الضريبية، وبالتالي فإن الدين الضريبي يسقط وينقضي تلقائيا، ولا يتم قبوله من لدن السنديك، وهذا الانقضاء ينسحب إلى الدين في أساسه والضمانات المرتبطة به، وهذا إن دل على شيء فإنما يدل على صرامة المشرع في التعامل مع الدائنين بصفة عامة الذين أهملوا التصريح بديونهم داخل الأجل القانوني.

ويذكر أن الأمر بالرفض أو بالقبول يكون قابلا للاستئناف أمام المحكمة المختصة داخل أجل 10 أيام من تاريخ صدوره بالنسبة للسنديك، ومن تاريخ التبليغ بالنسبة لباقي الأطراف،[343] أما القرار الاستئنافي فإنه يكون قابلا للطعن بالنقض.

هذا ويعد إخلال الإدارة الضريبية بواجب التصريح بالدين الضريبي، محل لإثارة مسؤولية المحاسب المكلف بالتحصيل، فهذا الأخير يخضع لنظام مسؤولية صارم ومتشدد، ويظهر ذلك من خلال كثرة النصوص القانونية المحددة لمسؤوليته،[344] هكذا فبالرجوع إلى الفقرة الأولى من المادة 8 من القانون رقم 61.99 المتعلق بتحديد مسؤولية الآمرين بالصرف والمراقبين والمحاسبين العموميين،[345] فإنها تنص على أنه " **يجوز لوزير المالية بناء على المعاينات التي تمت خلال أعمال المراقبة المسندة إليها بمقتضى النصوص التشريعية والتنظيمية الجاري بها العمل، أن يقرر في حالة ثبوت مسؤولية المحاسب العمومي بأن هذا الأخير مدين بمبلغ العجز الحاصل في الصندوق، أو الخصاص في القيم، أو بمبلغ الدين العمومي الذي أغفل تحصيله، أو بمبلغ النفقة العمومية المسدد بصفة غير قانونية، وذلك بصرف النظر عن اختصاصات المجلس الأعلى والمجالس الجهوية**

---

[341] الفقرة الرابعة من المادة 723 من م.ت.

[342] الفقرة الأخيرة من المادة 723 من م.ت.

[343] الفقرة الأخيرة من المادة 672 من م.ت.

[344] القانون رقم 15.97 بمثابة م.ت.د.ع.

- القانون رقم 61.99 المتعلق بتحديد مسؤولية الآمرين بالصرف والمراقبين والمحاسبين العموميين الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.02.25 بتاريخ 19 من محرم 1423 (3 أبريل 2002)، كما وقع تغييره وتتميمه، الجريدة الرسمية عدد 4999، بتاريخ 15 صفر 1423 (29 أبريل 2002)، ص 1168.

- القانون رقم 62.99 المتعلق بمدونة المحاكم المالية.

- المرسوم الملكي رقم 330.66، الصادر في 21 أبريل 1967 المتعلق بسن نظام عام للمحاسبة العمومية.

[345] الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.02.25، المؤرخ ب 19 من محرم 1423 (3 أبريل 2002)، الجريدة الرسمية عدد 4999، 15 صفر 1423 (29 أبريل 2002)، ص 1168.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

للحسابات في ميدان التحقق والبت في الحسابات المقدمة من طرف المحاسبين العموميين. "

وعلى ضوء ذلك، فإن عدم تصريح المحاسب المكلف بالتحصيل داخل الآجال المعينة أو عدم إدلائه به رغم قيام المقاولة بواجب الإقرار حسب الفقرة الأخيرة من المادة 150 من م.ع.ض، يؤدي إلى قيام مسؤوليته إذا ما ترتب عنه سقوط الدين الضريبي أو انقضاءه، حيث تقوم مسؤوليته الشخصية والمالية عند إخلاله بواجب الحرص وبذل العناية الكافية.

وأخيرا نخلص على أن دعوى رفع السقوط تتسم بالصرامة بالنسبة للديون الضريبية، خاصة على مستوى الأسباب، إذ أن القاضي لا يقتنع بالأسباب التي يمكن أن تدفع بها الإدارة الضريبية، لأنه يرى أن لها من الإمكانيات ما يخولها تدارك سقوط ديونها،[346] وبالتالي يمكن أن نصف وضعية الديون الضريبية في هذا الإطار بالهشة، لأن تقرير سقوط هذه الديون أصبح أمرا حتميا لا مفر منه.

أما إذا قام المحاسب المكلف بالتحصيل بالتصريح بالديون الضريبية داخل الأجل المحدد، فإن ذلك لا يؤدي إلى استيفاء الدين، لأن تحديد خصوم المقاولة لا يتوقف عند هذا الحد، بل لابد من تحقيق هذه الديون من طرف السنديك ثم من طرف القاضي المنتدب، وهذا ما سنعمل على مناقشته في المطلب الموالي.

المطلب الثاني: خضوع الدين الضريبي لمسطرة التحقيق

لا يكفي لضمان حق الإدارة في استيفاء دينها الضريبي بالتصريح به إلى السنديك، بل لابد أن يخضع هذا الدين إلى مسطرة التحقيق، لمعرفة ما إذا كان مقبولا أو مرفوضا ضمن مسطرة الإنقاذ أو التسوية أو التصفية القضائية.

ويعتبر إجراء تحقيق الديون ذا أهمية بالغة من حيث أنه يشكل إجراء حاسما لا غنى عنه للبت في الديون المصرح بها إلى السنديك، وذلك بغية تحديد الدائنين الذين قبلت ديونهم كليا أو جزئيا للمشاركة في التوزيعات الناتجة عن أصول المقاولة المدينة من جهة، وإبعاد الديون المشبوهة أو التي قدمت على سبيل الغلط أو الاحتيال أو خرقا للمقتضيات الجوهرية أو الشكلية لنظام التصريح بالديون أو خارج الآجال القانونية من جهة أخرى.[347]

وتمر مسطرة تحقيق الديون بمرحلتين، مرحلة التحقيق القبلي أمام السنديك، وهي مرحلة إدارية يقوم بها هذا الأخير تحت مسؤوليته باستلام التصريحات وإعداد قائمة للديون المصرح بها مع تضمين اقتراحاته بالقبول أو بالرفض أو بالإحالة على المحكمة **(الفقرة الأولى)**، أما بالنسبة للمرحلة الثانية فهي مرحلة التحقيق القضائي يبرز فيها دور القاضي المنتدب بشكل جلي، إذ يتخذ أوامر قضائية تشكل منعطفا أساسيا في وضعية الدائنين، ومن ذلك دين الإدارة الضريبية **(الفقرة الثانية)**

---

[346] حفيظة العتاق، م س، ص 71.

[347] إبراهيم قادم، التصريح بالديون وتحقيقها في إطار مساطر معالجة صعوبات المقاولة، مجلة الملف، ع 12، مارس 2008، ص 102.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

الفقرة الأولى: المرحلة الإدارية لتحقيق الدين الضريبي

لم يشأ المشرع المغربي أن تمر مسطرة تحقيق الديون دون أن تكون للسنديك مشاركة ومساهمة فعالة في تسيير دواليبها، خاصة وأنها تتعلق بمسطرة لها ارتباط وثيق بمسطرة سابقة لها وهي مسطرة التصريح بالديون والتي يلعب السنديك دورا محوريا في تسيير إجراءاتها.

وعلى هذا النحو فقد أسند المشرع المغربي للسنديك عدة أدوار فعالة في مسطرة تحقيق الديون الضريبية على وجه الخصوص، من ذلك مهمة إجراء تحقيق أولي يقوم من خلاله بفرز الديون وتصنيفها تمهيدا لتقديم مقترحاته إلى القاضي المنتدب **(أولا)**، كما يمكن للسنديك وكذا رئيس المقاولة أن ينازعوا في الدين الضريبي، رغم أن هذا الأخير غالبا ما يؤسس على سندات تنفيذية والمتمثلة في الجداول الضريبية والقوائم **(ثانيا)**

أولا: إجراءات تحقيق الدين الضريبي

يعتبر السنديك طرفا فعالا في مساطر معالجة صعوبات المقاولة، وذلك من خلال الدور المنوط به في إعداد الحل المناسب لفائدة المقاولة التي تعاني من الصعوبات، فعملية تشخيص وتقويم وضعية المقاولة بشكل سليم، تفرض على السنديك القيام بجمع المعلومات التقنية والمحاسباتية التي تسمح للمحكمة وللقاضي المنتدب باتخاذ القرارات والإجراءات الضرورية في الوقت الملائم، لتسوية المقاولة أو تصفيتها وفتح باب الحوار والتشاور مع رئيسها والدائنين لإنقاذها وتحريك مختلف الدعاوى، ثم حماية أصولها وحقوق الدائنين وتزويد المحكمة والقاضي المنتدب وكذا الدائنين بالتقارير اللازمة لحسن سير مساطر المعالجة وشفافية الإجراءات.[348]

وانطلاقا من الفقرة الأولى للمادة 726 من م.ت،[349] فإن تحقيق الديون خاصة الدين الضريبي يتم من طرف السنديك وبمساعدة المراقبين باعتبارهم ممثلين عن الدائنين وبحضور رئيس المقاولة، حيث جاء في قرار صادر عن محكمة الاستئناف التجارية بفاس[350] بأن " **قبول القاضي المنتدب للدين المقترح به من لدن السنديك دون استدعاء هذا الأخير لرئيس المقاولة لإبداء ملاحظاته حول الدين يعد في غير محله ويتعين إلغاؤه وإرجاعه للقاضي المنتدب للبث فيه طبقا للقانون.**"

أما بالنسبة للتشريع الفرنسي فقد نصت المادة L624-1 من م.ت.ف، على أن تحقيق الديون يتم من طرف الوكيل القضائي، بعد أخذ ملاحظات المدين، ثم يقوم بعد ذلك بتوجيه

---

[348] أحمد شكري السباعي، الوسيط في مساطر الوقاية من الصعوبات التي تعترض المقاولة ومساطر معالجتها، الجزء الثالث، م س، ص 167.

[349] تنص الفقرة الأولى من المادة 726 من م.ت على أنه " يقوم السنديك بتحقيق الديون بمساعدة المراقبين وبحضور رئيس المقاولة أو بعد استدعائه بصفة قانونية، مع مراعاة مقتضيات الفقرة الثالثة من المادة 673 أعلاه."

[350] قرار محكمة الاستئناف التجارية بفاس عدد 4، بتاريخ 2008/01/16، ملف عدد 2007/64، منشور بمجلة المحاكم التجارية، ع 3 و4، فبراير 2009، ص 134 إلى 137.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

لائحة الديون مع اقتراحاته بالقبول أو بالرفض أو الإحالة على المحكمة المختصة للقاضي المنتدب الذي يتخذ قراراته بخصوص هذه الديون.

وهكذا يتضح بأن المشرع رجح مصلحة المقاولة المدينة على مصالح الدائنين ومصلحة الإدارة الضريبية بصفة خاصة، عندما لجأ إلى تغييبهم طالما أن حضورهم بشكل شخصي في عملية التحقيق غير وارد بصريح العبارة بخلاف رئيس المقاولة الذي يعتبر حضوره أو استدعاءه أمرا لازما تحت طائلة بطلان إجراءات التحقيق،[351] الأمر الذي يشكل إضعافا لوضعية الإدارة الضريبية، بحيث سوى المشرع بينها وبين باقي الدائنين، دون أن يخصها بأي استثناء يذكر.

وقد انتقد أحد الفقهاء[352] هذا الوضع معتبرا إياه يؤدي إلى اختلال ميزان العدالة، وضرب لمصالح الدائنين، لدى فاستدعاء المحاسب المكلف بالتحصيل وحضوره للتحقيق يبقى أمرا ضروريا، خصوصا وأن مستخرجات الجداول الضريبية التي ترفق بالتصريح تتسم بالتعقيد، مما يستعصي معه تحليل وقراءة هذه الوثائق من طرف السنديك، لهذا اقترح البعض[353] لتفادي هذا الوضع أن ينص المشرع صراحة على تعيين المحاسبين العمومين لحضور جلسات التحقيق كمراقبين.

غير أنه من الناحية العملية، يصعب على المحاسب المكلف بالتحصيل أن ينتصب كمراقب في جميع القضايا موضوع المسطرة، بالنظر لكثرة الملفات والمنازعات التي تشكل عدد لا يستهان به، والتي قد تثار بين الإدارة الضريبية والملزمين سواء في قضايا صعوبات المقاولة أو غيرها من القضايا.

هذا وبعد تلقي السنديك التصريحات بالديون يقوم باستدعاء رئيس المقاولة لحضور جلسة تحقيق الديون بمكتب السنديك، ويشار في هذا الاستدعاء إلى الحكم وتاريخ صدوره ويحدد موضوع المسطرة كما يشار في هذا الاستدعاء إلى تاريخ الجلسة باليوم والساعة، ويوجه السنديك نفس الاشعار إلى المراقبين الذين تم تعيينهم بناء على طلب من هؤلاء وبمقتضى أمر صادر عن القاضي المنتدب، ويرفق السنديك هذا الإشعار بقوائم الديون المصرح بها تجاه المقاولة، وبناء على جلسة التحقيق يقوم السنديك بإعداد محضر جلسة تحقيق الديون يبين فيه ترتيب الجلسة وتاريخها وتضمين هذا المحضر أقوال ودفوعات رئيس المقاولة أو نائبه سواء تمت بشكل شفوي أو كتابي، وما يجري به العمل هو الإدلاء بمذكرات كتابية من طرف محامي المقاولة، تتضمن ملاحظات رئيس المقاولة حول الديون المصرح بها، وتضم هذه المذكرات إلى ملف تحقيق الديون الذي يتم فتحه من طرف كتابة الضبط.

---

[351] إبراهيم قادم، م س، ص 104.

[352] أحمد شكري السباعي، الوسيط في مساطر الوقاية من الصعوبات التي تعترض المقاولة ومساطر معالجتها، الجزء الثالث، م س، ص 219.

[353] حنان الماحي، م س، ص 49.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

وبناء على المنازعة التي يمكن أن يبدها رئيس المقاولة يقوم السنديك بتوجيه بيان يوضح فيه أوجه المنازعة ويشير إلى مقتضيات المادة 726 من م.ت، كما يشير في هذا البيان إلى المبالغ المنازع فيها وتلك غير المنازع فيها إذا كانت المنازعة جزئية، أو يشير إلى الرفض الكلي للدين أو لقبول الدين، ويدعو السنديك الدائن بواسطة رسالة مضمونة مع الإشعار بالتوصل تتضمن سبب النزاع واحتمالا مبلغ الدين الذي تم اقتراح تقييده، ومن تم يدعوه إلى تقديم شروحاته داخل أجل ثلاثين يوم من تاريخ التوصل تحت طائلة عدم قبول أي منازعة لاحقة لاقتراح السنديك.[354]

وعليه فالمحاسب عند توصله برسالة السنديك عليه أن يبادر بالجواب داخل أجل ثلاثين يوما، وإلا فقد حقه في منازعة اقتراحات السنديك التي تتعلق بالدين الضريبي، فبالرغم من أن مقترحات السنديك تبقى أولية ورهينة بتزكيتها أو رفضها من طرف القاضي المنتدب، إلا أن عدم الجواب عليها داخل الآجال المحدد يعطيها صبغة نهائية.

وبعد تلقي شروحات الدائنين يقوم السنديك بإعداد بطاقة التصريح بالدين يشير فيها إلى اسم المدين، وتاريخ صدور الحكم، والرقم الترتيبي للدين، والبيانات التعريفية للدائن، ويضمن هذه البطاقة رأي رئيس المقاولة حول الدين ورأي المراقبين واقتراح السنديك حول مآل الدين.

والدين الضريبي كباقي الديون يقوم السنديك بتحقيقه من خلال فحص التصريحات المتعلقة بهذه الديون للتحقق من صحة المبلغ المصرح به، كما أن السنديك قد يلغي بعض التصريحات بالدين الضريبي، لأنها لا تشكل تصريحا كما هو محدد قانونا، بحيث جاء في قرار لمحكمة الاستئناف التجارية بالدار البيضاء[355] بأنه " **حيث إن كانت مدونة تحصيل الديون العمومية تمنح للطاعن الحق في استخلاص ديونه من المدينين بمستخرج ضريبي أعطى له المشرع صفة السند التنفيذي....، وحيث استنادا لما ذكر فإن ما أدلى به الطاعن للسنديك لا يعتبر تصريحا لدينه وإنما إشعارا له بأداء الدين واعتبره السنديك في جوابه حجز لدى الغير يضر بالدائنين، وخلافا لما تمسك به الطاعن في استئنافه عن غير صواب فإن رسالته المتمسك بها لا تعتبر تصريحا للدين بمفهوم المادتين 686 و688 من م.ت (في صيغتها القديمة) وإنما إشعارا للسنديك بأداء الدين....** "

وكمرحلة أخيرة في عملية تحقيق الديون الضريبية، وبعد انتهاء السنديك من دراسة وفحص التصريحات المقدمة إليه من قبل المحاسب المكلف بالتحصيل، وكذا الاستماع إلى ملاحظات رئيس المقاولة بخصوص هذه الديون، يقوم بإعداد قائمة بالديون التي تم تحقيقها، ويضمنها مبلغ الدين المصرح به ويرفقها بالوثائق المتعلقة بكل دين وطبيعته التي تم التصريح بها والملاحظات التي يدلي بها المدين والدائن في حالة المنازعة، كما يتوجب

---

[354] المادة 726 من م.ت.

[355] قرار صادر عن محكمة الاستئناف التجارية بالدار البيضاء رقم 2008/782، بتاريخ 2008/02/05، رقم الملف 2005/21/1/14، أورده محمد خمسي، م س، ص 59.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

على السنديك تضمين هذه اللائحة رأيه المتعلق بالدين الضريبي على وجه الخصوص وباقي الديون، سواء فيما يتعلق بالمبلغ المقبول به الدين والصفة التي ينبغي قبوله بها عادية أو امتيازية أم مقرونة بضمانة أو بالرفض أو بالإحالة على محكمة أخرى، وذلك داخل أجل أقصاه ستة أشهر من تاريخ صدور حكم فتح المسطرة حسب المادة 727 من م.ت.

غير أن هذه الآراء التي يصيغها السنديك في ختام مرحلة إشرافه على التحقيق الذي يقوم به ويضمنها لائحة الديون التي يتوجب عليه تسليمها إلى القاضي المنتدب، لا تعني التقرير في مصير الدين بصفة نهائية، إنما تبقى مثل هذه القرارات من صلاحية جهاز آخر وهو القاضي المنتدب، وذلك وفقا لما ستسفر عنه مسطرة التحقيق التي تتم أمامه، إذ يبقى للقاضي المنتدب صلاحية مخالفة مقترحات السنديك أو تبنيها بحسب ما تظهره عملية التحقيق التي يقوم بها، وبالتالي فعمل السنديك في إعداد قائمة الديون لا يعدو أن يكون عملا تحضيريا واقتراحه لا يلزم القاضي المنتدب المختص الوحيد في قبول الدين أو رفضه.[356]

ونظرا لطبيعة الديون الضريبية، فإنها تطرح بعض الإشكالات عندما يتعلق الأمر بديون منازع فيها، إذ أن طبيعة النزاع الضريبي له بعض الخصوصية التي تؤثر على مآل تحقيق الدين من طرف السنديك، وهذا ما سوف نوضحه في النقطة الموالية.

ثانيا: إشكالية المنازعة في الدين الضريبي

يشكل نزاعا حسب مفهوم المادة 726 من م.ت، المنازعة التي تنصب على وجود الدين أو مبلغه أو طبيعة الضمان المقرون به، ولا تشكل منازعة في عدم نظامية التصريح بالدين، كما أن الرسالة التي يوجهها السنديك إلى الدائنين قصد تقديم الوثائق المعززة للتصريح لا تشكل منازعة.

ويدخل في هذا المعنى منازعة السنديك أو رئيس المقاولة في الديون الضريبية، ويقصد بالنزاع الجبائي هو تعبير عن الخلاف الذي يثور بين الإدارة الضريبية والغير، بمناسبة قيامها بوظائفها التي كلفها لها القانون الضريبي حول فرض الضريبة مباشرة (تقديرا وتصفية وتحصيلا)، وهو أول طريق يسلكه صاحب الحق في المطالبة بحقه أمام الجهة المختصة بالنظر في المنازعة الضريبية، وذلك في جميع مراحلها الإدارية والقضائية.[357]

وبالتالي فعلى الرغم من أن الدين الضريبي غالبا ما يؤسس على سندات تنفيذية، فإنه قد يكون موضوع منازعة من طرف رئيس المقاولة أو السنديك، وهذا ما أكده القرار الصادر عن محكمة الاستئناف التجارية بالدار البيضاء[358] الذي جاء فيه " **وحيث أن الطاعن يتمسك بالمبلغ المصرح به استنادا إلى ثبوته بمستندات ذات قوة تنفيذية دون أن ينازع**

---

[356] المهدي شبو، م س، ص 503.

[357] كريم لحرش، المنازعات الضريبية في القانون المغربي، ط1، مطبعة طوب بريس بالرباط، 2013، ص 4.

[358] قرار صادر عن محكمة الاستئناف التجارية بالدار البيضاء رقم 2009/0629، بتاريخ 2009/01/30، رقم الملف 2007/19/1538، أورده محمد خمسي، م س، ص 59.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

في الأداءات التي جردها السنديك في تقريره المشار إليه أعلاه جرد دقيقا ومفصلا بالمبالغ المؤداة ووسائل أدائها عملا بقاعدة أن التوفر على سند تنفيذي لا يعفي السنديك من مسطرة التحقيق....، وحيث تبقى والحالة هذه دفوع الطاعن الرامية إلى رفض ما خلص إليه السنديك من تحديد للدين غير جدية ويتعين معها بالتالي رد الاستئناف...."

من خلال هذا القرار يتبين أن للسنديك الصلاحية لمراقبة التصريحات، والمبالغ المدرجة فيها، لو تعلق الأمر بسندات تنفيذية التي تتمتع بالإضافة إلى القوة التنفيذية قوة تبوثية، وهكذا فالمنازعة التي قد يثيرها السنديك أو رئيس المقاولة بعد افتتاح المسطرة، يمكن أن تنصب على الأساس المعتمد من طرف الإدارة الضريبية في تحديد وعاء الضريبة، كما يمكن أن ينازع في صحة إجراءات التحصيل أو عدم تسلسل هذه الإجراءات، فضلا عن المنازعة في تقادم إجراءات التحصيل، وغيرها من المنازعات الضريبية التي تثار بين الإدارة والملزم.

لكن طرح إشكال فيما يخص الحالة التي نكون فيها أمام منازعة في دين ضريبي موضوع مسطرة تصحيح سريعة، وفقا لما تمليه مقتضيات المادة 221 من م.ع.ض، ففي هذه الحالة هل يتعين على السنديك استكمال مسطرة التصحيح السريعة أم يتعين عليه الاكتفاء بالإشعار المنصوص عليه في المادة 726 من م.ت، وانتظار جواب المحاسب العمومي؟

بداية يقصد بالمسطرة السريعة لتصحيح الضريبة، بأنها مسطرة إدارية محضة، كفلها المشرع للإدارة لممارسة رقابتها على الإقرارات المقدمة من طرف الملزمين في خضم مرحلة تتسم بالتواجهية بين الطرفين، وقد حدد لها المشرع حالات حصرية، من ضمنها حالة خضوع المقاولة لمسطرة التسوية أو التصفية القضائية.

وتتميز هذه المسطرة بصدور الأمر بالتحصيل بمجرد توجيه رسالة التبليغ الثانية، وقبل المنازعة أمام اللجان، والحكمة التي ابتغاها المشرع في إطار هذه المسطرة هو تلافي ضياع حقوق الإدارة الضريبية، فابتداع المسطرة المذكورة ينطلق من خشية اندثار الوجود القانوني للملزم، مما يتعين معه تصفية وضعيته الضريبية في أسرع وقت.[359]

وجوابا على الإشكال المطروح، يمكن القول بأن دعوة السنديك للإدارة الضريبية لتقديم شروحاتها خلال مرحلة التحقيق، لا يفهم معه أنه مختص بتحديد الأساس الضريبي، بمعنى آخر هذا لا يعني أن الأساس الضريبي يؤسس بناء على اقتراحات السنديك المبنية على شروحات الإدارة الضريبية، لأن مسألة تحديد الأساس الضريبي هي مناط عمل هذه الأخيرة، متى تبين لها أن الإقرار تشوبه إغفالات أو أوجه نقصان تستوجب تصحيحا، فإنها تشعر السنديك بذلك وفق إجراءات التبليغ المنصوص عليها في المادة 219 من م.ع.ض، فمسطرة التصحيح سواء العادية أو السريعة تنظمها أحكام م.ع.ض في المادتين 220 و221 منه، ومن تم فالأسس الضريبية تؤسس بناء على ما خلص إليه مفتش الضرائب في خضم

[359] يوسف امهيمار، مسطرة تصحيح الوعاء الضريبي، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بسلا، السنة الجامعية 2016/2015، ص 35.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

المسطرة التواجهية التي أجريت، ولا حق للسنديك في تحديدها، وما يؤيد هذا الحديث ما ذهبت إليه المادة 729 من م.ت، بشأن إمكانية قبول القاضي المنتدب الدين احتياطيا إلى حين الإدلاء بالسند.[360]

كما أن تقديم الإدارة الضريبية لشروحاتها هذا لا يعني عدم الاستمرار في إجراءات مسطرة التصحيح السريعة وإصدار الجداول الضريبية بعد تبليغ الرسالة الثانية.[361]

وإذا كان تحقيق الدين الضريبي يبتدأ بمسطرة إدارية يسهر عليها السنديك كما سبق بيانه أعلاه، فإنه لابد أن يمر تحقيق هذا الدين عبر مرحلة قضائية أمام القاضي المنتدب الذي تؤول إليه مهمة البت في الدين الضريبي بالقبول أو الرفض أو التصريح بعدم الاختصاص، وهو ما سنتناوله في الفقرة الموالية.

الفقرة الثانية: المرحلة القضائية لتحقيق الدين الضريبي

يعتبر جهاز القاضي المنتدب القلب النابض لنظام المساطر الجماعية والجهاز المشرف على باقي الأجهزة المتدخلة في هذه المساطر سواء كانت منتمية إلى المحكمة أو لا تنتمي إليها.

وهكذا يمتلك القاضي المنتدب بعد تلقيه قائمة الديون المعدة من طرف السنديك صلاحيات واسعة في مسطرة تحقيق الديون دون أن يكون ملزما باقتراحات السنديك، وبما أن مجال دراستنا يتعلق بتحقيق الدين الضريبي، سنقتصر على معالجة مقررات القاضي المنتدب بقبول أو رفض الدين الضريبي والطعن فيها **(أولا)**، ثم التطرق لإشكالية اختصاصه في مجال تحقيق الدين الضريبي الناشئ قبل صدور الحكم بفتح المسطرة **(ثانيا)**

أولا: مقررات القاضي المنتدب والطعن فيها

يعد القاضي المنتدب بحكم اختصاصه محور عملية تحقيق الديون، إذ لا يكفي أن يصرح المحاسب المكلف بالتحصيل بالدين الضريبي ويقر السنديك قبوله، لكي يحظى بفرصة المشاركة في عملية التوزيعات، بل من الضروري أن تمر مرحلة التصريح عبر التحقيق المجرى من لدن القاضي المنتدب، وبالتالي يتجلى دور مسطرة تحقيق الديون في اعتبارها من آليات حماية الديون الناشئة قبل فتح المسطرة، كما تهدف إلى تحديد الدقيق لخصوم المقاولة، ومعرفة مدى قدرة المقاولة على الاستمرارية، وتحقيق التوازن المالي المسطر في مخططها، والذي لا يتأتى إلا بمعرفة كثلة الديون.[362]

ويقوم القاضي المنتدب بعد توصله بالقائمة المعدة من طرف السنديك، باعتباره السلطة الوحيدة المختصة بذلك، بتحقيق جميع الديون المضمنة فيها - من ذلك الدين

---

[360] أيوب الغواتي، تحصيل الديون العمومية في مجال صعوبات المقاولة، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بالمحمدية، السنة الجامعية 2021/2020، ص 57.

[361] المادة 221 من م.ع.ض.

[362] ليلى المخلوفي، م س، ص 97.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

الضريبي -، وبما فيها تلك التي تم اقتراح قبولها لعدم منازعة رئيس المقاولة فيها،[363] كما لا يلزم بالأخذ باقتراحات السنديك، هذا وتتميز مسطرة التحقيق أمام القاضي المنتدب بتوفير نوع من الحماية لحقوق الدائنين، خصوصا اللذين تمت المنازعة في ديونهم من قبل رئيس المقاولة، ويبدو ذلك واضحا من خلال سلوك القاضي المنتدب للمسطرة التواجهية،[364] وذلك باستدعائهم لحضور جلسة التحقيق تحت طائلة بطلان الأمر الصادر دون احترام هذا الإجراء،[365] وهو ما تؤكده الفقرة الأولى من المادة 730 من م.ت والتي نصت على أنه " **حينما ينظر القاضي المنتدب في الاختصاص أو في دين منازع فيه يتم استدعاء جميع الأطراف المعنية بجميع الوسائل المتاحة قانونا.**"

واستنادا إلى مختلف إجراءات التحقيق التي يقوم بها القاضي المنتدب، يقرر هذا الأخير بناء على اقتراحات السنديك، إما قبول الدين أو رفضه أو يعاين إما وجود دعوى جارية أو أن المنازعة لا تدخل في اختصاصه.[366]

وعلى أساس ذلك يتعين على الإدارة الضريبية إثبات ديونها، على اعتبار أن القاضي المنتدب وهو ينظر في قبول الدين يباشر مهمة قضائية، وليس إدارية كما هو الحال بالنسبة للسنديك، بحيث يتعين على الإدارة عدم الاكتفاء بمستخرجات الجداول أو الإعلامات الضريبية بل يتعين عليها الإدلاء بما يفيد ثبوت الدين على النحو الذي نصت عليه المقتضيات القانونية، وبالتالي فإن مسألة قبول الدين الضريبي خلال مرحلة التحقيق من طرف القاضي المنتدب ترتبط بالإدلاء بالسندات المثبتة لهذا الدين، وعدم المنازعة فيه من طرف رئيس المقاولة أو السنديك، خاصة إذا ما تم إصدار الجداول والقوائم التي تعتبر سندات تنفيذية من أجل تحصيل الدين الضريبي، ويتم في الغالب قبول الدين الضريبي، عند عدم المنازعة فيه من طرف رئيس المقاولة، وهذا ما أكده أمر صادر عن القاضي المنتدب بالمحكمة التجارية بالدار البيضاء،[367] حيث جاء فيه " **وحيث صرحت قباضة القدس بدينها المحدد في مبلغ 24734.00 درهم بصفة امتيازية.**

وحيث أكد السنديك ورئيس المقاولة بأن الدين غير منازع فيه.

وحيث أنه من خلال الاطلاع على الملف وخاصة التصريح بالدين وكذا جدول المستحقات الضريبية الصادرة عن قباضة القدس التي تؤكد بأن المبلغ المستحق في مواجهة شركة (ك.ف) هو 25162.70 درهم.

وحيث أن لا رئيس المقاولة ولا السنديك لم يدليا بما يثبت خلاف ما جاء بحجة القباضة التي تعتبر سندا تنفيذيا.

---

[363] علال فالي، مساطر معالجة صعوبات المقاولة، م س، ص 348.

[364] أما إذا كان الدين منازع فيه، يمكن للقاضي المنتدب أن يبت في غيبة الأطراف.

[365] عبد الرحيم السليماني، م س، ص 21.

[366] الفقرة الأولى من المادة 729 من م.ت، المقابلة للمادة L642-2 من م.ت.ف.

[367] أمر صادر عن القاضي المنتدب بالمحكمة التجارية بالدار البيضاء عدد 154، بتاريخ 2020/02/11، ملف تجاري رقم 2020/8304/119، غير منشور.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

وحيث أنه بذلك يتعين التصريح بقبول الدين وحصره في المبلغ المصرح به انسجاما مع قاعدة البت في حدود طلبات الأطراف، اعتبارا لأن التصريح بالدين يعد بمثابة مطالبة قضائية. "

وفي نفس السياق، جاء في أمر صادر عن القاضي المنتدب بالمحكمة التجارية بمكناس[368] بأنه " **حيث إن المديونية ثابتة بمقتضى جداول ضريبية والتي تكتسي قوة السندات التنفيذية طبقا للمادة 8 من م.ت.د.ع، وأن منازعة رئيس المقاولة في الدين جاءت مجردة وغير مدعمة تبريرا لما تمسك به بما يفيد سلوكه لأي من مساطر المنازعة سواء في الوعاء أو إجراءات التحصيل، وبالتالي فهي لا ترقى إلى درجة المنازعة الجدية، مما يتعين معه قبول الدين في المبلغ المصرح به كاملا من قبل الدائن.**
وحيث يتعين تمتيع الدين بالامتياز العام المخول له طبقا لمدونة تحصيل الديون العمومية."[369]

كما يمكن للقاضي المنتدب أن يقبل جزء من الدين دون الأخر، حيث جاء في أمر صادر عن القاضي المنتدب بالمحكمة التجارية بمكناس[370] بأنه " **وحيث أن القسم الأول من الدين الضريبي أعلاه لم يلقى أي منازعة من طرف المقاولة المدينة، أما القسم الثاني فهو لا يزال في طور مسطرة المراجعة الضريبية بدليل المراسلات المدلى بها، بحيث لم يصدر بشأنه أي مقرر نهائي، وبالتالي فإن مبلغه لا يزال غير محقق بعد، مما يتعين تبعا لذلك قبول الدين المصرح به جزئيا وذلك في حدود مبلغ 351.726,93 درهما.** "

ولقد حذا المشرع المغربي حذو نظريه المشرع الفرنسي،[371] حينما أقر بإمكانية قبول القاضي المنتدب بالدين الضريبي، وذلك بشكل احتياطي إلى غاية صدور سند تنفيذي، حيث نصت الفقرة الثانية من المادة 729 من م.ت بأنه " **عندما يتعلق الأمر بدين عمومي وفق المادة 2 من القانون رقم 15.97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية السالف الذكر، ولم يصدر بشأنه سند تنفيذي، أمكن للقاضي المنتدب قبوله بصفة احتياطية إلى حين الإدلاء بالسند...**"

---

[368] أمر صادر عن القاضي المنتدب بالمحكمة التجارية بمكناس عدد 2017/8302/3، بتاريخ 2018/10/02، ملف عدد 2018/8313/38، غير منشور.

[369] وفي نفس الاتجاه، جاء في أمر صادر عن القاضي المنتدب بالمحكمة التجارية بوجدة بأنه " وحيث أن المديرية الجهوية للضرائب بوجدة صرحت بدينها بتاريـــخ 2020/10/16، مما يكون معه التصريح قد أودع في الميعاد القانوني المحدد بموجب المادة 720 من م.ت لتلقي التصاريح بالديون. وحيث تلتمس الجهة الطالبة تصريحها قبول دينها المحدد إجمالا في مبلغ 332.425,00 درهم مقابل مستحقاتها عن الضريبة على الشركات والضريبة على الأرباح والضريبة على القيمة المضافة المسجلة خلال الفترة ما قبل تاريخ فتح المسطرة، وحيث أن المشرع المغربي جعل من مستخرجات جداول الضرائب حجة في إثبات الديون الضريبية واستخلاصها، وحيث يثبت الجدول المقدم تفصيليا المبالغ المقيدة برسم السنوات الأربع السابقة على تاريخ فتح المسطرة بدءا من سنة 2016 على الضريبة على الشركات والضريبة على الأرباح والضريبة على القيمة المضافة، ومن تم تكون مبررة وقائمة في ذمة الشركة وتكون الجهة الطالبة بالتالي محقة في استيفائها، وبالتالي يتعين تبعا لذلك قبول دينها. "
- أمر صادر عن القاضي المنتدب بالمحكمة التجارية بوجدة عدد 2021/89، بتاريـــخ 2021/05/04، ملف رقم 2020/8302/5، غير منشور.

[370] أمر صادر عن القاضي المنتدب بالمحكمة التجارية بمكناس عدد 10/08، بتاريـــخ 2012/06/07، ملف عدد 06-2011 و15-2011، غير منشور.

[371] بحيث سمحت المادة L621-43 من م.ت.ف، بقبول الديون الضريبية التي لم يتم إصدار سندات تنفيذية بشأنها عند التصريح بها، وذلك بشكل احتياطي إلى حين إصدار هذه السندات، ويتعين على الإدارة الإدلاء بهذه السندات داخل الأجل الذي تحدده المحكمة تحت طائلة سقوط هذه الديون.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

وبذلك يكون المشرع المغربي قد أحسن صنعا من خلال هذا المقتضى الذي يعتبر من المستجدات التي أتت مع القانون رقم 73.17، لأن صدور هذه السندات التنفيذية يتطلب مجموعة من الإجراءات والمساطر، مما كان يصعب على الإدارة الدائنة بالدين الضريبي إثبات دينها خلال مرحلة التحقيق، الأمر الذي كان يؤدي إلى عدم قبول دينها، وبالتالي ضياع مجموعة من الديون الضريبية، والتي تعد من أهم مصادر المالية العامة.

ويذكر على أنه إذا كان الدين الضريبي موضوع منازعة أمام جهة قضائية أو إدارية، فالقاضي المنتدب يمكنه تأجيل البت في التصريح إلى حين الفصل في المنازعة عن طريق معاينة وجود دعوى جارية.

فضلا عن صلاحية القاضي المنتدب في قبول الدين الضريبي، له أيضا صلاحية رفضه إما بشكل كلي أو جزئي، وعادة ما يأتي مقرره هذا إثر منازعة من طرف رئيس المقاولة أو السنديك، وذلك وفقا لسلطته التقديرية، بحيث غالبا ما كان يتم رفض الدين الضريبي في الحالة التي لا يتم الإدلاء بالسندات التنفيذية المثبتة للدين، وفي هذا الصدد جاء في أمر صادر عن القاضي المنتدب بالمحكمة التجارية بفاس[372] بأنه " **حيث إنه بالرجوع إلى التصريح بالدين المقدم من طرف الجهة الطالبة يتضح أن هذه الأخيرة لم ترفق تصريحها بأي وثيقة إثبات للدين المذكور الشيء الذي يتعين معه التصريح بعدم قبول هذا الدين.....، لهذه الأسباب نأمر بعدم قبول الدين المصرح به من طرف قابض إدارة الضرائب دار ادبيبغ بفاس في مواجهة شركة (أ.ب)**"

وعليه، فإن الإشكال الذي يطرح في هذا الصدد له صلة بتصريح القاضي المنتدب بعدم قبول الديون الضريبية بعلة عدم الإدلاء بما يفيد صحتها، مع العلم أن المشرع في التعديل الأخير ذهب إلى إمكانية قبول الديون العمومية التي لم يصدر بشأنها سندات تنفيذية بصفة احتياطية، إلى غاية الإدلاء بالسندات المثبتة للدين، وهو ما يطرح إشكالا محوريا يرتبط أساسا بعدم مسايرة التوجه القضائي للنص التشريعي.

هذا وقد يرفض القاضي المنتدب الدين الضريبي، لوقوع التصريح به خارج الأجل القانوني، حيث جاء في أمر صادر عن القاضي المنتدب بالمحكمة التجارية بفاس[373] بأنه " **وحيث أنه وبخصوص الديون المتعلقة بالضريبة على الشركات لسنة 2002 والضريبة على الدخل لسنوات 2000 و2001 و2002 فتبقى ديونا ناشئة قبل فتح مسطرة التسوية القضائية بتاريخ 2003/01/08 حتى وأن شرع قابض فاس المدينة الجديدة في استخلاصها بتواريخ لاحقة على تاريخ صدور الحكم القاضي بالتسوية القضائية طالما أن العبرة بتاريخ نشأة الدين لا بتاريخ التحصيل، ومن تم فقد كان لزاما على هذا الأخير التصريح بديونه المذكورة داخل أجل شهرين من تاريخ نشر الحكم القاضي بالتسوية**

[372] أمر صادر عن القاضي المنتدب بالمحكمة التجارية بفاس عدد 2014/10/2، بتاريخ 2018/12/20، ملف عدد 2018/8313، غير منشور.
[373] أمر صادر عن القاضي المنتدب بالمحكمة التجارية بفاس عدد 14-2002-10، بتاريخ 2018/03/21، ملف عدد 2017/8313/21، غير منشور.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

القضائية بالجريدة الرسمية بتاريخ 2003/02/05 وهو الشيء الذي لم يقم به، حيث لم يصرح بديونه الضريبية إلا بتاريخ 2009/12/14 أي خارج الأجل القانوني المنصوص عليه في المادة 687 من م.ت، مما يتعين معه التصريح برفض الديون المذكورة. "

ومتى قرر القاضي المنتدب رفض الدين، فإن الكفالة تنقضي باعتبارها التزاما تبعيا للالتزام الأصلي، وهو ما أكدته محكمة النقض الفرنسية في قرار لها[374] جاء فيه " **وحيث قد سبق لمحكمة النقض أن أكدت في القرار الصادر بتاريخ 4 ماي 2017 أنه: (مادام لا يمكن قبول الدين، الذي تم التصريح به بشكل غير منتظم ضمن قائمة الخصوم، فإن قرار القاضي المنتدب برفض الدين، يترتب عنه انقضاء الضمان)، وهو ما يفسر أن المادة L624-2 من القانون التجاري، تسمح للكفيل بالاستفادة من رفض الدين، بسبب عدم قبول التصريح، وبناء على ذلك فإن محكمة الاستئناف، لم تراعي الاجتهاد القضائي الجديد لمحكمة النقض، وخرقت المادة L624-2 من م.ت. "**

وقد جعل المشرع المغربي جميع المقررات الصادرة عن القاضي المنتدب بمناسبة تحقيق الديون واجبة التبليغ إلى الدائنين، بحيث أنه في الحالة التي يصدر فيها القاضي المنتدب بمقررات عدم الاختصاص[375] أو بالمقررات التي تبت في المنازعة في الدين، سواء تم قبوله أو رفضه، فإنه يجب على كاتب الضبط أن يشعر الأطراف داخل أجل 8 أيام من صدور المقرر بجميع الوسائل المتاحة قانونا،[376] هذا ويبلغ مقرر قبول الدين الضريبي غير المنازع فيه إلى الإدارة المختصة برسالة عادية، يحدد فيها الدين المقبول والضمانات والامتيازات التي قرن بها.[377]

كما أوجب المشرع المغربي من خلال المادة 732 من م.ت، أن تدرج مقررات قبول الديون أو رفضها أو مقررات عدم الاختصاص الصادرة عن القاضي المنتدب في قائمة تودع بكتابة الضبط بالمحكمة، ويتم التنصيص في هذه القائمة على طبيعة الديون المقبولة ودرجتها ومبلغها، بحيث يتم غالبا ترتيبها بحسب الدرجة والرتبة، كما يتعين على كاتب الضبط أن ينشر بيانا بالجريدة الرسمية يفيد أن قائمة الديون مودعة بكتابة الضبط وأن للأغيار المعنيين إمكانية التقدم بتشكيهم إلى القاضي المنتدب داخل أجل خمسة عشر يوما من تاريخ هذا النشر.

ولقد ترك المشرع المغربي في المادة 731 من م.ت الباب مفتوحا أمام الدائنين ومن ذلك الإدارة الضريبية، للطعن في قرارات القاضي المنتدب، وعليه فمتى رأى المحاسب المكلف بالتحصيل أن الدين الضريبي محل رفض أمام القاضي المنتدب، يحق له الطعن في

---

[374] Cass.Com N°18-19526, du 22 janvier 2020, publié sur le site www.legifrance.gouv.fr, date de consultation, le 04/08/2021 à 18 :17

[375] سوف يتم التفصيل في مسألة عدم الاختصاص في المحور الموالي (ثانيا)

[376] الفقرة الثانية من المادة 730 من م.ت.

[377] الفقرة الأخيرة من المادة 730 من م.ت.

البوابة القانونية المغربية LexMaghreb
lexmaghreb.com

القرار أمام محكمة الاستئناف، إذا كان الموضوع من اختصاص المحكمة التي فتحت المسطرة، وذلك داخل أجل خمسة عشر يوما من تاريخ الإشعار.

علما أن المحاسب المكلف بالتحصيل الذي لم يرد على رسالة السنديك داخل الأجل المحدد، فإنه يفقد حقه في الاستئناف ضد مقرر القاضي المنتدب المؤيد لمقترح السنديك.[378]

كما جاءت الفقرة الثانية من المادة 734 من م.ت صريحة في تمتيع الدائنين ومن بينهم الإدارة الضريبية من ممارسة الطعن بالتعرض بخصوص أي دين من الديون المضمنة بالقائمة، داخل أجل أقصاه خمسة عشر يوما من تاريخ النشر بالجريدة الرسمية المشار إليه في المادة 732 من م.ت، ويتولى القاضي المنتدب البت في هذا الطعن، وذلك بعد الاستماع إلى السنديك والأطراف ذات المصلحة بعد استدعائهم بطريقة قانونية، ويتولى كاتب الضبط تبليغ المقرر الصادر بهذا الشأن، وذلك بواسطة رسالة مضمونة مع الإشعار بالتوصل، ويكون هذا المقرر قابلا للطعن فيه بالاستئناف من طرف جميع الأطراف أمام محكمة الاستئناف التجارية خلال أجل خمسة عشر يوما التالية للتبليغ.[379]

ثانيا: إشكالية الاختصاص بشأن تحقيق الديون الضريبية

يثير موضوع اختصاص القاضي المنتدب في البت في منازعة الدين الضريبي إشكالا عمليا وقضائيا عميقا، وذلك بفعل اللبس والغموض الذي يكتنف بعض النصوص القانونية، فمن جهة نجد أن المادة 581 من م.ت تسند الاختصاص للمحكمة المفتوحة مسطرة التسوية أمامها للنظر في جميع الدعاوى المتصلة بهذه المسطرة، وهو ما يقودنا للفهم بأن القاضي المنتدب تبعيا يكون مختصا باعتباره جهازا لهذه المساطر داخل المحكمة، ومن جهة ثانية نجد المشرع المغربي خص المحاكم الإدارية بصلاحية النظر بصفة عامة في جميع الدعاوى المتعلقة بتحصيل الديون الضريبية المستحقة للإدارة طبقا للمادة 141 من م.ت.د.ع.

وعلى هذا الأساس ظهر موقف مؤيد وموقف معارض لفكرة اختصاص القاضي المنتدب للبت في منازعة الديون الضريبية، وتبعا لذلك سنقوم بعرض بعض من الأحكام والقرارات القضائية من أجل الوقوف على هذا التضارب:

الموقف الأول: هذا الموقف يقضي بعدم اختصاص القاضي المنتدب، كلما تعلق الأمر بالمنازعة في الدين الضريبي، سواء كان الأمر يتعلق بتقادمه وسقوطه أو كان الأمر يتصل بمنازعات في الوعاء أو إجراءات التحصيل، وذلك بالاستناد إلى المادة 8 [380] من قانون إحداث المحاكم الإدارية[381] التي تعطي للمحاكم الإدارية صلاحية النظر في المنازعات المتعلقة

---

[378] الفقرة الثانية من المادة 731 من م.ت.

[379] المادة 735 من م.ت.

[380] تنص المادة 8 من قانون إحداث المحاكم الادارية على أنه " تختص المحاكم الادارية....، وبالبث في الدعاوى المتعلقة بتحصيل الديون المستحقة للخزينة العامة..."

[381] ظهير شريف رقم 1.91.225، صادر في 22 من ربيع الأول 1414 (10 ديسمبر 1993)، بتنفيذ القانون رقم 41.90 المحدث للمحاكم الادارية، الجريدة الرسمية عدد 4227، بتاريخ 1993/11/03، ص 2168.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

بتحصيل الديون المستحقة لفائدة خزينة الدولة، وكذا المادة 141 من م.ت.د.ع[382] التي تجعل من القضاء الاداري صاحب الولاية العامة للنظر في كل النزاعات الناشئة عن تطبيق أحكام هذه المدونة.

وتأييدا لهذا الموقف جاء في قرار لمحكمة النقض[383] بأنه " **لما كانت المادتان 8 من قانون إحداث المحاكم الإدارية والمادة 141 من م.ت.د.ع تسندان الاختصاص في دعاوى الديون العمومية وإجراءات تحصيلها للمحاكم الإدارية، وكان ما راج أمام القاضي المنتدب يتعلق بإجراء تحصيلي من شأنه المنازعة في السند المدلى به، فإن هذا الأخير يكون ملزما بالتصريح بأن المنازعة لا تدخل في اختصاصه عملا بما تقضي به المادة 695 من م.ت (في صيغتها القديمة)، ويكون المدعي الواجب عليه رفع الدعوى إلى المحكمة المختصة داخل أجل شهرين من تاريخ تبليغ المقرر حسب المادة 697 من نفس القانون، هو الطرف الأكثر مبادرة، وبذلك جاء القرار خارقا للمقتضيات المحتج بخرقها عرضة للنقض، نعم.** "

وانسجاما مع نفس التوجه جاء في أمر صادر عن القاضي المنتدب بالمحكمة التجارية بفاس[384] بأنه " **وحيث نازع رئيس المقاولة في الدين المصرح به حسبما هو ثابت من جوابه الموجه لسنديك المسطرة بتاريخ 15/3/2018 والذي أوضح من خلاله أنه تم رفع رأسمال المقاولة موضوع المسطرة خلال سنتي 2011 و2013 وهو الأمر الذي يجعلها تستفيد من تخفيض بنسبة 20 في المائة من الضريبة على الشركات حسبما هو منصوص عليه في قانون المالية.**

وحيث إن المنازعة في الدين الضريبي أمام القاضي المنتدب وخلال مرحلة تحقيق الدين تخرج عن اختصاصه على اعتبار أن البت في المنازعات المثارة من اختصاص القضاء الاداري تطبيقا للمادة 8 من قانون إحداث المحاكم الإدارية... "

وعلى نفس المنوال، جاء في قرار لمحكمة الاستئناف التجارية بفاس[385] بأنه " **لكن، وحيث إنه ولما كان اختصاص القاضي المنتدب في تحقيق الديون المعروضة عليه إنما هو من اختصاص المحكمة التي يتواجد بها، إذ يمنع عليه البت في المنازعات التي سلب فيها المشرع الاختصاص عن المحكمة التجارية لفائدة محاكم أخرى، فكانت المنازعات المرتبطة بالديون الضريبية بما فيها مسألة تقادمها من عدمه إنما هي من اختصاص المحاكم الإدارية بصريح القانون رقم 41.90 (قرار محكمة النقض عدد 294 بتاريخ 15-03-2012 والصادر في الملف التجاري عدد 815-3-1-2010) فإن الجهة مصدرة الأمر المنتقد وبتها في المنازعة المثارة من الطاعنة بتقادم الدين الضريبي المذكور إنما تكون**

---

[382] تنص المادة 141 من م.ت.د.ع بأنه " تعرض النزاعات التي قد تنشأ عن تطبيق أحكام هذا القانون على المحاكم الإدارية الموجودة بالمكان الذي تستحق فيه الديون العمومية."

[383] قرار صادر عن محكمة النقض عدد 1/124، بتاريخ 2014/02/27، ملف تجاري عدد 2013/1/3/295، منشور بمجلة الملف، ع 23، نونبر 2015، ص 261 ومايليها.

[384] أمر صادر عن القاضي المنتدب بالمحكمة التجارية بفاس عدد 135-2018، بتاريخ 2018/06/13، ملف عدد 77-8302-2016، غير منشور.

[385] قرار صادر عن محكمة الاستئناف التجارية بفاس رقم 18، بتاريخ 2017/08/03، ملف رقم 2016/8301/63، غير منشور.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

بنهجها قد جانبت الصواب فيما انتهت إليه مما يقتضي إلغاء الأمر المتخذ فيما قضى به من قبول الدين الضريبي برسم سنة 2011 بمبلغ 126.623,80 درهم والحكم من جديد بعدم الاختصاص بخصوصه عملا بمقتضيات المادة 695 من م.ت (في صيغتها القديمة) وبتأييده في باقي مقتضياته عن باقي الديون الضريبية..." [386]

الموقف الثاني: إن هذا الاتجاه لا يستثني من اختصاص القاضي المنتدب إلا ما تعلق بالمنازعة في الوعاء وإجراءات التحصيل، أما دون ذلك فيبقى القاضي المنتدب مختصا في التأكد من ثبوت الدين الضريبي واستحقاقه، فمتى تعلق الأمر بمنازعة مثارة بخصوص تقادم الدين الضريبي، أمكن له بسط رقابته عليها والبت فيها، فاختصاصه ينبع من طبيعة مسطرة التحقيق لما لها من دور إيجابي على أكثر من صعيد، فمن خلالها يعاين مدى ثبوت واستحقاق الدين الضريبي، ومن تم فحسب هذا التوجه فبث القاضي المنتدب في سقوط الدين الضريبي بعلة التقادم لا يجعل من أمره معرضا للنقض.[387]

وقد تزعم هذا التوجه قرار صادر عن محكمة النقض[388] جاء فيه **".... وأن ما أثاره المستأنف بكون القاضي المنتدب تجاوز اختصاصه وأن التصريح بسقوط الدين يتعلق بدعوى التحصيل والتي هي من اختصاص القضاء الاداري يبقى غير مرتكز على أساس، لأن القاضي المنتدب تجاوز اختصاصه وأن التصريح بسقوط الدين يتعلق بدعوى التحصيل والتي هي من اختصاص القضاء الاداري يبقى غير مرتكز على أساس، لأن القاضي المنتدب يتأكد من ثبوت الدين واستحقاقه، وأن ما يخرج على اختصاصه هو الحسم في وعاء المديونية بالنسبة للديون العمومية، أما إذا كان الدين ثابت بموجب القوائم والبيانات الحسابية ولم تتم المطالبة به إلى أن طاله السقوط فإن القاضي المنتدب يبقى مختصا بمعاينة ذلك والتأكد منه وترتيب الآثار القانونية على ذلك... "**

وقبل ذلك سلكت محكمة الاستئناف التجارية بمراكش نفس المسلك، حيث جاء في أحد قراراتها[389] بأنه " **وحيث أن الأمر المطعون فيه قضى بعدم اختصاص القاضي المنتدب على أساس أن المستأنف عليهم أثاروا تقادم الدين الضريبي.**

لكن حيث أن الدفع بالتقادم لا يغل يد القاضي المنتدب للبت في المنازعة على اعتبار أن المنازعة الضريبية التي تخرج عن اختصاص القاضي المنتدب هي المنصبة على الوعاء الضريبي أي أسس فرض الضريبة وكذا المنازعة في إجراءات التحصيل وأن الدفع بتقادم دين الخزينة لا يشكل منازعة في الوعاء على أساس أن الضريبة مؤسسة بموجب

---

[386] وهناك العديد من الأوامر القضائية التي ذهبت في نفس الاتجاه من ذلك:
- أمر صادر عن القاضي المنتدب بالمحكمة التجارية بفاس عدد 2018/145، بتاريخ 2018/06/27، ملف عدد 240-2017-8303، غير منشور.
- أمر صادر عن القاضي المنتدب بالمحكمة التجارية بمكناس بتاريخ 2020/12/16، ملف رقم 25-8313-2020، غير منشور.
- أمر صادر عن القاضي المنتدب بالمحكمة التجارية بمكناس بتاريخ 2021/05/12، ملف رقم 2021/8313/15، غير منشور. (أنظر الملحق)

[387] أيوب الغواتي، م س، ص 66.

[388] قرار صادر عن محكمة النقض عدد 181، بتاريخ 2010/02/04، ملف عدد 2008/1/3/1006، أورده محمد خمسي، م س، ص 66.

[389] قرار صادر عن محكمة الاستئناف التجارية بمراكش رقم 260، بتاريخ 2008/02/19، في الملف رقم 2007/1064، منشور بالموقع الإلكتروني www.cacmarrakech.ma، تاريخ الاطلاع 2021/08/05، على الساعة 16:40.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

الجداول المدلى بها كما أنها لا تشكل منازعة في إجراءات التحصيل، وأن القاضي المنتدب يبقى مختصا للبت في الدفع المتمسك به من الملزم على أساس تاريخ فرض الضريبة وتاريخ إحالتها على الجهة المكلفة بالتحصيل. "

وفي ظل هذا الوضع، يمكن القول بأن إثبات اختصاص القاضي المنتدب في المادة الضريبية من عدمه، يرجع بالأساس إلى معرفة طبيعة المنازعة التي تثار أمام القاضي المنتدب والتي تؤدي إلى عدم اختصاصه فالمادة 729 من م.ت، تتحدث عن كون القاضي المنتدب يقرر بأن المنازعة لا تدخل في اختصاصه، لنفهم أنه يصرح بعدم اختصاصه ليس في تحقيق الدين الضريبي بل في المنازعة التي تكون مثارة، نظرا لدخولها ضمن اختصاص جهة قضائية أخرى، وبالتالي لا يتعين القول بإطلاق عدم أحقية القاضي المنتدب في تحقيق الدين الضريبي، لأنه غير مستثنى من عملية التحقيق، وعلى أساس ذلك فكلما كانت المنازعة تثار ويناقش فيها الدين الضريبي، كأن يتعلق الأمر بكيفية احتساب هذه الديون أو كيفية تحصيلها أو تقادمها، فإن الأمر يتطلب تدخل المحكمة الإدارية باعتبارها المختصة في مثل هاته القضايا، وفي المقابل على القاضي المنتدب في حالة وجود مثل هذه المنازعات أن يصدر أمرا بعدم الاختصاص تلقائيا.

وعلاوة على إشكال اختصاص القاضي المنتدب بشأن تحقيق الديون الضريبية، فقد كان النص القديم أي قبل تعديل الكتاب الخامس بموجب القانون رقم 73.17 يطرح إشكالا على مستوى الجهة التي يجب عليها رفع النزاع أو الدعوى إلى المحكمة المختصة في حالة ما إذا صرح القاضي المنتدب بعدم اختصاصه، بحيث كانت المادة 697 من م.ت قبل التعديل تنص على أنه " **حينما يكون الموضوع من اختصاص محكمة أخرى، يؤدي تبليغ المقرر القاضي بعدم الاختصاص الصادر عن القاضي المنتدب إلى سريان أجل مدته شهران يجب خلالهما على المدعي أن يرفع الدعوى إلى المحكمة المختصة تحت طائلة السقوط."**

وبالتالي فإن هذه المادة كانت تثير إشكالا بخصوص المقصود بالمدعي، **هل هو الدائن أم المدين؟**

ففي هذه الحالة لم يكن بالإمكان أن تتقمص الإدارة الضريبية صفة المدعي، على اعتبار أنها تحوز السندات التنفيذية، وأن الملزم هو من ينازع فيها ويأخذ دور المدعي، وبالتالي هو من عليه رفع الدعوى أمام الجهة المختصة، وهذا ما كان يضع مصير الدين الضريبي بيد المقاولة المدينة، لأنها ستتماطل في رفع الدعوى إلى حين مرور شهرين، مما يؤدي إلى سقوط الدين الضريبي وفق ما نصت عليه المادة أعلاه قبل التعديل.[390]

غير أن المشرع تنبه إلى هذا الإشكال، عبر إقراره في الفقرة الأخيرة من المادة 731 من م.ت بعد التعديل بأنه " **حينما يكون الموضوع من اختصاص محكمة أخرى، يؤدي تبليغ المقرر القاضي المنتدب بعدم الاختصاص الصادر عن القاضي المنتدب إلى سريان أجل مدته شهران يجب خلاله على الدائن أن يرفع الدعوى إلى المحكمة المختصة تحت**

[390] محمد خمسي، م س، ص 69.

البوابة القانونية المغربية LexMaghreb
lexmaghreb.com

طائلة السقوط، ما لم يتعلق الأمر بدين عمومي فيتعين في هذه الحالة أن ترفع الدعوى من طرف المدين خلال نفس الأجل وإلا اعتبر متنازلا عن المنازعة في الدين. "

وبذلك يكون المشرع المغربي قد أحسن صنعا من خلال إلزام المدين الذي ينازع في الدين العمومي في حالة تصريح القاضي المنتدب بعدم الاختصاص، أن يرفع الدعوى أمام الجهة المختصة داخل أجل شهران، تحت طائلة عدم المنازعة في الدين.

وهذا ما أكده أمر صادر عن القاضي المنتدب بالمحكمة التجارية بفاس[391] الذي جاء فيه " وحيث إن الأصل في الديون العمومية أنها صحيحة وثابتة مادامت مؤسسة على سندات تنفيذية تعتبر كذلك بحكم القانون، وفي الحالة التي يكون فيها الملزم هو من يدعي خلاف الأصل فإنه من المفروض عليه رفع النزاع للمحكمة المختصة داخل أجل شهرين تحت طائلة سقوط حقه في المنازعة في الدين العمومي طبقا للفقرة الأخيرة من المادة 731 من م.ت."

وفي ختام هذا الفصل، يمكن أن نصف وضعية الدين الضريبي السابق على حكم فتح المسطرة بالهشة، وذلك لعدم إعطائه أي وضع متميز تجاه القواعد المنظمة لهاته المرحلة، بالرغم من القوة التي تحظى بها هذه الديون بموجب م.ت.د.ع، حيث جعلها المشرع تحظى بالامتياز سواء على مستوى السندات التنفيذية، أو على مستوى الإجراءات التنفيذية التي تتمتع بها في سبيل تحصيل ديونها.

غير أن المقتضيات الخاصة بنظام صعوبات المقاولة أنزلت الديون الضريبية منزلة الديون العادية، من خلال إقرار قاعدتي منع أداء الديون الضريبية وسريان الفوائد، خاصة وأن هذه الأخيرة تعد الركيزة الأساسية التي يستخدمها المحاسب العمومي للضغط على المدينين وحملهم على الوفاء، كما يظهر هذا التراجع في غل يد المحاسب في مباشرة مسطرة التحصيل الجبري المنصوص عليها في المادتين 36 و39 من م.ت.د.ع، إضافة إلى المنع من إجراء أي تقييد لمصلحة الإدارة الضريبية، كما أن مسطرة الإشعار للغير الحائز وعلى الرغم من أنها متصلة بعنصر المباغتة والتسليم الفوري للأموال الموجودة بحوزة الأغيار تواجه بدورها بقاعدة الوقف.

كما أن الدين الضريبي السابق على حكم فتح المسطرة يخضع لمسطرة التصريح بالديون مثله مثل باقي الدائنين - رغم استثناء المادة 150 من م.ع.ض-، بل أكثر من ذلك فإنه يكون مهدد بالسقوط في حالة عدم التصريح به داخل الأجل المحدد قانونا، كما أن المشرع في إطار مدونة التجارة لم يجعل الإدارة الضريبية من الدائنين المستفيدين من إشعار السنديك من أجل التصريح بديونها، مما قد يقلل من فرصها في معرفة خضوع المقاولة لهاته المساطر، كما يمر الدين الضريبي كغيره من الديون من مسطرة التحقيق التي تهدف إلى التأكد من حقيقة هذا الدين ومدى استحقاقه من عدمه.

---

[391] أمر صادر عن القاضي المنتدب بالمحكمة التجارية بفاس عدد 165-2018، بتاريخ 2018/07/11، ملف عدد 142-8302-2017، غير منشور.

البوابة القانونية المغربية LexMaghreb
lexmaghreb.com

وبذلك فإن كل هذه العراقيل والمعيقات تقف مانعا أمام تجسيد امتياز هذا الدين على أرض الواقع، وهذا كله من أجل مساعدة ودعم المقاولة التي تعترضها صعوبات، حيث قد يكون عدم أداء الدين الضريبي ربما سببا في علاجها، تناسيا من المشرع أهمية الضريبة في تغطية النفقات العامة بالبلاد.

إذا كان مآل الدين الضريبي الناشئ قبل الحكم الفاتح للمسطرة هو ما رأينا سلفا، فإن التساؤل الذي يطرح حول **مصير الدين الضريبي اللاحق لفتح المسطرة حتى قفلها، وكيفية استخلاصه حسب الحل المختار؟ فهل سيسترجع الدين الضريبي قوته المتمثلة في الامتياز والقوة التنفيذية دون الحاجة إلى إجازة أو ترخيص من القاضي؟ أم أن مساعي المشرع المغربي في نظام صعوبات المقاولة وأهدافه الرامية إلى إنقاذ المقاولة من شبح الأزمات، ستقف حاجزا أمام تحصيل الدين الضريبي، وتضعف بذلك من قوته وتنتصر للمرة الثانية لمصلحة المقاولة المتعثرة**

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb

lexmaghreb.com

الفصل الثاني: استفادة الدين الضريبي اللاحق من حق الأسبقية واستخلاصه وفق الحل المختار

يقتضي صدور الحكم الفاتح للمسطرة نشوء مجموعة من المراحل، يتغير من خلالها مركز الإدارة الضريبية على غرار باقي الدائنين في مواجهة المقاولة، إذ بعد قيام السنديك بإعداد الموازنة المالية والاقتصادية والاجتماعية لتشخيص وضعية المقاولة،[392] فإنه على ضوئها يقترح على المحكمة إما المصادقة على مشروع مخطط الإنقاذ وإما تعديله وإما تسويتها عن طريق إما مخطط الاستمرارية أو مخطط التفويت، وإذا تبين أن وضعية المقاولة مختلة بشكل لا رجعة فيه، فيتم اقتراح تصفية المقاولة.

وبالتالي فالحلول المختارة تختلف باختلاف المراحل التي تعرفها وضعية المقاولة، فاعتماد مخطط الإنقاذ يتم متى تبين للسنديك انطلاقا من الموازنة وجود إمكانية تذليل الصعوبات التي من شأنها أن تؤدي إلى توقفها عن الدفع، كما قد يعتمد على مخطط الاستمرارية متى رأت المحكمة أن هناك فرصة لاستمراريتها وأداء ديونها، وإن كانت متوقفة عن الدفع، أما إذا ظهر للمحكمة أن من شأن تفويتها لأحد الأغيار فرصة لاستمرارية نشاطها والحفاظ على بعض مناصب الشغل، فإنها تقضي بالمصادقة على مخطط التفويت، في حين أن استنفاد كل الخيارات دون تحقق الهدف المنشود، يؤدي في نهاية المطاف إلى التصريح بتصفية المقاولة قضائيا.

هذا ما يجعل وضعية الديون تتأثر باختلاف الحل المختار خلال فترة إعداد الحل، والدين الضريبي بدوره تختلف وضعيته خلال كل حل من هذه الحلول، ذلك أنه في حالة اختيار مخطط الاستمرارية يكون الدين الضريبي وعلى غرار باقي الديون موضوع تخفيضات وآجال جديدة، بل يمكن أن تنشأ ضمنه ديون ضريبية جديدة،[393] مما يزيد من صعوبة الأداء، أما في حالة اختيار مخطط التفويت فإن الإدارة الضريبية تحصل على ديونها من التوزيعات التي يقوم بها السنديك بعد إنجاز عمليات التفويت والتي يمكن أن تتم بأثمنة هزيلة لا تستطيع إحاطة كل الديون، نظرا لأن هاجس المشرع هو استمرار مناصب الشغل والنشاط الممارس، أما عند تقرير التصفية القضائية، فتحصيل الدين الضريبي يرتبط بمدى تغطية أصول المقاولة لخصومها أو بمدى وجود ضمانات.

ولبلوغ هدف إنقاذ المقاولة التي تعاني من صعوبات، فإن الأمر يتطلب البحث عن قنوات جديدة للتمويل تضمن استمرارية نشاطها والدفع إلى استعادة عافيتها، وهو ما تم إقراره عبر خلق حق الامتياز أو بما يسمى حق الأسبقية طبقا للمواد 565 و590 من م.ت، ذلك من أجل تشجيع وطمأنة المنعشين الماليين على تقديم الدعم المالي اللازم للمقاولة

---

[392] تنص الفقرة الأولى من المادة 569 من م.ت على أنه " يجب على السنديك أن يبين، في تقرير تفصيلي يعده، الموازنة المالية والاقتصادية والاجتماعية للمقاولة، وذلك بمشاركة رئيس المقاولة. وعلى ضوء هذه الموازنة، يقترح على المحكمة إما المصادقة على مشروع مخطط الإنقاذ وإما تعديله وإما تسوية المقاولة أو تصفيتها قضائيا."

[393] اعتبارا لطول مدة مخطط الاستمرارية، حيث نصت المادة 628 من م.ت بأنه " تحدد المحكمة مدة مخطط الاستمرارية على ألا تتجاوز عشر سنوات."

LexMaghreb
lexmaghreb.com

المتعثرة، الأمر الذي يترتب عنه نشوء ديون جديدة، لا يكون مصدرها العقد دائما، كما هو الشأن بالنسبة للديون الضريبية، طالما أن الإدارة الضريبية تتدخل في مختلف الضرائب التي تمس استمرار نشاط المقاولة، مما يجعلها دائنة بديون جديدة تنضاف إلى الديون التي نشأت سابقا.

وبالتالي فإن الديون الضريبية الناشئة بعد الحكم بفتح المسطرة تستفيد من حق الأسبقية - رغم أنها لا تساهم في تمويل المقاولة - ذلك أن علاقة الدين الضريبي بمواصلة نشاط المقاولة هي علاقة تلازم، إذ أنه باستمرار هذا النشاط تترتب عنه ضرائب جديدة.

وهكذا فإذا كانت ديون الإدارة الضريبية لاحقة على الحكم الفاتح للمسطرة تستفيد من حق الأسبقية وفق شروط معينة، فإن الأمر لا يخلو من صعوبة تحصيلها في ظل كثرة وتنوع الدائنين، وإحجام المشرع المغربي عن وضع ترتيب لهؤلاء الدائنين، وبذلك نتساءل عن مصير هاته الديون الضريبية في ظل هذا الوضع؟ **(المبحث الأول)**

ومن جهة أخرى تتأثر وضعية الدين الضريبي بحسب الحلول المختارة من طرف المحكمة، وبحسب ما إذا كانت سابقة لصدور حكم فتح المسطرة أو بعده، أو تلك التي سوف ستنجم عند تنفيذ الحل، كل ذلك يجعلنا نتساءل عن وضعية الدين الضريبي أثناء اختيار الحل؟ **(المبحث الثاني)**

المبحث الأول: تمتع الدين الضريبي اللاحق بمبدأ حق الأسبقية

يترتب عن صدور الحكم القاضي بفتح المسطرة نشوء وضعية خاصة بالمقاولة التي تعاني من صعوبات، يتغير من خلالها مركز الإدارة الضريبية ومختلف الدائنين التي تنشأ ديونهم بعد فتح المسطرة في مواجهة المقاولة المدينة.

ومن تم فإذا كانت وضعية الديون الضريبية الناشئة قبل الحكم بفتح المسطرة تشهد قيودا وعراقيل تقف مانعا أمام تحصيلها، فإن الديون الضريبية الناشئة بعد الحكم بفتح المسطرة تحظى بوضع مختلف، بحيث تتمتع بحق الأسبقية، الذي يفتح المجال أمام المحاسب المكلف بالتحصيل لاسترجاع صلاحياته التي قيدت في المرحلة السابقة.

إذن فحق الأسبقية هو حق استثنائي وخاص فرضته الحاجة الملحة إلى تمكين المقاولة من مصادر تمويلية لمواصلة نشاطها، والعمل على تسهيل فرص تسويتها،[394] كما يمكن القول بأنه بمثابة ضمان أو امتياز عام ينصب على مجموع العقارات أو منقولات المدين.[395]

[394] عبد المجيد أكرعوش، م س، ص 83.

[395] Mehdi Alj, la protection des créanciers en droit des difficultés des entreprises : Étude comparative entre le droit marocain et le droit français, mémoire pour l'obtention du diplôme du master du droit privé, université sidi Mohammed ben abdellah, faculté des sciences juridiques économiques et sociales, Fès, année universitaire 2019/2020, p 40.

البوابة القانونية المغربية LexMaghreb
lexmaghreb.com

إلا أن هاته الأسبقية لا تخلو من أثار سلبية تكمن في اصطدام الديون الضريبية بباقي الديون المستفيدة من حق الأسبقية، لاسيما وأن المشرع لم يعمل على تحديد ترتيب معين لهاته الديون، مكتفيا بالإحالة على القواعد العامة عند تزاحمها.

بل وأكثر من ذلك، فقد يعرف الدين الضريبي تراجعا من حيث رتبة استيفائه نتيجة لبعض الأوضاع الخاصة، كالديون المضمونة برهن حيازي، وتلك التي قررت لها النصوص التشريعية إمكانية حبس الشيء إلى غاية الحصول على الأداء، فهاته الديون تحظى بحق الأولوية، مما سيقلل من فرص تحصيل الدين الضريبي رغم أنه يتمتع بحق الأسبقية.

ومع ذلك فإن استفادة الإدارة الضريبية من حق الأسبقية ليس مطلقا، وإنما مقيد بمجموعة من الشروط المحددة قانونا **(المطلب الأول)** وعند استيفائها فإن ذلك يترتب عنه مجموعة من الآثار تدور بين الفعالية والمحدودية **(المطلب الثاني)**

المطلب الأول: شروط استفادة الدين الضريبي من حق الأسبقية

إن حق الأسبقية المشار إليه في المواد 565 و590 من م. ت، والمقرر لفائدة الدائنين ذوي الديون الناشئة بعد الحكم بفتح المسطرة ومن ذلك ديون الإدارة الضريبية، ليس حقا مطلقا، بل قيده المشرع المغربي بعدة شروط وضوابط، لما له من آثار قانونية على كل من مركز المقاولة من جهة، ومركز الدائنين من جهة أخرى، وتفاديا كذلك لأي تلاعب قد يطرأ في الأداء، وهذه الشروط تتمثل في ضرورة نشوء الدين الضريبي بعد الحكم بفتح المسطرة **(الفقرة الأولى)**، وأن يكون قانونيا ولازما لسير نشاط المقاولة **(الفقرة الثانية)**

الفقرة الأولى: نشوء الدين الضريبي بعد الحكم بفتح المسطرة

يقتضي الأمر من أجل الاستفادة من حق الأسبقية أن يكون الدين الضريبي قد نشأ بعد صدور حكم فتح المسطرة، وهذا يعني أن الدين الضريبي الذي نشأ قبل هذا الحكم غير معني بهذا الحق، ويخضع للإجراءات الجماعية من وقف المتابعات الفردية والتصريح بالديون وغيرها من العراقيل التي سبق وأن رأيناها سلفا.

ويثير حق الأسبقية العديد من الإشكالات سواء على مستوى التاريخ الذي يجب الاحتكام إليه للقول باستفادة الدين الضريبي من حق الأسبقية، هذا ما يجعلنا نبحث عن معيار حاسم لتحديد تاريخ نشأة الدين الضريبي **(أولا)** أو على مستوى النطاق الزمني الذي يستفيد فيه الدين الضريبي من حق الأسبقية **(ثانيا)**

أولا: معيار تحديد تاريخ نشأة الدين الضريبي

إن النظام القانوني لحقوق الامتياز يخضع بدوره للتطور والتغير، وذلك بغية مواكبة المتغيرات والمستجدات الاقتصادية والاجتماعية التي يعرفها المجتمع، ونظرا للصفة التشريعية لمصدرها، فإنه يبقى على عاتق المشرع التدخل متى اقتضت الضرورة والمصلحة ذلك، من أجل إدخال التعديلات اللازمة على حقوق الامتياز، فيلغي ما لم يعد منها صالحا

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb
lexmaghreb.com

للظروف المعاصرة، وينشأ حقوقا أخرى من أجل ضمان بعض الديون التي أصبحت تحظى بأهمية بالغة.

وفي هذا الإطار ورغبة من المشرع في توفير آليات التمويل المناسبة للمقاولة التي تعترضها صعوبات من أجل الاستمرار في نشاطها، ونظرا لوضعية فئة من الدائنين المتميزة بفعل مساهمتها في تمويل المقاولة بعد فتح التسوية القضائية،[396] مكنها المشرع من استيفاء دينها بالأسبقية على كل الديون الأخرى سواء كانت مقرونة أم لا بامتيازات أو بضمانات، وبذلك يمكن وصف هؤلاء الدائنون الناشئة ديونهم بعد فتح المسطرة بدائني المسطرة **créancier de la procédure**.[397]

ومن بين هؤلاء الدائنين نجد ديون الإدارة الضريبية، حيث ميزها المشرع المغربي عن بقية الديون واعتبرها ديونا ممتازة إن هي نشأت بعد صدور الحكم بفتح مسطرة الإنقاذ وذلك حسب الفقرة الأولى من المادة 565 من م.ت، والتي نصت على أنه " **يتم سداد الديون الناشئة بصفة قانونية بعد صدور حكم مسطرة الإنقاذ...**"

أو نشأت بعد صدور الحكم القاضي بفتح مسطرة التسوية، وذلك طبقا للفقرة الأولى من المادة 590 من م.ت، التي نصت على أنه " **يتم سداد الديون الناشئة بصفة قانونية بعد صدور حكم فتح مسطرة التسوية القضائية...**"

وبناء على مقتضيات المواد أعلاه، يتضح بأن المشرع اشترط لتمتع الدين الضريبي بالأسبقية، ضرورة نشوئه بعد صدور حكم فتح المسطرة حتى يستفيد من الامتياز المقرر له قانونا، وهذا ما أكدته محكمة الاستئناف التجارية بفاس في قرار لها[398] جاء فيه " **وحيث أنه تبين من خلال الاطلاع على سند الوضعية الضريبية المدلى به من طرف المستأنف لإثبات دائنية القباضة أن تاريخ نشوء الدين يرجع إلى 2012/03/31 أي أنه ترتب بذمة المقاولة مباشرة بعد فتح مسطرة التسوية القضائية في مواجهتها.**

وحيث أن الديون الناشئة بعد فتح المسطرة لا تخضع لقاعدة التصريح أو التحقيق بل تخضع لقاعدة الأسبقية والأولوية في الأداء وتدخل في زمرة الديون الناشئة عن العقود الجارية."

وفي هذا الإطار أثير نقاش حول كيفية تمييز الديون الضريبية السابقة والديون اللاحقة عن الحكم، بحيث أنه في كثير من الأحيان قد تنشأ ديون ضريبية قبل الحكم ولا تكون مستحقة إلا بعد صدور الحكم، وبذلك نتساءل عن **المعيار المعتمد لتحديد مدى استفادة الدين الضريبي من امتياز المواد 565 و590 من م.ت؟**

---

[396] عادل كلاطي، الديون الممتازة بمقتضى المادة 575 من مدونة التجارة - دراسة معززة بأهم المواقف الفقهية والقضائية -، مجلة المتوسط للدراسات القانونية والقضائية، ع 4، 2017، ص 162.

[397] جواد الدهبي، شرط الاحتفاظ بالملكية في مساطر معالجة صعوبات المقاولة - دراسة مقارنة -، ط1، مطبعة دار الأفاق المغربية بالدار البيضاء، 2014، ص 125.

[398] قرار محكمة الاستئناف التجارية بفاس، عدد 25، بتاريخ 2019/04/25، رقم الملف 2018/8301/68، غير منشور.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

وجوابا على هذا التساؤل يمكن القول أن ذلك يتوقف على معرفة تاريخ الواقعة المنشئة للدين[399] لا تاريخ استحقاقه، فكلما كانت الواقعة لاحقة لصدور الحكم بفتح المسطرة فإن الدين يستفيد من حق الأسبقية،[400] ومن تم فإن الدين الضريبي الذي نشأ قبل فتح المسطرة، ولكن تاريخ استحقاقه يكون بعد فتح المسطرة، فإنه يخرج من دائرة الديون المستفيدة من حق الأسبقية، وهذا ما أكده العمل القضائي في الكثير من المناسبات، من ذلك ما ذهبت إليه محكمة الاستئناف التجارية بفاس في أحد قراراتها [401] " **وحيث يكون المستفاد والعبرة هي كما سلف بسطه بالفعل المنشئ للدين من أجل تحديد فيما إذا كان يحتاج إلى التصريح به أم لا، وبذلك يحظى بالأسبقية في الأداء، وذلك خلافا لما انتهى إليه الأمر المستأنف عن غير صواب وعلى الرغم من توجيهه وضرورة تقيده في قضائه بما انتهى إليه القرار المومأ إليه أعلاه، وبالتالي وجب التأكيد على الفعل المنشئ لكل نوع من أنواع الديون على حدة وتحديد طبيعته وفيما إذا كان تاريخ الفعل المنشئ لأي دين سابق أو لاحق عن تاريخ نشر حكم فتح المسطرة الجماعية في حق شركة (و.ت).**"

وهكذا فإن الواقعة المنشئة للضريبة هي ذلك التصرف الموجب لحصول الإدارة الجبائية على الضريبة من الملزم، ويحدد القانون هذه الواقعة أو التصرف حسب نوع الضريبة.[402]

غير أنه وإن كان الأمر واضحا فإنه لا يخلو من تعقيدات على المستوى العملي، حيث يصعب في بعض الأحيان تحديد الواقعة المنشئة لهذه الديون لما لها من أهمية، كما أن تحديد الواقعة المنشئة يختلف باختلاف الضرائب المكونة للعائلة الضريبية،[403] لذلك سوف نقتصر في هذا الصدد على تحليل الواقعة المنشئة لأهم الضرائب التي تخضع لها المقاولة المتعثرة.

أ- الواقعة المنشئة لجبائية أرباح المقاولة

- **بالنسبة للضريبة على الشركات** : بداية فلقد عرفت المادة الأولى من م.ع.ض، الضريبة على الشركات بأنها " **تطبق الضريبة على الشركات على مجموع الحاصلات والأرباح والدخول المنصوص عليها في المادتين 4 و8 أدناه والمحصل عليها من قبل الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 2 منه.**"

---

[399] تتحدد الواقعة المنشئة للضريبة من خلال مجموعة من الشروط التي لا بد من توافرها حتى يولد دين الضريبة في ذمة الملزم، وهذه الشروط منها ما هو عام يشترط في الواقعة المنشئة لكل ضريبة مهما كان نوعها، ومنها ما هو خاص بكل ضريبة على حدة.

[400] أحمد شكري السباعي، الوسيط في مساطر الوقاية من الصعوبات التي تعترض المقاولة ومساطر معالجتها، الجزء الثاني في مساطر المعالجة، حكم فتح مسطرة المعالجة (الشروط الموضوعية والشكلية والإجراءات)، والتسوية القضائية (المرحلة المؤقتة واستمرارية المقاولة والتفويت)، ط1، مطبعة المعارف الجديدة بالرباط، 2000، ص 360.

[401] قرار محكمة الاستئناف التجارية بفاس، رقم 93، بتاريخ 2018/11/28، رقم الملف 118-2017-830، غير منشور.

[402] حياة حجي، التصريح بالديون الجبائية ومساطر صعوبات المقاولة - دراسة عملية معززة بأحكام وقرارات قضائية -، م س، ص 28.

[403] عبد الحق بوكبيش، استمرارية نشاط المقاولة الخاضعة للتسوية القضائية، ط1، مكتبة دار السلام للطباعة والنشر بالرباط، 2007، ص 214.

lexmaghreb.com

إذن فالضريبة على الشركات تطال من الناحية القانونية الأشخاص المعنوية، وتخضع لها الشركات مهما كان هدفها والتي تحقق أرباحا في المغرب، وسواء حققت تلك الأرباح بصورة دورية أو عرضية.[404]

وبالرجوع إلى الفقرة الأولى من المادة 8 من م.ع.ض، نجدها تنص على أنه " **تحدد الحصيلة الخاضعة للضريبة المتعلقة بكل سنة محاسبية بعد تغييرها، إن اقتضى الحال، طبقا للنصوص التشريعية والتنظيمية الجبائية المعمول بها، باعتبار ما زاد من العائدات على التكاليف في السنة المحاسبية التي وقع الالتزام بها أو تحملها لما يتطلبه النشاط المفروضة عليه الضريبة تطبيقا للتشريع والتنظيم المحاسبي الجاري بهما العمل.**"

وعليه فإن معيار النشأة يحدد انطلاقا من مجموع الحاصلات والأرباح والدخول المحصل عليها من قبل الشركات، وغيرها من الأشخاص المعنويين عند نهاية سنة الإخضاع، والتي لا يمكن أن تتعدى 12 شهرا، تطبيقا لمقتضيات المادة 17 من م.ع.ض.[405]

- **بالنسبة للضريبة على الدخل** : تفرض على دخول وأرباح الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين اختاروا عدم الخضوع للضريبة على الشركات، تطبيقا لمقتضيات المادة 21 من م.ع.ض، فالواقعة المنشئة لها تتحدد بوقوع الفعل المولد للدخل وتفرض خلال كل سنة على مجموع الدخل الذي حصل عليه الخاضع للضريبة خلال السنة المنصرمة.[406]

- **بالنسبة لعوائد الأسهم وحصص المشاركة والدخول المعتبرة في حكمها والحاصلات من التوظيفات المالية ذات الدخل الثابت** : فتحدد الواقعة المنشئة انطلاقا من تاريخ دفعها إلى المستفيد أو وضعها رهن تصرفه أو قيدها في حسابه.[407]

- **بالنسبة للضريبة على الأرباح الناتجة عن تفويت قيم المنقولة وغيرها من سندات رأس المال والدين** : فإن الواقعة المنشئة للضريبة تتحدد انطلاقا إما من التفويت بعوض أو بغير عوض، أو انطلاقا من المقايضة المعتبرة بيعا مزدوجا لقيم منقولة وغيرها من سندات رأس المال والدين، أو من خلال حصة المشاركة في شركة بقيم منقولة وغيرها من سندات رأس المال والدين، أو من خلال استرداد أو سحب السندات أو السيولة أو اختتام مخطط الادخار في الأسهم أو مخطط الادخار في المقاولة قبل انصرام المدة المنصوص عليها في المادة 68 من م.ع.ض.[408]

- **أما بالنسبة لرسوم التسجيل** : بداية يعتبر التسجيل إجراءا تخضع له المحررات والاتفاقات وتستوفي بموجبه ضريبة تسمى "**واجب التسجيل**"،[409] وبمعنى آخر فإن التسجيل هو واجب أو رسم جبائي يفرض على العقود والاتفاقات مكتوبة كانت أم شفوية،

---

[404] سعيد جعفري، حجاج خلال، محمد عاطي الله، الدليل العملي للمدونة العامة للضرائب، ط1، مطبعة الرشاد بسطات، 2014، ص 12.

[405] تنص الفقرة الأولى من المادة 17 من م.ع.ض بأنه " تحتسب الضريبة على الشركات باعتبار الربح المحقق خلال كل سنة محاسبية والتي لا يمكن أن تتعدى اثني عشر (12) شهرا."

[406] أنظر المادة 71 من م.ع.ض.

[407] أنظر المادتين 13 و14 من م.ع.ض.

[408] أنظر المادة 67 من م.ع.ض.

[409] المادة 126 من م.ع.ض.

البوابة القانونية المغربية LexMaghreb
lexmaghreb.com

رسمية أم عرفية، ويترتب عن القيام بإجراء التسجيل هذا الضمان حفظ المحررات والاتفاقات واكتساب المعرفة منها تاريخا ثابت، بمجرد تسجيلها في **" سجل الإيداع "** الذي تمسكه الإدارة الضريبية ممثلة في مكاتب التسجيل والتمبر.

وبالتالي فالواقعة المنشئة للضريبة تتحدد إما عند تحرير العقد عند وجوده، وإما عند تحقق واقعة الانتقال أو التفويت ولو لم تكن مثبتة بعقد، وإما عند تحقيق عملية حتى في ظل عدم وجود عقد أو انتقال لحق ما، على سبيل المثال وعد أحادي الجانب لبيع العقارات أو أصل تجاري.[410]

ب- الواقعة المنشئة لجبائية رقم أعمال المقاولة

- الضريبة على القيمة المضافة:[411] تختلف الواقعة المنشئة لها بحسب النظام الذي تخضع له المقاولة، إذ بموجب المادة 95 من م.ع.ض، فإن هاته الأخيرة إذا كانت تخضع لنظام قبض الثمن، فإن الواقعة المنشئة تتحدد في قبض جميع أو ثمن البضاعة أو الأعمال أو الخدمات، أما إذا كانت خاضعة لنظام المديونية، أي أنها من الخاضعين للضريبة الذين يقدمون إقرارا بذلك قبل فاتح يناير أو خلال الثلاثين يوما الموالية لتاريخ الشروع في مزاولة نشاطهم، فإنه يؤذن لهم في أداء الضريبة باعتبار تاريخ مديونية الغير بثمن البضاعة أو العمل أو الخدمة عند تحرير الفاتورة أو قيد الدين في المحاسبة.[412]

أما إذا وقع تسديد أثمان البضائع أو الأعمال أو الخدمات بطريقة المقاصة أو المقايضة أو تعلق الأمر بعمليات التسليم المشار إليها في المادة 89 من م.ع.ض، فإن الواقعة المنشئة للضريبة تتحدد في وقت تسليم البضائع أو انتهاء الأعمال أو تنفيذ الخدمة، حسب مقتضيات المادة 95 من م.ع.ض المشار إليها سلفا.

وتتوقف مصداقية الحقوق المدعى بها على قوة الحجج المثبتة لها، لذلك فإن الحق يكون عديم الفائدة إذا عجز صاحبه عن إثبات وجوده،[413] لدى يتعين على الإدارة الضريبية التي ترغب في الاستفادة من حق الأسبقية في الأداء أن تثبت أن دينها نشأ بعد تاريخ الحكم بفتح المسطرة، لأن عبئ الإثبات في هذه الحالة يقع عليها، ويتم ذلك عن طريق مقارنة تاريخ نشأة الدين مع تاريخ صدور الحكم القاضي بالإنقاذ أو التسوية القضائية، إذ متى كان تاريخ نشأة الدين لاحقا لتاريخ الحكم اعتبر مشمولا بامتياز المادة 565 والمادة 590 من م.ت، وهذا ما ذهبت إليه محكمة الاستئناف التجارية بفاس في أحد قراراتها[414] والذي جاء

---

[410] Pour plus de détails voir, Céline Bas, le fait générateur de l'impôt, 1°Édition, l'harmattan, paris, 2007, p 100 et suivants.

[411] لقد عرفت المادة 87 من م.ع.ض، الضريبة على القيمة المضافة على أنها " الضريبة على القيمة المضافة التي تمثل ضريبة على رقم الأعمال تطبق على:

1- العمليات المنجزة بالمغرب سواء أكانت بطبيعتها صناعية أو تجارية أو حرفية أمداخلة في نطاق مزاولة مهنة حرة؛

2- عمليات الاستيراد؛

3- العمليات المشار إليها في المادة 89 أدناه إذا أنجزها أشخاص غير الدولة اللامقاولة سواء قاموا بذلك بصورة اعتيادية أو عرضية ومهما كان مركزهم القانوني وشكل أو طبيعة العمل الذي يقومون به. "

[412] Sa Gaillard, La TVA, 17°Édition, Lextenso, paris, 2016, p 129.

[413] محمد مرزق، عبد الرحمان أبليلا، المنازعات الجبائية المغربية بين النظرية والتطبيق، ط2، مطبعة الأمنية بالرباط، 1998، ص 251.

[414] قرار محكمة الاستئناف التجارية بفاس، رقم 18، بتاريخ 2017/10/04، رقم الملف 12-8301-2017، غير منشور.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

فيه " وحيث أنه لما تبين من خلال نسخة التصريح بالدين المؤرخ في 2009/12/14 ومن صورة نشر الحكم بتحويل المسطرة المفتوحة في حق شركة (x) من التسوية القضائية أن تاريخ النشر هو 2009/12/02، ولما تبين أيضا من خلال جدول الوضعية المدلى به رفقة التصريح أن الفعل المنشئ للديون المصرح بها يعود بعضها إلى الفترة السابقة على تاريخ صدور الحكم بفتح مسطرة التسوية ويعود الآخر إلى تاريخ لاحق على تاريخ صدور الحكم المذكور، الذي يستفيد من حق الأسبقية، فإنه كان حريا بالجهة المقدم إليها هذا الطلب التأكد وتحديد طبيعة هذه الديون وترتيب الأثر القانوني الواجب على ضوء الملتمس الذي تقدم به المستأنف أمامها."

ويقع الإثبات بكافة الوسائل، غير أن الورقة الرسمية تعتبر دليلا قويا على نشأة الدين الضريبي، باعتبارها ناشئة عن الموظفين العموميين الذين لهم صلاحية التوثيق في مكان تحرير العقد، وفق الشكل القانوني ما لم يطعن فيها بالزور،[415] وتقبل أيضا الورقة العرفية كوسيلة لإثبات الدين وهي دليل على تاريخها ما لم يثبت العكس باعتبارها تحظى بنفس قوة الدليل الرسمي.[416]

لقد تطرقنا من خلال ما سبق إلى المعيار المعتمد في تحديد تاريخ نشأة الدين الضريبي، وذلك حسب طبيعة كل دين ضريبي على حدة، ويبقى لنا التطرق إلى المجال الزمني لاستفادة الدين الضريبي من حق الأسبقية، وذلك ما سوف نعالجه في النقطة الموالية.

ثانيا: المجال الزمني لاستفادة الدين الضريبي من حق الأسبقية

لقد أثيرت نقاشات واسعة قبل تعديل الكتاب الخامس فيما يتعلق بالامتداد الزمني للاستفادة من الامتياز المخول للديون اللاحقة، نظرا للعمومية والغموض الذي طبع المادة 575 من م.ت القديمة،[417] الأمر الذي أدى إلى إثارة العديد من التساؤلات فيما يخص تحديد التاريخ الأقصى لقيام الدين المشمول بامتياز حق الأسبقية، خاصة وأن الحكم القاضي بفتح مسطرة التسوية القضائية يشكل نقطة بداية لمراحل موالية له، وهي مرحلة إعداد الحل ومرحلة الاستمرارية ومرحلة التفويت، ثم مرحلة التصفية، ونتيجة لهذا الوضع انقسمت الأراء إلى اتجاهين، حيث ذهب البعض[418] للقول بأن المادة 575 من م.ت (في صيغتها القديمة) تبتدأ من تاريخ الحكم بالتسوية القضائية وتنتهي بالحكم بحصر مخطط الاستمرارية أو التفويت أو التصفية القضائية، ومن تم فإن مجال تطبيق حق الأولوية يقتصر

---

[415] أنظر إلى الفصول من 418 إلى 423 من ق.ل.ع.

[416] الفصل 424 من ق.ل.ع.

[417] تنص المادة 575 من م.ت قبل التعديل على أنه " يتم سداد الديون الناشئة بصفة قانونية بعد صدور حكم فتح مسطرة التسوية بالأسبقية على كل الديون الأخرى...."

[418] أحمد شكري السباعي، الوسيط في مساطر الوقاية من الصعوبات التي تعترض المقاولة ومساطر معالجتها، الجزء الثاني، م س، ص 359.

- عبد الكريم عباد، دور القضاء في معالجة صعوبات المقاولة، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون الخاص، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية عين الشق - الدار البيضاء -، السنة الجامعية 2004/2003، ص 384 و385.

- عبد الحق بوكبيش، استمرارية المقاولة الخاضعة لمسطرة التسوية القضائية، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون الخاص، جامعة محمد الأول، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بوجدة، السنة الجامعية 2005/2004، ص 200.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

فقط على متابعة المقاولة لنشاطها في المرحلة المؤقتة أو الانتقالية، ولا يتجاوز حدود هذه المرحلة، بمعنى أن هذا الامتياز يندثر بصدور مخطط الاستمرارية أو التفويت أو بالنطق بالتصفية القضائية، ما لم تأذن المحكمة خلال سريان مسطرة التصفية بمتابعة المقاولة لنشاطها، وذلك لمدة تحددها استنادا لمقتضيات المادة 620 من م.ت (في صيغتها القديمة).

بينما ذهب اتجاه آخر[419] إلى تبني موقف مغاير، حيث يرى أن نطاق المادة 575 من م.ت (في صيغتها القديمة)، يمتد ليشمل كل المراحل التي تأتي بعد صدور حكم فتح مسطرة التسوية القضائية، مادام أن الصياغة العامة للمادة المذكورة توحي بذلك، مبرزا رأيه بكون أن المشرع لم يحدد بدقة التاريخ الذي ينتهي فيه هذا الامتياز، ومن تم فالديون الناشئة بعد انتهاء فترة إعداد الحل تستفيد من هذا الحق، ما دام هذا التوجه يخدم مصالح الدائنين الذين ضحوا بمصالحهم، وأن القول بغير هذا سيؤدي بالدائنين إلى التوقف عن تقديم خدماتهم أو مواردهم للمقاولة المتوقفة عن الدفع.

ونتيجة لهذه الخلافات فإن المشرع المغربي تفطن للأمر، حيث جاء بمقتضيات من شأنها حسم الخلاف الدائر بهذا الخصوص، وذلك من خلال عمله على إعادة صياغة هذه المادة، وتوضيح المقصود بالديون الناشئة بعد فتح المسطرة، وكذا حصر المجال الزمني للاستفادة من حق الأسبقية في فترة إعداد الحل فقط، فضلا عن إقحام الديون الناشئة بعد صدور حكم فتح مسطرة الإنقاذ للاستفادة من هذا الامتياز.

وعليه فقد نصت المادة 590 من م.ت على أنه " **يتم سداد الديون الناشئة بصفة قانونية بعد صدور حكم فتح مسطرة التسوية القضائية والمتعلقة بحاجيات سير هذه المسطرة أو تلك المتعلقة بنشاط المقاولة وذلك خلال فترة إعداد الحل في تواريخ استحقاقها...**"

وهي نفس الصياغة التي تضمنتها المادة 565 من م.ت، التي تنظم الديون الناشئة بعد النطق بالحكم القاضي بافتتاح مسطرة الإنقاذ كمستجد استلهمه المشرع المغربي من نظيره الفرنسي، وبذلك فإنه حتى يستفيد الدين الضريبي من حق الأسبقية، فإنه يتعين أن يترتب في ذمة المقاولة المتوقفة عن الدفع أو الخاضعة لمسطرة الإنقاذ داخل حيز زمني محدد يتمثل طبقا للمواد 565 و590 من م.ت، في المدة الزمنية المحددة بعد صدور الحكم القاضي بفتح مسطرة الإنقاذ أو التسوية القضائية إلى غاية صدور حكم ثاني يقضي بتحديد مآل المقاولة.

وبذلك يكون المشرع قد حسم وحصر نطاق الاستفادة من حق الأسبقية في فترة إعداد الحل، وهذا ما كانت تسايره القرارات القضائية السابقة على تعديل الكتاب الخامس من

---

[419] كريم أيت بلا، استمرارية المقاولة في إطار التسوية القضائية على ضوء العمل القضائي، ط1، مطبعة دار السلام للطباعة والنشر والتوزيع بالرباط، 2008، ص 110.

-Hassania Cherkaoui, droit commercial, 3° Édition, El Maarif al Jadida, rabat, 2010, p 315.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

م.ت، بحيث جاء في قرار لمحكمة النقض[420] بأنه " **المقصود بالديون الناشئة بصفة قانونية، هي تلك التي نشأت خلال فترة الملاحظة الممتدة من تاريخ صدور حكم فتح مسطرة التسوية القضائية لغاية صدور الحكم بحصر مخطط الاستمرارية، وغايته من ذلك حماية دائني المقاولة أثناء هذه المرحلة الحرجة التي من خلالها تتحدد وضعيتها ومآلها، مكافأة لهم عن قبولهم التعامل معها رغم عملهم بالوضعية غير الواضحة للصعوبة التي تجتازها، وهذه الحماية لا مبرر لاستمرارها على المدة اللاحقة للفترة المذكورة لزوال العلة.**"

فضلا عن ذلك فقد وضع المشرع مادة خاصة بالتصفية القضائية، وذلك حتى يقع التمييز بين التسوية القضائية والتصفية القضائية، لاختلاف كل مسطرة على حدة والغاية التي تروم كل واحدة منهما تحقيقها، وحتى لا يظن أن المادة 590 من م.ت، تطبق على التسوية القضائية دون التصفية القضائية، وذلك في المادة 652 من م.ت،[421] التي خولت للدائنين ومن ذلك الإدارة الضريبية أيضا حق الأسبقية في مرحلة التصفية مقابل شروط محددة.[422]

وعلى نفس النهج صار أيضا المشرع الفرنسي من خلال المادة L622-17 من م.ت.ف،[423] التي منحت هذا الامتياز للدائنين الذين نشأت ديونهم بعد حكم فتح المسطرة، وبالضبط خلال فترة المراقبة أو بما يسمى إعداد الحل، وهذا ما تم تكريسه على مستوى محكمة النقض الفرنسية، حيث ذهبت للقول في أحد قراراتها[424] بأنه " **وفقا للمادة-L622 17/1 من القانون التجاري، فإن الديون نشأت بانتظام بعد الحكم الافتتاحي للمسطرة بتاريخ 1 يناير 2014، وحيث أن تاريخ الحكم بفتح مسطرة التسوية القضائية في حق شركة Mory Ducros كان هو 26 نونبر 2013، وبذلك تكون هاته الديون قد نشأت خلال فترة المراقبة، مما يخولها الاستفادة من حق الامتياز في الأداء عند الاستحقاق.**"

بقي أن نشير إلى مسألة لا تقل أهمية عما سبق وهي زمن إعداد الحل أو بعبارة أخرى زمن الفترة الانتقالية، حيث يمكن استنباط هذا الزمن من محتوى النصوص لا من صراحتها قائلين بأن هذه الفترة تبدأ من تاريخ صدور الحكم بالتسوية القضائية، كما جسدته المادة

---

[420] قرار محكمة النقض، رقم 1/736، بتاريخ 2010/11/05، في الملف التجاري رقم 2009/1/3/55، منشور بمجلة الوادية الحسنية للقضاة، ع 3، 2012، ص 179.

[421] تنص المادة 652 من م.ت على أنه " إذا اقتضت المصلحة العامة أو مصلحة الدائنين استمرار نشاط المقاولة الخاضعة للتصفية القضائية، جاز للمحكمة أن تأذن بذلك لمدة تحددها إما تلقائيا أو بطلب من السنديك أو وكيل الملك.
وتطبق مقتضيات المادة 588 أعلاه خلال هذه الفترة بينما تطبق مقتضيات المادة 590 أعلاه على الديون الناشئة خلال هذه المدة. "

[422] اسماعيل بوهمو، م.س، ص 340 و341.

[423] Art L622-17, alinéa 1, du code de commerce dispose " Les créances nées régulièrement après le jugement d'ouverture pour les besoins du déroulement de la procédure ou de la période d'observation"...

[424] Cass.Com, N°258, à la date 24 mars 2021, N° de pourvoi 20-13.832, publié sur le site www.legifrance.gouv.fr, date de consultation, le 13/08/2021, à 15:46

LexMaghreb
lexmaghreb.com

584 من م.ت في فقرتها الأولى،[425] وتنتهي بعرض السنديك اقتراحه على القاضي المنتدب بحسب الفقرة ما قبل الأخيرة من المادة 595 من م.ت.[426]

وبذلك يمكن ربط مدة أو زمن الفترة الانتقالية بمدة إعداد تقرير الموازنة المالية والاقتصادية، ما دام الغرض من تقرير الفترة الانتقالية هو إعداد الموازنة المذكور، وبالتالي فإن مدة إعداد التقرير وتقديمه للقاضي المنتدب هي في الوقت ذاته مدة الفترة الانتقالية، وهي المدة التي حددها المشرع بمقتضى الفقرة ما قبل الأخيرة من المادة 595 من م.ت، في أربعة أشهر التي تلي صدور الحكم القاضي بفتح المسطرة، مع إمكانية تمديدها مرة واحدة لنفس المدة، لتصل كحد أقصى لثمانية أشهر،[427] هذا على خلاف المشرع الفرنسي الذي حدد فترة الملاحظة **période d'observation** بموجب المادة L621-3 من م.ت.ف، في ستة أشهر قابلة للتمديد مرة واحدة لنفس المدة بطلب من المتصرف القضائي أو المدين أو النيابة العامة، ويمكن تمديدها بصفة استثنائية لمدة أقصاها ستة أشهر، وبالتالي يمكن أن تصل فترة الملاحظة إلى ثمانية عشر شهرا.[428]

وفي الأخير يمكن القول على أن حصر نطاق الاستفادة من حق الأسبقية في الفترة الانتقالية، والتي لا تتعدى مدتها ثمانية أشهر كما رأينا سابقا، لا تخدم مصلحة الدائنين عموما، ودين الإدارة الضريبي على وجه الخصوص، وبالتالي لا يمكن اعتبارها ضمانة فعالة، لأن الفترة الانتقالية جد قصيرة، مما سيقلص من فرص تأمين الدين الضريبي واستخلاصه عند تاريخ الاستحقاق، ذلك أن الديون الضريبية قلما تنشأ خلال هذه الفترة.

وعلى كل حال، فإن الديون الضريبية ولكي تستفيد من حق الأسبقية المحدد في المواد 565 و590 من م.ت، يتحتم أن تنشأ بعد صدور الحكم بفتح المسطرة، وأن الحق المكتسب يتم خلال فترة إعداد الحل ويزول بزواله، علاوة على الامتيازات التي تمتاز بها طبقا للقواعد العامة، غير أن هذا الشرط لا يكفي وحده للاستفادة من حق الأسبقية، بل لابد أن يكون الدين الضريبي قد نشأ بصفة قانونية ولأجل مواصلة المقاولة لنشاطها، وهذا ما سنراه في الفقرة الموالية.

الفقرة الثانية: نشوء الدين الضريبي بصفة قانونية ومن أجل مواصلة المقاولة لنشاطها

لا يكفي أن ينشأ الدين الضريبي في تاريخ لاحق على تاريخ فتح مسطرة الإنقاذ أو التسوية القضائية، وبالضبط خلال الفترة الانتقالية، حتى يستفيد من حق الأسبقية بموجب المواد

---

[425] تنص الفقرة الأولى من المادة 584 من م.ت على أنه " يسري أثر الحكم القاضي بفتح المسطرة من تاريخ صدوره ويشار إليه في السجل التجاري المحلي والسجل التجاري المركزي فور النطق به."

[426] تنص الفقرة ما قبل الأخيرة من المادة 595 من م.ت بأنه " يجب أن تعرض هذه الاقتراحات على القاضي المنتدب داخل أجل أقصاه أربعة أشهر تلي صدور حكم فتح المسطرة. ويمكن تجديد الأجل المذكور، عند الاقتضاء، مرة واحدة من طرف المحكمة بناء على طلب من السنديك."

[427] سهام العسرى، الزمن في مساطر صعوبات المقاولة، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون الخاص، جامعة سيدي محمد بن عبد الله، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بفاس، السنة الجامعية 2019/2018، ص 30 و31.

[428] جعفر القاسمي، الحلول الناتجة عن مسطرة الإنقاذ في ضوء القانون رقم 73.17 المتعلق بصعوبات المقاولة، مجلة قراءات عملية في الأبحاث والدراسات القانونية والإدارية، ع 3، فبراير 2021، ص 258.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

565 و590 من م.ت، بل يجب أن يكون هذا الدين قانونيا في نشأته وسببه، والغاية من تقرير هذا الشرط ترجع إلى القيود الكثيرة التي تفرضها هاته المساطر على حرية المقاولة المتعثرة في التصرف بأموالها **(أولا)**، كما يشترط أيضا أن ينشأ هذا الدين بمناسبة مواصلة المقاولة لنشاطها، وهذا ما يطرح التساؤل حول مدى مساهمة ديون الإدارة الضريبية في استمرارية نشاط المقاولة للقول بأحقيتها في الاستفادة من حق الأسبقية **(ثانيا)**

أولا: نشوء الدين الضريبي بصفة قانونية

لا تستفيد الديون التي تنشأ بعد الحكم القاضي بفتح المسطرة القضائية للمعالجة من حق الأسبقية، إلا إذا كانت بصورة قانونية، وهذا ما نصت عليه الفقرة الأولى من المادة 590 من م.ت، حيث جاء فيها " **يتم سداد الديون الناشئة بصفة قانونية بعد صدور حكم فتح مسطرة التسوية القضائية....**"، وهي نفس الصياغة المستعملة من قبل المشرع المغربي في إطار المادة 565 من نفس المدونة.

ولعل المقصود بشرط النشوء بصفة قانونية، أن ينشأ الدين عن تصرفات تدخل في سلطات أو اختصاصات السنديك، أو في الاختصاصات التي يمارسها رئيس المقاولة وحده،[429] وبالتالي فإذا كان رئيس المقاولة محقا قبل فتح المسطرة بالإتيان بكل تصرف، أو بكل عمل يبدو له أنه ضروري لنشاط مقاولته، فإن حريته في ذلك تخضع للعديد من القيود بعد فتح المسطرة، والتي تفرضها مصلحة المقاولة.[430]

والواقع أن مفهوم " **القانونية** " المضمن في أي نص قانوني، يبقى محل عدة تفسيرات، وحسب أحد الباحثين[431] فإن مفهوم القانونية المنصوص عليه في إطار المواد 565 و590 من م.ت، يجب أن يأخذ بعين الاعتبار مسألتين أساسيتين: مراعاة توزيع السلط والاختصاصات بين المدين وأجهزة المسطرة من جهة، والارتباط باستمرارية نشاط المقاولة من جهة أخرى.[432]

ذلك أن المقاولة خلال المرحلة الانتقالية، لا تتمتع بالحرية الكاملة في ممارسة جميع التصرفات القانونية ومصلحة دائنيها في إطار نظام غل اليد الذي اعتمده المشرع في نظام صعوبات المقاولة، وبذلك يصبح معيار غل اليد هذا هو المعيار لقياس الديون إن كانت نشأت بصفة قانونية أم لا،[433] لأنه من غير المعقول أن يستفيد دائن معين من حق الأسبقية عندما ينشأ دينه عن التصرفات أو القيود المحظورة على رئيس المقاولة،[434] وبالتالي فإن كل تجاوز للمنهجية الواجب احترامها بخصوص الديون الناشئة في ذمة المقاولة بعد صدور

---

[429] حسب أنماط الإدارة المحددة في المادة 592 من م.ت.

[430] امحمد لفروجي، صعوبات المقاولة والمساطر القضائية الكفيلة بمعالجتها، م س، ص 389.

[431] جواد الدهبي، م س، ص 121.

[432] وهذا ما سنتحدث عنه في المحور الموالي.

[433] غزلان حميدي، وضعية الدائنين بعد فتح مسطرة التسوية والتصفية القضائية، مجلة المهن القانونية والقضائية - سلسلة قانون الأعمال والممارسة القضائية -، ع 2، نونبر 2018، ص 216.

[434] جواد الدهبي، م س، ص 121.

البوابة القانونية المغربية LexMaghreb
lexmaghreb.com

حكم فتح المسطرة، يسقط عنها صفة الشرعية القانونية التي يخولها حق الأسبقية طبقا للمادتين 565 و590 من م.ت.[435]

وإذا كان مضمون هذا الشرط كما تم توضيحه أعلاه يصدق على نوعية الديون التي يكون مصدرها التزامات تعاقدية أو اتفاقية التي تعمل المقاولة على إبرامها مع مختلف الدائنين، فإن الأمر بخلاف ذلك بخصوص الديون الضريبية التي لا ترتبط بالتزامات اتفاقية، بل تنشأ عن التزام قانوني تفرضه نصوص قانونية خاصة،[436] وبالتالي يطرح التساؤل حول محل شرط قانونية نشأة الدين على النحو المبين سابقا بالنسبة للديون الضريبية؟

ذهب بعض الباحثين[437] للقول بأن نشوء الدين الضريبي بصفة قانونية يرتبط بمدى احترام الإدارة للنصوص التي تحدد الإجراءات والمساطر لتحديد وعاء الضريبة، بحيث يجب أن يتم وفق الشروط الخاصة بكل ضريبة على حدة وفي ظل احترام الضمانات التي يوفرها القانون الضريبي للملزم من أجل الدفاع عن مصالحه، وأن المساس بهذه الشروط والضمانات يشكل أساسا للطعن بعدم مشروعية فرض الضريبة، إضافة إلى ذلك يرتبط نشوء الدين بصفة قانونية بما تم ذكره بخصوص تحقق الواقعة المنشئة خلال فترة إعداد الحل.

بينما يرى أخر[438] عكس ذلك، بحيث عزز رأيه بكون عدم احترام الإدارة العمومية لإجراءات تأسيس وعاء الدين الضريبي، كعدم التقيد بشكليات معينة أو اعتماد مبلغ الدين لا يتناسب والواقعة أو النشاط المنتج للدين الضريبي، فالمشرع وضع مجموعة من المقتضيات لحماية الملزم، بالإضافة إلى إمكانية المنازعة في تأسيس هذا الدين،[439] وبالتالي فالمقصود بشرط قانونية نشوء الدين، هو أن ينشأ الدين الضريبي في إطار القواعد المؤطرة لفترة إعداد الحل، والذي ينتج عن التصرفات المسموح بها من طرف المدين أو أجهزة المسطرة والمرتبطة بنشاط المقاولة.

والرأي فيما أعتقد أن الديون الضريبية كما هو معلوم أنها تستمد صفتها القانونية من النصوص التشريعية المنظمة لها، وبالتالي فإنها تختلف عن باقي الديون الأخرى، إذ ترتبط قانونية نشوء الدين الضريبي بصدور نصوص تشريعية تحدد المادة الضريبية الخاضعة لها وتقدر العبء المناسب، وطريقة استخلاصها وكذا الإجراءات والمساطر الواجب إتباعها لتحديد الوعاء الضريبي ومراقبته، كأن يتعلق الأمر بدين ضريبي أساسه القانوني يدخل في

---

[435] عبد الرحيم شميعة، شرح أحكام نظام معالجة صعوبات المقاولة في ضوء القانون رقم 73.17، م س، ص 255.

[436] ينص الفصل 39 من الدستور المغربي على أنه " على الجميع أن يتحمل، كل على قدر استطاعته، التكاليف العمومية، التي للقانون وحده إحداثها وتوزيعها، وفق الإجراءات المنصوص عليها في هذا الدستور."

[437] محمد الحبيب سوجود، م س، ص 101.

- عبد الحميد اليعقوبي، ضمانات تحصيل الديون العمومية في إطار مساطر صعوبات المقاولة، مجلة المحيط للدراسات والأبحاث القانونية، ع 2، 2018، ص 180 و181.

[438] محمد خمسي، م س، ص 78.

[439] لقد جاء في قرار لمحكمة الاستئناف التجارية بفاس بأنه " إن الديون اللاحقة لفتح المسطرة لا تخضع لمسطرة التصريح والتحقيق عملا بالمادة 686 من م.ت (في صيغتها القديمة)، وإنما ينحصر في إعلام السنديك الذي تبقى له صلاحية إثارة أية منازعة بشأنها أمام الجهات المختصة."

- قرار رقم 73، الصادر بتاريخ 2010/12/08، ملف عدد 2010/24، غير منشور.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

إطار ما نظمه المشرع المغربي في م.ع.ض، كالضريبة على الشركات أو الضريبة على الدخل، وكذا الضريبة على القيمة المضافة وغير ذلك من أنواع الضرائب.

ومن تم فإن الديون الضريبية التي تنشأ بكيفية صحيحة كما حددت ذلك القوانين الضريبية،[440] فإنها تعتبر قانونية لا محالة، إذ أن العلاقة التي تربط الإدارة الضريبية والمقاولة الملزمة محددة بمقتضى القانون، فالضريبة تنشأ من دون إرادة رئيس المقاولة أو السنديك بخلاف ما ذهب إليه التوجه الثاني، ولعل ما يزكي هذا الطرح ما ذهبت إليه معظم المحاكم التجارية بالمغرب، بحيث في الكثير من الأحيان ما تبحث هاته الأخيرة عن مدى ارتكاز السند المؤسس للدين الضريبي على الشروط المتطلبة قانونا، للتصريح بقانونية نشأة الدين الضريبي كشرط من الشروط المتطلبة للاستفادة من حق الأسبقية، ولعل ما يثبت ذلك، ما ذهب إليه القاضي المنتدب بالمحكمة التجارية بفاس في أمر صادر عنه[441] جاء فيه " **وحيت أنه وبخصوص الدين المتعلق برسم الخدمات الجماعية برسم سنوات 2010 و2011 و2014 و2015 والضريبة على الدخل لسنة 2007 والبالغ مجموعها 7400.00 درهم فيبقى دينا ناشئا بعد فتح مسطرة التسوية القضائية بتاريخ 2006/07/13...، ولما كان الدين الضريبي يكتسي صبغة الدين عمومي فإنه يكون صحيحا وثابتا طالما أنه مؤسس على سند تنفيذي يعتبر كذلك بحكم القانون وبحكم استيفائه لكافة شروطه القانونية، ويتعين تبعا لما ذكر قبول الدين المصرح به وبصفة امتيازية استنادا للمادة 590 من م.ت.**"

فضلا عن ذلك تعتبر الديون الضريبية أيضا ناشئة بصفة قانونية، متى كانت ناشئة داخل حيز زمني محدد، وهو طبقا للمادتين 565 و590 من م.ت، كما سبق ذكر ذلك، في المدة الزمنية المحددة بعد صدور الحكم القاضي بفتح المسطرة القضائية للإنقاذ أو التسوية إلى غاية صدور حكم ثاني يقضي بتحديد مآل المقاولة، كما يهم هذا التوصيف طبقا للمادة 652 من م.ت، الديون الناجمة عن التصرفات التي تأتيها المقاولة عند صدور حكم بالتصفية القضائية، إذا ما اقتضت المصلحة العامة أو مصلحة الدائنين استمرار نشاط المقاولة خلال هذه المرحلة، فإن المحكمة تأذن بذلك لمدة تحددها إما تلقائيا أو بطلب من السنديك أو وكيل الملك، وبالتالي فخلال هذه المدة تطبق مقتضيات المادة 590 من نفس المدونة على الديون الناشئة خلال هذه المدة.[442]

من خلال ما سبق يمكن القول بأن الصفة القانونية أساسية لاستفادة الدين الضريبي الصادر بعد الحكم بفتح المسطرة القضائية من امتياز المادتين 565 و590 من م.ت، وأن أي مساس بهذه الصفة القانونية يعطي الحق للمقاولة الملزمة في الطعن بعدم مشروعية

---

[440] يقصد بمبدأ قانونية الضريبة أنه لا يمكن فرض أي التزام ضريبي إلا بناء على نص قانوني يحدد الواقعة المنشئة للضريبة (le fait générateur de l'impôt) في مجالها ووفق شروطها ويحدد سعرها وطريقة تصفيتها، لأن الأصل هو أن لا ضريبة بدون نص.
- عبد الرحمان أبليلا، الإثبات في المادة الجبائية بالمغرب بين القواعد العامة وخصوصيات المادة الجبائية، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون الخاص، جامعة القاضي عياض، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بمراكش، السنة الجامعية 2007/2006، ص 17.

[441] أمر صادر عن القاضي المنتدب بالمحكمة التجارية بفاس عدد 2018/183، بتاريخ 2018/10/04، ملف عدد 11-8313-189، غير منشور.

[442] عبد الرحيم شميعة، شرح أحكام نظام مساطر معالجة صعوبات المقاولة في ضوء القانون رقم 73.17، م س، ص 256.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

الضريبة، إلا أن هذا لا يكفي للقول باستفادة الإدارة الضريبية من حق الأسبقية، بل لا بد من استيفاء شرط أخير، وهو أن ينشأ الدين الضريبي لغرض مواصلة المقاولة نشاطها، وهذا ما سيكون موضوع المحور الموالي.

ثانيا: ارتباط الدين الضريبي بمواصلة نشاط المقاولة

تعتبر ضرورة نشوء الدين بمناسبة مواصلة المقاولة **la finalité de la créance** لنشاطها خلال فترة إعداد الحل الملائم لوضعيتها شرطا أساسيا، لكي يستفيد الدائن من حق الأسبقية، وهذا ما نص عليه المشرع في إطار المادة 590 من م.ت التي جاء فيها " **يتم سداد الديون الناشئة بصفة قانونية بعد صدور حكم فتح مسطرة التسوية القضائية، والمتعلقة بحاجيات سير هذه المسطرة أو تلك المتعلقة بنشاط المقاولة....**"، وهي نفس الصياغة المستعملة في إطار المادة 565 من م.ت المتعلقة بحق الأسبقية خلال مرحلة الإنقاذ.

وتجب الإشارة إلى أن هذا الشرط لم يكن منصوصا عليه في إطار المادة 575 من م.ت، قبل التعديل الذي تم بموجب القانون رقم 73.17، مقتديا بنظيره الفرنسي الذي نص على هذا الشرط في إطار المادة L622-17 من م.ت.ف، حيث جاء في الفقرة الثانية من المادة المذكورة بأنه " ضرورة نشوء هذه الديون بانتظام بعد فتح الحكم لأغراض سير المسطرة **les besoins du déroulement de la procédure**"

هذا ما أكده قرار صادر عن محكمة النقض الفرنسية،[443] حيث جاء فيه " **يترتب على الجمع بين المادتين L622-24 الفقرة السادسة والفقرة الأولى من المادة L622-17 من م.ت، أن الديون اللاحقة لحكم الافتتاح والتي لم تنشأ لأغراض تتعلق بسير المسطرة، أو مقابل خدمة مقدمة إلى المدين خلال فترة المراقبة، فإنها لا تستفيد من حق الامتياز ولا تسدد عند تاريخ الاستحقاق.**"[444]

ويقصد بهذا الشرط، تلك الديون التي نشأت من أجل تمكين المقاولة من متابعة نشاطها، أي الديون المهنية التي تحظى بهذا الامتياز اعترافا بجميل هؤلاء الدائنين الذين وضعوا ثقتهم بالمقاولة رغم وضعيتها الصعبة.

ويعتبر هذا الشرط منطقي، لأن الغاية من هذا الامتياز هو تفضيل الفاعلين الذين ساعدوا في إنقاذ المقاولة المتعثرة، وبالتالي فكان من الطبيعي جدا ألا يفتح المشرع المجال لنشوء ديون لا علاقة لها بتسوية المقاولة، أو باستمرارية نشاطها، فكل دين نشأ عن عقد أو تصرف لا علاقة له بنشاط المقاولة، ولا يدخل في مستلزمات تسييرها أو إدارتها يعد دينا خارجا عن حق الأسبقية المقرر بموجب المادتين 565 و590 من م.ت.[445]

---

[443] Cass.Com, N°755, à la date 9 décembre 2020, N° de pourvoi 19-17.579, publié sur le site www.legifrance.gouv.fr, date de consultation, le 16/08/2021, à 12:34

[444] محمد أبو الحسن، تفويت المقاولة كحل في إطار التسوية القضائية، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون الخاص، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية عين الشق - الدار البيضاء -، السنة الجامعية 2003/2002، ص 233.

[445] غزلان حميدي، م س، ص 215.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

ورغم أن المشرع المغربي اشترط صراحة لتمتيع الدين بحق الأسبقية للدائنين اللاحقين للمسطرة المفتوحة في وجه المقاولة، ضرورة ارتباط الدين بنشاط المقاولة، إلا أنه لم يحدد بشكل واضح المعيار الواجب اعتماده لتمييز الديون التي تعتبر ضرورية لاستمرارية نشاط المقاولة عن غيرها وبالتالي يطرح التساؤل حول **مدى إمكانية تصور وجود ديون ضريبية تخدم المقاولة؟ وبعبارة أدق، ما مدى إمكانية اعتبار ديون الإدارة الضريبية ديونا ساهمت بشكل إيجابي في مواصلة المقاولة لنشاطها؟**

ذهب جانب من الباحثين[446] إلى أن جميع الديون الناشئة بصفة قانونية بعد فتح المسطرة تتمتع بحق الأولوية في الأداء مهما كانت طبيعتها، سواء كانت ديون مهنية أو غير مهنية، من ذلك الدين الضريبي، لأن هذا الأخير ومواصلة النشاط متلازمان، فالضرائب لا تفرض إلا على المقاولة التي تزاول نشاطها، إضافة إلى كون المادتين 565 و590 من م.ت، تطغى عليهم صبغة العمومية، وبذلك فإن صياغة المادتين السالفتين الذكر، كفيلة بأن تستغرق جميع الديون، سواء كانت عبئا على المقاولة أو لمصلحتها، وكفيلة بأن تستثني بعض المعنى المحترز منه كالديون المتعلقة بالحياة الشخصية للمدين، المقصود استبعادها هنا من باب أولى.

غير أن جانبا آخر من الباحثين[447] يرجع الأمر لفلسفة المشرع عند إحداثه لهذا الامتياز، حيث أراد من ذلك تشجيع المتعاملين مع المقاولة ومد يد العون لها، وهي في وضعية صعبة من أجل الحفاظ على استمراريتها، لذلك أوجد المشرع لهؤلاء الدائنين نوعا جديدا من الامتيازات، وبالتالي فإن الدين الضريبي الناشئ بمقتضى التزام قانوني، لا يساهم في تقديم الدعم للمقاولة، بل أحيانا يثقل كاهلها، إذا علمنا أن العديد من المقاولات أمست تصرح بالعجز في موازنتها بغية تفادي أداء ديون الإدارة الضريبية، فيما البعض منها يطالب بتسهيلات ومنح كلا أو بعضا من الإعفاءات الضريبية، وما يدعم هذا الطرح هو النص الصريح الذي تبناه المشرع من خلال الامتياز المنصوص عليه في المادة 558 من م.ت، التي نصت على أنه " **يستفيد الأشخاص الذين وافقوا، في إطار مسطرة المصالحة التي أفرزت الاتفاق المنصوص عليه في المادة 556 أعلاه، على منح مساهمة جديدة بخزينة المقاولة من أجل ضمان متابعة نشاطها واستمراريتها، من استيفاء مبلغ تلك المساهمة بحسب الأفضلية، قبل كل الديون الأخرى، بما فيها تلك المقررة في المادتين 565 و590 والفقرة الثانية من المادة 652 أدناه...**"

---

[446] يوسف بورضى، صعوبات المقاولة وطرق التنفيذ، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون الخاص، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بالمحمدية، السنة الجامعية 2014/2013، ص 243.

- حفيظة العتاق، م س، ص 106.

[447] محمد خمسي، م س، ص 80 و81.

- أيوب الغواتي، م س، ص 77.

-Calmette Victor, la gestion fiscale de l'entreprise en difficulté, thèse pour le doctorat en droit privé, université Toulouse 1 capitole, faculté de droit et science politique, Toulouse, année universitaire 2017/2018, p 118 et 119.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

وبذلك فإن هذه المادة توضح بجلاء مدى ارتباط الدين باستمرارية النشاط في ضرورة تعلقه لزوما بخدمة المقاولة عبر ضخ مساهمات في خزينتها وتزويدها بالسلع والخدمات وكل ما يمكن أن يساهم في تذليل الصعوبات التي من شأنها تعطيل استمراريتها، ولكل هاته التبريرات فإن الدين الضريبي لا يتوفر فيه هذا الشرط، مما يجعله خارج الديون المستفيدة من حق الامتياز.

والرأي فيما أعتقد أن علاقة الدين الضريبي بمواصلة نشاط المقاولة هي علاقة تلازم، لكونه نشأ نتيجة ممارسة المقاولة لنشاطها المهني، بمعنى آخر أن استمرار هذا النشاط تترتب عنه ضرائب جديدة، على المقاولة المزاولة له، لأن معنى المادتين 565 و590 من م.ت في اتصال بالدين الضريبي، يفيد أن المقاولة عند استمرارها في تأدية النشاط الذي من أجله نشأت، يترتب عنه أن الدين الضريبي تلقائيا يتوفر فيه شرط مواصلة النشاط، هذا على خلاف الدين الضريبي المترتب عن ممارسة رئيس المقاولة لأنشطته المدنية، كاقتناء عقار من أجل السكنى، وما يترتب عن ذلك من ديون، كرسوم التسجيل، وضريبة الخدمات الجماعية، فكلها ضرائب لا علاقة لها بنشاط المقاولة، وبالتالي لا تدخل في زمرة الديون المستفيدة من حق الأسبقية.

ولعل ما يزكي هذا الطرح، ما ذهبت إليه مجموعة من القرارات القضائية في سبيل تأكيد استفادة الدين الضريبي من حق الأسبقية، وفي ذلك إقرار غير مباشر لارتباط الدين الضريبي اللاحق على فتح المسطرة بمواصلة نشاط المقاولة، وما يؤكد ذلك قرار صادر عن محكمة الاستئناف التجارية بفاس[448] الذي جاء فيه **"...والحال أن الديون الضريبية التي صرح بها القابض تشمل هي الأخرى ضرائب تم إصدارها بعد فتح مسطرة التسوية القضائية، وبالتالي فإن إقصاء القابض من مشروع هذا التوزيع فيه خرق لقواعد الامتياز المنصوص عليها في المادة 575 من م.ت (المقابلة للمادة 590 من م.ت الحالية)."**

وفي نفس الاتجاه ذهب قرار صادر عن محكمة النقض الفرنسية[449] للقول بأنه " **وعلى أي حال، فإن المطالبات التي تنشأ بانتظام بعد الحكم الافتتاحي لاحتياجات المسطرة، أو مقابل خدمة مقدمة للمدين خلال فترة المراقبة، يتم سدادها عند استحقاقها من الذمة المالية للمقاولة.**

وحيث أن الضرائب المتنازع عليها، على الرغم أنها تستند إلى الأجور المدفوعة في العام السابق، فإنها قد نشأت في 1 مارس 2013، أي بعد الحكم الافتتاحي، وقد نشأت لغرض سير المسطرة، وبذلك فقد حرمت محكمة الاستئناف قرارها من الأساس القانوني فيما يتعلق بالمادة L622-17 من م.ت."

---

[448] قرار صادر عن محكمة الاستئناف التجارية بفاس رقم 65، بتاريخ 2017/11/01، في الملف رقم 8301/2016/39، أشار إليه علال فالي، التعليق على قانون مساطر صعوبات المقاولة على ضوء 20 سنة من القضاء التجاري 1998-2018، م س، ص 100.

[449] Cass.Com, N° 15-17.166, à la date 22 février 2017, publié sur le site www.legifrance.gouv.fr, date de consultation, le 16/08/2021, à 17:37

LexMaghreb
lexmaghreb.com

وإجمالا لما تم التطرق إليه في هذا المطلب والذي اتضح فيه أن استفادة الدين الضريبي من مزية حق الأسبقية موقوف على توفر الضوابط القانونية، والتي تتجلى في شروط الاستفادة منه، وحتى إذا افترضنا أن الإدارة الضريبية قد استفادت من حق الأسبقية، بالإضافة إلى امتيازاتها بموجب القوانين الضريبية، فهذا لا ينفعها في تحصيل ديونها إذا لم تسترجع آليات التحصيل، كما أنه قد لا يجعلها في منأى من التزاحم مع ديون أخرى لها أيضا حق الأسبقية وضمانات أخرى، ومن هذا المنطلق يجب أن نتطرق إلى حق الأسبقية من منظور الفعالية والمحدودية، وذلك في المطلب الموالي.

المطلب الثاني: آثار استفادة الدين الضريبي من حق الأسبقية - الفعالية والمحدودية -

خص المشرع الدائنين الذين نشأت ديونهم بعد الحكم بفتح المسطرة - أي المستفيدين من حق الأسبقية -، بمعاملة امتيازية، بحيث أن هؤلاء الدائنين لا يخضعون لذات القيود والتقليص من الحقوق التي يخضع لها الدائنون السابقون على الحكم بفتح المسطرة، وهكذا فباعتبار الإدارة الضريبية من بين هؤلاء الدائنين المستفيدين من حق الأسبقية، فإنها تحظى بعدة امتيازات، أهمها أداء الدين الضريبي عند الاستحقاق، مع الحق في استحقاق الفوائد الناتجة عن التأخير في الأداء وفق م.ت.د.ع، بل أكثر من ذلك فإذا تقاعست المقاولة عن أداء الدين الضريبي في تاريخ الاستحقاق، فإن الإدارة تسترجع كل سلطاتها وآلياتها في تحصيل دينها الضريبي، مما يعكس فعالية الاستفادة من حق الأسبقية **(الفقرة الأولى)**

غير أن هذه الفعالية قد تشوبها بعض الاختلالات، تجعل من حالة الدين الضريبي حالة صعبة، تضفي عليها طابع الهشاشة، وهي الحالات التي يتزاحم فيها الدائنون المستفيدون من نفس الحق، ناهيك عن وضعية الدائنين ذوي الأولوية في التأثير على الديون الضريبية، وهذا ما يعبر عن محدودية استفادة الدين الضريبي من حق الأسبقية **(الفقرة الثانية)**

الفقرة الأولى: فعالية حق الأسبقية من خلال الضمانات المدعمة للدين الضريبي

تتجلى فعالية الاستفادة من حق الأسبقية، في إمكانية استخلاص الدين الضريبي في ميعاد استحقاقه، مع إمكانية سريان الفوائد بشتى أنواعها في مواجهة المقاولة المدينة **(أولا)**، كما أنه في حالة الإخلال بمبدأ الأداء في تاريخ الاستحقاق، فإن المشرع قد خول للإدارة الضريبية مجموعة من الضمانات التي من شأنها أن تعزز من فرص تحصيل الدين الضريبي، وذلك لاعتبارات تقتضيها المصلحة العامة في حماية المال العام، بحيث يسترجع المحاسب المكلف بالتحصيل مختلف الإجراءات والآليات لتحصيل الدين الضريبي المشمول بحق الأسبقية من خلال م.ت.د.ع **(ثانيا)**

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb

lexmaghreb.com

أولا: الحق في استيفاء الدين الضريبي عند الاستحقاق مع إمكانية سريان الفوائد

على الرغم من القيود التي فرضها المشرع المغربي على الدائنين المستحقة ديونهم في مواجهة المقاولة التي تعاني من صعوبات، وذلك مراعاة منه للوضع الإمتيازي للمقاولة، بحيث جعل كل الدائنين السابقين في وضعية الإنتظارية، غير أنه إذا تعلق الأمر بديون نشأت بعد الحكم بفتح المسطرة، وحظيت بحق الأسبقية فإنها تؤدى في تاريخ الاستحقاق، ولا تواجه بقواعد المنع من الأداء، وهذا ما نصت عليه المادة 590 من م.ت، حيث جاء في فقرتها الأولى " **يتم سداد الديون الناشئة بصفة قانونية بعد صدور حكم فتح مسطرة التسوية القضائية، والمتعلقة بحاجيات سير هذه المسطرة أو تلك المتعلقة بنشاط المقاولة وذلك خلال فترة إعداد الحل، في تواريخ استحقاقها.**"

وهذا ما أكدته أيضا المادة 565 من نفس المدونة فيما يتعلق بمسطرة الإنقاذ، وبالتالي يعد مبدأ الأداء عند تاريخ الاستحقاق[450] بمثابة آلية قانونية مهمة لحماية الدائنين، ومن ذلك الإدارة بالنسبة لديونها الضريبية، ويتقرر هذا الحق عند حلول تاريخ الاستحقاق بغض النظر عن مآل المقاولة سواء تم اعتماد مخطط الإنقاذ أو مخطط التسوية إما استمرارا أو تفويتا، أو تم إقرار التصفية القضائية.[451]

وعليه فإن السنديك أو رئيس المقاولة يعملون على الوفاء بالديون الضريبية، من الأموال المملوكة للمقاولة، باعتبارها ديونا على المسطرة وليست مجرد ديون موجودة فيها، ولا يمكن لهم - أي السنديك ورئيس المقاولة - متى توفرت لهم السيولة المالية تأجيل هذا الأداء ما لم يكن ذلك بموافقة الإدارة الضريبية[452] أو طرح آجال جديدة لاستيفاء الدين الضريبي.

ومن القرارات القضائية التي أكدت على هذا المبدأ، نجد قرار محكمة الاستئناف التجارية بفاس،[453] حيث جاء فيه " **وما دامت ديون قابض فاس المرينيين والمحددة بمقتضى الأمر عدد 2017/85 وديون إدارة التسجيل بكتابة ضبط محكمة الاستئناف التجارية بفاس بمقتضى الأمر 2017/123 هي ديون امتيازية باعتبارها ناشئة بعد صدور حكم فتح المسطرة، وأنها تؤدى بالأسبقية على كل الديون الأخرى سواء كانت مقرونة أم لا بامتياز أو بضمانات وذلك طبقا للفقرة الثانية من المادة 590 من م.ت، في تاريخ استحقاقها، وذلك من ناتج العقار للامتياز المخول لهما بمقتضى الفقرة أعلاه وهو ما انتهى إليه الأمر المستأنف عن صواب مما يقتضي تأييده.**"

---

[450] يقصد بتاريخ استحقاق الدين، ذلك التاريخ الذي يصبح فيه الدين واجبا ومستحق الأداء، بحيث يتعين على السنديك أو رئيس المقاولة الإسراع من أجل أداء الديون المستحقة دون إمكانية صرح آجال لاستيفاء الدين، فصفة الاستحقاق تطلق على كل دين يكون ملزما بأجل ولا بانتظار إتمام شرط معلق، وقد تطرق المشرع المغربي إلى استحقاق الدين الضريبي في الباب الأول من القسم الثاني من م.ت.د.ع، بحيث ميز من خلاله بين الاستحقاق بأجل بموجب المادة 13 من نفس المدونة، والاستحقاق الفوري المنصوص عليه في المادة 18 من نفس المدونة أيضا.

- حياة حجي، النزاعات الناشئة بين الدائنين وحلها عبر حق الأسبقية المقرر بالمادة 575 من م.ت، المجلة المغربية لقانون الأعمال والمقاولات، ع 9، شتنبر 2005، ص 59.

[451] عبد الرحيم شميعة، شرح أحكام نظام مساطر معالجة صعوبات المقاولة في ضوء القانون رقم 73.17، م س، ص 258.

[452] غزلان حميدي، م س، ص 219.

[453] قرار محكمة الاستئناف التجارية بفاس، رقم 49، بتاريخ 2019/11/21، رقم الملف 62-8301/18/66، غير منشور.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

وتبعا لذلك فإنه على الإدارة الضريبية إخبار الأطراف المسيرة للمقاولة بتاريخ الشروع في التحصيل بأية وسيلة متاحة، تطبيقا لمقتضيات نص المادة 5 من م.ت.د.ع، حيث نصت في الفقرة الأولى على أنه " **يجب بمبادرة من الإدارة إخبار الملزمين بتواريخ الشروع في تحصيل جداول الضرائب والرسوم واستحقاقها بكل وسائل الإخبار بما فيها تعليق الملصقات.**"

كما نصت المادة في الفقرة الأخيرة على أنه " **ويرسل إعلام الضريبة عن طريق البريد في ظرف مغلق إلى كل ملزم مقيد بالجداول أو قوائم الإيرادات وعلى أبعد تقدير عند تاريخ الشروع في التحصيل وذلك بمبادرة من الإدارة، ويبين هذا الإعلام المبلغ الواجب أداؤه وتاريخي الشروع في التحصيل والاستحقاق.**"

وبحلول تاريخ الاستحقاق مع عدم أداء المقاولة لديونها الضريبية، فإنه يصبح المحاسب المكلف بالتحصيل ملزما بتوجيه آخر إشعار بدون صائر[454] للمقاولة الملزمة **le dernier avis sans frais**، طبقا للمادة 36 من م.ت.د.ع، وذلك من أجل تذكير المقاولة بالديون الضريبية العالقة بذمتها، بحيث أنه لا يمكن للإدارة اللجوء إلى التحصيل الجبري[455] لهذه الديون إلا بعد إرسال هذا الإشعار.

بحيث جاء في قرار لمحكمة النقض[456] بأنه " **لئن كانت الديون موضوع التصريح تعد ديونا عمومية، فإنه لا تكتسي صفة السند التنفيذي إلا بعد استنفاد طرق التحصيل الحبي بشأن الجداول والقوائم المتعلقة بها، كما تقضي بذلك م.ت.د.ع في مادتها الرابعة التي تجيز استيفاء الديون العمومية عن طريق الأداء التلقائي، ومادتها الخامسة التي توجب على الإدارة إخبار الملزمين بتواريخ الشروع في التحصيل، ومادتها السابعة التي تذكر أن الديون تستوفي إما رضائيا أو باللجوء للتحصيل الجبري، ومادتها السادسة والثلاثين التي تعتبر أنه لا يمكن مباشرة التحصيل الجبري إلا بعد إرسال آخر إشعار للمدين بدون صائر...**"

وزيادة في الحماية المقررة للدائنين الناشئة ديونهم بعد فتح المسطرة، ومن بينهم طبعا ديون الإدارة الضريبية، تضاف إلى تلك الضمانات المتعلقة المباشرة ضمانات أخرى غير مباشرة والمتمثلة أساسا في إعفائهم من قاعدة التصريح بالديون وتحقيقها، ودون أي تخفيضات في الدين،[457] وهذا ما فتئ العمل القضائي في تكريسه كلما سمحت الفرصة، ففي قرار صادر عن محكمة الاستئناف التجارية بفاس[458] جاء فيه " **حيث من المعلوم قانونا أن**

---

[454] يقصد بالإشعار بدون صائر بأنه، إجراء قانوني تقوم المديرية العامة للضرائب بإعداد نموذج له، يلتزم المحاسب بإرساله إلى كل ملزم مقيد بسند تنفيذي، لا يهدف إلا لتذكير هذا الملزم بالتنبيه الموصى له بواسطة الإعلام بالضريبة، ولا يضفي أي تأثير مباشر على مسطرة التحصيل.
- مصطفى أمنصور، إجراءات التحصيل الجبري للديون العمومية - الحجز على العقار نموذجا -، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون الخاص، جامعة محمد الأول، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بوجدة، السنة الجامعية 2019/2018، ص 75.

[455] هذا ما سنأتي بذكره في المحور الموالي.

[456] قرار صادر عن محكمة النقض عدد 188، بتاريخ 2014/04/03، في الملف التجاري عدد 13/1/3/533، منشور بنشرة قرارات محكمة النقض الغرفة التجارية، الجزء السابع عشر، ص 112 وما يليها.

[457] حفيظة العتاق، م س، ص 115.

[458] قرار محكمة الاستئناف التجارية بفاس، رقم 46، بتاريخ 2017/04/11، ملف رقم 6-8301-2018، غير منشور.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

الديون الناشئة بعد فتح مسطرة معالجة صعوبات المقاولة تطبق في حقها مقتضيات المادة 575 من م.ت في صيغتها القديمة (المقابلة للمادة 590 من م.ت الحالية) ولا تخضع لواجب التصريح المنصوص عليه بموجب المادة 686 من م.ت (في صيغتها القديمة)، وحيث أنه لما تبين من وثائق الملف أن الدينين موضوع النزاع يعود تاريخ نشوئهما إلى تاريخ لاحق على نشر الحكم بالتسوية القضائية في الجريدة الرسمية بتاريخ 2011/12/28...، ويستخلصان بالأولوية على باقي الديون الأخرى، ولا يخضعان لواجب التصريح الذي لا تخضع له سوى الديون التي نشأت قبل الحكم بفتح المسطرة دون التالية في نشوئها عليها، بل إن تحويل المسطرة المفتوحة من تسوية إلى تصفية لا يؤدي بداهة إلى فتح أجل جديد للتصريح بالديون الناشئة قبل ذلك، والأجل الجديد للتصريح بالدين الذي فتحه المشرع حسبما تم النص عليه بموجب المادة 602 من م.ت (في صيغتها القديمة) إنما يهم الدائنين الذي نشأ حقهم بعد بفتح مخطط الاستمرارية وبذلك يقتصر الأجل المذكور على هذه الفئة فقط..."[459]

إذا كان المبدأ بالنسبة لديون الإدارة السابقة لصدور حكم فتح المسطرة هو وقف سريان الفوائد القانونية والاتفاقية، وكذا كل فوائد التأخير[460] شأنها في ذلك شأن باقي الدائنين الآخرين، فإن الأمر على خلاف ذلك بالنسبة للديون الضريبية الناشئة بعد فتح المسطرة، حيث أنه في حالة التأخر وعدم أداء هذا الدين داخل الأجل القانوني، سواء من طرف السنديك أو رئيس المقاولة، يخول للإدارة الحق في الاستفادة من فوائد التأخير واستيفائها طبقا للقواعد المنصوص عليها في م.ت.د.ع، وهذا ما نصت عليه المادة 21 من نفس المدونة **"...وإذا لم يتم الأداء قبل تاريخ الاستحقاق، فإن المبالغ غير المسددة تخضع لزيادة عن التأخير قدرها 5% بالنسبة إلى الشهر الأول عن التأخير و0,5% عن كل شهر أو جزء شهر إضافي..."**

وهذا ما أكده أمر صادر عن القاضي المنتدب بالمحكمة التجارية بفاس[461] الذي جاء فيه **" وحيث إن الديون الناشئة بعد فتح مسطرة التسوية القضائية تبقى واجبة الأداء من طرف المقاولة سواء تعلق الأمر بأصل الدين وما ترتب عنه من فوائد وغرامات وكل زيادة، وذلك تماشيا مع أحكام الكتاب الخامس التي تمنح للمقاولة إمكانية تسوية ديونها السابقة قبل حكم التسوية وإلزامها فقط بأداء أصل الدين ولا تستأنف الفوائد إلا في حالة حصر مخطط الاستمرارية من طرف المحكمة، أما إذا تعلق الأمر بديون نشأت بعد صدور حكم التسوية، فإنه من المفروض أن تتوفر المقاولة على إمكانيات مالية لأداء هذه الديون داخل الآجال المحددة لذلك."**

---

[459] كما ذهبت نفس المحكمة فيما قبل للقول بأن " الديون الناشئة بعد صدور حكم فتح مسطرة التسوية القضائية لا يحتاج للتصريح بها للسنديك ولا يرجع اختصاص الفصل فيها للقاضي المنتدب طبقا للمادة 686 من م.ت (في صيغتها القديمة) "
- قرار محكمة الاستئناف التجارية بفاس، رقم 48، بتاريخ 2012/08/01، ملف عدد 2012/18، غير منشور.

[460] المادة 692 من م.ت.

[461] أمر قضائي صادر عن القاضي المنتدب بالمحكمة التجارية بفاس، عدد 2018/173، بتاريخ 2018/07/26، ملف عدد 266-8313-201، غير منشور.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

وإذا كانت هاته المقتضيات تتماشى ومصالح الإدارة الضريبية في استخلاص مستحقاتها الضريبية من أصل الدين وفوائده، فإن ذلك قد يشكل عبئا على المقاولة المتعثرة، لذلك أتى المشرع بمقتضيات إيجابية في صالح هاته الأخيرة من خلال تنصيصه في المادة 122 من م.ت.د.ع على أنه " **يمكن للوزير المكلف بالمالية أو الشخص الذي يفوضه لذلك، بناء على طلب الملزم واعتبارا للظروف المثارة، أن يمنح إعفاء أو تخفيضا من الزيادة عن التأخير وصوائر التحصيل المنصوص عليها في المواد 21 و23 و25 المكرر و90 و91 أعلاه.**"

وعليه يمكن لرئيس المقاولة أن يستغل هذا المقتضى إيجابا للمطالبة بمنح الإعفاء أو التخفيضات عن فوائد التأخير في الأداء.

وهكذا يعتبر سريان فوائد التأخير أول جزاء في حق المقاولة المتأخرة عن الأداء، تستتبعه جزاءات أخرى تتمثل بالأساس في إمكانية الشروع في إجراءات التحصيل الجبري، إذا ما ظلت المقاولة تتماطل في الأداء، وهذا ما سنتعرف عليه بالدرس والتحليل في إطار المحور الموالي.

ثانيا: تفعيل إجراءات تحصيل الدين الضريبي عند الاستحقاق

لقد سعى المشرع إلى حماية الدائنين من ذلك دين الإدارة الضريبية المشمول بحق الأسبقية، من خلال تمكينها من الحق في استيفاء ديونها في تاريخ الاستحقاق كما سبق ذكره، وفي حالة عدم الاستجابة، فإنه على خلاف الديون الضريبية السابقة على الحكم بفتح المسطرة، والتي تصطدم بقاعدة وقف المتابعات الفردية وإجراءات التنفيذ،[462] نظرا للطابع الجماعي لمساطر صعوبات المقاولة كما رأينا سلفا، فإن الديون الضريبية اللاحقة على الحكم بفتح المسطرة تخول للمحاسب المكلف بالتحصيل اللجوء إلى كل الإجراءات التي تخوله استخلاص هاته الديون،[463] متى كان يتوفر على سند تنفيذي[464] مذيل بالصيغة التنفيذية مع إحاطتها بجميع الضمانات التي تعزز من فرص تحصيله، كلما تقاعست المقاولة المدينة عن الأداء في تاريخ الاستحقاق.[465]

غير أن ممارسة هاته الإجراءات التنفيذية مشروط باحترام المحاسب المكلف بالتحصيل مجموعة من الضمانات التي نصت عليها القوانين الضريبية والمخولة لفائدة المقاولة الملزمة، من ذلك توجيه آخر إشعار بدون صائر كما أسلفنا الذكر، كما لا يمكن

---

[462] أنظر المادة 686 من م. ت.

[463] وفي نفس السياق ذهبت محكمة النقض الفرنسية للقول بأنه " يحق للدائن الذي يحظى بامتياز الأفضلية أن يدفع له في تاريخ الاستحقاق، وفي حالة الإخلال بذلك، يمكنه ممارسة حقه في المتابعات الفردية، مع إمكانية الحصول على سند قابل للتنفيذ، وذلك طبقا للمادة L622-17 من م.ت."
- قرار محكمة النقض الفرنسية عدد 16-24.065، بتاريخ 9 ماي 2018، منشور بالموقع الإلكتروني www.lettredurestructuring.com، تاريخ الاطلاع 2021/08/20، على الساعة 12:36

[464] يقصد بالسند التنفيذي هو سند للإلزام يتضمن تأكيدا كافيا لقيام حق موضوعي واجب استيفاؤه طوعا أو كرها عن طريق التنفيذ الجبري، وذلك بمجرد حيازته للقوة التنفيذية.
- عبد الرحيم الكنبداري، تحصيل الديون الضريبية - مقاربة قانونية وقضائية -، مطبعة المعارف الجديدة بالرباط، ط1، 2012، ص 22 و23."

[465] فضلا عن ذلك، يمكن للإدارة الضريبية أن تقوم بتقييد الامتيازات والضمانات التي تتوفر عليها.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

مباشرة إجراءات التحصيل الجبري إلا بموجب قائمة إسمية (بمثابة ترخيص) تبين المدين أو المدينين المشار إليهم في المادة 29 من م.ت.د.ع، ويصدر هذا الترخيص عن رئيس الإدارة التي ينتمي إليها المحاسب المكلف بالتحصيل أو عن الشخص المفوض من طرفه،[466] وذلك بموجب المادة 37 من م.ت.د.ع، مع الإشارة إلى أن المشرع في ذات المادة استثنى من الحصول على الترخيص الإنذار القانوني باعتباره أول إجراء من الإجراءات التنفيذية.

هذا وبالإضافة إلى كون الترخيص المسبق يكتسي قيمة سند المتابعة، فإنه يعد إجراءا شكليا داخليا لا يبلغ إلى الملزم، لعدم وجود أي نص قانوني يقضي بذلك، بل يعكس مستوى العلاقة القائمة بين القابض ورئيس الإدارة التي ينتمي إليها، حيث سعى المشرع من وراء سن هذا الإجراء إلى مراقبة الإجراءات الإدارية المتعلقة بالتحصيل وضبط العمل الإداري وممارسة نوع من الرقابة الذاتية التسلسلية، أي فحص قوائم الاستخلاص ومراقبتها من طرف مسؤولين قبل تسليمها للمحاسبين الذين لا يشرعون في التحصيل إلا بموجب تلك القوائم المتضمنة لأسماء الملزمين المتخلفين عن الأداء ولعناوينهم، والمبالغ المترتبة عليهم،[467] وتاريخ الشروع في الزيادة عن التأخير، ونسبة مصاريف الإنذار القانوني.[468]

كما يلزم على المحاسب المكلف بالتحصيل احترام مبدأ التدرج في المتابعات وفق الترتيب الذي حددته المادة 39 من م.ت.د.ع، حيث جاء فيه " **تباشر إجراءات التحصيل الجبري للديون العمومية حسب الترتيب التالي:**

الإنذار؛

الحجز؛

البيع؛

...."

وعلى المحاسب العمومي أن يكون مدركا لخصوصية مسطرة الإنقاذ أو مسطرة التسوية القضائية، والتي تتميز بتدخل طرف آخر غير رئيس المقاولة، لذا يتعين على المحاسب العمومي مباشرة إجراءات التحصيل ضد السنديك متى تولى مهمة تسيير المقاولة.

وبالتالي، فإن أول إجراء تنفيذي يلجأ إليه المحاسب المكلف بالتحصيل في مواجهة رئيس المقاولة أو السنديك، هو توجيه الإنذار **le commandement** إليهما، الذي بواسطته يتم إخطار هؤلاء المدينين بأداء ما في ذمتهم من ديون، تحت طائلة الإكراه بكافة الطرق القانونية، وبحسب نص المادة 41 من م.ت.د.ع، لا يمكن تبليغ هذا الإنذار إلا بعد

---

[466] إن الرئيس التسلسلي لقباض المديرية العامة للضرائب يتمثل حاليا في رئيس الإدارة التي ينتمي إليها المحاسب، المدير العام للضرائب أو من ينوب عنه أو الخازن العام أو من ينوب عنه حسب اختصاص كل واحد منهما.

- للمزيد من التفاصيل أنظر، عبد الرحمان أبليلا، الإثبات في المادة الجبائية بين القواعد العامة وخصوصيات المادة الجبائية - على ضوء الممارسة والاجتهاد القضائي -، ط1، مطبعة الأمنية بالرباط، 2013، ص 176.

[467] عبد الحميد الحنودي، تحصيل الديون العمومية في التشريع والقضاء المغربي، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية -أكدال- بالرباط، السنة الجامعية 2007/2006، ص 98.

[468] أحمد جواهري، التحصيل الجبري للديون العمومية، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون الخاص، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية -أكدال- بالرباط، السنة الجامعية 2011/2010، ص 139.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

مضي أجل ثلاثين يوما، ابتداء من تاريخ الاستحقاق، وعشرين يوما على الأقل بعد إرسال آخر إشعار بدون صائر، ونؤكد هنا على ضرورة إرسال هذا الإنذار، المضمن بالمادة قيد التحليل، وفق الضوابط المنصوص عليها، نظرا لأهميته المستقبلية الكبيرة، وما يترتب عن عدم إرساله بالكيفية المتطلبة قانونا، من تبعات وخيمة، لا شك أنها ستؤثر سلبا على عملية التحصيل، والإجراءات الجبرية اللاحقة.[469]

وبذلك فإن هذا الإنذار يعد بمثابة تذكير للمقاولة الملزمة بمديونيتها، وحثها على الأداء، وإذا لم تستجيب ستكون النتيجة المباشرة لعدم الاستجابة، هي إقدام الإدارة الضريبية على الانتقال إلى المرحلة الثانية من إجراءات التحصيل الجبري، وهي مباشرة الحجز،[470] كإجراء فعلي في المتابعة الجبرية لتحصيل الدين الضريبي، إذ يجعل المدين يشعر فعلا أن هناك نية جدية وحقيقية لدى الإدارة لمتابعته في هذا الشأن، من أجل ذلك فقد أحاطه المشرع بمجموعة من الضوابط الأساسية التي تنظم هذا الإجراء، إذ بعد مضي أجل 30 يوما من تبليغ المدين بالإنذار[471] دون أن يقع الأداء من طرف المقاولة، يمكن اعتبارها سيئة النية ورافضة للانصياع للقانون، إذا لم تثبت عسرها أو وضع الضمانات الكافية لتأجيل الأداء كما سنرى لاحقا،[472] وحتى يستطيع المحاسب العمومي مباشرة إجراءات الحجز على الأموال المنقولة التابعة للمقاولة، فعليه التأكد من كون هاته المنقولات مما يجوز التنفيذ عليها، وأن تكون مما يجوز التصرف فيه، وأن تكون مملوكة للمدين، وأن يتناسب مقدار الدين والمنقول المحجوز.[473]

وباستمرار تقاعس المقاولة المدينة عن أداء ما بذمتها من ديون ضريبية، أمكن للمحاسب المرور للمرحلة الثالثة والمتمثلة في تحويل الأموال المحجوزة إلى مبالغ نقدية عن طريق إجراءات البيع، وطبقا للمادة 59 من م.ت.د.ع، فلا يتم بيع الأثاث والأمتعة المحجوزة والمحاصيل والثمار التي أوشكت على النضج إلا بعد أجل ثمانية أيام من تاريخ الحجز، إلا أنه يمكن تخفيض هذا الأجل باتفاق مع المدين، لاسيما حين يخشى تلف المحجوزات أو لتجنب صوائر الحراسة غير المتناسبة مع قيمتها، كما أن الجديد الذي جاء به القانون رقم 15.97 هو إمكانية إنجاز البيع من طرف الملزم نفسه، إذ يخول له بذلك في

---

[469] ماء العينين الشيخ الكبير، الآجال في تحصيل الديون الضريبية - شروح عملية مقارنة -، ط1، مطبعة الرشاد بسطات، 2014، ص 45.

[470] يعرف الحجز بوجه عام، بأنه وضع أموال المدين تحت يد القضاء حتى لا يمكن التصرف فيها تصرفا يضر بدائنيه.

- أنظر عبد الرحمان الشرقاوي، قانون المسطرة المدنية -دراسة فقهية وعملية مقارنة مع مسودة مشروع قانون المسطرة المدنية، ط3، مطبعة المعارف الجديدة بالرباط، 2018، ص 256.

[471] الفقرة الأخيرة من المادة 44 من م.ت.د.ع.

[472] سعيد نزيه، وسائل التنفيذ الجبري للديون العمومية بين التشريع والاجتهاد القضائي، مجلة المهن القانونية والقضائية - سلسلة القضاء الاداري والمنازعات الإدارية -، ع 2، 2018، ص 97.

[473] للمزيد من التفاصيل أنظر:

- جهدكان حجيبة، م س، ص 322.

- سعيد المرتضي، الحماية القانونية لديون الدولة الجبائية بالمغرب، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون الخاص، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية -أكدال- بالرباط، السنة الجامعية 2011/2010، ص 201 وما يليها.

البوابة القانونية المغربية LexMaghreb
lexmaghreb.com

غضون ثلاثين يوما من تاريخ الترخيص الممنوح من قبل رئيس الإدارة المنتمي إليها المحاسب المكلف بالتحصيل.[474]

وعند عدم كفاية المنقولات، أمكن إيقاع الحجز على العقارات وبيعها من طرف أعوان التنفيذ[475] طبقا للشروط المعمول بها في الفصول من 459 إلى 487 من ق.م.م، بشأن الحجز التنفيذي.

كما يحق للمحاسب المكلف بالتحصيل أن يلجأ إلى مسطرة الإشعار للغير الحائز، على اعتبار أنها مسطرة سريعة وناجعة، لأن الإشعار للغير الحائز يتميز بخاصية التسليم الفوري للمبالغ الموجودة في حوزة الأغيار المودع لديهم، في حدود مبلغ الضرائب المطلوب أداؤها، ويمتد مفعول هذا التسليم إلى الديون بأجل أو الديون المشروطة التي للمدين على الأغيار الحائزين المتابعين طبقا للمادة 102 من م.ت.د.ع، وضمانا لحقوق الإدارة وحماية المال العام يمكن إلزام الأغيار الحائزين أو المودع لديهم بنفس الطرق المستعملة ضد الملزمين أنفسهم بدفع المبالغ الموجودة لديهم والمتمتعة بامتياز الإدارة إلى المحاسب المكلف بالتحصيل باستثناء اللجوء إلى مسطرة الإكراه البدني،[476] وهذا ما عبر عنه الفقه الفرنسي[477] بالقول بأن " **الخزينة العامة ربحت معركة طرق التنفيذ بعدما خسرتها في المساطر الجماعية** "

وبالرجوع إلى المواد المنظمة لمسطرة الإشعار للغير الحائز،[478] يلاحظ على أن المشرع قيد سلطة القابض بمجموعة من الشروط، بحيث يجب أن يكون الدين مستحقا وثابتا في ذمة المدين، بناء على سند تنفيذي (الجدول الضريبي الذي يعتبر وثيقة رسمية ومذيل بالصيغة التنفيذية ولا يمكن الطعن فيها إلا بالزور)، وأن يكون هذا الغير (سواء كان هذا الغير من المحاسبين العموميين، أو المقتصدين أو المكترين، وكل الحائزين أو المدينين الآخرين بمبالغ يملكها أو ينبغي أن تعود لفائدة الملزمين بالضرائب والرسوم والديون الأخرى) حائزا لأموال المدين.[479]

وإذا كان لا يحق لأي سلطة عمومية أو إدارية أن تغير تاريخ استحقاق الدين الضريبي،[480] فإنه على خلاف ذلك سمح المشرع المغربي للمحاسب العمومي وبصفة استثنائية إمكانية منح تسهيلات في الأداء،[481] لفائدة المقاولة المتعثرة وبقية الملزمين طبعا،

---

[474] المادة 61 من م.ت.د.ع.

[475] تنص المادة 60 من م.ت.د.ع على أنه " يتم بيع المحجوزات إما من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل أو لحسابه من طرف مأمور التبليغ والتنفيذ للخزينة، وإما من طرف مأموري كتابات الضبط أو الأعوان القضائيين، وذلك بطلب من المحاسب المذكور، بحضور السلطة الإدارية المحلية أو من يمثلها."

[476] المادة 104 من م.ت.د.ع.

[477] Patrick Serlooten, le trésor public créancier de l'entreprise en difficulté, op.cit, p 27.

[478] المواد من 101 إلى 104 من م.ت.د.ع.

[479] بهيجة مشكور، مداخلة بعنوان "مسطرة الإشعار للغير الحائز كآلية للتحصيل الجبري"، ندوة عملية حول دور القضاء الاداري في المادة الضريبية، نظمت بجامعة القانون عياض، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بمراكش يومي 27 و28 أبريل 2018 (غير منشورة)

[480] الفقرة الأولى من المادة 124 من م.ت.د.ع.

[481] سيتم التفصيل أكثر في مسألة التسهيلات في الأداء عند الحديث عن وضعية الدين الضريبي عند تنفيذ مخططي الإنقاذ والاستمرارية في المبحث الموالي.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

شريطة تقديم الضمانات المنصوص عليها في المادة 118 من م.ت.د.ع، وذلك تحت السلطة التقديرية للمحاسب أو لرئيس الإدارة التي ينتمي إليها،[482] وبالتالي ينتج عن الرد الإيجابي على هذا الطلب، تشطير الدين إلى أقساط تلتزم المقاولة المدينة بدفع كل قسط حل أجله المحدد، مقابل وقف إجراءات المتابعة في حقه ودون الحاجة إلى مطالبة قضائية أو إدارية.[483]

أما إذا كان الدين الضريبي موضوع منازعة بين المقاولة الملزمة وبين الإدارة، ولحفظ التوازن بين امتيازات هاته الأخيرة وحقوق الملزم، حرص المشرع المغربي منذ زمن طويل على إحداث مسطرة وقف الأداء،[484] وبالتالي فعلى رئيس المقاولة أو السنديك أن يتمسكوا بهذه المسطرة، لوقف الأداء وتبعا لذلك وقف إجراءات تحصيل الدين الضريبي،[485] غير أن هذا لا يتحقق إلا بتوفر مجموعة من الشروط نصت عليها المادة 117 من م.ت.د.ع منها، أن يكون الدين الضريبي متنازعا فيه إما كلا أو بعضا، ثم أن يكون قد تم رفعه داخل الآجال المحدد قانونا، والذي يختلف باختلاف طبيعة المنازعة، فإن كان النزاع يتعلق بأساس الدين وإجراءات فرضه، وجب على المقاولة الملزمة تقديم مطالبتها إلى مصالح الوعاء الضريبي داخل الأجل ووفق الشروط المحددة في م.ع.ض، أما إذا انصبت المنازعة على إجراءات تحصيل الدين، فإن هاته المقاولة تكون ملزمة بسلوك مسطرة المطالبة المنصوص عليها في المادة 120 من م.ت.د.ع، كما يشترط أيضا تكوين ضمانات كافية لتأمين تحصيل الدين المتنازع فيه والمحددة بموجب المادة 118 من م.ت.د.ع السالفة الذكر.[486]

وصفوة القول فإن الإدارة الضريبية كما لاحظنا سلفا تسترجع امتيازاتها التي تمنحها استيفاء ديونها بكل الوسائل المتاحة، وبالتالي فإنها تستعيد مكانتها باعتبارها ديونا ممتازة، إلا أن هذه الميزة قد تتسم بالمحدودية عند اصطدامها بديون أخرى تحظى بحق الأسبقية أيضا، مما يجعلهم في حالة تزاحم، بل أكثر من ذلك قد يقع التزاحم مع الدائنين أصحاب الأولوية، وهذا ما سنحاول تسليط الضوء عليه في الفقرة الثانية.

---

[482] الفقرة الأخيرة من المادة 124 من م.ت.د.ع.

[483] تجب الإشارة إلى أن المقاولة الملزمة لها ضمانة أخرى بمقتضى المادة 242 من م.ع.ض، وهي مسطرة إيقاف التنفيذ التي تباشر أمام القضاء الاستعجالي الاداري طبقا للفصل 149 من ق.م.م والمادة 19 من القانون المحدث للمحاكم الادارية شريطة توفر عنصر الاستعجال وجدية المنازعة وتقديم ضمانة كافية لتأمين تحصيل الدين الضريبي، وذلك متى تعلق الأمر بديون ضريبية ناتجة عن مسطرة المراقبة الضريبية.

- للمزيد من التفاصيل أنظر، رشيدة عدي، المنازعة في إجراءات تحصيل الديون الضريبة على الشركات بين النص القانوني والتطبيق العملي، مجلة المنارة للدراسات القانونية والادارية، عدد خاص، يناير 2020، ص 169 وما يليها.

[484] يقصد بوقف الأداء على أنه " الحق المخول بمقتضى القانون لكل شخص مطالب بهذا الدين في أن يلتجأ إلى المحاسب المكلف بالتحصيل من أجل أم يوقف مطالبته بدين عمومي أو متابعته بإجراء من إجراءات المتابعة، وذلك إلى حين البت في شكايته المتعلقة بموضوع الدين أو صدور حكم في الدعوى المرفوعة أمام الجهة القضائية المختصة. "

- عبد الرحمان أبليلا ورحيم الطور، تحصيل الضرائب والديون العمومية على ضوء المدونة الجديدة (قانون رقم 15.97)، م س، ص 67.

[485] لا يجب الخلط بين طلب وقف الأداء وطلب التسهيلات في الأداء، فالأول غير مقبول في إطار الطلبات الاستعطافية، أما الثاني فيدخل بامتياز في نطاق تطبيق الطلبات الاستعطافية.

[486] حلمي نفطاطة وسمير نور، مداخلة بعنوان "إيقاف تنفيذ إجراءات التحصيل على ضوء العمل القضائي والتشريع الضريبي"، ندوة وطنية حول موضوع الإشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي، منشورة بدفاتر المجلس الأعلى، عدد 16، مطبعة المعارف الجديدة بالرباط، 2011، ص 344.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

الفقرة الثانية: محدودية استفادة الدين الضريبي من حق الأسبقية

إذا كان المشرع قد خول للدين الضريبي المشمول بحق الأسبقية مجموعة من الضمانات والآليات الحمائية التي تهدف بالأساس إلى تمكين الإدارة الضريبية من استخلاص دينها في تاريخ الاستحقاق مع استرجاعها لكل الإجراءات التنفيذية والضمانات المنصوص عليها في م.ت.د.ع، فإن ذلك لا يخلو من مشاكل عملية تحد من إمكانية الاستفادة من حق الأسبقية بكل مميزاته، وذلك راجع بالأساس لعمومية المادتين 565 و590 من م.ت، وتعدد الدائنين المستفيدين من حق الأسبقية مع عدم وضع أي ترتيب يخص أداء هاته الديون، بالإضافة إلى الإشكالات التي يثيرها موضوع الامتيازات **privilège** في التشريع المغربي بالنظر لتنوعها وكثرتها و تشتتها واختلافها باختلاف النصوص القانونية وصعوبة ترتيبها بتلاحق التشريعات والتعديلات، كل هذه الأمور تصعب من فرص تحصيل الدين الضريبي، نتيجة تزاحمه مع ديون أخرى تحظى بضمانات وامتيازات، حيث جعلها المشرع المغربي في مصاف الدائنين ذوي الأولوية، وبذلك يطرح التساؤل حول **من له الأولوية في استيفاء الدين؟**

وهكذا سوف نتطرق خلال هذه الفقرة إلى إشكالية التزاحم التي قد تطرأ بين الدائنين المستفيدين من حق الأسبقية فيما بينهم **(أولا)**، ثم إلى هشاشة حق الأسبقية عند اصطدامه بالديون ذات الأولوية **(ثانيا)**

أولا: تزاحم الدائنين المستفيدين من حق الأسبقية

تنص الفقرة الثانية من المادة 590 من م.ت على أنه " **وفي حالة تعذر أدائها في تواريخ استحقاقها، فإنها تؤدى بالأسبقية على كل الديون الأخرى سواء كانت مقرونة أم لا بامتيازات أو بضمانات...**"[487]

إن الواضح من خلال المادة أعلاه، أن المقصود بعبارة " **تؤدى بالأسبقية على كل الديون الأخرى**" تفيد أن هاته الأولوية مقررة تجاه الدائنين الناشئة ديونهم قبل فتح هاته المسطرة، وهذا ما أكدته محكمة النقض في قرار لها[488] جاء فيه " **لئن كانت المادة 575 من م.ت (المقابلة للمادة 590 من م.ت الحالية) تقضي بأن يتم سداد الديون الناشئة بصفة قانونية بعد صدور حكم فتح التسوية بالأسبقية على كل الديون الأخرى سواء كانت مقرونة أم لا بامتيازات أو بضمانات، فإن هذا المقتضى لا يطبق إلا في حالة المنازعة بين أصحاب الديون الناشئة قبل فتح المسطرة والذين نشأت ديونهم بعد فتحها بصفة قانونية، إذ يتمتع الأخيرون بامتياز الحصول على ديونهم بالأسبقية على الأولين...**"

ونظرا لكون هاته الديون الناشئة بصفة قانونية، فإنه يترتب عن ذلك معاملة ديون الإدارة الضريبية بنفس المعاملة المطبقة على سائر الدائنين الناشئة ديونهم بعد صدور حكم

---

[487] هي نفسها الصيغة المستعملة في المادة 565 من م.ت بخصوص مسطرة الإنقاذ.

[488] قرار صادر عن محكمة النقض، عدد 188، بتاريـــخ 2010/01/21، ملف عدد 2009/3/3/865، منشور بمجلة القضاء التجاري، ع 1، ربيع/شتاء 2013، ص 196 وما يليها.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

فتح المسطرة، تكريسا لمبدأ المساواة بين الدائنين خلال هذه المرحلة، وبالتالي فإن المشرع المغربي لم يعمل على تحديد أي ترتيب لهؤلاء الدائنين، على خلاف المشرع الفرنسي الذي وضع حد للغموض الذي كان يكتنف مرتبة الديون الضريبية خلال مساطر صعوبات المقاولة، بحيث جاء في المادة L622-17 من م.ت.ف، على أن الديون الناشئة بعد حكم فتح المسطرة تؤدى حسب الترتيب التالي:

- ديون الأجراء التي لم يتم دفع مبالغها تطبيقا للمواد L3253-6 وL3253-8 وL3253-12 من مدونة الشغل؛
- القروض الناتجة عن تنفيذ العقود المستمرة وفقل لأحكام المادة L622-13 من م.ت.ف والتي وافق الطرف المتعاقد فيها على القبول بالأداء المؤجل؛
- باقي الديون الأخرى حسب ترتيبها.

وبالتالي يلاحظ على أن المشرع الفرنسي جعل الديون الضريبية تحتل المرتبة الثالثة مع باقي الديون الأخرى حسب الترتيب، إذ جعل ديون الأجراء تحظى بالمرتبة الأولى بالنظر للطابع المعيشي لهذا النوع من الديون،[489] كما جعل ديون مؤسسات الائتمان في المرتبة الثانية، الأمر الذي يؤكد تحفيز هاته المؤسسات لتدعيم المقاولة وتمويلها خلال فترة الأزمات.

أما بالنسبة المشرع المغربي لم يضع أي ترتيب لهاته الديون، ما عدا أنه أعطى الأفضلية للدائنين الذين يدعمون المقاولة خلال مسطرة المصالحة، وذلك على حساب الدائنين الناشئة ديونهم خلال مسطرة الإنقاذ ومسطرة التسوية أو التصفية القضائية، بحيث نصت الفقرة الأولى من المادة 558 من م.ت على أنه " **يستفيد الأشخاص الذين وافقوا، في إطار مسطرة المصالحة التي أفرزت الاتفاق المنصوص عليه في المادة 556 أعلاه، على منح مساهمة جديدة بخزينة المقاولة من أجل ضمان متابعة نشاطها واستمراريتها، من استيفاء مبلغ تلك المساهمة بحسب الأفضلية، قبل كل الديون الأخرى، بما فيها تلك المقررة في المادتين 565 و590 والفقرة الثانية من المادة 652 أدناه.**"

وفي هذا الإطار، فإنه لا مبرر لاستفادة الدين الضريبي من امتياز المصالحة، نظرا لصراحة النص أعلاه، الذي يخول هاته الأفضلية للدائنين الذين أقدموا على منح مساهمات نقدية أو تسليم بضائع أو تقديم خدمات،[490] للمقاولة في إطار مسطرة المصالحة التي نتج عنها إبرام الاتفاق الودي، وهذا ما لا تقدمه الإدارة الضريبية، لأن الدين الضريبي هو التزام قانوني يفرض على استمرار نشاط المقاولة، ومن تم فإذا حصل وأن وقع تزاحم بين الدين الضريبي المشمول بحق الأسبقية المقرر سواء في المادة 565 أو المادة 590 من م.ت، مع

---

[489] للمزيد من التفاصيل أنظر:

- حكيمة آنفة، الحماية القانونية للأجراء في ظل نظام صعوبات المقاولة -دراسة مقارنة-، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون الخاص، جامعة محمد الأول، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بوجدة، السنة الجامعية 2009/2008، ص 328 ومايليها.

[490] Saida Bachlouch, la prévention et le règlement amiable, des difficultés des entreprises en droit comparé franco-marocain, thèse pour le doctorat en droit privé, université paris-EST, faculté de droit, Créteil, année universitaire 2011/2012, p 166.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

الديون التي تحظى بأفضلية المصالحة، فإن الأولوية تكون لهاته الأخيرة، وبالتالي يمكن اعتبار هذا الامتياز الأعلى والأفضل في إطار نظام صعوبات المقاولة، الأمر الذي قد يهدد حق الإدارة الضريبية في استخلاص ديونها.

كما عمل المشرع على جعل الديون المشمولة بحق الأسبقية خلال فترة الإنقاذ تحظى بالأولوية على تلك الديون المتمتعة بحق الأسبقية في ظل مرحلة التسوية القضائية، حيث جاء في الفقرة الثانية من المادة 590 من م.ت " **وفي حالة تعذر أدائها في تواريخ استحقاقها، فإنها تؤدى بالأسبقية على كل الديون الأخرى سواء كانت مقرونة أم لا بامتيازات أو بضمانات، باستثناء الأفضلية المنصوص عليها في المادتين 558 و565 أعلاه** "، بينما يتقدم الدين الضريبي المستفيد من امتياز مسطرة التسوية القضائية على الديون المستفيدة من امتياز مسطرة التصفية القضائية المنصوص عليه في المادة 652 من م.ت.

أما بالنسبة للديون التي تحظى بحق الأسبقية والناشئة خلال نفس المسطرة كما أسلفنا الذكر، فإنها لم تعرف تنظيما تشريعيا فيما يخص ترتيبها، ما عدا الإحالة على القوانين والتشريعات الجاري بها العمل،[491] لذلك عمد الفقه على خلق معيارين قصد تحديد الأولوية بين الديون المستفيدة من حق الأسبقية، وتتمثل هذه المعايير في:

- المعيار الأول: الاحتكام لتاريخ الاستحقاق

حسب هذا التوجه[492] فإن تاريخ استحقاق الدين هو العامل المميز بين الدائنين الناشئة ديونهم بعد الحكم بفتح المسطرة، بحيث تؤدى بالتتابع أي حسب تاريخ استحقاق كل دين منهما على حدة، وبذلك فكلما كان تاريخ استحقاق الدين الضريبي سابقا عن الديون الأخرى فإنه يؤدى بالأسبقية عليهم.

أما في الحالة التي تحمل فيها الديون الضريبية نفس تاريخ استحقاق الديون الأخرى، فإنه يجب التمييز بين فرضيتين:

الفرضية الأولى: وهي الفرضية التي تكون فيها الديون غير متساوية في الرتبة ولها نفس تاريخ الاستحقاق، فإن هذه الديون تؤدى بالأسبقية حسب رتبة كل دين وفقا للقواعد العامة المتعلقة بامتيازات الدائنين على منقولات وعقارات المدين.[493]

الفرضية الثانية: ففي هذه الفرضية تكون الديون متساوية في الرتبة، ومستحقة الأداء في تاريخ واحد، ومن تم فإنها تؤدى على وجه المحاصة عملا بمقتضيات الفقرة الأولى من الفصل 1245 من ق.ل.ع الذي جاء فيه " **الدائنون الممتازون في مرتبة واحدة يستوفون حقوقهم على وجه المحاصة.**"[494]

- المعيار الثاني: الاحتكام للضمانات المقرونة بها الدين

---

[491] الفقرة الأخيرة من المادة 590 من م.ت.

[492] امحمد لفروجي، وضعية الدائنين في مساطر صعوبات المقاولة، م س، ص 168 وما يليها.

[493] في هذه الحالة على السنديك مراعاة ترتيب م.ت.د.ع فيما يخص امتياز الإدارة على منقولات المدين، خاصة المادة 107 من نفس المدونة.

[494] Pour plus de détails voir:
-Hassania Cherkaoui, op.cit, p 311.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

حماية لمصالح الدائنين اللاحقين لحكم فتح المسطرة، فقد سمح المشرع لهم بإمكانية الحصول على رهون رسمية أو أي رهن آخر،[495] قصد تأمين ديونهم من مخاطر التزاحم، والمحاسب المكلف بالتحصيل هو الآخر يملك هذه الإمكانية خصوصا عند منحه تسهيلات في الأداء للمقاولة أو عند قبول طلب وفق الأداء مقابل ضمانات كتخصيص عقار للرهن الرسمي أو رهن أصل التجاري...،[496] لتأمين تحصيل الدين الضريبي.

غير أنه في حالة تزاحم الدين الضريبي مع باقي الديون الأخرى، فإن الأسبقية حسب هذا المعيار تكون لمن سبق قيد رهنه في المحافظة على الأملاك العقارية متى كنا أمام تخصيص عقار أو على مستوى السجل التجاري في حالة إنشاء رهن على أصل تجاري،[497] بمعنى آخر فإن تاريخ تقييد الرهن هو المحدد للأولوية، وعليه فكلما سارع المحاسب المكلف بالتحصيل إلى تقييد رهنه، إلا وضمن أسبقية استيفاء الدين الضريبي عن باقي الدائنين الآخرين، خاصة وأنه يتمتع بامتياز تسجيل الرهن الرسمي مباشرة ودون اللجوء إلى القضاء.[498]

والرأي فيما أعتقد أن هاته المعايير لا تخلو من آثار سلبية، خاصة إذا ما أخذنا بمعيار تاريخ الاستحقاق، فإن أغلب الدائنين سيعملون على تقديم ديون قصيرة الآجال **des emprunts à court terme**، مخافة ألا يجدون أموال المقاولة يستوفون ديونهم منها، مع حرصهم الشديد بأن لا يقدموا للمقاولة الدين إلا عند حصولهم على ضمانات،[499] وهذا صراحة يفقد الغاية التي من أجلها تم تقرير حق الأسبقية، وبالتالي لن تستفيد المقاولة بشكل كبير من الائتمان الممنوح لها خلال هذه الفترة.

إضافة إلى أن المشرع في إطار الفقرة الأخيرة من المادة 590 و565 من م.ت لم يشير إلى هاته المعايير، إنما أحال على النصوص التشريعية الجاري بها العمل بخصوص مراتب الامتياز، وهذا ما أكده أمر صادر عن القاضي المنتدب بالمحكمة التجارية بفاس،[500] الذي جاء فيه " **حيث إن المشرع حدد قواعد الامتياز باعتباره حق أولوية يمنحه القانون على أموال المدين نظرا لسبب الدين ونص على أن الدين الممتاز مقدم على كافة الديون الأخرى، ولو كانت مضمونة برهون رسمية، وتتحدد الأفضلية بين الدائنين الممتازين على أساس الأنواع المختلفة للامتيازات، والدائنون الممتازون في مرتبة واحدة يستوفون حقوقهم على وجه المحاصة وفقا للفصول 1243 و1244 و1245 من ق.ل.ع.**

وحيث نصت المادة 575 من م.ت (المقابلة للمادة 590 من م.ت الحالية) على أداء الديون الناشئة بصفة قانونية، بعد صدور حكم بالتسوية القضائية، بالأسبقية على كل

---

[495] تنص المادة 594 من م.ت على أنه " يرخص القاضي المنتدب لرئيس المقاولة أو للسنديك بتقديم رهن أو رهن رسمي وبالتوصل إلى صلح أو تراض."

[496] أنظر المادة 118 من م.ت.د.ع.

[497] حياة حجي، المنازعات الناشئة بين الدائنين وحلها عبر حق الأسبقية بالمادة 575 من م.ت، م س، ص 60 و61.

[498] المادة 113 من م.ت.د.ع.

[499] محمد خمسي، م س، ص 96.

[500] أمر صادر عن القاضي المنتدب بالمحكمة التجارية بفاس عدد 2018/206، بتاريخ 2018/11/12، ملف عدد 2018-8301-319، غير منشور.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

الديون الأخرى، سواء كانت مقرونة بامتيازات أو ضمانات، لكنها أغفلت تحديد طبيعة ديونهم، وكذا قواعد ترتيبهم في حالة تزاحمهم، لذلك قضت محكمة النقض أنه في حالة ما إذا كان أصحاب الديون الناشئة بعد فتح المسطرة، متعددون وكانت الأموال الناتجة عن عمليات بيع الأصول لا تكفيهم جميعهم، فإنهم يخضعون لمسطرة التوزيع وفق مراتب امتياز دينهم التي يحددها القانون، (قرار عدد 118 بتاريخ 2010/01/21 منشور بتقرير محكمة النقض لسنة 2010، ص 142)

وحيث إن امتياز الأجراء مؤسس قانونا استنادا لمضمون المادة 382 من مدونة الشغل التي جاءت صريحة إذ أعطت لديون الأجراء وضعية خاصة وذلك بمنحها المرتبة الأولى في الامتياز على المنقولات قبل المصاريف القضائية..."

وإذا كانت المادة 590 من م.ت، يكتنفها الغموض والضبابية نوعا ما، فإن مشروع قانون المغير والمتمم للكتاب الخامس من م.ت،[501] كان أكثر وضوحا من نص المادة المذكورة، بحيث جاء فيه " **تؤدى هذه الديون عند تزاحمها وفقا للقواعد المقررة في القسم الثاني عشر من الكتاب الثاني من الظهير الشريف بمثابة قانون الالتزامات والعقود، والقانون بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية والمادة 365 من هذا القانون وباقي المقتضيات الخاصة الأخرى..."**

وهكذا يمكننا القول بناء على ما سلف، بأنه في حالة تزاحم الديون الضريبية مع ديون أخرى مستفيدة هي كذلك من حق الأسبقية، وكانت المقاولة عاجزة عن أداء هاته الديون، تباشر مسطرة التوزيع بالمحاصة وفق مراتب الامتياز المقرر في كل من ق.ل.ع و م.ت.د.ع، وباقي القوانين الأخرى إن اقتضى الحال.

وبتفحص مقتضيات م.ت.د.ع خاصة الباب السادس من القسم الثاني المعنون ب " **الضمانات والامتيازات** "، نجد أنه يؤكد على امتياز الإدارة على المنقولات العائدة للمدين، وعلى امتياز خاص على محاصيل وثمار والأكرية وعائدات العقارات عبر المادتين 106 و106 من المدونة، بينما حددت المادة 107 ترتيب امتياز الإدارة بتنصيصها، " **تمارس الامتيازات المنصوص في المادتين السابقتين (أي المواد 105 و106 من نفس المدونة)، قبل جميع الامتيازات العامة أو الخاصة الأخرى باستثناء:**

1- الامتيازات الأربعة الأولى المنصوص عليها في المادة 1248...، بمثابة ق.ل.ع.

2- الامتياز المخول للمأجورين بمقتضى الفقرة الرابعة من المادة 1248 من ق.ل.ع.

3- الامتياز الناجم عن المادة 490 من ق.م.م.

4- الامتياز المخول لحامل سند التخزين بموجب المادة 349 من م.ت.

5- امتياز الدائن المرتهن تطبيقا للمادة 365 من م.ت. "

[501] نشرة مداولات مجلس النواب، مدة النيابة 2016-2021، السنة التشريعية الثانية، الدورة الاستثنائية 27 مارس 2018، الجريدة الرسمية للبرلمان، السنة الثانية، عدد 57، 12 رجب 1439 (30 مارس 2018)

LexMaghreb
lexmaghreb.com

هذا ما يجعل الدين الضريبي يستفيد بالإضافة لحق الأسبقية، من الامتياز المنصوص عليه في م.ت.د.ع، أي أنه يصبح له امتياز مزدوج،[502] الشيء الذي يعزز من فرص تحصيل الدين الضريبي عند تزاحمه مع بقية الديون الأخرى المستفيدة من حق الأسبقية.

وفي الأخير نخلص إلى أن المقاولة تقع على عاتقها العديد من الديون التي تختلف طبيعتها حسب القانون المنظم والامتيازات الممنوحة لها، وبالتالي فإن هذا التنوع والشتات في النصوص القانونية، سيشكل صعوبة عند إعداد مشروع التوزيع كما سنرى لاحقا، وبذلك فمن أجل ترتيب الديون حسب درجة استحقاقها وامتيازها والضمانات أو الرهون التي تتمتع بها الإدارة وغيرها من الدائنين، فإنه يلزم على كل من السنديك والقاضي المنتدب أن يكونوا على دراية ومعرفة بكل هذه القوانين، والحرص على تطبيقها تطبيقا سليما وفق ما تقضي به أسس العدالة، ومن جهة أخرى فقد يقع وأن تصطدم ديون الإدارة الضريبية المشمولة بحق الأسبقية مع ديون مستفيدة من الأولوية، مما يبرز وجه آخر من أوجه المحدودية التي يتسم بها حق الأسبقية، وهو الأمر الذي سيتم مناقشته في المحور الموالي.

ثانيا: هشاشة حق الأسبقية أمام الديون ذات الأولوية

إذا كان الامتياز حق يراد به تفضيل بعض الفئات من الدائنين إما بهدف حماية بعض الديون وتقوية ضمانات استيفائها وإما بهدف التشجيع على التعامل مع المقاولة التي اختلت وضعيتها،[503] فإنه قد تثور مجموعة من الإشكالات تتعلق بالأساس **بمدى فعالية الامتياز المخول للإدارة الضريبية بمقتضى ديونها الناشئة بعد الحكم بفتح المسطرة أمام وجود دائنين يحظون بالأولوية على مال من أموال المقاولة؟** ومن هذه الديون نجد:

- صاحب الرهن الحيازي

تنص الفقرة الثانية من الفصل 1170 من ق.ل.ع، على أن " **الرهن الحيازي عقد بمقتضاه يخصص المدين أو أحد من الغير يعمل لمصلحته شيئا لضمان التزام، والذي يقتضي التخلي عن حيازة الشيء محل الرهن الحيازي...**"

كما ينص الفصل 1184 من ق.ل.ع على أن " الرهن الحيازي للمنقول يخول للدائن الحق في أن يحبس الشيء المرهون إلى تمام الوفاء بالدين، وأن يحققه عند عدم الوفاء به..."

فمن خلال هذه الفصول وغيرها[504] يتبين أن الرهن الحيازي يخول لصاحبه حق الأفضلية أو الأولوية على ثمن بيع الشيء المرهون باعتباره حقا عينيا وشخصيا للدائن ويخوله حق الحبس، وهو نفس المنحى الذي سلكه المشرع في إطار المادة 690 من م.ت،

---

[502] Sanae Yaktine, la l'égalité de créances dans procédures collective, Article publié au revus marocaine d'administration locale et de développement, N°119, novembre-décembre 2014, p 294.

[503] ابتسام العمراوي، وضعية الدين في ظل مساطر صعوبات المقاولة -مسطرة الإنقاذ نموذجا-، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون الخاص، جامعة محمد الأول، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بوجدة، السنة الجامعية 2021/2020، ص 100.

[504] الفصل 1249 من ق.ل.ع ينص على أنه " الدائن المرتهن رهنا حيازيا أو الدائن المرتهن رهنا بدون حيازة لمنقول مقدم على غيره في المتحصل من الشيء المرهون."

- كما تنص المادة 155 من م.ح.ع " يتمتع الدائن المرتهن رهنا حيازيا بحق حبس الملك المرهون وحق بيعه بالمزاد العلني وفقا للإجراءات المنصوص عليها في القانون، وذلك لاستيفاء دينه من ثمنه بالأولوية على باقي الدائنين الآخرين، كما يتمتع بحق استرداده من أي يد انتقل إليها."

LexMaghreb
lexmaghreb.com

التي خولت للقاضي المنتدب أن يأذن للسنديك بأداء الديون السابقة للحكم وذلك لفك الرهن إذا كان يستلزمه متابعة نشاط المقاولة، وهذا ما يشكل استثناءا على قاعدة المنع من الأداء.[505]

وعليه يتبين أن المشرع قد أولى عناية خاصة لفك الأموال المرهونة من لدن المدين، لكي لا تتم عرقلة استمرارية نشاط المقاولة، كأحد المقاصد الجوهرية التي تقوم عليها المساطر الجماعية، ونتيجة لذلك أثير نقاش حول مرتبة هذا الرهن في مواجهة حق الأسبقية المقرر بموجب المادتين 565 و590 من م.ت، إذ برزت اتجاهات فقهية مختلفة، بحيث ذهب البعض[506] للقول، بأن الدائن المرتهن رهنا حيازيا يمكنه تجاوز الدائن اللاحق طالما أن الشيء المرهون ضروريا لمواصلة نشاط المقاولة، فإنه يستحق الأداء قبل أي دائن آخر، فالمادة 690 من م.ت حتى وإن نصت على استثناء يتعارض مع المادة 590 من نفس المدونة، فإنه لا يجب فهم هذا الاستثناء من خلال السياق العام، ذلك أن مساطر صعوبات المقاولة تشكل استثناء يهدف من وراءه المشرع إلى حماية وضمان قدر المستطاع استمراريتها، لهذا فإذا كان الشيء المرهون ضروري وحياة المقاولة رهينة به، فلا مانع من أدائه أولا، لأن الغاية تبرر الوسيلة.

وعلى خلاف ذلك، يرى البعض[507] بأن الدائن المرتهن يستوفي دينه بعد أداء الديون المشمولة بحق الأسبقية، مستدلا بالصياغة العامة والمطلقة للمادة 590 من م.ت، التي تسبق الديون اللاحقة لحكم فتح المسطرة في الأداء على كل الديون السابقة حتى تلك المقرونة بامتيازات أو ضمانات.

إلا أننا لا نتفق مع التوجه الأخير، اعتبارا للفلسفة التي تحكمت في صعوبات المقاولة والتي ترمي إلى حماية المقاولة بالأساس، وبالتالي فإن صمود الدائن صاحب الرهن الحيازي في وجه حق الأسبقية المعترف به للدائن اللاحق لا يعدو كونه تكتيك دبره المشرع المغربي خدمة للأهداف الأساسية لنظام صعوبات المقاولة، وعلى رأسها العمل على ضمان استمرارية نشاط المقاولة المتوقفة عن أداء ديونها والمفتوحة في وجهها المسطرة القضائية،[508] كما أن المادة 690 هي لاحقة على المادة 590 من م.ت، وأن هذه الأخيرة تطبق بالأولوية على الأولى، مع التأكيد على أن هذه الأولوية لا يحظى بها الرهن الحيازي إلا إذا كان مبرره يرتبط باستمرار نشاط المقاولة، أما دون ذلك فلا يحظى بالأولوية في مواجهة حق الأسبقية.

---

[505] راجع المبحث الأول من الفصل الأول، ثانيا: الاستثناءات الواردة على وقف الأداء.

[506] حياة حجي، التصريح بالديون الجبائية ومساطر صعوبات المقاولة، م س، ص 50.

-Yves Guyon, droit des affaires, entreprises en difficultés, T2, 7° Édition, Economica, paris 1999, p 385 a 387.

[507] أحمد شكري السباعي، مسطرة التسوية (أو التصحيح القضائي) والتصفية القضائية وتمويل المقاولة، الجزء الثالث، ط1، مطبعة المعارف الجديدة بالرباط، 2000، ص 55 وما يليها.

[508] عبد الرحيم شميعة، شرح أحكام نظام مساطر معالجة صعوبات المقاولة في ضوء القانون رقم 73.17، م س، ص 262.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

وهكذا فإنه على الرغم من استفادة الدين الضريبي من حق الأسبقية، فإنه لا يحظى بالأولوية على ثمن الشيء المرهون رهنا حيازيا، ولو كان تاريخ نشوء هذا الرهن سابقا على حكم فتح المسطرة.

- صاحب حق الحبس

لقد نص الفصل291 من ق.ل.ع على أن " **حق الحبس هو حق حيازة الشيء المملوك للمدين، وعدم التخلي عنه إلا بعد وفاء ما هو مستحق للدائن، ولا يمكن أن يباشر إلا في الأحوال الخاصة التي يقررها القانون.**"

وبذلك فيتمثل حبس المال في حق المتعاقد في العقود الملزمة للجانبين أن يمتنع عن تنفيذ التزامه إلى أن ينهض المتعاقد الآخر بتنفيذ ما التزم به في مواجهته.[509]

وهكذا فعلى غرار الرهن الحيازي، فإن حق الحبس يخول لصاحبه الأفضلية والأولوية في استيفاء دينه على المال موضوع الحبس، متى كان ذلك ضروريا لمواصلة المقاولة لنشاطها تطبيقا لمقتضيات الفقرة الأخيرة من المادة 690 من م.ت، الأمر الذي سيشكل مساسا بحقوق دائني المادتين 565 و590 من م.ت، ومن بينهم الإدارة الضريبية، بحيث لن تتمكن هاته الأخيرة من استيفاء دينها الضريبي بالأسبقية من ثمن بيع الملك المثقل بحق الحبس، طالما لم يستوفي الدائن الحابس كامل دينه.

- المصاريف القضائية

إن المصاريف القضائية الناتجة عن بيع منقول أو عقار تتمتع بالأولوية على ثمن البيع، ويمكن أن نصفها بمثابة مصاريف الجنازة للمدين المتوفي من حيث أولوية استيفائها، وفي هذا الصدد جاء في أمر صادر عن القاضي المنتدب بالمحكمة التجارية بفاس[510] بأنه "**...وحيث إن مبلغ 5666666.66 درهم الذي يمثل القيمة الإجمالية الناتجة عن تفويت الأصل التجاري للمقاولة بجميع عناصره المادية والمعنوية، إضافة إلى مبلغ 131.783,65 درهم المودع بالحساب الخاص للتسوية القضائية المفتوح بصندوق المحكمة التجارية بفاس تنفيذا للأمر القضائي عدد 27 المشار إليه أعلاه غير كافيين لأداء جميع ديون العمال لذلك اقترح السنديك أولا خصم جزء من مصاريف المسطرة من ناتج بيع منقولات المقاولة...، ومن جهة أخرى فإن مبلغ 11333333,32 درهم الذي يمثل القيمة الإجمالية الناتجة عن تفويت عقار المقاولة غير كافي لأداء باقي الديون، لذلك اقترح السنديك أولا خصم جزء من مصاريف المسطرة بعد ذلك الدينين الإمتيازيين المستندين للمادة 590 من م.ت (ديني كل من قباضة فاس المرينيين ومصلحة كتابة ضبط محكمة الاستئناف بفاس)...**"

---

[509] عبد الحق الصافي، الوجيز في القانون المدني، الجزء الأول، المصادر الإدارية للالتزام - العقد والارادة المنفردة -، ط1، مطبعة النجاح الجديدة بالدار البيضاء، 2016، ص 271.

[510] أمر صادر عن القاضي المنتدب بالمحكمة التجارية بفاس، عدد 2018/98، بتاريخ 2018/05/21، ملف رقم 2018/8304/206، غير منشور.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

وفي نفس الاتجاه، جاء في أمر صادر عن القاضي المنتدب بالمحكمة التجارية بمكناس[511] بأنه " **وحيث أن المصاريف القضائية تخرج بالأولوية عن باقي الديون نظرا للامتياز الذي خصها بها المشرع والمحددة في منطوق الأمر بما فيها مصاريف الخبرة وكذا رسم الخزينة والتوزيع بالمحاصة نظرا لعدم كفاية ثمن بيع الأصل التجاري لتغطية كافة الديون.**"

وهكذا فإن المصاريف القضائية تحظى بالأولوية ولو في مواجهة الدين الضريبي المستفيد من حق الأسبقية، وهناك من قال[512] على أنه لا مجال للحديث عن امتياز المصاريف القضائية، بل الأمر يتعلق بحق الخصم أو الاقتطاع، بمعنى أن المحكمة تقتطع هذه المصاريف مباشرة من أموال المقاولة، وبالتالي لا مجال للحديث عن الامتياز، خاصة وأن المادة 510 من ق.م.م، تتحدث عن الخصم للمصاريف القضائية.[513]

- أصحاب حقوق الاسترداد

إن حق الاسترداد[514] المخول للدائن في إطار الكتاب الخامس من م.ت،[515] يعد الآلية المسطرية التي تعتبر استثناءا من كل أشكال المنع والحظر التي يعاني منها الدائنون أصحاب الضمانات الكلاسيكية مما يعطي انطباعا يتمثل في هيمنة المالك مقارنة مع مركز الدائن، وذلك بالنظر إلى كون المالك صاحب الحق في الاسترداد الذي يطالب بأمواله والموجودة لدى المقاولة المفتوحة في حقها المسطرة، يستند إلى حق الملكية المخولة له قانونا من أجل استرداد هذا المال ولا يستند إلى حق شخصي، وهو ما يجعله يتواجد في مركز قانوني أقوى من غيره من الدائنين.[516]

ولن يتأتى لصاحب حق الاسترداد الحصول على هذه الميزة، إلا بتوفر مجموعة من الشروط المحددة قانونا،[517] وبالتالي فإن قبول دعوى الاسترداد يجعل من حق الملكية يتعارض مع مصالح المدين وباقي الدائنين على حد سواء، خاصة الدائنين الناشئة ديونهم بعد فتح المسطرة، ومن ذلك الإدارة الضريبية، لأن قبول الدعوى يعني استرداد المال،

---

[511] أمر قضائي صادر عن القاضي المنتدب بالمحكمة التجارية بمكناس، رقم 99، بتاريخ 2017/10/11، ملف رقم 2017/8304/69، غير منشور.

[512] سعيد الروبيو، مداخلة بعنوان " امتياز الديون الناشئة بعد فتح مسطرة التسوية القضائية"، ندوة وطنية حول أي حكامة قضائية للمقاولات المتعثرة -استنتاجات ورهانات-، نظمت في جامعة محمد الأول، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بوجدة، بتاريخ 5 و6 ماي 2017. (غير منشورة)

[513] للمزيد من التفاصيل أنظر:

- نجية بنور، م س، ص 133 وما يليها.

-Fahardine Ibrahima, l'allure préventive de la nouvelle préforme du droit des entreprises en difficultés, mémoire pour l'obtention du diplôme du Master du droit privé, université sidi Mohammed ben abdellah, faculté de sciences juridiques économiques et sociales Fès, année universitaire 2019/2020, p 89 et suivants.

[514] يقصد بالاسترداد حق يمنحه القانون لمالك شيء أو مال لاسترجاعه من يد المدين المحكوم عليه بمسطرة من مساطر المعالجة.

- أحمد شكري السباعي، الوسيط في مساطر الوقاية من الصعوبات التي تعترض المقاولة ومساطر معالجتها، الجزء الثالث، م س، ص 258.

[515] لقد نظم المشرع المغربي حق الاسترداد بموجب المواد من 700 إلى 709 من م.ت.

[516] محمد نشاط، بعض مظاهر أزمة ضمان الملكية في ظل القانون رقم 73.17 المتعلق بمساطر صعوبات المقاولة، مجلة المهن القانونية والقضائية - سلسلة قانون الأعمال والممارسة القضائية -، ع 2، نونبر 2018، ص 346 و347.

[517] لتفصيل أكثر أنظر:

- جواد الدهبي، م س، ص 91 وما يليها.

البوابة القانونية المغربية LexMaghreb
lexmaghreb.com

وبالتالي ضياعه من هذه الفئة التي كانت تعول عليه من أجل استخلاص ديونها، الأمر الذي يشكل تجسيدا لتفوق المالك على الدائنين ذوي الأسبقية.

إضافة إلى ذلك فقد اعتبرت محكمة الاستئناف التجارية بفاس[518] أنه بمقتضى المادة 382 من مدونة الشغل، فإن دين الأجراء يحظى بامتياز على ثمن بيع الأصل التجاري العائد للمقاولة موضوع التصفية القضائية، وهو الامتياز المقدم رتبة على امتياز الدائن الناشئ دينه وفقا لأحكام المادة 590 من م.ت.

وختاما لما تقدم، تبين لنا على أنه بالرغم من الآثار الإيجابية التي يرتبها حق الأسبقية من إمكانية الأداء عند الاستحقاق مع سريان الفوائد، ثم إمكانية استرجاع آليات التحصيل الجبري في مواجهة المقاولة المتقاعسة عن الأداء، فإن مسألة إغفال المشرع وضع ترتيب للديون المشمولة بحق الأسبقية، وتخويل بعض الفئات من الدائنين الحق في استيفاء ديونهم بالأولوية على باقي الدائنين اللاحقين، ومن بينهم الإدارة الضريبية، يجعل حق الأسبقية يتسم بالمحدودية، وهذا ما يدفعنا للقول بأن الحماية التي يحظى بها الدين الضريبي اللاحق تبقى هي كذلك ضعيفة في بعض الأوضاع بالمقارنة بالحماية المشمولة لبعض الأصناف من الدائنين أو المقاولة المتوقفة عن الدفع، ذلك لأن نظام صعوبات المقاولة على عكس نظام الإفلاس جاء لحماية المقاولة والمشروع الاقتصادي أكثر منه حماية للدائنين بصفة عامة والدين الضريبي على وجه الخصوص.

ومن تم فإذا كانت هاته هي **وضعية الدين الضريبي المستفيد من حق الأسبقية، فما مصيره عند تنفيذ الحل؟**

المبحث الثاني: مصير الدين الضريبي وفق الحل المختار

تنص الفقرة الأولى من المادة 570 من م.ت على أنه " **تقرر المحكمة اعتماد مخطط الإنقاذ إذا تبين لها توفر إمكانات جدية لإنقاذ المقاولة، وذلك بناء على تقرير السنديك وبعد الاستماع لرئيس المقاولة والمراقبين.**"

كما تنص المادة 622 من نفس المدونة بأنه " **تقرر المحكمة إما استمرار نشاط المقاولة أو تفويتها أو تصفيتها القضائية....**"

هكذا يتبين بأن المحكمة تتمتع بسلطة اختيار الحل الذي يلائم وضعية المقاولة التي تعاني من صعوبات، وذلك بناء على النتائج المتوصل بها خلال فترة إعداد الحل، وكذا الظروف المحيطة بالمقاولة، لتكون بالتالي قد انتهت من مرحلة التشخيص أو بما يسمى فترة إعداد الحل لتصل إلى مرحلة تنفيذه، وكما هو مبين في المادتين أعلاه فإن الحل القضائي يتوزع ما بين إخضاع المقاولة لمخطط الإنقاذ أو الاستمرارية أو التفويت أو التصفية القضائية.

[518] قرار صادر عن محكمة الاستئناف التجارية بفاس رقم 46، بتاريخ 2019/11/14، ملف رقم 89-8301-2017، غير منشور.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

وبناء على هذه السلطة التي تتمتع بها المحكمة تتحدد وضعية الإدارة في استخلاص ديونها الضريبية، سواء الناشئة قبل الحكم القاضي بفتح المسطرة، أو الناشئة خلال فترة إعداد الحل، أو حتى التي ستنتج عند اختيار الحل، لذلك فتحصيل الإدارة الضريبية لهذه الديون سيكون مختلفا بحسب الحل المختار، وهذا ما سيؤثر حتما على إجراءات التحصيل، وفي هذا الإطار سيتم بحث واستجلاء القيود والعراقيل التي يمكن أن تعترض تحصيل الدين الضريبي، والإمكانات المتاحة للإدارة لاستخلاص ديونها والتي تكون مهددة، خصوصا في مرحلة التفويت والتصفية القضائية في حالة عدم كفاية أصول المقاولة لتغطية خصومها.

وبالتالي فدراسة هذا المبحث المتعلق بمصير الدين الضريبي وفق الحل المختار، تقتضي تقسيمه إلى مركز الدين الضريبي أثناء تنفيذ الحلول المترتبة عن مسطرتي الإنقاذ والتسوية القضائية **(المطلب الأول)**، ثم إلى مآل الدين الضريبي خلال مرحلة التصفية القضائية **(المطلب الثاني)**

المطلب الأول: مركز الدين الضريبي أثناء تنفيذ الحلول المترتبة عن مسطرتي الإنقاذ والتسوية

يعد الحكم القاضي باختيار الحل المتعلق بالمقاولة الخاضعة لمسطرة الإنقاذ أو التسوية القضائية، أبرز برهان على تنامي تغلغل جهاز القضاء في عالم تدبير المقاولات، وأفضل السبل في هذا الإطار لإبقاء المقاولة على قيد الحياة، وحماية مصالح الأطراف والشركاء الفاعلين في المسطرة، هو تبني المحكمة لمخطط الإنقاذ أو الاستمرارية أو مخطط التفويت، كتدبير اقتصادي وقانوني، وميثاق قضائي حقيقي وملزم لكافة الأطراف.

وإذا كانت الغاية من هاته المخططات واحدة، فإن الإجراءات أو النظام القانوني الذي يحكمها يختلف اختلافا جوهريا، الأمر الذي يؤثر على مركز الدين الضريبي من مخطط لأخر، فعند اعتماد مخطط الإنقاذ أو الاستمرارية تكون استشارة المحاسب المكلف بالتحصيل وباقي الدائنين إجبارية، من أجل التفاوض حول آجال وتخفيضات الديون وإعادة جدولتها بكفية تضمن استمرارية نشاط المقاولة، وبالتالي يطرح التساؤل حول مدى استجابة الإدارة الضريبية للتفاوض بخصوص الآجال والتخفيضات المقترحة عليها في إطار مخطط الإنقاذ أو مخطط الاستمرارية؟ وتبعا لذلك نتساءل عن كيفية تحصيل الدين الضريبي خلال هاذين المخططين؟ **(الفقرة الأولى)**

كما للمحكمة أن تقضي بالمصادقة على مخطط التفويت متى تبين لها من تقرير السنديك أنه الحل الأنسب لاستمرارية نشاط المقاولة، عبر تفويت وحدات الإنتاج لأحد الأغيار في مقابل التزامات ملقاة على عاتق المفوت إليه، وبالتالي تسقط كل الآجال وتصبح معه الديون حالة، الأمر الذي يجعلنا نتساءل عن أثر هذا المخطط على تحصيل الدين الضريبي **(الفقرة الثانية)**

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb

lexmaghreb.com

الفقرة الأولى: وضعية الدين الضريبي عند تنفيذ مخططي الإنقاذ والاستمرارية

إن إنجاح مخطط الإنقاذ أو الاستمرارية[519] ينطلق من ضرورة تشخيص واقع المقاولة وتسطير الحلول الفعالة التي قد تساهم في الوصول إلى الأهداف المنتظرة،[520] ولأجل ذلك فإن أول ما يقوم به السنديك هو التفاوض مع الدائنين، ومن ذلك الإدارة الضريبية باعتبارها من أكثر الدائنين تأثيرا فيما يخص تمكين المقاولة من تسهيلات في الأداء، كي تنهض من الصعوبات التي تتخبط فيها.

وعليه، فقد أجاز المشرع للسنديك استشارة الإدارة الضريبية حول مقترحات تقديم تخفيضات أو الأداء داخل أجل معين مع وجوب الرد عليها في مدة معينة، تحت طائلة اعتبار سكوت الإدارة بمثابة قبول لتلك المقترحات، وبعد ذلك تأتي مرحلة تحصيل الدين الضريبي الذي يتأثر باختلاف تواريخ نشأته.

ومحاولة منا للإحاطة بالإشكالات التي تثيرها وضعية الدين الضريبي خلال هذه المرحلة، فإننا سنتعرض في البداية إلى مدى إمكانية خضوع الدين الضريبي للآجال والتخفيضات **(أولا)**، على أن ننتقل للحديث عن تحصيل الدين الضريبي عند تنفيذ مخططي الإنقاذ والاستمرارية **(ثانيا)**

أولا: إمكانية خضوع الدين الضريبي للآجال والتخفيضات المحددة في المخطط

يعد مخطط الإنقاذ ذو طبيعة وقائية، يتوخى من خلاله السنديك تحت إشراف القاضي المنتدب إنقاذ المقاولة، إذا كان هناك احتمال إنقاذها دون أن تكون متوقفة عن الدفع، إضافة إلى اعتباره عملا تعاقديا حيث يتم بمسعى كل الدائنين، غير أن تنزيله على أرض الواقع يقتضي صدور حكم قضائي من المحكمة التجارية المختصة.[521]

أما مخطط الاستمرارية، فهو الذي يتم بعد فتح مسطرة التسوية القضائية عند تحقق واقعة توقف المقاولة عن الدفع، ولا يتم إقراره إلا إذا كانت هناك إمكانية جدية لتسوية وضعية المقاولة وسداد خصومها، مع إبدائها لرغبة أكيدة في تنفيذ هذا المخطط، بل وأن تقدم عند الاقتضاء الضمانات الكفيلة بإضفاء الجدية على التزاماتها المضمنة فيه، لأن مسطرة المعالجة بقدر ما يهمها أداء الديون، فإن همها الأساسي ينصرف إلى تأهيل المقاولة

---

[519] يقصد بمخطط الاستمرارية بأنه عمل تعاقدي في إعداده يكتسب صبغته الالزامية انطلاقا من الحكم الذي يضفي عليه الطابع القضائي من أجل تنفيذه.

-Laelitia Antonini, Cochin et Laurence-Caroline Henry, l'essentiel du droit des entreprises en difficulté, 4°Édition, Lextenso, paris, 2014, p 88.

[520] يذكر على أنه تم الجمع بين مخطط الإنقاذ ومخطط الاستمرارية، نظرا لتشابه الأحكام المنظمة لهما - مع بعض الخصوصيات التي سيأتي ذكرها -، وارتكاز المشرع المغربي على منطق الإحالة على المقتضيات الخاصة بمخطط الاستمرارية كلما تعلق الأمر بمخطط الإنقاذ، وذلك بموجب المادة 569 من م.ت.

[521] Sami Kanouni, le plan de sauvegarde, Etude comparative franco-marocaine, publie dans la série des recherches approfondies, 59°Édition, 2021, p 16.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

ومنحها القدرة التنافسية للبقاء قوية في الحياة الاقتصادية، ولن يتأتى ذلك إلا بالمشاركة الايجابية لمسيرها وإبدائه الرغبة الأكيدة في تقويم مسارها.

وهكذا فقبل تبني هذه المخططات يقوم السنديك بجمع المعلومات اللازمة من رئيس المقاولة وكذا المحاسبين، لمعرفة الوضعية الاقتصادية والمالية للمقاولة، كما يمكن له طلب كل وثيقة من شأنها أن تساعده في تشخيص واقع المقاولة، كما يعمل بمناسبة تحضيره لمشروع المخطط على تحديد كيفية تأدية الالتزامات التي تثقل كاهلها، والضمانات التي يوفرها رئيس المقاولة للدائنين، كل ذلك في إطار تقييم الوضع المالي الاقتصادي والاجتماعي للمقاولة.[522]

وتبعا لذلك يقوم السنديك بما له من خبرة على مستوى مختلف المجالات المالية والاقتصادية والاجتماعية باستشارة الدائنين[523] إما بصورة فردية أو جماعية،[524] بغية التفاوض مع الدائنين بخصوص الآجال والتخفيضات التي يمكنهم أن يمنحوها لهذه المقاولة، بحيث جاء في الفقرة الأخيرة من المادة 601 من م.ت بأنه " **يحصل السنديك، سواء فرديا أو جماعيا، على موافقة كل دائن صرح بدينه بشأن الآجال والتخفيضات التي يطلبها منهم لضمان تنفيذ مخطط استمرارية المقاولة في أحسن الأحوال، وفي حالة استشارته لهم فرديا، يكون عدم الجواب داخل أجل ثلاثين يوما ابتداء من تلقي رسالة السنديك بمثابة موافقة.** "

ونظر لصبغة العامة التي تطبع المادة أعلاه، يطرح التساؤل بخصوص **مدى إمكانية خضوع الدين الضريبي لها؟ بمعنى آخر ما هي صلاحيات وسلطة الإدارة الضريبية في الاستجابة لهذه التخفيضات والآجال؟ ومدى حدود التخفيضات التي يمكن أن تستجيب لها الإدارة؟**

للإجابة على كل هذه التساؤلات، يقتضي الأمر التمييز بين منح آجال لتسديد الدين الضريبي والتخفيض منه، فبخصوص الآجال، فإن المادة 124 من م.ت.د.ع تنص على أنه **" لا يحق لأي سلطة عمومية أو إدارية أن توقف أو أن تؤجل تحصيل الضرائب والرسوم والديون الأخرى، أو أن تعرقل سيره العادي، تحت طائلة إثارة مسؤوليتها الشخصية والمالية....**

---

[522] Abdelali abdouni, le plan de continuation, Etude comparée, Article publié dans la gazette des tribunaux de maroc, N133-134, 2012, p 3 et 4.

[523] تجب الإشارة إلى أن هاته الاستشارة تتعلق فقط بالدائنين الذين نشأت ديونهم قبل صدور الحكم القاضي بفتح المسطرة، دون باقي الدائنين اللاحقين، كما أن هاته الاستشارة لا تكون إلزامية إلا في مسطرة الإنقاذ وفي حالة مخطط الاستمرارية دون مخطط التفويت أو التفويت أو التصفية القضائية.

[524] سواء تعلق الأمر باستشارة فردية أو جماعية للدائنين، فإن السنديك يكون ملزما بإرفاق الرسالة أو الاستدعاء الموجه لهم، بحسب الحالة، بعدة بيانات واقتراحات وأراء نصت عليها المادة 602 من م.ت، تتمثل فيما يالي:

1.بيان لوضعية أصول وخصوم المقاولة مع بيان تفصيلي للخصوم ذات الامتياز والخصوم العادية؛

2.اقتراحات السنديك ورئيس المقاولة مع الإشارة إلى الضمانات الممنوحة؛

3.رأي المراقبين.

ولمعرفة باقي الإجراءات المتبعة حسب نوع الاستشارة أنظر، علال فالي، مساطر معالجة صعوبات المقاولة، م س، ص 377 وما يليها.

البوابة القانونية المغربية LexMaghreb
lexmaghreb.com

إلا إنه يمكن للمحاسب المكلف بالتحصيل أو لرئيس الإدارة التي ينتمي إليها أن يقبلا من المدينين تبرئة ذمتهم على أقساط مقابل تقديم الضمانات المنصوص عليها في المادة 118 من نفس المدونة. "

فمن خلال المادة أعلاه، يتبين بأن القضاء غير معني بنطاق أحكام المادة 124 من م.ت.د.ع، لأن المشرع وجه خطابه إلى ممثلي السلطات العمومية والادارية، فهم المعنيون بالمنع من وقف أو تأجيل تحصيل الضرائب، باستثناء صلاحية المحاسب العمومي أو رئيس الإدارة في منح تسهيلات في الأداء، مقابل تقديم رئيس المقاولة أو السنديك ضمانات كافية طبقا للمادة 118 من م.ت.د.ع.

غير أن المادة 601 من م.ت المشار إليها سلفا تقضي بخلاف ذلك، لأنها جاءت عامة دون تخصيص أو تحديد، وهو ما سيجرنا إلى القول بأن الديون الضريبية غير مستثناة من قائمة الديون الخاضعة للآجال، ومن تم فحسب مدلول المادة المذكورة سلفا يحق للسنديك أن يتقدم بمقترحاته للمحاسب المكلف بالتحصيل بخصوص الآجال، وعند عدم الرد عليها خلال أجل ثلاثين يوما من تاريخ تلقي رسالته يعتبر سكوت المحاسب بمثابة قبول ضمني لهذه المقترحات.[525]

وهذا ما أكدته المحكمة التجارية بالرباط في حكم لها[526] جاء فيه " **وحيث أنه بالنسبة للدائنين الذين توصلوا برسالة السنديك، ولم يصدر منهم أي جواب فإن مرور أجل ثلاثين يوما ابتداء من تلقي رسالة السنديك، يعد بمثابة الموافقة على اقتراحه بشأن تسديد ديونهم، أما بالنسبة لمن رفض اقتراح السنديك فإن المحكمة هي التي ستحدد أجلا للتسديد أخذا بعين الاعتبار قدرة المقاولة.**

وحيث أن تسديد الديون التي سيتقرر قبولها من طرف القاضي المنتدب ستتم وفق ما يلي:

- دين الشركة العامة المغربية للأبناك خلال مدة خمس سنوات وبنسب متساوية في كل سنة.

- دين الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي إذا تقرر قبول أقل من 1.000.000,00 فيؤدى خلال مدة عشر سنوات، وبنسبة 10% منه كل سنة.

- دين إدارة الضرائب الرباط لاوس من خلال مدة سنتين أي 50% منه كل سنة. "

إضافة إلى ذلك، فإذا رفض المحاسب المكلف بالتحصيل منح آجال جديدة لأداء الدين الضريبي، فإن الفقرة الثانية من المادة 630 من م.ت، أعطت للمحكمة سلطة حق فرض آجال موحدة لأداء الديون على ألا تتجاوز مدة التسديد الأطول التي منحها الدائنون للمدين قبل فتح المسطرة القضائية فيما يخص الديون المؤجلة.

[525] أيوب الغواتي، م س، ص 109.

[526] حكم للمحكمة التجارية بالرباط، رقم 01، بتاريـــخ 2013/01/03، ملف رقـم 2012/33/96، أورده محمد خمسي، م س، ص 109.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

وبالتالي يمكن القول أن هذه الآجال المفروضة، تؤدي إلى تعطيل وتقييد مقتضيات المادتين 118 و124 من م.ت.د.ع، كما تقلص من امتيازات الإدارة الضريبية، نظرا لطول مدة مخططي الإنقاذ والاستمرارية، فالأول قد يستغرق خمس سنوات،[527] بينما الثاني تصل مدته إلى عشر سنوات،[528] ويمكن أن تزيد هذه الآجال بشرط أن يتم أول أداء داخل أجل سنة من بداية تنفيذ المخطط طبقا للفقرة الثانية من المادة 630 من م.ت، كما يرى بعض الفقه[529] أن هذا المقتضى فيه عقاب للدائنين الذي رفضوا الموافقة على الآجال خلال الاستشارة، وأن ذلك يشكل خطرا على مصالح الدائنين، لأن الأداء بعد عشر سنوات مثلا يعد تخفيضا حقيقيا بالنظر إلى ظاهرتي التضخم وتأكل العملة والقوة الشرائية وارتفاع الأسعار، خاصة وأن المشرع لم يضع حدودا لا للمدة ولا لسلطة المحكمة، وهذا ما يعطل الحق في ممارسة الحقوق التي تمنحها الضمانات والامتيازات طيلة مدة المخطط.

أما فيما يخص التخفيض من الدين الضريبي، فعند استدعاء المحاسب المكلف بالتحصيل للاستشارة معه بخصوص تخفيض الدين الضريبي، فإن هذا الأخير يرد على مقترحه بعدم الاختصاص، لكون م.ت.د.ع تكاد تخلو من مقتضيات تعطي للمحاسب صلاحية منح تخفيضات سواء في أصل الدين أو توابعه، الشيء الذي يلزم السنديك بضرورة اللجوء إلى الوزير المكلف بالمالية أو الشخص المفوض من لدنه (أي المدير العام للضرائب)،[530] خاصة وأن توجيه الرسالة إلى المؤسسة العمومية الدائنة يغني عن توجيهها للمحاسب المكلف بالتحصيل، وهذا ما أكده قرار محكمة النقض الفرنسية،[531] "**حينما نقضت القرار الاستئنافي الذي اعتبر أن إرسال رسالة المنازعة إلى OPPIC (مؤسسة عمومية)، وليس إلى المحاسب العمومي غير قانوني، ولا يمكن أن يبدأ معه أجل الثلاثين يوما المنصوص عليها في المادة L622-27 من م.ت...، وحيث أن البت وفقا لهذا النحو، بالرغم من أن إرسال رسالة المنازعة لمقر OPPIC، الذي له صفة دائن، يعتبر إشعارا لهذا الأخير بوجود منازعة وفقا لمضمون الفقرة الثانية من المادة R624-1، بغض النظر عن عدم توجيه الرسالة شخصيا للمحاسب العمومي، تكون معه محكمة الاستئناف قد خرقت النصوص أعلاه.** "

وفيما يخص نطاق التخفيض من الدين الضريبي، نستحضر ما جاء في المادة 122 من م.ت.د.ع " **يمكن للوزير المكلف بالمالية أو الشخص الذي يفوضه لذلك، بناء على طلب الملزم واعتبارا للظروف المثارة، أن يمنح إعفاء أو تخفيضا من الزيادة عن التأخير وصوائر التحصيل المنصوص عليها في المواد 21 و23 و25 المكرر و90 و91 أعلاه.**"

---

[527] المادة 571 من م.ت.

[528] المادة 628 من م.ت.

[529] أحمد شكري السباعي، الوسيط في مساطر الوقاية من الصعوبات التي تعترض المقاولة ومساطر معالجتها، الجزء الثاني، م س، ص 458.

[530] عبد اللطيف الإدريسي، م س، ص 100 و101.

[531] Cass.Com, N° 17, à la date 10 janvier 2018, N° de pourvoi 16-20.764, publié sur le site www.legifrance.gouv.fr, date de consultation, le 28/08/2021, à 20:39.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

ونفس الأمر أكدته الفقرة الثانية من المادة 236 من م.ع.ض، حيث نصت بأنه " **يجوز له (أي الوزير المكلف بالمالية أو الشخص المفوض من لدنه) أن يسمح بناء على طلب الخاضع للضريبة ومراعاة للظروف المستند إليها بالإبراء أو التخفيف من الزيادات والغرامات والذعائر المقررة في النصوص التشريعية الجاري بها العمل.**"

وهكذا يلاحظ من خلال هاتين المادتين اقتصار التخفيضات والاعفاءات على العلاوات والغرامات فيما يخص المبالغ المتعلقة بالتأسيس، وزيادات التأخير والصوائر فيما يخص المبالغ المتعلقة بالتحصيل، كل هذا يعني أن المشرع الضريبي لم ينص على أي مقتضى يخص التخفيض من المبلغ الأصلي للدين الضريبي، وهذا ما أكده المشرع التجاري في إطار الفقرة الأخيرة من المادة 616 من م.ت التي تنص على أنه " **لا يجوز أن يكون محل تخفيض أصل الديون العمومية كما هي محددة في المادة 2 من القانون رقم 15.97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.000.175 بتاريخ 28 من محرم 1421 (3 ماي 2000)**"

وفي اعتقادنا فإن هذا المقتضى مصادف للصواب ويساير الواقع الذي تعرفه المقاولات الخاضعة لمسطرة التسوية، ذلك أنه لا يعقل أن تمنح الإدارة الضريبية تخفيضا في الدين الأصلي، والحال أن 90% من المقاولات المفتوح في وجهها مسطرة التسوية، ينتهي بها المطاف إلى التصفية القضائية، ومن تم ليس من المستساغ أن تمنح الإدارة تخفيضا في أصل الدين الضريبي لمقاولة متهالكة، وهذا على خلاف ما ذهب إليه بعض الفقه الفرنسي[532] الذي اعتبر بأن الخزينة فطنت إلى أنه ليس بسياسة جيدة أن يتم " **قتل الدجاجة التي تبيض ذهبا** " مشيرا إلى أنه يجب على الخزينة التضحية من أجل إنقاذ المقاولة، والتي ستكون موردا لها.

أما بالنسبة للمشرع الفرنسي، فقد كان يقضي في بادئ الأمر على إمكانية تخفيض الديون العمومية، كما حدد الادارات المعنية بذلك، ومن بينهم إدارة الضرائب، بحيث يمكنها تخفيض واجبات الضرائب المباشرة المستخلصة لفائدة الدولة والجماعات المحلية، من أصل الدين وتوابعه، أما الضرائب غير المباشرة فلا تكون مشمولة بالتخفيض إلا فيما يخص فوائد التأخير والزيادات والغرامات الضريبية، وذلك بموجب المادة L626-6 من م.ت (قبل التعديل)

غير أن سرعان ما تراجع المشرع الفرنسي عن هذا المقتضى، من خلال المنع من تخفيض أصل الدين العمومي، والاحتفاظ فقط بتخفيض مبالغ الغرامات وفوائد التأخير، وذلك بسبب فرض الإدارة الجبائية لتوجهها على المشرع، ذلك أن المادة 8 من قانون 12

[532] Yves Guyon, droit des affaires, entreprises en difficultés, redressement judiciaire, faillite, 8°Édition, Economica, paris, 2003, p 385.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

مارس 2014 عدلت المادة 1-10-L611، وأضافت فقرة جديدة تفيد آجال العفو الواردة في المادة 1244 من القانون المدني لا يمكن أن تشمل الديون العمومية.[533]

وفي نفس السياق، قد يطرح إشكال حول مسألة عدم رد الإدارة الضريبية على مقترحات السنديك بشأن التخفيض من الدين الضريبي داخل أجل 30 يوما من يوم تلقيها رسالة السنديك وفق ما تنص عليه المادة 601 من م.ت، التي اعتبرت أن عدم الرد يكيف على أساس أنه قبول ضمني، وهذا ما يتعارض مع مقتضيات الفقرة الأخيرة من المادة 616 من م.ت، التي تستثني أن يكون الدين العمومي بصفة عامة محل تخفيض.

لكن بقراءة متأنية للفقرة السالفة الذكر سنجد أنها تتحدث فقط عن أصل الدين ولا تمتد إلى ما قد يترتب عنه من فوائد أو زيادات أو علاوات، وبالتالي يمكن القول على أنه يمكن التخفيض من الغرامات وفوائد التأخير في حالة عدم رد الإدارة الضريبية على رسالة السنديك داخل أجل 30 يوما من يوم تلقيها.

ويذكر على أن هذا المنع من تخفيض أصل الدين الضريبي يشمل فقط مخطط الاستمرارية دون مخطط الإنقاذ، على اعتبار أن المادة 616 من م.ت، جاءت في الشق المتعلق بالتسوية القضائية والذي خصصه المشرع لتنظيم جمعية الدائنين، كما أن المواد المنظمة لمسطرة الإنقاذ لم تحيل على المادة 616 المشار إليها، وبذلك يمكن تكييف عدم رد الإدارة الضريبية على رسالة السنديك التي تحتوي على مقترح تخفيض أصل الدين الضريبي وفوائده خلال مخطط الإنقاذ داخل أجل 30 يوما من تاريخ تبليغ الرسالة، بمثابة قبول ضمني لهاته التخفيضات.

ولهذا فحتى لا تضيع حقوق الإدارة الضريبية، فإنه على المحاسب المكلف بالتحصيل أو الإدارة اتخاذ كل الاحتياطات الممكنة، من أجل الحرص على الرد في الأجل المحدد، حتى لا تواجه بقرار التخفيض، خاصة وأن القضاء لا يتوانى في تطبيق هذا الجزاء، على سبيل المثال ما جاء في قرار لمحكمة النقض[534] بأنه " **بمقتضى المادة 585 من م.ت (المقابلة للمادة 601 من م.ت الحالية)، فإنه في حالة استشارة الدائنين فرديا بشأن الآجال والتخفيضات المطلوبة لضمان تنفيذ المخطط، يكون عدم الجواب داخل أجل 30 يوما ابتداء من تلقي رسالة السنديك بمثابة موافقة، وهو ما يستفاد منه أن هناك تلقيا للرسالة وهذا لا يتأتى إلى بتوقيع إشعار الاستلام ممن لهم الصفة من أحد المذكورين بالفصل 38 من ق.م.م...**"

وكما أسلفنا الذكر فقد يكون الدين الضريبي مضمون بكفالة،[535] وبالتالي يطرح التساؤل حول **مدى إمكانية استفادة الكفيل من الآجال والتخفيضات التي قد تطرأ على الدين الضريبي؟**

---

[533] زهير بونعامية، إمكانات استخلاص الديون الضريبية من خلال مساطر صعوبات المقاولة، م س، ص 122.

[534] قرار صادر عن محكمة النقض، رقم 273، بتاريخ 2009/02/18، ملف عدد 2008/1/3/312، منشور بمجلة القضاء التجاري، ع 1، ربيع/شتاء 2013، ص 198 و199.

[535] أنظر المادة 118 من م.ت.د.ع.

البوابة القانونية المغربية LexMaghreb
lexmaghreb.com

لقد كان هناك الجواب بالنفي قبل تعديل الكتاب الخامس من م.ت، استنادا إلى المادة 662 في صيغتها القديمة التي تقضي بأنه " **لا يمكن للكفلاء متضامنين أم لا أن يتمسكوا....، بمقتضيات مخطط الاستمرارية...**"

وبذلك فإن الكفيل لم يكن يستفيد من الآجال والتخفيضات، وهو الأمر الذي كان يخالف القواعد العامة لعقد الكفالة وذلك تبعا للعلاقة التبعية بين الكفيل والمدين الأصلي،[536] وهذا ما انتبه إليه المشرع المغربي في إطار مقتضيات المادتين 572 و695 من م.ت، حيث أقر إمكانية استفادة الكفيل من مقتضيات مخطط الإنقاذ ومخطط الاستمرارية، مما يعني أن الكفيل أصبح من حقه الاستفادة من الآجال والتخفيضات المقررة، وهذا فيه حماية أكثر للكفيل على حساب الدائنين بصفة عامة والإدارة الضريبية على وجه الخصوص.

وفي الأخير نؤكد على أن المحاسب المكلف بالتحصيل عليه أن يقوم بدوره خلال هذه المساطر، خاصة في ظل تدعيم وضعية الدائنين من طرف المشرع بإحداث جمعية للدائنين[537] وعيا منه بالدور الذي يلعبونه في نجاح مخطط الاستمرارية إذا ما تم إشراكهم في تكوين معالمه، وهكذا فإن المحاسب يعتبر عضوا من أعضاء هذه الجمعية[538] ويتعين عليها حضور اجتماعاتها، بغرض الدفاع عن مصالح الإدارة الضريبية، مع مراعاة أيضا مصلحة المقاولة كموجب أساسي لإحداث هذه الجمعية، وذلك بالرغم من تقييد دوره فيما يخص التفاوض حول التخفيض من أصل الدين كما أشرنا سلفا، لكن هذا لا يمنع من إمكانية التفاوض حول الغرامات والفوائد التأخيرية وصوائر التحصيل، كما له الحق في مناقشة منح الآجال الجديدة لتسديد الديون الضريبية، خاصة وأن المادتين 601 و630 من م.ت، تعطلان أحكام مدونة تحصيل الديون العمومية سيما المادتين 118 و122.

غير أن الواقع العملي أفرز معيقات وتحديات تعرقل حضور المحاسب العمومي في جمعية الدائنين، تتجلى على وجه الخصوص في خصاص الموارد البشرية التي تعاني منها الادارات العمومية، مما يحول دون قيام المحاسب بتصريف الملفات المطروحة أمامه نظرا لكثرتها، فالمحاسبون هم من يتولون الإشراف على مختلف عمليات التحصيل سواء الحبي أو الجبري، لذلك ينبغي التفكير في إحداث خلية تختص بتتبع ومواكبة ملفات المقاولات

---

[536] أنظر الفصول 1128 و1140 و1150 و1154 من ق.ل.ع.

[537] يقصد بجمعية الدائنين بأنها هيئة تضم في عضويتها كافة الدائنين في مسطرة التسوية القضائية التي تتداول بشأن مجموعة من النقاط التي لها علاقة بوضعية المقاولة وسير المسطرة وفق الشروط الخاصة تأخذ في عين الاعتبار مبدأ المساواة بين كافة الدائنين.

- تقرير لجنة القطاعات الإنتاجية حول القانون رقم 73.17 بنسخ وتعويض الكتاب الخامس من القانون رقم 15.95 المتعلق بمدونة التجارة فيما يخص مساطر صعوبات المقاولة، مجلس النواب ما بين دورة أكتوبر 2017 ودورة أبريل 2018، الجزء الثاني، ص 48.

[538] لقد نظم المشرع المغربي حالات وشروط تشكيل جمعية الدائنين وكذا تأليفها وكيفية انعقادها واختصاصاتها وصلاحيتها في المواد من 606 إلى 621 من م.ت.

للمزيد من التفاصيل أنظر:

- محمد كرام، مساطر صعوبات المقاولة في التشريع المغربي في ضوء القانون رقم 73.17، ط1، المطبعة والورقة الوطنية بمراكش، 2019، ص 161 وما يليها.

- محمد الزياني، جمعية الدائنين في مساطر صعوبات المقاولة وسؤال الفعالية، مجلة الباحث للدراسات والأبحاث القانونية والقضائية، ع 25، دجنبر 2020، ص 261 وما يليها.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

الخاضعة لمساطر معالجة صعوبات المقاولة، ومن داخل هاته الخلية يتم تعيين ممثل الإدارة في جمعية الدائنين،[539] لتتبع مآل هاته المساطر والحرص على تفادي ضياع حقوق الإدارة الضريبية.

وهكذا فبعد حصول المقاولة على التخفيضات والآجال من الإدارة مع إشهاد المحكمة، فإنه يترتب على عاتق رئيس المقاولة التزامات مالية، تتمثل في أداء الدين الضريبي وفق الآجال المحدد، ومن هنا ينبثق التساؤل حول كيفية تحصيل الدين الضريبي في إطار مخطط الإنقاذ والاستمرارية؟

ثانيا: تحصيل الدين الضريبي عند تنفيذ مخططي الإنقاذ والاستمرارية

تعتبر تصفية الخصوم أو تسديد الديون من أهم الالتزامات المالية التي تقع على عاتق رئيس المقاولة، بحيث تعد من أقوى التعهدات الناشئة عن حكم حصر مخطط الإنقاذ أو مخطط الاستمرارية، وبالتالي فعلى المقاولة الوفاء بهذه الالتزامات ذات الصفة التعاقدية[540] والقضائية.[541]

وبما أن مدة مخطط الاستمرارية قد تطول، بحيث يمكن أن تصل إلى عشر سنوات، أما مخطط الإنقاذ فمدته تبلغ خمس سنوات، الأمر الذي يرتب على المقاولة خلال هذه الفترة ضرائب جديدة تنضاف إلى القديمة، وبالتالي فإن استيفاءها في إطار مخطط الإنقاذ أو الاستمرارية يختلف بحسب تاريخ نشأتها.

1- الدين الضريبي الناشئ خلال فترة إعداد الحل

إن هذا الدين وكما أشرنا سلفا بأنه يستفيد من حق الأسبقية بمقتضى المادتين 565 و590 من م.ت، ويؤدى بالأفضلية على كل الديون سواء كانت مقرونة بامتيازات أو ضمانات أم لا، وذلك في تاريخ الاستحقاق مع إمكانية سريان الفوائد، كما يمكن للإدارة ممارسة كل إجراءات التحصيل الجبري من إنذار وحجز وبيع وإشعار للغير الحائز، إضافة إلى عدم خضوعها للآجال في الأداء أو التخفيض من الدين الضريبي.

هذا وفي حالة بيع ملك مثقل بإحدى الضمانات أو الامتيازات، فإن ثمنه يعود لدين الإدارة الضريبية المشمول بحق الأسبقية، قبل الدائنين المستفيدين من هذه الضمانات عملا بمقتضيات المادة 632 من م.ت، وفي المقابل فإن هاته الديون تكون أقل قيمة من الديون الضريبية الناشئة في تواريخ أخرى، بالنظر لقصر مدة إعداد الحل كما أشرنا إليه سلفا، بحيث لا تتجاوز 4 أشهر قابلة للتمديد مرة واحدة.

2- الدين الضريبي الناشئ بعد حصر مخططي الإنقاذ والاستمرارية

---

[539] محمد خمسي، م س، ص 119 و120.

[540] تعاقدية (تفاوضية) لكون السنديك يحصل من خلال الاستشارة الفردية أو الجماعية على موافقة كل دائن صرح بدينه بشأن الآجال والتخفيضات التي يطلبها منهم لضمان تنفيذ مخطط الإنقاذ أو الاستمرارية.

[541] قضائية لأن المحكمة تشهد على هذه الآجال والتخفيضات الممنوحة من الدائنين خلال هذه الاستشارة في حكم حصر مخطط الإنقاذ أو الاستمرارية.

- أحمد شكري السباعي، الوسيط في مساطر الوقاية من الصعوبات التي تعترض المقاولة ومساطر معالجتها، الجزء الثاني، م س، ص 455.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

إن هذا الدين يتم استيفائه في تاريخ الاستحقاق، لأن المشرع في إطار مخططي الإنقاذ والاستمرارية لم يتحدث عنه، وبذلك يمكن القول على أن هذا الدين يخضع للقواعد العامة لأداء الديون الجبائية، مع ما يستتبع ذلك من إمكانية تخويل المحاسب بالتحصيل من ممارسة كافة الآليات القانونية بهدف تحصيل الدين سواء بشكل رضائي أو جبري، وهذا ما أكده الاجتهاد القضائي الفرنسي[542] الذي خول للدائن حق إجراء المتابعات والقيام بحجز لعدم استيفاء ديونه الناشئة في هذه الفترة والتي حل أجلها.

هذا ويفسر أحد الباحثين[543] واقعة عدم إشارة المشرع للديون الناشئة خلال هاته الفترة، بالنظر لاستعادة المقاولة لنشاطها وسيرها العادي مما يجعلها تتحمل ديونها، وكأنها في وضعية جيدة، خاصة أنه لا يمكن اعتماد مخطط الإنقاذ أو الاستمرارية، إلا إذا كانت قادرة على سداء ديونها وإمكانية مواصلة نشاطها، بهذا فإن الدين الضريبي الناشئ خلال هاته الفترة يستفيد من القواعد والمقتضيات المنظمة لإجراءات استيفائه في الأحوال العادية.

3- الدين الضريبي الناشئ قبل فتح المسطرة

كما هو معلوم فإن أداء الدين الضريبي الناشئ قبل الحكم القاضي بفتح المسطرة يجب أن يتم خلال الآجال المحددة في مخطط الإنقاذ أو الاستمرارية الذي صادقت عليه المحكمة، على أن يتم السداد الأول داخل أجل سنة، وإذا ما تحسن أداء المقاولة وأصبحت وضعيتها قادرة على تصفية خصومها بشكل أفضل، فإنه من الممكن أن تزيد الاستحقاقات على ألا يقل مبلغها السنوي 5% من مجموع مبلغها المعتمد.[544]

وإذا كان هذا هو المبدأ العام، فإن المشرع المغربي قد أورد استثناءا على هذه القاعدة، بحيث أكد على إمكانية أداء الديون قبل حلول الآجال المحددة في المخططين، وذلك طبقا للمادة 632 من م.ت، التي جاء فيها " **في حالة بيع ملك مثقل بامتياز خاص أو برهن أو برهن رسمي، يتم أداء مستحقات الدائنين المستفيدين من هذه الضمانات أو أصحاب الامتياز العام، من ثمن البيع بعد الأداء للدائنين ذوي الأسبقية.**

يقتطع هذا الأداء المسبق من أصل أول المبالغ المستحقة وترجأ الفوائد المتعلقة بها بقوة القانون. "

وبناء على المادة أعلاه، يطرح التساؤل حول **حظوظ الإدارة في استيفاء دينها الضريبي من ثمن الملك المرهون؟**

---

[542] Cass.Com, N° 162, à la date 20 janvier 2011, N° de pourvoi 09-72.828, mentionné par florent petit, actualité jurisprudentielle, revue des procédures collectives, civile et commerciales, N° 2, 26 années, mars-avril 2011, p 17.

[543] محمد خمسي، م س، ص 122.

[544] المادة 630 من م.ت.

البوابة القانونية المغربية LexMaghreb
lexmaghreb.com

تختلف رتبة الدين الضريبي في هذه الحالة باختلاف الملك[545] الذي تم بيعه، فبالنسبة لبيع العقار فإنه يقع التوزيع حسب الترتيب التالي:[546]

- الدائنين ذوي الأسبقية (الديون الناشئة خلال مسطرة المصالحة (المادة 558 من م.ت) ثم الديون الناشئة خلال فترة إعداد الحل سواء خلال مسطرة الإنقاذ (المادة 565 من م.ت) أو مسطرة التسوية القضائية (المادة 590 من م.ت))؛
- الدائنين أصحاب الامتيازات الخاصة وأصحاب الرهون؛
- الدائنين أصحاب الامتيازات العامة.

وهكذا فإن الدين الضريبي لا يحظى بالامتياز على العقارات إلا عند عدم وجود منقولات حسب ما جاء في المادة 144 من م.ح.ع، وعند اصطدام دين الإدارة الضريبي بالدائنين أصحاب الرهون الرسمية، فإن الأولوية تكون لهؤلاء، إذ تعتبر والحالة هذه دائنا عاديا، أما إذا كان الدين الضريبي مضمون برهن رسمي فإن تحققت واقعة التزاحم تقضي إلى اعتماد تاريخ القيد كمعيار لتحديد الأسبقية في استيفاء الدين.

أما إذا تعلق الأمر ببيع منقول، فإن حظوظ الإدارة الضريبية تزداد، نظرا لأن المشرع المغربي أعطى لهاته الأخيرة بموجب المادة 105 من م.ت.د.ع، امتياز عام على جميع المنقولات الجارية على ملك المدين، بل أكثر من ذلك فإن المادة 106 من م.ت.د.ع، خولت للإدارة الضريبية امتيازا خاصا يمارس على المحاصيل والثمار والأكرية وعائدات العقارات المفروضة عليها الضريبة أيا كان مالكها، وبالتالي فإن هذا الامتياز يخول للإدارة الرتبة الثانية في استيفاء دينها بعد الدائنين أصحاب حق الأسبقية.

وعلى أيا فإن وضعية الدين الضريبي تتصف بالمحدودية، خاصة إزاء بيع العقار حسب المادة 632 أعلاه، نظرا للتزاحم الذي قد يطرأ مع الديون المشمولة بحق الأسبقية والتي جعلها المشرع في المصاف الأول، أو مع الديون الناشئة قبل الحكم بفتح المسطرة والمضمونة بامتيازات خاصة أو عامة والتي تحظى في بعض الأحيان بوضع أقوى من وضع الدين الضريبي.

وعلى العموم فإذا نفذت المقاولة مخطط الإنقاذ أو الاستمرارية والتزمت بجميع التزاماتها المترتبة عن هذا المخطط، فإن المحكمة تقضي بقفل المسطرة بشكل تسترجع معه المقاولة سائر سلطاتها،[547] وهو ما تقضي به الفقرة الأخيرة لكل من المادتين 573 و634 من م.ت، وهذا ما أكده قرار صادر عن محكمة الاستئناف التجارية بفاس،[548] حيث جاء فيه **" حيث من المعلوم استنادا إلى مقتضيات المادة 602 من م.ت (في صيغتها القديمة) أنه يقضي بقفل المسطرة إذا قامت المقاولة بتنفيذ مخطط الاستمرارية.**

---

[545] تجب الإشارة إلى أن المحكمة لا تقضي ببيع الملك إذا كان ضروريا لاستمرار نشاط المقاولة.

- حكم صادر عن المحكمة التجارية بفاس، عدد 17/25، بتاريخ 2017/05/31، ملف عدد 82/8319/17، غير منشور.

[546] أحمد شكري السباعي، الوسيط في مساطر الوقاية من الصعوبات التي تعترض المقاولة ومساطر معالجتها، الجزء الثاني، م س، ص 462.

[547] محمد كرام، مساطر صعوبات المقاولة في التشريع المغربي، في ضوء القانون رقم 73.17، م س، ص 165.

[548] قرار صادر عن محكمة الاستئناف التجارية بفاس، رقم 54، بتاريخ 2018/05/02، ملف رقم 14-8301-2018، غير منشور.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

وحيث أكد سنديك مسطرة التسوية القضائية على أن المقاولة نفذت مخطط الاستمرارية المحدد لها وأنها أدت جميع الديون لفائدة أصحابها...، وحيث تأسيسا على ذلك يكون الاستئناف مردودا ويبقى الحكم المستأنف الذي قفل مسطرة المعالجة في مواجهة المقاولة بعد التأكد من كونها احترمت مخطط الاستمرارية الذي حدد لها في مركزه القانوني السليم وهو ما يستدعي تأييده. "

غير أن هذا المعطى لا يتحقق دائما، بل في غالب الأحيان يفشل مخطط الإنقاذ أو الاستمرارية في تحقيق أهدافه نتيجة إخلال المقاولة ببنود هذه المخططات المفروضة عليها، الأمر الذي يجعل المحاسب المكلف بالتحصيل حين عدم أداء الدين الضريبي وفق الآجال المحدد، يتقدم إلى المحكمة بطلب فسخ[549] هذا المخطط، كما للمحكمة أيضا الحق في أن تقضي بفسخ المخطط[550] بعد الاستماع إلى السنديك وذلك تحت طائلة بطلان الحكم، وبالتالي فإذا تم تقرير فسخ مخطط الإنقاذ، فإن المحكمة تقرر إما فتح مسطرة التسوية أو التصفية القضائية، أما إذا تم تقرير فسخ مخطط الاستمرارية وكانت وضعية المقاولة مختلة بشكل لا رجعة فيه، فإن المحكمة تصرح بفتح مسطرة التصفية القضائية.[551]

وفي هذا ذهبت محكمة النقض في قرار لها[552] للقول بأنه " **وحسب إقرار الطاعنة التي لم تبرر عدم تنفيذ التزاماتها اتجاه باقي الدائنين، كما هو الحال لقباضة درب عمر ويلبول، والشركة العامة للأبناك، وقد أثبت تقرير السنديك عدم تنفيذ الطاعنة ما التزمت به بخصوص تلك الديون فتكون قد أبرزت بشكل مقنع تقاعس الطالبة عن تنفيذ ما التزمت به بمقتضى مخطط الاستمرارية بالنسبة لأغلب ديونها، وهو ما يبرر ما ذهبت إليه المحكمة بفسخ مخطط والتصريح بتصفيتها القضائية عملا بمقتضيات المادة 602 من م.ت (في صيغتها القديمة) ...**"

ويترتب على الحكم بفسخ مخطط الإنقاذ أو الاستمرارية إرجاع الدين الضريبي إلى الحالة السابقة التي كان عليها قبل الحكم بحصر المخططات المذكورة، حيث تسقط الآجال والتخفيضات،[553] وبالتالي يتم تخليص الإدارة الضريبية من التضحيات التي فرضت عليها.

وبما أن فسخ هذا المخطط يؤدي إلى افتتاح مسطرة جديدة، فإن ذلك يفرض على الإدارة التزامات جديدة إذا ما أردت الحفاظ على حقوقها، وتتمثل هذه الالتزامات في التصريح

---

[549] يقصد بالفسخ بأنه جزاء مدني يهدف إلى وضع حد للعلاقة العقدية عندما يحصل الإخلال بمقتضيات الاتفاق الرابط بين المتعاقدين.
- عبد القادر العرعاري، مصادر الالتزامات، الكتاب الأول نظرية العقد، ط 4، مطبعة الأمنية بالرباط، 2014، ص 377.

[550] إن مصطلح الفسخ الوارد في المادة 634 من م.ت، يفتقر إلى الدقة القانونية، على أساس أن مخطط الاستمرارية ليس له صورة تعاقدية محضة لكي يتم إسقاط الفسخ كجزاء عليه وفق القواعد العامة، بل إن كل ما في الأمر أن المحكمة تعد حكمها السابق بحكم جديد استجابة لمتطلبات المقاولة.
للمزيد من التفاصيل أنظر:
-Yves Guyon, droit des affaires en difficultés, redressement judiciaire, faillite, 8°Édition, op.cit, p 215.

[551] أنظر المادتين 573 و634 من م.ت.

[552] قرار صادر عن محكمة النقض، عدد 334، بتاريخ 2012/03/28، في الملف التجاري عدد 2011/3/3/524، أشار إليه عبد الحميد اليعقوبي، م س، ص 193.

[553] محمد أخياط، مساطر صعوبات المقاولة، ط1، مطبعة الجسور بوجدة، 2021، ص 136.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

بالديون، وهذا ما أقره المشرع المغربي بمقتضى الفقرة الثانية من المادة 573 و634 من م.ت، حينما ألزم جميع الدائنين الخاضعين للمخطط بالتصريح بكامل ديونهم بعد خصم المبالغ التي استخلصوها بمناسبة تنفيذ المقاولة لالتزاماتها، بل أكثر من ذلك فإن الفقرة الثالثة من المادتين السالفتين الذكر قد ألزمت الإدارة بالتصريح بديونها الضريبية التي نشأت بعد الحكم بفتح مخطط الإنقاذ أو الاستمرارية، وترجع الغاية من إلزامية التصريح بالديون في كون المسطرة الجديدة التي يتم فتحها مباشرة بعد فسخ المخطط لا تكون لها أية علاقة بالمسطرة القديمة، نظرا لعنصر الاستقلال الذي تتميز به.

وتطبق بشأن هذا التصريح المقتضيات التي سبق وأن أشرنا إليها،[554] بحيث يجب التصريح داخل أجل شهرين من تاريخ صدور الحكم بفسخ المخططين، إذا ما أراد المحاسب المكلف بالتحصيل تجنب جزاء السقوط.[555]

وفي هذا الإطار جاء في أمر صادر عن القاضي المنتدب بالمحكمة التجارية بفاس[556] بأنه " **وحيث أن الثابت من معطيات الملف أن شركة صوما كاز فتح في حقها بتاريخ 2003/11/12 مسطرة التسوية القضائية، وبتاريخ 2017/12/16 تم إخضاعها لمسطرة التصفية القضائية...، وحيث إن الحالة التي تقرر فيها المحكمة حصر مخطط الاستمرارية للمقاولة المدينة المفتوح في حقها مسطرة التسوية القضائية ثم تقضي بعد ذلك بفسخ مخطط الاستمرارية وفتح مسطرة التصفية القضائية، إذ في هذه الحالة يتعين على الدائنين الخاضعين للمخطط التصريح بكامل ديونهم وضماناتهم بعد خصم المبالغ التي تم استيفاؤها بما في ذلك الديون الناشئة خلال فترة إعداد الحل والتي لم يتم أداؤها طبقا لمقتضيات المادة 634 من م.ت التي نصت كذلك على أن الدائنين الذين نشأ حقهم بعد الحكم بفتح مخطط الاستمرارية يصرحون بما لهم من ديون...**"[557]

الفقرة الثانية: وضعية الدين الضريبي خلال مخطط التفويت

يعتبر مخطط التفويت الوجه الثاني لمسطرة التسوية القضائية الذي تخضع له المقاولة، وهو مناسبة أخرى لإبراز حجم الصلاحيات الاقتصادية التي تمارسها المحكمة في إطار نظام صعوبات المقاولة.

---

[554] أنظر المبحث الثاني من الفصل الأول من هذا البحث.

[555] تنص الفقرة الرابعة من المادة 634 من م.ت بأنه " تطبق القواعد المنصوص عليها في الباب الثاني عشر من القسم السادس من هذا الكتاب."، والذي يتعلق بتحديد خصوم المقاولة من تصريح بالديون وتحقيقها.

[556] أمر قضائي صادر عن القاضي المنتدب بالمحكمة التجارية بفاس، عدد 110-2018، بتاريخ 2018/05/23، ملف عدد 201-8313-158، غير منشور.

[557] نفس الأمر جاء به نفس القاضي المنتدب بالمحكمة التجارية بفاس في أمر صادر عنه، عدد 112-2018، بتاريخ 2018/05/23، ملف عدد 201-8313-191، غير منشور.

البوابة القانونية المغربية LexMaghreb
lexmaghreb.com

ويمكن اعتبار مخطط التفويت نوع من النقل القضائي الجبري لملكية المقاولة من مالكها الأصلي إلى مالك جديد، بهدف الحفاظ على النشاط الاقتصادي ومناصب الشغل[558] مع إبراء ذمة المقاولة من الخصوم بناء على العروض المقدمة من لدن الأغيار.

كما أن التفويت حسب مقتضيات الفقرة الثانية من المادة 635 من م.ت قد يكون كليا، عندما ينصب على مجموع الأموال المستعملة في نشاط المقاولة، كما قد يكون جزئيا، حيث ينحصر التفويت في عناصر[559] الاستغلال التي تشكل فرعا أو مجموعة كاملة ومستقلة للنشاط.

وتبعا لذلك يطرح التساؤل حول ما إذا كان الدين الضريبي يحظى بالامتياز على ثمن التفويت في ظل تعدد الدائنين واستفادتهم من الامتيازات المنصوص عليها بموجب نصوص خاصة، كما يثار الإشكال حول مدى إمكانية المحاسب المكلف بالتحصيل من إثارة المسؤولية التضامنية للمفوت إليه عند عدم كفاية ثمن التفويت في سداد الدين الضريبي.

ولمعالجة كل هذه الأمور، يقتضي الأمر في البداية التطرق إلى تحصيل الدين الضريبي من ثمن التفويت **(أولا)**، على أن ننتقل للحديث عن مدى إمكانية تحصيل الدين الضريبي من المفوت إليه **(ثانيا)**

أولا: استخلاص الدين الضريبي من ثمن التفويت

قد يكون المخرج الوحيد للمقاولة من الصعوبات التي تعترضها وأدت بها إلى التوقف عن الدفع هو تقديم الأغيار لعروض من أجل اقتنائها خلال تهيئ مشروع مخطط التفويت، كأحد الحلول المترتبة عن مسطرة التسوية القضائية، والذي يختلف عن مخطط الاستمرارية في كونه يقوم على انتقال ملكية المقاولة إلى مالك جديد يعمد إلى تصفية خصوم المقاولة، وهذا عكس مخطط الاستمرارية الذي يترك المقاولة بين يدي مالكها ولا يقوم على تسوية الخصوم فورا بل تؤدى خلال فترة تطبيق المخطط.

هذا ويترتب على التفويت الكلي للمقاولة سقوط كل الآجال، بحيث تصبح معه جميع الديون حالة ومستحقة الأداء فورا، عملا بمقتضيات المادة 647 من م.ت التي تنص على أنه " **يوزع السنديك ثمن التفويت بين الدائنين حسب مراتبهم.**

يترتب عن الحكم القاضي بمخطط التفويت الكلي استحقاق الديون غير الحالة."

ولعل الغاية التي تحكمت من وراء إقرار هاته القاعدة تتجلى في كون التفويت الكلي ينهي نشاط المقاولة الخاضعة للمسطرة والذي ينتقل إلى مقاولة أخرى ذات ذمة مالية

---

[558] عبد الحميد أخريف، الدور القضائي الجديد في القانون المغربي لمعالجة صعوبات المقاولة، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون الخاص، جامعة محمد الأول، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بوجدة، السنة الجامعية 2001/2000، ص 205.

[559] يذكر على أن المحكمة تتمتع بسلطة تقديرية واسعة في اختيار الحل المناسب، إذ أنها قد تقرر تفويت المقاولة مباشرة دون أن تنظر بالضرورة إلى مدى إمكانية تبني مخطط الاستمرارية إذا ما رأت جدوى من إقراره، غير أن المشرع بموجب المادة 637 من م.ت، قيد المحكمة بمعيارين لاختيار مخطط التفويت:

- الحفاظ على استقرار الشغل لأطول مدة ممكنة.
- أداء ديون الدائنين.

البوابة القانونية المغربية LexMaghreb
lexmaghreb.com

مستقلة عن ذمة المقاولة المفوتة، الأمر الذي يختلف عن التفويت الجزئي حيث تكون المقاولة خاضعة لمخطط الاستمرارية، وتستغل باقي الأصول في نشاطها الذي لم يتوقف.[560]

وعليه يمكن القول بأن هذا المقتضى يكون في صالح الإدارة الضريبية، بحيث ستتمكن من تحصيل ديونها على اختلاف تواريخ نشأتها في مواجهة المقاولة المدينة، دون أن تواجه بأي تمديد للآجال، أو تخفيض في أصل الدين الناشئ قبل فتح مسطرة الإنقاذ أو مشتملاته.[561]

وهكذا فإن المحكمة عند فرزها للعروض المقدمة من الأغيار تأخذ بعين الاعتبار ثمن التفويت وكيفية سداده، وأيضا قدرة المفوت إليه في أداء مستحقات الدائنين، وكذا العرض الذي يضمن أطول مدة لاستقرار التشغيل،[562] وبالتالي فبعد اختيار العرض المناسب وصدور الحكم بحصر مخطط التفويت، تتم تصفية الديون الجبائية من ثمن التفويت، حيث يقوم السنديك بتوزيعه بين الدائنين حسب مرتبتهم، وعليه فإن الإدارة الضريبية تستوفي ديونها بحسب مركزها وفق الترتيب التالي:

1- الديون الناشئة بعد حكم فتح المسطرة: وكما أشرنا إليه سلفا، فإنه في البداية يتم أداء الديون المتمتعة بالأفضلية المنصوص عليها في إطار المادة 558 من م.ت، فيما يخص مسطرة المصالحة، لتأتي بعدها الديون ذات الأسبقية الناشئة بعد فتح مسطرة الإنقاذ، حسب المادة 565 من م.ت، ثم بعد ذلك تأتي الديون الناشئة بعد حكم فتح مسطرة التسوية، وفقا لمقتضيات المادة 590 من م.ت، وفي هذا الإطار قد تكون الإدارة الضريبية تمتلك أحد الامتيازات المشار إليها، وبالتالي فإنها تحظى بوضع جيد نوعا ما فيما يخص تحصيل دينها على ثمن البيع إذا تعلق الأمر خاصة بأموال مثقلة بامتياز خاص، أو برهن رسمي تطبيقا للمادة 632 من م.ت.

وتأكيدا لذلك جاء في قرار صادر عن محكمة الاستئناف التجارية بفاس[563] بأنه " **وحيث أن مبلغ تفويت عقار المقاولة المدينة غير كاف لأداء باقي الديون الإمتيازية وأصحاب الرهون الرسمية الأمر الذي يتطلب ترتيب الديون في ضوء الأولوية المقررة قانونا للديون، ومادامت ديون قابض فاس المرينيين امتيازية باعتبارها ناشئة بعد صدور حكم فتح المسطرة، وأنها تؤدى بالأسبقية على كل الديون الأخرى...، طبقا للفقرة الثانية من المادة 590 من م.ت ...**"

---

[560] عبد الرحيم شميعة، شرح أحكام نظام مساطر معالجة صعوبات المقاولة في ضوء القانون رقم 73.17، م س، ص 290.

[561] تجب الإشارة إلى أن سقوط الأجل بالنسبة للمدين لا يؤدي إلى سقوطه بالنسبة للكفيل، بمعنى أن الكفيل غير ملزم بالأداء طبقا للمادة 695 من م.ت، إلا عند حلول أجل الأداء المتفق عليه.

[562] عن كيفية التفويت، أنظر المواد من 636 إلى 641 من م.ت.

- للمزيد من التفاصيل أنظر:

- Hajar Hammoutou, les entreprises en difficulté: Etude comparative entre le droit marocain et le droit français, mémoire pour l'obtention du diplôme du Master du droit privé, université sidi Mohammed ben abdellah, faculté de sciences juridiques économiques et sociales Fès, année universitaire 2019/2020, p 74 et suivants.

[563] قرار صادر عن محكمة الاستئناف التجارية بفاس، رقم 49، بتاريخ 2019/11/21، ملف رقم 8301/18/66-62، غير منشور.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

وتجب الإشارة إلى أن الأجراء يتمتعون بامتياز الامتياز على منقولات المدين، حسب ما نصت عليه المادة 382 من م.ش،[564] هذا على خلاف الفصل 1248 من ق.ل.ع الذي جعل مستحقات الأجراء تحتل الرتبة الرابعة، وفي هذا الإطار جاء في أمر صادر عن القاضي المنتدب لدى المحكمة التجارية بفاس[565] بأنه " **وحيث وكما جاء في حيثيات الأمر الصادر عن القاضي المنتدب بتاريخ 2018/05/21.....، فإن المادة 382 من م.ش، جاءت صريحة إذ أعطت لديون الأجراء وضعية خاصة وذلك بمنحها الرتبة الأولى في الامتياز على المنقولات...**"

2- الديون المثقلة بامتياز خاص أو برهن رسمي

إن شبح عدم الأداء الكامل للديون يهدد حتى أصحاب الضمانات العينية، لكن المشرع حرص على المحافظة على أفضلية الديون المضمونة، هكذا تعمد المحكمة حسب المادة 648 من م.ت إلى تخصيص حصة من ثمن البيع عندما يشمل التفويت أموالا مثقلة بامتياز خاص أو برهن أو برهن رسمي، وهنا تدخل الديون الضريبية المتمتعة بامتياز خاص كلما تعلق الأمر ببيع منقولات،[566] أما إذا كان البيع يخص عقارا، فالأمر يتوقف على مدى وجود رهن رسمي[567] يضمن الدين الضريبي من عدم وجوده، وبالتالي فإذا كان هناك رهن رسمي يتم تحصيل الدين الضريبي حسب درجة تسجيله في الرسم العقاري، أما في حالة عدم وجود رهن رسمي، فلا مكان للدين الضريبي وسط هذا الصنف من الدائنين.[568]

وإذا كان المبدأ أن صاحب الامتياز يملك حق التتبع على العين المثقلة بالامتياز الخاص، فإنه استثناء لا يحق للإدارة الضريبية باعتبارها من الدائنين الممتازين، ممارسة هذا الحق على الأموال المفوتة ما لم يقم المفوت إليه بالتصرف في المال المفوت وإلى غاية الأداء الكامل الذي يطهر الأموال من التقييدات التي تثقلها،[569] وهو ما قد يضر بحقوق الإدارة خصوصا إذا كان ثمن التفويت زهيدا.

وتجب الإشارة إلى أن الإدارة الضريبية لا يمكنها أن تحصل دينها من المال المحبوس أو المرهون رهنا حيازيا، فمادام أن المنطق يقتضي فك المال المرهون أو المحبوس إذا كان لازما لسير نشاط المقاولة خلال فترة إعداد الحل، فإن الأمر يبدو كذلك بالنسبة لفك الأموال المرهونة أو المحبوسة خلال اعتماد مخطط التفويت، الشيء الذي يعطي الأسبقية لهذه

---

[564] القانون رقم 65.99 المتعلق بمدونة الشغل الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.03.194، صادر في 14 من رجب 1424 (11 شتنبر 2003)، الجريدة الرسمية عدد 5167، الصادرة في 13 شوال 1424 (8 ديسمبر 2003)، ص 3969.

[565] أمر قضائي صادر عن القاضي المنتدب بالمحكمة التجارية بفاس، عدد 2018/100، بتاريخ 2018/05/21، ملف رقم 2018/8304/208، غير منشور.

[566] المادة 106 من م.ت.د.ع.

[567] تنص المادة 113 من م.ت.د.ع في فقرتها الأولى بأنه " تتمتع الخزينة من أجل تحصيل الضرائب والرسوم وديون المحاسبين العموميين الناتجة عن قرارات العجز، برهن رسمي على جميع الأملاك العقارية للمدينين الذين يدينون بمبلغ يساوي أو يفوق عشرين ألف درهم (20.000)."

[568] عبد اللطيف الإدريسي، م س، ص 108.

[569] تنص الفقرة الأولى من المادة 649 من م.ت بأنه " إلى غاية الأداء الكامل للثمن المطهر للأموال المضمنة بالتفويت من التقييدات التي تثقلها، لا يمكن للدائنين المستفيدين من حق التتبع ممارسته إلا في حالة تصرف المفوت إليه في المال المفوت."

LexMaghreb
lexmaghreb.com

الطائفة من الدائنين بالنظر لكون المشرع[570] سمح لهم بإمكانية حبس الشيء إلى حين الوفاء بالالتزام وبيعه عند عدم النهوض بالالتزام واستيفاء دينهم من ثمن الشيء المبيع.[571]

3- الديون الناشئة قبل الحكم بفتح المسطرة

في الأخير يأتي دور الديون العادية والتي قد تكون من بينها الديون الضريبية، حيث يقوم السنديك بعد عملية التفويت بتسليم بيان للقاضي المنتدب يتضمن ثمن التفويت أو تقييم للأموال أو الخصوم العادية منها والممتازة، وهذا ما نصت عليه المادة 725 من م.ت، وعلى ضوء هذا البيان يقرر القاضي المنتدب ضرورة تحقيق الديون من عدمه، فإذا كانت الأصول أكبر من الخصوم فإن تحقيق الديون التي سبق أن تم التصريح بها يتم تحقيقها، وهنا يدخل الدين الضريبي الناشئ قبل حكم فتح المسطرة، الذي يمكن أن يستوفى من ثمن التفويت، أما في حالة استهلاك ثمن التفويت للديون المثقلة بامتياز، فإنه لا يتم اللجوء إلى تحقيق الديون العادية طبقا للمادة 724 من م.ت.

وتبعا لذلك يمكن القول بأن الدين الضريبي، خاصة الناشئ قبل فتح المسطرة يبدو كأنه دين عادي، وبالتالي فإنه الأكثر تضررا عند اعتماد مخطط التفويت، لأفضلية مجموعة من الديون تجاهه، بل أكثر من ذلك فإن رغبة المشرع المغربي في المحافظة على المقاولة جعلت المحكمة لا تتشدد أثناء اختيارها للعروض بالبحث عن العرض الذي يسمح بتغطية نسبة مهمة من الخصوم، إذ يكون هدفها في اتجاه اختيار العرض الذي يضمن بقاء المقاولة واستمرار نشاطها ولو قدم المفوت إليه ثمنا زهيدا ورمزيا مقابل التحمل بالديون والأعباء المترتبة عن إنقاذ المقاولة، وهو ما يجعل من ثمن التفويت في كثير من الأحيان لا يتناسب مع القيمة الحقيقية لأصول المقاولة،[572] ونتيجة لهذا الوضع قد تتضرر حقوق الإدارة الضريبية، خصوصا وأن ديونها في ازدياد مستمر إضافة إلى أنه لا يحق لها ولا لأحد من الدائنين المطالبة بمراجعة ثمن التفويت.

لكن إذا لم تستوفي الإدارة الضريبية كامل ديونها من ثمن التفويت، فإن نصوص م.ت.د.ع، خولت لها الحق في إثارة المسؤولية التضامنية للمفوت إليه عن أداء الدين الجبائي، إضافة إلى أنه يمكن للإدارة الضريبية الرجوع على الكفيل، وهو ما سنتطرق إليه في النقطة الموالية.

ثانيا: استخلاص الدين الضريبي من المفوت إليه

يهدف التفويت كما سبق القول إلى الإبقاء على نشاط المقاولة مع نقل ملكيتها من المالك القديم إلى مالك جديد ينتظر منه أن يديرها بطريقة وأفكار جديدة، وقوام التفويت كأصل هو شموله لأصول المقاولة دون خصومها، بمعنى أن ديون المقاولة لا تنتقل إلى

[570] الفصل 291 من ق.ل.ع.
[571] أيوب الغواتي، م س، ص 129.
[572] Hassania Cherkaoui, op.cit, p 318.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

الخلف وإنما تسديد ديونها من محصول التفويت بغض النظر عن مدى كفايته في تغطية الديون.[573]

وهكذا فبالإضافة إلى التزام المفوت إليه بأداء ثمن التفويت، فإنه يقع على عاتقه عدة التزامات نص عليها المشرع في المواد من 642 إلى 646 من م.ت، تتعلق باحترام الآجال، والمحافظة على مناصب الشغل، مع عدم إمكانيته ما لم يدفع ثمن التفويت كاملا تفويت الأملاك المادية أو المعنوية أو منحها كضمانة أو إكراؤها لأجل التسيير باستثناء المخزونات، إلا إذا حصل على إذن وترخيص من المحكمة بناء على تقرير السنديك، كما يجوز للمحكمة أيضا أن تقرن مخطط التفويت بشرط يجعل كل الأموال المفوتة أو بعضها غير قابلة للتفويت لمدة تحددها هذه المحكمة.

ويترتب عن إخلال المفوت إليه بهذه الالتزامات إمكانية تقرير بطلان هذه العقود بناء على طلب كل ذي مصلحة، غير أنه يتعين تقديم دعوى الإبطال هذه داخل أجل 3 سنوات ابتداء من إبرام العقد أو نشره حينما يستلزم القانون هذا النشر عملا بالمادة 644 من م.ت.[574]

ونظرا للالتزامات الملقاة على عاتق المفوت إليه من جهة، والاعتبارات المتحكمة في تنفيذ مخطط التفويت من جهة أخرى، قد تجعل من ثمن التفويت في كثير من الأحيان لا يتناسب مع القيمة الحقيقية لأصول المقاولة، ونتيجة لهذا قد تتضرر وضعية الدائنين عموما[575] وديون الإدارة الضريبية على وجه الخصوص، بحيث قد لا تتمكن من تحصيل ديونها بالكامل من ثمن التفويت، وبالتالي هل يمكنها الرجوع على المفوت إليه؟

الملاحظ أن مدونة التجارة في كتابها الخامس لم تنص على إمكانية رجوع الدائنين بصفة عامة على المفوت إليه عند عدم استيفائهم لديونهم بشكل كامل في حالة عدم كفاية ثمن التفويت، وإن كانت مكنتهم من إمكانية طلب فسخ المخطط إذا لم ينفذ التزاماته المنصوص عليها في مخطط التفويت، مما يؤدي إلى بيع الأموال وتخصيص عائداتها لمستحقات الدائنين.[576]

غير أن مدونة تحصيل الديون العمومية جاءت بمقتضيات حمائية لديون الإدارة الضريبية من خلال إقرار المسؤولية التضامنية للأغيار، وذلك في الباب الرابع من القسم الثاني بعنوان "**التزامات الأغيار أو المتضامنين**" من المواد 93 إلى 99 من المدونة المشار إليها.

وتعد مؤسسة التضامن بمثابة ضمان شخصي، حيث تتطلب ضم ذمة أو أكثر إلى ذمة المدين الأصلي، في المسؤولية عن الوفاء بحق الدائن، إلا أن هذه المسؤولية لا تقوم بناء

---

[573] سعيد أولعربي، تحصيل الديون الجمركية - دراسة مقارنة -، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية -أكدال- بالرباط، السنة الجامعية 2016/2015، ص 441.

[574] محمد كرام، مساطر صعوبات المقاولة في التشريع المغربي، في ضوء القانون رقم 73.17، م س، ص 172 و173.

[575] أحمد شكري السباعي، الوسيط في مساطر الوقاية من الصعوبات التي تعترض المقاولة ومساطر معالجتها، الجزء الثاني، م س، ص 471.

[576] المادة 645 من م.ت.

البوابة القانونية المغربية LexMaghreb
lexmaghreb.com

على ما يعرف في القانون المدني بعقد الكفالة، وإنما هي مسؤولية أو التزام أساسه القانون، بمقتضاه يخول للمحاسب المكلف بالتحصيل متابعة الغير عوضا عن المدين الأصلي، في حالة امتناعه عن سداد دينه العمومي.[577]

وعليه، فقد نصت المادة 94 من م.ت.د.ع على أنه " **في حالة تفويت عقار، يتعين على المالك الجديد أن يطالب بالاطلاع على وصولات أو شهادة من مصالح التحصيل تثبت أداء الضرائب والرسوم المثقل بها هذا العقار برسم سنة التفويت والسنوات السابقة.**

وإذا لم يقم المفوت إليه بذلك، ألزم تضامنيا مع المالك القديم أو صاحب حق الانتفاع بأداء الضرائب والرسوم المذكورة.

إذا تعلق الأمر بتفويت جزئي، لا ينصب التضامن إلا على جزء الضرائب والرسوم المناسب للحصة المفوتة. "

ونفس المسؤولية التضامنية، نصت عليها المادة 96 من م.ت.د.ع، والتي جاء فيها بأنه " **في حالة تفويت أصل تجاري أو مؤسسة تجارية أو صناعية تقليدية أو معدنية بعوض أو بالمجان كما في حالة تفويت مجموع الأصول أو العناصر المدرجة في أصول شركة أو المستعملة لمزاولة مهنة خاضعة للضريبة المهنية (الباتنتا)، فإن المفوت إليه ملزم بالتأكد من أداء الضرائب والرسوم الواجبة على المفوت في تاريخ التفويت برسم النشاط المزاول وذلك استنادا على شهادة يسلمها المحاسب المكلف بالتحصيل.**

في حالة عدم احترام هذا الالتزام الواقع عليه، يمكن جعل المفوت إليه مسؤولا على وجه التضامن عن أداء الضرائب والرسوم الواجبة عند تاريخ التفويت برسم النشاط المزاول."

وعليه، فإن المقتضيات المفصلة أعلاه تلزم المفوت إليه بالتأكد من أداء الديون الضريبية، حيث يتعين عليه أن يطلب من الشخص المفوت اطلاعه على الوصلات التي تثبت أنه قام بتسديد الضرائب المترتبة عن الملك المفوت، أو أن يدلي له بشهادة صادرة عن المصالح المكلفة بالتحصيل تبين المبالغ التي تم أداؤها، أما إذا أغفل المفوت إليه القيام بهذه التدابير، فإنه يسأل بالتضامن مع المالك القديم عن أداء الضرائب المستحقة للإدارة الضريبية ومع صاحب حق الانتفاع إن وجد.

وإذا كانت هذه المقتضيات تخص بالأساس الوضعية العادية للملزم، فماذا عن عملية التفويت التي تتم في إطار نظام صعوبات المقاولة، بمعنى آخر **هل يستطيع المحاسب المكلف بالتحصيل إثارة تضامن المفوت إليه عند عدم كفاية ثمن التفويت؟**

لقد اختلف مجموعة من الباحثين بخصوص هذه المسألة، حيث انقسمت الآراء إلى اتجاهين، **فالاتجاه الأول**[578] يرى بأن المحاسب المكلف بالتحصيل له الحق في إثارة

---

[577] سعيد المرتضي، م س، ص 166.

[578] مهدي خرجوج، حماية الدين العمومي في إطار مساطر صعوبات المقاولة " الدين الضريبي نموذجا "، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بسلا، السنة الجامعية 2013/2012، ص 70.
- حفيظة العتاق، م س، ص 133.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

مسؤولية المفوت إليه التضامنية في إطار نظام مساطر صعوبات المقاولة، من منطلق العمومية التي اتسمت به المادتين 94 و96 من م.ت.د.ع، وأن المشرع خلال مقتضيات مخطط التفويت لم ينص على عدم إثارة المسؤولية التضامنية للمفوت إليه، ومادام المفوت إليه أقبل على المقاولة وهي في حالة الصعوبة عن وعي واختيار منه، علما أن لا أحد سيقدم على ذلك إلى بعد أن يكون قد قام بدراسة شاملة لحجم الأرباح والخسائر التي سيحققها، فإنه يجب أن يواجه بمسؤوليته التضامنية مع المفوت حيث ليس هناك من مبرر يستثنيه من ذلك.

وعلى خلاف ذلك، فإن **الاتجاه الثاني**[579] يستند إلى طبيعة التفويت في إطار مساطر صعوبات المقاولة، والذي يختلف عن التفويت المنصوص عليه في المادتين 94 و96 من م.ت.د.ع، بحيث أن التفويت المقصود في هاته المواد هو التفويت الرضائي، وذلك لعدم الإفلات من الضرائب في الحالات التي تكون التفويتات صورية غرضها هو التحايل والإفلات من أداء الضرائب، أما التفويت في إطار مخطط التفويت فهو ذو طبيعة خاصة، ويعد بيع من نوع خاص، بحيث يتم عن طريق القضاء، ومن تم فهو تفويت للنشاط الاقتصادي وليس تفويت للأموال، فطبيعته لا تختلف عن البيع الجبري القضائي، هذا ما يجعله يخرج من نطاق مواد مدونة تحصيل الديون العمومية التي تنص على إثارة المسؤولية التضامنية للمفوت إليه.

وتأييدا لهذا الاتجاه، فقد ذهبت المحكمة الإدارية بالرباط في حكم لها[580] للقول بأن " **البيع بالمزاد العلني هو بيع جبري ولا يمكن تطبيق المسؤولية التضامنية طبقا للمادتين 93 و94 من م.ت.د.ع، لكون أن أموال المدين ضمان عام لدائنيه ويوزع عليهم....، كما أن هذه المواد تخاطب البيع والشراء بالتراضي.**"

وتبعا لذلك فإذا سلمنا بإمكانية إثارة المسؤولية التضامنية للمفوت إليه، فإن ذلك سيؤدي لا محلا إلى النفور من مخطط التفويت، خاصة إذا كانت خصوم المقاولة تفوق بكثير أصولها، وهذا ما قد يفرغ المخطط من مبتغاه، وبالتالي يمكن القول على أن التفويت الناتج عن المخطط هو تفويت من نوع خاص يرمي إلى تفويت وحدات الانتاج وأصول المقاولة لشخص آخر بمقدوره أن يساهم في استمرار النشاط، لكون هذا الأخير هو هدف المشرع من التنصيص على قانون صعوبات المقاولة كبديل عن الإفلاس الذي كان معمولا به في ظل ظهير 1913، وبذلك فإن المحاسب المكلف بالتحصيل تغل يده في تفعيل مقتضيات م.ت.د.ع المتعلقة بإثارة المسؤولية التضامنية للمفوت إليه، في حالة عدم استيفاء الديون الضريبية بدعوى عدم كفاية ثمن التفويت، وكلما يمكن أن يتحمله المفوت إليه في هذا الصدد هي الديون الضريبية اللاحقة على فترة التفويت، بحيث جاء في قرار صادر

---

[579] محمد خمسي، م س، ص 138.

- أيوب الغواتي، م س، ص 132.

[580] حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، عدد 431، بتاريخ 2013/11/12، في الملف عدد 12/7/347، منشور بالمجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، ع 115، 2014، ص 281 وما يليها.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

عن محكمة الاستئناف التجارية بفاس[581] بأنه **" لكن حيث أنه لما كان طلب الخزينة الجهوية بفاس المستأنفة إنما يروم إلى أداء ديون نشأت بعد فتح مسطرة التسوية القضائية في مواجهة شركة الصناعات الميكانيكية والكهربائية، ولما تبين من وثائق الملف أن هذه الشركة قد اختير لها حل التفويت لفائدة مجموعة (و.ج)....، فإن الديون التي يمكن أن تؤدى في إطار المساطر الجماعية تستخلص بواسطة السنديك من مبلغ التفويت المخصص لهذه الغاية، وهو ما يفيد أن المطالبة بأداء الديون اللاحقة على فترة التفويت لا تخضع للمسطرة المذكورة ولا تقدم في إطار المساطر الجماعية وإنما تقدم مباشرة في اسم الملزمة بها المحددة بموجب عقد التفويت، وهو ما أكده المشرع عندما نص في المادة 609 من م.ت (في صيغتها القديمة) على أن قفل المسطرة في حالة اعتبار حل تفويت المقاولة يكون بعد تسديد ثمن التفويت وتوزيعه على الدائنين... "**

كما يطرح إشكال آخر حول **مدى إمكانية الإدارة الضريبية الرجوع على الكفيل في حالة عدم استيفائها للدين بعد قفل مخطط التفويت؟**

بالرجوع إلى النصوص القانونية المنظمة للتفويت نجد أنها لا تؤطر وضعية الكفيل في هذه المرحلة، الأمر الذي يفرض الرجوع إلى المقتضيات العامة المؤطرة للكفالة، ومنه فإن قفل المسطرة لا يؤدي إلى إبراء ذمة الكفيل، وبالتالي يمكن للإدارة الضريبية التي لم تحصل على الأداء الكلي أثناء عملية التوزيع الرجوع على الكفيل في حدود المبلغ الذي لم تحصل عليه، وفي الحدود التي يضمنها الكفيل إذا كانت كفالته محددة، كما يمكن للإدارة ممارسة المتابعات الفردية في مواجهة الكفيل لاستيفاء دينها.

وعموما، فإذا فشلت المقاولة في تنفيذ التزاماتها المحددة في مسطرة الإنقاذ والتسوية القضائية أو التصحيح القضائي عن طريق مخطط الإنقاذ والاستمرارية والتفويت، فإن ذلك يؤدي إلى الحكم عليها بالتصفية القضائية، التي تعتبر شبحا يهدد المقاولة المتوقفة عن الدفع، وبذلك نتساءل عن **وضعية الدين الضريبي في ظل هذه المسطرة؟**

المطلب الثاني: مآل الدين الضريبي خلال مرحلة التصفية القضائية

تعتبر مسطرة التصفية القضائية[582] في مدونة التجارة أقرب إلى نظام الإفلاس، أي أنها نظام لتحقيق الأصول وتصفية الخصوم المؤديين إلى زوال المقاولة نتيجة لفشل علاج التسوية والإنقاذ، وبالتالي فهي تشكل المصير المألوف لأغلب المقاولات التي تعاني من

---

[581] قرار صادر عن محكمة الاستئناف التجارية بفاس، رقم 90، بتاريـــخ 2017/11/29، ملف رقـــم 2017/8301/71، غير منشور.

[582] كثيرا ما يقع الخلط بين التصفية القضائية في إطار نظام مساطر صعوبات المقاولة، وتصفية الشركة المنحلة، وذلك بالنظر لوحدة اللفظ واستهدافهما تحويل أموال الشركة إلى نقود من أجل تسوية خصومها، غير أن بينهم عدة اختلافات تتمثل في أن التصفية القضائية تتطلب في أن تكون المقاولة متوقفة عن الدفع ومختلة بشكل لا رجعة فيه، بينما تصفية الشركة المنحلة تتعلق أساسا بشركة قادرة على الوفاء بديونها حتى يثبت العكس، لأن الشركة المنحلة بإمكانها ليس فقط مواجهة خصومها بأصولها، ولكن أيضا توزيع فائض التصفية على الشركاء، إضافة إلى ذلك لا يترتب عن تصفية الشركة المنحلة وقف المتابعات الفردية أو المنع من أداء الديون المترتبة في ذمتها، هذا على خلاف التصفية القضائية للمقاولة، التي تقر هاته القواعد ضمانا للمساواة بين الدائنين.

- سعيد الروبيو، وضعية دائني شركة تجارية في طور التصفية، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون الخاص، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية -أكدال- بالرباط، السنة الجامعية 2003/2002، ص 8 و9.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

ضائقة مالية مستفحلة، ومن تم تعمل هذه المسطرة على إزالة المقاولات المضرة من الحياة الاقتصادية، حتى لا تشكل عبئا ثقيلا على القطاع التجاري ومنه إلى الدائنين.

ولعل المحدد الأساسي لفتح مسطرة التصفية القضائية[583] تجاه المقاولة، هو توقفها عن الدفع، وأن تكون وضعيتها مختلة بشكل لا رجعة فيه،[584] حيث أن هذا الشرط هو الذي يميز مسطرة التصفية عن التسوية القضائية، فقد جاء في حكم صادر عن المحكمة التجارية بوجدة[585] بأنه " **وحيث إنه إذا كانت المحكمة قد قضت بحصر مخطط الاستمرارية بمقتضى حكمها عدد 2010/07 الصادر بتاريخ 2010/09/08 فإنه ثبت من خلال تقرير القاضي المنتدب وكذا التقرير الدوري الذي أنجزه السنديك في إطار إجراءات تتبع مدى تنفيذ المقاولة لالتزاماتها المحددة في مخطط الاستمرارية أن هذه الأخيرة لم تستطيع تنفيذ المخطط المذكور.**

وحيث إن سنديك المسطرة أكد أمام هذه المحكمة أنه حاول الاتصال برئيس المقاولة ولم يفلح في ذلك، وأن المقاولة توقفت عن نشاطها منذ مدة طويلة وأغلقت معملها، وحيث إنه يتبين من خلال ما ذكر أعلاه أن وضعية الشركة أصبحت مختلة بشكل لا رجعة فيه وهي غير قادرة على تنفيذ مخطط الاستمرارية المحصور بمقتضى الحكم المذكور أعلاه.

وحيث إن المادة 634 من م.ت، تنص على أن المقاولة إذا لم تنفذ التزاماتها المحددة في المخطط يمكن للمحكمة أن تقضي تلقائيا أو بطلب من أحد الدائنين وبعد الاستماع إلى السنديك بفسخ مخطط الاستمرارية، وتقرر التصفية القضائية للمقاولة، مما يتعين معه التصريح بفسخ المخطط المذكور، وفتح مسطرة التصفية القضائية في حق الشركة. "

وإذا كان للتصفية القضائية آثار تنعكس على حياة المقاولة وعلى تصرف المدين، فالأكيد أن الغرض الأساسي والأثر الهام لهذه التصفية هو توزيع عائداتها على الدائنين من خلال بيع أصول المقاولة،[586] وعلى هذا الأساس تقوم إجراءات[587] التصفية القضائية على عنصرين أساسيين وهما بيع أصول المقاولة[588] وتصفية خصومها.

---

[583] لقد عمد المشرع المغربي على اعتماد تقنية الإحالة على مقتضيات مسطرة التسوية كقواعد عامة، فيما يتعلق بشروط افتتاح هذه المسطرة، فقد جاء في الفقرة الثانية من المادة 651 من م.ت بأنه " ولهذا الغرض، تطبق قواعد المسطرة المنصوص عليها في المواد من 575 إلى 585 أعلاه."

[584] الفقرة الأولى من المادة 651 من م.ت.

[585] حكم صادر عن المحكمة التجارية بوجدة، عدد 2021/53، بتاريخ 2021/02/24، ملف رقم 8318/2020/139، غير منشور.

[586] يقصد بتحقيق الأصول بيع ما يملك المدين من أموال، سواء تلك الأموال المرصودة لأنشطته المهنية أو الشخصية، لأن الحكم بالتصفية يمحو ذاتية المقاولة، ويتمتع القاضي المنتدب أثناء عملية تحقيق الأصول وبيعها، بسلطة تقديرية لاختيار الأسلوب الأمثل لتفويت الأصول، إما عن طريق التفويت الشامل لوحدات الإنتاج أو عن طريق التفويت الجزئي لهذه الوحدات، وقد نظم المشرع المغربي هذه العملية من خلال المواد من 654 إلى 662 من م.ت.

- للمزيد من التفاصيل أنظر، نور الدين لعرج، مساطر صعوبات المقاولة، ط1، مطبعة سليكي أخوين بطنجة، 2016، ص 216 وما يليها.

-Mustapha Ouhannou, le traitement des difficultés des entreprises, 1°Édition, Sijlmassa, Meknès, 2016, p 195 et suivants.

[587] يذكر على أن الدين الضريبي يخضع خلال مسطرة التصفية القضائية لنفس القواعد المطبقة خلال مسطرة الإنقاذ والتسوية القضائية، من وقف ومنع إجراءات التنفيذ والمتابعات الفردية وضرورة التصريح بالدين وتحقيقه، وكل هذه القواعد وغيرها تم التطرق إليها ضمن الفصل الأول.

[588] تجب الإشارة إلى أننا لن نتطرق لإجراءات تحقيق الأصول، نظرا لبعدها عن الأهداف المتوخاة من خلال هذا المطلب، وبالتالي سوف نتحدث فقط عن تصفية الخصوم كأهم مرحلة لمعرفة مآل الدين الضريبي خلال مسطرة التصفية القضائية.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

إن الهدف الأساسي الذي يسعى إليه الدائنين خلال هذه المسطرة، بمن فيهم الإدارة الضريبية هو الحصول على ديونهم بالأولوية، لكن هذه الرغبة تصطدم بقاعدة الامتياز المحددة في طل نظام صعوبات المقاولة، إضافة إلى مجموعة من الامتيازات والضمانات على اختلاف أنواعها وقوتها والتي جاءت بمقتضى قوانين خاصة، الأمر الذي قد يؤثر على امتياز الإدارة الضريبية، ويجعلنا نتساءل عن مدى نجاعة الامتياز المخول لهاته الأخيرة عند تصفية الخصوم **(الفقرة الأولى)**، وهل هناك من إمكانية لتفعيل إجراءات تحصيل الدين الضريبي خلال مرحلة التصفية القضائية، أو متابعة المسير بعد قفل المسطرة كمظهر من مظاهر حماية الدين الضريبي خلال هاته الفترة **(الفقرة الثانية)**

الفقرة الأولى: مدى نجاعة امتياز الديون الضريبية عند تصفية خصوم المقاولة

يشكل حق الامتياز المخول للإدارة الضريبية حق أولوية وأفضلية منحه القانون لها لاستيفاء ديونها متقدمة على بعض الدائنين خاصة العاديين، نظرا للفائدة التي يجنيها الجميع من تغذية خزينة الدولة، غير أن هذا الامتياز يتقلص نطاقه في إطار المساطر الجماعية، وبالخصوص عند تصفية خصوم المقاولة المختلة، حين تكثر الديون المشمولة بامتيازات - خاصة وعامة - وضمانات على اختلاف أنواعها، الأمر الذي يؤدي إلى نشوء تزاحم بين هؤلاء الدائنين عند تصفية الخصوم، لذلك فإن الدين الضريبي في مثل هذه الحالات يواجه بقاعدة الترتيب الواجب اتباعها عند سداد مستحقات الدائنين.

ولمناقشة كل هذه الأمور يقتضي الأمر بداية التطرق إلى طبيعة الامتياز المخول للإدارة الضريبية ونطاقه **(أولا)**، على أن نتحدث فيما بعد عن رتبة الدين الضريبي عند تصفية الخصوم، مع تحليل بعض التطبيقات العملية لمشاريع التوزيع المنجزة من طرف السنديك **(ثانيا)**

أولا: طبيعة امتياز الدين الضريبي ونطاقه

إن الامتياز[589] بشكل عام هو حق عيني يتقرر بمقتضى نص في القانون ضمانا للوفاء بدين معين مراعاة لصفته على جميع أموال المدين، أو على منقول أو على عقار معين عنها، فيكون للدائن أن يتقدم على الدائنين العاديين والدائنين التاليين له في المرتبة في استيفاء حقه من المقابل النقدي لهذه الأموال.[590]

وتبعا لذلك فإن الإدارة الضريبية تحظى بهذا الامتياز بموجب المواد من 105 إلى 112 من م.ت.د.ع بقوة القانون، بمعنى أنها لا تحتاج إلى القيام بأي إجراء من أجل الحفاظ على

---

[589] يذكر على أن المشرع المغربي قد عرف حق الامتياز في الفصل 1243 من ق.ل.ع الذي جاء فيه " الامتياز حق أولوية يمنحه القانون على أموال المدين نظرا لسبب الدين."
- كما عرفته المادة 142 من م.ح.ع بأن " الامتياز حق عيني تبعي يخول للدائن حق الأولوية على باقي الدائنين ولو كانوا مرتهنين."

[590] محمد محجوبي، أساسيات في حقوق العينية العقارية وفق قانون رقم 39.08 المتعلق بمدونة الحقوق العينية، ط1، مطبعة دار أبي رقراق للطباعة والنشر بالرباط، 2012، ص 129.

lexmaghreb.com

هذا الامتياز، وذلك مراعاة من المشرع بأن حقوق الإدارة الضريبية تستوجب نوعا من الرعاية الخاصة استنادا لصفة ديونها التي تجعل منها مصادر للتمويل العمومي، ومن تم لا بد من إيلائها العناية التشريعية اللازمة بإفرادها بميزة الامتياز.[591]

وعليه سنحاول الوقوف في البداية عند تحديد طبيعة الامتياز المخول للإدارة **(1)**، على أن نتعرض فيما بعد إلى نطاق هذا الامتياز **(2)**

1- طبيعة امتياز الدين الضريبي

من المعلوم أن الامتيازات تقع على أموال المدين، وهذه الأموال إما عبارة عن منقولات وإما عبارة عن عقارات وإما هما معا، وبالتالي فالامتياز بصفة عامة يرد على المنقول فيكون إما عاما أو خاصا حسب ما نص عليه الفصل 1247 من ق.ل.ع، على خلاف الامتياز الذي يرد على العقار الذي يكون خاصا فقط.

وتبعا لذلك، سوف نتعرض لطبيعة الامتيازات المخولة للإدارة وهي بصدد تحصيل ديونها الضريبية، والتي تتباين بين الامتياز العام **(أ)** والامتياز الخاص **(ب)**

أ- الامتياز العام

يقصد بالامتياز العام أن الإدارة الضريبية تتمتع بامتياز يمارس بكيفية متساوية على جميع الأموال المنقولة للمدين، بدون تقديم إحداها على الأخرى، والموجودة في ذمته وقت التنفيذ، ويدخل في هذا المفهوم كل ما يعد منقولا بالطبيعة أو بحكم القانون.[592]

وهذا الامتياز نصت عليه المادة 105 من م.ت.د.ع التي جاء فيها " **لتحصيل الضرائب والرسوم، تتمتع الخزينة ابتداء من تاريخ الشروع في تحصيل الجداول أو قائمة الإيرادات، بامتياز على الأمتعة وغيرها من المنقولات التي يملكها المدين أينما وجدت، وكذا على المعدات والسلع الموجودة في المؤسسة المفروضة عليها الضريبة والمخصصة لاستغلالها.**"

إن الظاهر من صياغة المادة أعلاه، أن المشرع قد منح للإدارة الضريبية امتيازا يرد على جميع المنقولات الجارية على ملك الملزم، وحتى تتبعها في أي يد كانت، بقصد تحصيل ديونها الضريبية، هذا وقد منحها امتيازا على المعدات والسلع الموجودة بالمؤسسة المخصصة لاستغلالها، دون تمييز بين ما إذا كانت جارية على ملك الملزم بالضريبة أو ترجع ملكيتها للغير، مع العلم أن هذا الامتياز يضمن بالإضافة إلى تحصيل الضرائب والرسوم المماثلة لها، فوائد التأخير ومصاريف المتابعات المرتبطة بهذه الضرائب، وكذا الضريبة على القيمة المضافة، كما أنه حق مقصور على أموال المدين ولا يصح الحجز إلا على ما هو مملوك له.[593]

---

[591] إدريس الفاخوري، الوسيط في نظام الملكية العقارية على ضوء مدونة الحقوق العينية والتشريعات العقارية الخاصة، ط3، مطبعة النجاح الجديدة بالدار البيضاء، 2019، ص 447.

[592] محمد سعيد الراضي، مفهوم القيم المنقولة في التشريع المغربي، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون الخاص، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية -أكدال- بالرباط، السنة الجامعية 2007/2006، ص 46.

[593] سعيد المرتضي، م س، ص 151 و152.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

ب- الامتياز الخاص

إن هذا الامتياز يرد على منقول معين أو منقولات معينة، فهو يقرر للدائن حقا عينيا تبعيا على المنقولات التي ورد عليها، مما يقتضي البدء في التنفيذ عليها قبل الأموال الأخرى للمدين.

وهذا النوع من الامتيازات خوله المشرع للإدارة الضريبية بموجب المادة 106 التي جاء فيها " **لتحصيل الضرائب والرسوم المفروضة على العقارات، تتمتع الخزينة علاوة على ذلك بامتياز خاص يمارس على المحاصيل والثمار والأكرية وعائدات العقارات المفروضة عليها الضريبة أيا كان مالكها.**"

الملاحظ أن المشرع في هذه المادة قد أضاف عبارة " **أيا كان مالكها** "، وبالتالي فإن هذا الامتياز مرتبط بالدين الضريبي بغض النظر عن بقاء العقارات في ملكية المدين أو انتقالها لشخص آخر فهو امتياز يمنح للإدارة حق التتبع لثمار ومحاصيل وأكرية وعائدات العقارات، أيا كانت اليد التي تعود إليها ملكية العقار، وهذا من شأنه أن يسد الطريق أمام أي محاولات تدليسية بالبيع أو بغيره من وسائل التفويت الأخرى التي تهدف إلى التهرب من أداء الدين الضريبي.[594]

وتمارس الإدارة الضريبية الامتيازات المنصوص عليها سواء في المادة 105 أو 106 من م.ت.د.ع، قبل جميع الامتيازات العامة والخاصة باستثناء خمسة أنواع من الامتيازات المنصوص عليها بموجب المادة 107 من م.ت.د.ع،[595] بالإضافة إلى الامتياز المخول لحامل سند التخزين وفقا للمادة 349 من م.ت، والامتياز الناجم عن المادة 430 من ق.م.م، لفائدة عمال وممولي مقاولات الأشغال العمومية، ثم امتياز الدائن المرتهن تطبيقا للمادة 365 من م.ت.

وبقي في الأخير إلى أن نطرح تساؤل حول نطاق هذه الامتيازات الخاصة، **هل يمتد إلى العقارات أم لا؟ وهل هذه الامتيازات تشمل حتى الأصول التجارية باعتبارها من المنقولات المعنوية؟**

2- نطاق امتياز الدين الضريبي

---

[594] رشيد المسعودي، ضمانات التحصيل المخولة للإدارة الضريبية، مجلة الباحث للدراسات القانونية والقضائية، ع 6، يونيو 2018، ص 88.

[595] تنص المادة 107 من م.ت.د.ع على أنه " تمارس الامتيازات المنصوص عليها في المادتين السابقتين، قبل جميع الامتيازات العامة أو الخاصة الأخرى باستثناء:

1.الامتيازات الأربعة الأولى المنصوص عليها في المادة 1248 من الظهير الشريف المؤرخ في 9 رمضان 1331 (12 أغسطس 1913) بمثابة قانون الالتزامات والعقود؛

2.الامتياز المخول للمأجورين بمقتضى الفقرة الرابعة من المادة 1248 من الظهير الشريف المؤرخ في 9 رمضان 1331 (12 أغسطس 1913) السالف الذكر؛

3.الامتياز الناجم عن المادة 490 من الظهير الشريف بمثابة قانون رقم 1.74.447 بتاريخ 11 من رمضان 1394 (28 سبتمبر 1974) بالمصادقة على نص قانون المسطرة المدنية لفائدة عمال وموردي الأشغال العمومية؛

4.الامتياز المخول لحامل سند التخزين (ورانط) بموجب المادة 349 من القانون رقم 15.95 المتعلق بمدونة التجارة الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.96.83 بتاريخ 15 من ربيع الأول 1417 (فاتح أغسطس 1996)؛

5.امتياز الدائن المرتهن تطبيقا للمادة 365 من القانون رقم 15.95 المتعلق بمدونة التجارة السالف الذكر."

LexMaghreb
lexmaghreb.com

للحديث عن نطاق الامتيازات المخولة للإدارة الضريبية، يقتضي الأمر في البداية التطرق إلى مدى شمولية هذا الامتياز للعقار (أ)، على أن نتعرض فيما بعد لمدى شمولية الامتياز للأصل التجاري باعتباره منقول معنوي (ب)

أ- امتياز الإدارة الضريبية على العقار

بالرجوع إلى النصوص المنظمة للامتيازات المخولة للإدارة الضريبية في إطار م.ت.د.ع، وخاصة المادة 106 منه، لا نجد أي إشارة تفيد تمتع الإدارة بامتياز خاص على العقارات، فكل ما تملكه الإدارة هو الامتياز الحاصل على ثمن المنقولات والمعدات والبضائع وما ينتجه العقار من غلل ولا يشمل منتوج بيعه.[596]

وهذا ما أكدته مجموعة من القرارات القضائية،[597] حيث جاء في قرار صادر عن محكمة الاستئناف التجارية بفاس[598] بأنه " **إن القانون وحده يبقى مصدر حق الامتياز المخول للدائنين وأي امتياز لا يتقرر إلا بنص، وأن المبالغ المستحقة للخزينة كدائنة وإن كان لها امتياز إلا أن نطاقها حسبما ورد بالمادة 105 وما بعدها من م.ت.د.ع يتعلق بمنقولات المدين وأمتعته وكذا ثمار العقار ولا يطال ناتج بيع عقار المدين...**"

وفي هذا الصدد يجب التمييز بين إعطاء الحق في الحجز على العقار[599] وإمكانية أن يرد الامتياز على العقار، لأن هذا الأخير هو الذي يعطي الأولوية لاستيفاء الدين من ثمن بيع العقار، أما الحق في إجراء الحجز على العقار هو إمكانية سلوك هذه الوسيلة من وسائل التنفيذ، لكن عند بيع العقار فإن توزيع ثمنه يتم وفق قواعد الأولوية بالاحتكام إلى الضمانات والامتيازات التي يتوفر عليها الحاجز والدائنون الآخرون غير الحاجز.[600]

وعلى عكس مدونة تحصيل الديون العمومية، فإن مدونة الحقوق العينية خولت للخزينة العامة امتيازا على عقارات المدين، حيث جاء 144 منها " **إن الديون التي لها وحدها امتياز على عقارات المدين هي:**

أولا: المصاريف القضائية لبيع الملك بالمزاد العلني وتوزيع ثمنه؛

ثانيا: حقوق الخزينة كما تقررها وتعينها القوانين المتعلقة بها.

ولا يباشر هذا الامتياز على العقارات إلا عند عدم وجود المنقولات."

وهكذا يلاحظ على أن م.ح.ع، قد أعطت امتياز للخزينة يرد على العقارات، لكنها علقت ذلك على شرط أساسي، وهو عدم وجود منقولات تعود ملكيتها للمنفذ عليه، أي أنه

---

[596] أنظر في هذا الصدد:

-Youness Lazrak Hassouni, le trésor public et les procédures collectives, Article publié au revus droit et affaires, N°34, 2018, p 123 et 124.

[597] من هذه القرارات نجد:

- قرار صادر عن محكمة الاستئناف التجارية بالدار البيضاء رقم 2112/553، بتاريخ 2012/01/31، ملف رقم 4/2011/3836، أورده عمر أزوكار، الدليل العملي لمدونة تحصيل الديون العمومية - رصد لأكثر من 300 قرار قضائي في الموضوع -، ط1، مطبعة النجاح الجديدة بالدار البيضاء، 2017، ص 203.

[598] قرار صادر عن محكمة الاستئناف التجارية بفاس، رقم 9، بتاريخ 2011/03/23، ملف عدد 2010/23، غير منشور.

[599] لقد خولت الفقرة الأولى من المادة 67 من م.ت.د.ع، إمكانية الحجز على العقارات، حيث جاء فيها " ذا كانت المنقولات غير كافية أو منعدمة، يمكن القيام بحجز العقارات وبيعها باستثناء العقار المخصص لسكنى المحجوز عليه وعائلته وذلك وفق الشروط المحددة في المادة 46 أعلاه."

[600] محمد خمسي، م س، ص 152.

lexmaghreb.com

على الخزينة أن تنفذ أولا على هذه المنقولات، وإذا لم تستوفي ديونها، أنداك يمكن أن تلجأ إلى التنفيذ على العقارات.

وهذا ما أكده الأمر الاستعجالي الصادر عن رئيس المحكمة التجارية بطنجة،[601] حيث جاء في إحدى حيثياته " **وحيث أنه وإن كانت المادة 144 من م.ح.ع بينت أن حقوق الخزينة كما تقررها وتعينها القوانين المتعلقة بها لها حق امتياز على عقارات المدين فإنها ربطت ذلك بعدم مباشرة هذا الامتياز على العقارات إلا عند عدم وجود المنقولات، وهو ما لم يقم أي دليل بالملف أن مديرية الضرائب لجأت إلى استخلاص ديونها من منقولات الملزم ولم تجدها....، وحيث يبقى تبعا لما ذكر تعرض المدعى عليها غير ذي أساس ويتعين رفعه وتمكين الطالبة من منتوج البيع ما لم يكن متعرضا عليه من جهة أخرى.** "

ب- امتياز الإدارة الضريبية على الأصل التجاري

لقد آثار خضوع الأصل التجاري لامتياز الإدارة الضريبية المقرر في المادتين 105 و106 من م.ت.د.ع إشكالا، خاصة وأن هذا الأصل يعد في مفهومه العام بمثابة مجموعة عناصر مادية ومعنوية وضعها التاجر وجمعها بغية ممارسة نشاط تجاري أو عدة أنشطة تجارية والتي تتحدد فيما بينها من أجل جلب الزبناء والمحافظة عليهم، مع ما يستتبع ذلك من انبثاق كيان أو وحدة **Entité** ذات قيمة اقتصادية.

وحسب المستقر عليه قضاءا، فامتياز الإدارة لا يمتد للأصول التجارية، بمعنى أن الامتيازات المنصوص عليها في المادتين 105 و106 من م.ت.د.ع تشمل فقط المنقولات المادية القابلة للتحرك، والحال أن الأصل التجاري هو مال منقول معنوي حسب تعريف المادة 79 من م.ت، ومن تم فإنه يخرج من نطاق الامتيازات المنصوص عليها في المواد أعلاه.

وهذا ما ذهبت إليه محكمة الاستئناف التجارية بفاس في قرار لها[602] جاء فيه " **لكن لما كان القانون وحده يبقى هو مصدر حق الامتياز...، لذلك جاءت المواد 105 وما بعدها من م.ت.د.ع تقصر امتياز الخزينة على منقولات المدين وأمتعته، ومن تم كان المقصود بالمنقولات الواردة بالفصل 105 أعلاه هو الأشياء المتحركة القابلة للنقل من مكان لآخر بدليل عبارة - أينما وجدت - التي تحيل على طبيعة المنقول كشيء قابل للحركة من حيزه المكاني بصورة عادية وبدون أن يلحقه تلف، ولذلك كان إيراد لفظ المنقولات في النص غير مطلق حتى يمكن أن يطال الامتياز المدعى فيه المنقولات المعنوية...**"[603]

إذن فالبين من خلال العمل القضائي ميله إلى التضييق من مفهوم المنقولات الوارد في المادة 105 من م.ت.د.ع وحصرها فقط في المنقولات المادية التي لا يمكن نقلها بدون تلف، لأن حمل عبارة " **أينما وجدت** " وصرفها إلى المنقول المادي الذي يفرض الحركية

---

[601] أمر استعجالي صادر عن رئيس المحكمة التجارية بطنجة، رقم 625، بتاريـــخ 2020/11/04، ملف رقـــم 2020/8101/587، غير منشور.

[602] قرار صادر عن محكمة الاستئناف التجارية بفاس، رقم 39، بتاريـــخ 2019/09/19، رقم الملف 003-2019-8301، غير منشور.

[603] وفي نفس الاتجاه أيضا:

- أمر صادر عن القاضي المنتدب بالمحكمة التجارية بمكناس، رقم 04/31، بتاريخ 2012/10/02، غير منشور. (أنظر الملحق)

LexMaghreb
lexmaghreb.com

دون المنقول المعنوي، غير أنه يجب التمييز بين العناصر المادية المكونة للأصل التجارية والتي تدخل ضمن نطاق امتياز الإدارة الضريبية، كالبضائع والمعدات والأدوات، أما الأصل التجاري بمجموع عناصره والذي يعد منقولا معنويا، فإنه يخرج من نطاق هذا الامتياز كما سبق توضيحه.

وفي ظل هذا الوضع، يمكن القول بأن وضعية الدائنين المرتهنين للعقارات أو الأصول التجارية متميزة تجاه الإدارة الضريبية، بحيث تكون لهؤلاء الدائنين الأولوية لاستيفاء ديونهم من ثمن بيع العقارات أو الأصول التجارية، هذا ما يجعلنا نصف وضعية الدين الضريبي بالهشة رغم تمتيعه بالامتياز القانوني، وعلى العموم فسواء كان امتياز الإدارة على منقولات المدين، أو على عائدات عقارته المفروضة عليها الضريبة، فإن ذلك يثير جملة من التساؤلات، حول من له حق الأفضلية في استيفاء مبلغ الدين من أموال المدين، إذا كان هناك دائنين آخرين إلى جانب الإدارة الضريبية، سواء كانوا عاديين أو أصحاب امتيازات أو ضمانات؟ وهذا ما سنحاول الإجابة عليه من خلال النقطة الموالية.

ثانيا: ترتيب الدين الضريبي عند تصفية الخصوم

يشكل الوفاء بالديون الهدف الأساسي للتصفية القضائية، كما يعد أيضا عملية جد صعبة لتناقص قيمة أموال المقاولة في مرحلة التصفية، ونتيجة كذلك للخطر المحدق بالدائنين الذين يمكن أن لا يتوصلوا سوى بنسبة غالبا ما تكون زهيدة من مستحقاتهم،[604] ونتيجة لحساسية هذه العملية وتنوع طبيعة الديون التي تكون على المقاولة المدينة، وبالتالي تعدد مراتب الدائنين وتزاحمهم، فإن أمر تصفية هذه الخصوم يتطلب اتباع العديد من الاحتياطات والمساطر الكفيلة بضمان حقوق جميع هؤلاء.[605]

وتبعا لذلك يعمل السنديك على القيام بتحديد وترتيب الدائنين، وأيضا إعداد مسطرة التوزيع حسب رتبة ودرجة كل دين على حدة، إلا أن هذه المهمة ليست بالأمر الهين على السنديك، حيث يجد صعوبات جمة أمامه خلال إعداده لهذه المسطرة، أبرزها تداخل قواعد القانون المدني ومقتضيات مسطرة التصفية القضائية.[606]

وعلى أيا، وكما أشرنا سلفا بأن امتياز الإدارة الضريبية ينحصر فقط في المنقولات المادية دون العقارات، الأمر الذي من شأنه أن يحد من إمكانية استيفائها خلال مرحلة توزيع منتوج بيع أصول المقاولة، بالنظر لتزاحمها مع ديون أخرى تحظى بالأولوية.

وبالرجوع إلى المقتضيات المنظمة لمسطرة تصفية الخصوم، نجد أن المشرع متع حاملي الامتياز وأصحاب الرهون الرسمية، من خلال تكريس أحكام خاصة تروم توزيع ثمن بيع العقارات العائدة للمقاولة، حيث نصت المادة 663 من م.ت بأنه " **إذا سبق تقسيم**

---

[604] Mohammed Drissi Alami Machichi, op.cit, p 597.

[605] علال فالي، مساطر معالجة صعوبات المقاولة، م س، ص 440.

[606] أشرف عندور، البيع الجبري للعقار في إطار مسطرة التصفية القضائية، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون الخاص، جامعة سيدي محمد بن عبد الله، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بفاس، السنة الجامعية 2020/2019، ص 93.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

ثمن العقارات توزيع واحد أو أكثر لمبالغ، تحاص الدائنون حاملو الامتياز والرهون الرسمية في توزيع المستحقات بتناسب مع مجمل ديونهم...."

وفي نفس المنوال، نصت 664 من م.ت على أنه " **تؤدى حقوق الدائنين حاملي الرهون الرسمية والمرتبين في توزيع ديونهم جزئيا، على تقسيم ثمن العقارات من المبالغ التي تبقى مستحقة لهم بعد ترتيب الدائنين في توزيع الديون غير المنقولة...**"

إن المستفاد من المادتين أعلاه أن المشرع أعطى لأصحاب الامتيازات والرهون الرسمية الأولوية عند توزيع ثمن بيع العقارات،[607] الأمر الذي يطرح التساؤل حول **المقصود بحاملي الامتيازات؟ وهل يمكن اعتبار ديون الإدارة الضريبية امتيازية بالمفهوم الوارد في المادتين 663 و664 من م.ت؟**

في هذا الصدد يرى أحد الباحثين[608] بأن المقصود بالامتياز المنصوص عليه في المادتين أعلاه، يهم الامتياز الوارد على العقارات المقرر في المادة 144 من م.ح.ع، التي خولته للمصاريف القضائية وحقوق الخزينة العامة عند عدم وجود المنقولات، هذا ما يجعل تحصيل الدين الضريبي من ثمن بيع العقار في إطار المادة 663 من م.ت، يبقى في درجة الديون العادية، مما يجعل أصحاب هؤلاء الرهون والامتيازات يحظون بالأفضلية على الإدارة الضريبية.

أما باقي الامتيازات فلا تحظى بهاته الأولوية، من ذلك امتياز الأجراء، حيث لا تستطيع هاته الفئة ممارسة امتيازها،[609] على ثمن بيع العقارات إذا ما تم بيعها بشكل انفرادي.[610]

كما أن مدلول الامتياز المشار إليه في إطار المادة 663 من م.ت، لا يشمل الديون الناشئة بعد فتح المسطرة، لأنها تحظى بالأولوية والأسبقية على جميع الديون سواء كانت مقرونة بامتيازات أو بضمانات أم لا، مما يجعل هاته الديون لها الأسبقية على ثمن بيع العقارات، حتى على أصحاب الامتيازات والرهون المنصوص عليها في المادة أعلاه، فقد جاء في أمر صادر عن القاضي المنتدب بالمحكمة التجارية بالدار البيضاء[611] بأنه " **وحيث أفاد السنديك بخصوص اقتراح التوزيع فإنه بالرجوع إلى قائمة دائني المسطرة فإن من بينها الديون الناشئة بعد فتح المسطرة والمتعلقة أساسا بالواجبات الكرائية والتي يتعين**

---

[607] عند تساوي المراكز القانونية للدائنين بشأن توزيع ثمن بيع أصول المقاولة، تم إعمال قاعدة المحاصة، وهذا ما جاء في قرار صادر عن محكمة الاستئناف التجارية بفاس بأنه "...ومن تم تبقى المحاجاة بعدم اعتماد قاعدة المحاصة التي تفصل بالتساوي بين الدائنين بحكم تساوي مراكزهم القانونية في توزيع منتوج البيع المتحصل فيما بينهم مردودة على القائل بها لعدم ثبوت أي خرق في مسطرة التوزيع بالمحاصة طالما كان الاختلاف الطارئ على نسب الخصم مرجعه لوجود اختلاف في مقدار وحجم الديون، رعيا أنه تم احتساب مبلغ الدين مضروب في مائة ومقسوم على ناتج جمع مجموع الديون المقبولة، والخارج من نسبة هو الذي تم خصمه من الدين الخاضع لمسطرة التوزيع بالمحاصة.

- قرار رقم 16، بتاريخ 2018/01/31، ملف رقم 8301-2017-070، غير منشور.

[608] محمد خمسي، م س، ص 158.

[609] المادة 382 من م.ش.

[610] فقد جاء في قرار صادر عن محكمة الاستئناف التجارية بفاس بأنه " يستفيد الأجراء طبقا للمادة 382 من م.ش، خلافا لمقتضيات الفصل 1248 من ق.ل.ع من امتياز الرتبة الأولى المقرر في الفصل المذكور قصد استيفاء ما لهم من أجور وتعويضات في ذمة المشغل من جميع منقولاته بعد خصم المصاريف والرسوم القضائية ولا يتعدى الامتياز المذكور لعقارته...."

- قرار رقم 66، صادر بتاريخ 2010/10/27، ملف عدد 10/34، غير منشور.

[611] أمر صادر عن القاضي المنتدب بالمحكمة التجارية بالدار البيضاء، رقم 353، بتاريخ 2019/04/16، ملف رقم 2019/8304/351، غير منشور.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

أداؤها بالأولوية على باقي الديون الأخرى كيفما كانت طبيعتها لارتباطها بالمحافظة على الشيء..."

غير أنه وإستثناءا يمكن للإدارة الضريبية أن تستفيد من هذه الأولوية، متى بادرت إلى إنشاء رهن رسمي على عقارات المقاولة، بموجب المادة 113 من م.ت.د.ع، وتم تقييده في الرسم العقاري من أجل إنتاج آثار هذا الرهن، غير أن ما يحد من فعالية هذا الامتياز، هو تأخر المحاسب المكلف بالتحصيل في تسجيل هذه الرهون، لأن تسجيلها لا يتم إلا بعد أن يتعرض المدين للزيادة عن التأخير، مما ينتج عنه أن العقار يصبح مثقلا بتقييدات سابقة، خاصة وأن نشأة بعض الديون الخاصة كديون مؤسسات الائتمان تكون في الغالب متزامنة مع تسجيل رهن رسمي لضمانه، الأمر الذي يقلص من حظوظ استيفاء الدين الضريبي من ثمن بيع العقار.[612]

أما إذا تعلق الأمر بثمن بيع المنقولات المادية، فإن الإدارة الضريبية تكون في موضع مريح نسبيا، نظرا لتمتعها بامتياز خاص وعام على المنقولات[613] كما رأينا سلفا، الأمر الذي يمكنها من استيفاء الدين الضريبي بالأولوية عن باقي الدائنين الآخرين، مع مراعاة الاستثناءات الواردة في المادة 107 من م.ت.د.ع، فقد جاء في أمر صادر عن القاضي المنتدب بالمحكمة التجارية بالدار البيضاء[614] بأنه " **بناء على الطلب الذي تقدم به سنديك التصفية القضائية جاء فيه أنه تمت مباشرة إجراءات التصفية القضائية في مواجهة الشركة التي أسفرت عن بيع منقولات الشركة بما مجموعه 28.050.00 درهم ليبقى بعد خصم واجبات الخزينة ما مجموعه 22.950.00 درهما بالإضافة إلى مبلغ 4416.00 درهما متوفرا بصندوق المحكمة وأن المصاريف بلغت 22.684.00 وأن الرصيد المتوفر بعد خصم وتنفيذ أوامر تحديد لأتعاب القابل للتوزيع هو 14866.00 درهما....، وأن الدائن الذي يحظى بامتياز على المنقولات هو قابض الإدارة الجبائية الروداني مما يتعين منحه مبلغ 14866.00 درهما.** "

أما إذا تعلق الأمر بثمن بيع الأصل التجاري،[615] وحصل أن وقع تزاحم بين ديون الإدارة الضريبية مع الدائن المرتهن للأصل التجاري، فإن هذا الأخير تكون له الأولوية في استيفاء دينه، اعتبارا للتوجه القضائي الذي لا يعطي أي امتياز للإدارة الضريبية على منتوج بيع الأصل التجاري كما رأينا سلفا، وعلى أيا نستدل بأمر قضائي صادر عن القاضي المنتدب بالمحكمة التجارية بمكناس[616] الذي جاء فيه " **وحيث أن المصاريف القضائية تخرج بالأولوية عن**

---

[612] عبد اللطيف الإدريسي، م س، ص 117.

[613] المادتين 105 و106 من م.ت.د.ع.

[614] أمر صادر عن القاضي المنتدب بالمحكمة التجارية بالدار البيضاء، رقم 410، بتاريخ 2021/03/24، ملف رقم 2021/8304/508، غير منشور.

[615] للتوسع أكثر حول توزيع منتوج بيع الأصل التجاري أنظر:
- أحمد بقالي، حجز وبيع الأصل التجاري بين مدونة التجارة ومدونة تحصيل الديون العمومية، ط1، مطبعة دار السلام للطباعة والنشر والتوزيع بالرباط، 2014، ص 87 وما يليها.

[616] أمر قضائي صادر عن القاضي المنتدب بالمحكمة التجارية بمكناس، رقم 99، بتاريخ 2017/10/11، ملف رقم 2017/8304/69، غير منشور.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

باقي الديون نظرا للامتيازات التي خصها بها المشرع....، وحيث أنه استنادا على ذلك القرار الذي اعتبر أن الخزينة لا تتمتع بالامتياز على ثمن الأصل التجاري وبالتالي فإن كل من الشركة العامة المغربية للأبناك وكذا البنك الشعبي يتوفر على دين امتيازي على الأصل التجاري....، وحيث أن واجب الكراء يتمتع بامتياز على السنتين السابقتين عن فتح المسطرة عملا بالمادة 661 من م.ت (قبل التعديل) بحساب 400 درهم شهريا، في حين أن القباضة لن تحصل على أي مبلغ لعدم كفاية ثمن البيع لتغطية جميع الديون..."

إذن هذا كله فيما يتعلق بوضعية الديون الضريبية عند بيع أصول المقاولة بشكل انفرادي، **فماذا عن وضعيتها وترتيبها عند البيع الشامل لأصول المقاولة؟**

إن أهم التحديات التي تواجه السنديك عند قيامه بتصفية خصوم المقاولة هي مسألة الحسم في ترتيب الدائنين الذين ينتظرون منه استيفاء ديونهم المستحقة في مواجهة المدين، وهكذا فبالرجوع إلى مقتضيات الكتاب الخامس من مدونة التجارة، خاصة مرحلة التصفية القضائية، فإننا لا نجد أية إشارة بخصوص ترتيب الدائنين.

وفي ظل تعدد الامتيازات الخاصة أصبح من الصعب تحديد رتبة الإدارة الضريبية في مواجهة باقي الدائنين الممتازين، خصوصا في ظل الامتيازات الجديدة التي جاءت بها مدونة التجارة،[617] وبالتالي فإن عدم تحديد ترتيب محدد لهؤلاء الدائنين من قبل المشرع قد يؤدي إلى التأثير على مراكز الدائنين أصحاب الامتيازات والرهون، لأن عدم وضوح الأولوية قد يؤدي إلى تأخير بعض الدائنين في الرتبة وتقديم البعض الآخر، مما قد لا يحصل معه الدائن المتأخر في الرتبة إلا على جزء من دينه أو لا يحصل على دينه بالمرة، وفي هذا الإطار يرى أحد الفقهاء[618] بأن أكبر مشاكل الامتيازات، كثرتها وتشتتها وتنوعها واختلافها باختلاف المواد والنصوص القانونية الخاصة، وصعوبة ترتيبها وتغير المرتبة أو الرتبة بتلاحق التشريعات والتعديلات، وعدم إخضاع بعضها للشهر وإخضاع البعض الآخر....، وهي صعوبات لا يمكن التغلب عليها، ولكن يمكن اقتراح جمعها في تقنين خاص ووضع ترتيب عام لها ونهائي.

وأمام هذا الوضع فقد حاول أحد الباحثين[619] وضع ترتيب خاص للدائنين عند توزيع ثمن بيع أصول المقاولة خلال مرحلة التصفية القضائية، والذي جاء وفق الشكل الآتي:

1- الدائنون الناشئة ديونهم بصفة قانونية بعد صدور حكم فتح المسطرة.

2- الدائن المرتهن الحاصل على حق الحبس، وفي حالة وجود تزاحم بينه وبين الدائن الناشئة ديونه بعد فتح المسطرة، فإن الأولوية تكون لصاحب حق الحبس بالنظر إلى ما يمثله هذا الأخير من دور مهم سيما إذا ما كان الشيء المحبوس ضروريا لاستمرار نشاط المقاولة.

---

[617] أفضلية المادة 558 والأسبقية المقررة في المواد 565 و590 من م.ت.

[618] أحمد شكري السباعي، الوسيط في القانون التجاري المغربي والمقارن، الجزء الرابع، الإفلاس، ط1، مطبعة بابل للطباعة والنشر والتوزيع بالرباط، 1991، ص 432.

[619] حياة حجي، نظام الضمانات وقانون صعوبات المقاولة - دراسة مقارنة -، م س، ص 373 و374.

البوابة القانونية المغربية LexMaghreb
lexmaghreb.com

3- الدائنون أصحاب الرهون الرسمية والامتيازات الخاصة على العقارات التي تم تسجيلها وشهرها قبل صدور الحكم القاضي بفتح المسطرة.
4- الدائنون أصحاب الامتيازات الخاصة على منقول.
5- الدائنون أصحاب الامتيازات العامة على منقول.
6- الدائنون العاديون.

إلا أننا لا نتفق مع هذا الترتيب، لأنه لم يراعي بتاتا وضعية الأجراء، بحيث أن المادة 382 من م.ش، خولت للمأجورين الرتبة الأولى قصد استيفاء ما لهم من ديون على المقاولة المشغلة، ولو تزاحمت مع الديون الناشئة بعد فتح المسطرة، كما أن الترتيب أعلاه، لم يأخذ بعين الاعتبار ما جاء في المادة 667 من م.ت، التي أعطت الأولوية للمصاريف القضائية والإعانات المقدمة لرئيس المقاولة.

ولكل هذه الأسباب، وبالاعتماد على القواعد العامة وبعض مقتضيات الكتاب الخامس من مدونة التجارة، فإننا نرى أن الترتيب الأقرب للصحة فيما يتعلق بالتوزيع العام لأصول المقاولة هو:

1- مصاريف ونفقات التصفية والإعانات المقدمة لرئيس المقاولة حسب المادة 667 من م.ت.
2- الدائن المالك لحق الحبس أو المرتهن رهنا حيازيا، لأنه لن يتخلى عن الشيء المحبوس إلى إذا تم أداء دينه، مما يجعل أفضلية أصحاب الامتياز تتعطل تجاه مالك حق الحبس (الفصل 291 من ق.ل.ع)
3- ديون الأجراء ما دمت مقدمة على جميع الديون الأخرى، حسب مقتضيات المادة 382 من م.ت، والمادة 107 من م.ت.د.ع، والفصل 1248 من ق.ل.ع، نظرا للطابع المعيشي لديونهم.
4- الديون التي نشأت خلال فترة إعداد الحل، بدء بدائني مسطرة المصالحة طبقا للمادة 558 من م.ت، يليها الدائنين الناشئة ديونهم بعد فتح مسطرة الإنقاذ وفق نص المادة 565 من م.ت، ليأتي بعد ذلك الدائنين الناشئة ديونهم بعد فتح مسطرة التسوية القضائية طبقا لنص المادة 590 من م.ت، وأخيرا الديون الناشئة بعد فتح مسطرة التصفية القضائية حسب المادة 652 من م.ت، التي تحيل على المادة 590 من م.ت، وهنا يمكن أن تدخل الديون الضريبية لتتموقع في الرتبة الرابعة، حين تتوفر فيها شروط الأسبقية كما ذكرنا آنفا.
5- الدائنين المتوفرين على الرهن الرسمي والامتيازات الخاصة على العقارات، وهنا يمكن أن تدخل الإدارة الضريبية إذا ما كانت تحظى برهن رسمي على أملاك المدين العقارية حسب المادة 113 من م.ت.د.ع.
6- الدائنين أصحاب الامتياز الخاص على المنقولات، وهنا أيضا يمكن أن تدخل الإدارة الضريبية بموجب المادة 106 من م.ت.د.ع، بالنسبة للمحاصيل والثمار والأكرية وعائدات العقارات المفروضة عليها الضريبة أيا كان مالكها.

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb

lexmaghreb.com

7- الدائنين أصحاب الامتياز العام على المنقولات، حيث يمكن للإدارة الضريبية أن تحتل هذه الرتبة، استنادا إلى المادة 105 من م.ت.د.ع.

8- الدائنين العاديين.

وبناء على ما سبق يتضح بجلاء، بأن مركز الدين الضريبي عند التوزيع العام لمنتوج بيع أصول المقاولة يتسم بالمحدودية مقارنة مع بعض الديون، إذ أن أفضل رتبة يمكن أن يحتلها في هذا الصدد هي الرتبة الرابعة، بل وأكثر من ذلك فحتى لو افترضنا أن الدين الضريبي مشمول بحق الأسبقية فإنه يصطدم بحق الأفضلية المقرر في إطار مسطرة المصالحة، إضافة إلى كثرة الديون التي قد تستفيد من مزية الأسبقية مما سيجعل وضعية الديون الضريبية أكثر تعقيدا، زيادة على ذلك فامتيازها الخاص والعام على المنقولات لا يشفع لها إلا باحتلال المرتبة السادسة أو السابعة، وهي مراتب متأخرة لا تمنحها الأفضلية سوى على الديون العادية، الشيء الذي يجعل من فرص تحصيل هاته الديون ضئيلة جدا، كما أن استفادة الإدارة من الرهن الرسمي رهين بيقظة المحاسب المكلف بالتحصيل، مع العلم أن هذا الرهن يتوقف على تعرض المدين للزيادة عن التأخير، الأمر الذي يترتب عنه أن عقار الملزم يصبح مثقلا بتقييدات سابقة تستوفى بالأسبقية على الدين الضريبي كما سبق توضيحه أعلاه.

وعليه، فإذا كان كل ما ذكر يتعلق بمرتبة الدين الضريبي تجاه باقي الديون من الناحية النظرية، **فما موقعه من الناحية العملية؟**

إن معرفة موقع الدين الضريبي من المنظور العملي يقتضي استعراض بعض مشاريع توزيع منتوج بيع أصول المقاولة المنجزة من طرف السنديك والمصادق عليها بواسطة القاضي المنتدب:

- مشروع تمت المصادقة عليه بموجب أمر صادر عن القاضي المنتدب بالمحكمة التجارية بفاس[620] جاء فيه:

"1- ثمن البيع:

بتاريخ 2013/04/30 صدر أمر عدد 2013/36 يصرح بتفويت الأصل التجاري بجميع عناصره المادية والمعنوية لشركة (ج.د) في التصفية القضائية مقابل مبلغ 235.000.00 درهم.

وبهذا يكون مجموع المداخيل هو مبلغ 235.000.00 درهم الذي سيتم توزيعه على جميع الدائنين حسب رتبهم.

2- الديون:

الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي: 3158132.73 درهم

شركة (أ.ف): 151599.20 درهم

[620] أمر صادر عن القاضي المنتدب بالمحكمة التجارية بفاس، عدد 234-2018، بتاريخ 2018/12/17، ملف عدد 345-8304-2018، غير منشور.

البوابة القانونية المغربية LexMaghreb
lexmaghreb.com

شركة (ب.ن): 15782.83 درهم
شخص ذاتي (ع.ب): 442000.00 درهم
قباضة فاس الأطلس: 143683.80 درهم
اتصالات المغرب: 10749.47 درهم
التجاري وفابنك: 34675.40 درهم
إدارة الجمارك الدار البيضاء -النواصر-: 2502.00 درهم
مصاريف المسطرة:
الخبراء: 2500.00 درهم
أتعاب السنديك: 40000.00 درهم
الحراس: 12000.00 درهم
المحامي: 18000.00 درهم
العون القضائي: 2000.00 درهم
مصاريف الإشهار: 740.00 درهم
المصاريف البنكية: 192.20 درهم
ديون العمال: 588698.03 درهم

3- توزيع ثمن البيع:

1.3- الديون التي حلت خلال فترة فتح مسطرة صعوبة المقاولة:

1.1.3- مصاريف المسطرة:

ومن مجموع المداخيل الذي بلغ 235000.00 درهم يخصم مبلغ الديون الناشئة خلال مسطرة المقاولة وهي كالآتي:

مصاريف المسطرة كما تمت الإشارة إليها، مجموعها هو: 75447.20 درهم.

وبعد خصم مبلغ مصاريف المسطرة من ثمن التفويت يكون المبلغ المتبقي هو: 159559.80 درهم.

ومنه تخصم مبلغ الضريبة القضائية بنسبة 5% كالتالي:

159552.80 - (15952.80 × %5) =151575.16

2.3- العمال:

وبهذا يكون المبلغ المتبقي هو 151575.16 درهم الذي نقترح توزيعه على العمال حسب نسبة كل واحد منهم....

فيما يخص الدائنين الذين لديهم دين عادي فإن ثمن التوزيع غير كافي لتغطية ديونهم.

وحيث أن المادة 382 من م.ش، جاءت صريحة إذ أعطت لديون الأجراء وضعية خاصة وذلك بمنحها المرتبة الأولى في الامتياز على المنقولات، وحيث أن المادة 667 من م.ت، نصت على أن مبلغ الأصول يوزع بين جميع الدائنين بالمحاصة مع ديونهم المقبولة بعد

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb

lexmaghreb.com

خصم مصاريف ونفقات التصفية القضائية، وكذا المبالغ التي تقاضاها الدائنون أصحاب الامتياز..."

إن الملاحظ من خلال هذا الأمر الذي صادق على مشروع توزيع ثمن الأصل التجاري، أنه لم يتم أداء ديون قباضة فاس الأطلس الضريبية رغم قبولها في حدود 143683.80 درهم بصفة امتيازية، غير أنه وللاعتبارات التي ذكرنها سلفا فيما يخص إقصاء الديون الضريبية من الامتياز على الأصل التجاري، الشيء الذي جعل هذا الدين ينزل منزلة الديون العادية، ومن تم فإن مشروع التوزيع أعطى للمصاريف القضائية ونفقات المسطرة والديون العمالية الأولوية من ثمن البيع، ما جعل حساب التصفية سلبيا، وبالتالي لم يتم أداء دين قباضة فاس الأطلس.

- مشروع التوزيع مصادق عليه بمقتضى أمر صادر عن القاضي المنتدب بالمحكمة التجارية بفاس[621] والذي جاء فيه:

" بتاريخ 2009/01/28 صدر أمر عدد 2009/07 يصرح بتفويت العقار في ملك الشركة الجديدة لمطاحن الأمل في التصفية القضائية مقابل مبلغ 7300000.00 درهم، والمنقولات بمبلغ 1700000.00 درهم.

وبهذا يكون مجموع المداخيل هو مبلغ 9701636.65 درهم الذي سيتم توزيعه على جميع الدائنين حسب الترتيب التالي:

- مصاريف المسطرة: 700694.53 درهم.
- ديون العمال: 2505030.74 درهم (تخصم من المبلغ المتبقي من ثمن بيع المنقولات)
- الديون الإمتيازية حسب المادة 575 (المقابلة للمادة 590 من م.ت الحالية) وهي:
- الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي 24820.48 درهم.
- ديون قباضة فاس الأطلس 902639.80 درهم و222643.00 درهم.
- الديون التي لها رهن على الرسم العقاري: وبما أن مبلغ الديون التي لها رهن على العقار تفوق المبلغ المتبقي سنقوم بتوزيع المبلغ المتبقي على الدائنين الذين لديهم رهن على العقار.
- ومنها مبلغ 4000000 لصالح التجاري وفابنك لكونها تتوفر على رهن من الرتبة الأولى.

وبهذا يكون المبلغ المتبقي هو 1021012.54 درهم الذي نقترح توزيعه لصالح القرض العقاري لكونها هي أيضا تتوفر على رهن على العقار.

فيما يخص الدائنين الذين لديهم دين عادي أو رهن على الأصل التجاري فإن ثمن التوزيع غير كافي لتغطية ديونهم."

يلاحظ من خلال هذا التوزيع الذي لقي المصادقة، أن الدين الضريبي لقباضة فاس الأطلس، استخلص بالكامل بفعل كفاية منتوج بيع أصول المقاولة، رغم تزاحم مجموعة

---

[621] أمر صادر عن القاضي المنتدب بالمحكمة التجارية بفاس، عدد 2018/99، بتاريخ 2018/05/21، ملف رقم 2018/8304/207، غير منشور.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

من الدائنين، لكن الذي جعل الدين الضريبي يستخلص، هو حصوله على امتياز الأسبقية المقرر بموجب المادة 590 من م.ت، حيث احتل المرتبة الثالثة، بينما الدائنين المرتهنين للعقار لم ينالوا سوى جزء بسيط من ديونهم، لأن حساب التصفية أصبح سلبيا، أما الديون العادية فلم تستوفي أبدا.

- مشروع توزيع مصادق عليه بأمر صادر عن القاضي المنتدب بالمحكمة التجارية بالدار البيضاء[622] الذي جاء فيه:

" وحيث أنه وبعد الاطلاع على وثائق الملف اتضح بأن أصول الشركة تتعلق بمنتوج بيع الأصل التجاري أي منقولات وحق الايجار.

وحيث أنه وبعد تصفية ديون العمال تبقى الأسبقية في المبلغ المتبقي لفائدة إدارة الضرائب التي لها الأسبقية في الحصول مديونتها على الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي طبقا لمقتضيات القانون المنظم لهذا الأخير وكذا م.ت.د.ع.

وحيث أنه على هذا الأساس فإنه يتعين توزيع المبلغ المتواجد بحساب التصفية على الخزينة العامة الدار البيضاء سيدي البرنوصي وكذا الإدارة الجبائية القدس وما تبقى يتم تسليمه للصندوق الوطني للضمان الاجتماعي..."

إن المستفاد من الأمر الصادر عن القاضي المنتدب أنه قضى بخلاف ما التمسه السنديك، حيث أمر بمنح الخزينة العامة مبلغ 296.313.60 درهم، وقباضة الإدارة الجبائية القدس 126.601.00 درهم، معتبرا إياهما دائنين ممتازين لهما حق الأولوية على دين الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي، استنادا إلى المادة 107 من م.ت.د.ع، ومصرحا بمنح هذا الأخير مبلغ 76.783.23 درهم بأقل ما ضمن في مشروع المصادقة المقدم من طرف السنديك والذي حدد في مبلغ 471.926.95 درهم بصفة امتيازية.

ومن هذا المنطلق، فإن البين من خلال النصوص القانونية والعمل القضائي، أن وضعية الديون الضريبية يغلب عليها طابع المحدودية، نتيجة وجود مجموعة من الديون التي تحظى بالأفضلية والأولوية عليها، مما يجعلها تنزل منزلة الديون العادية، ومن تم تبقى معلقة على مدى تغطية أصول المقاولة لخصومها، الأمر الذي يجعلنا نصف وضعية الدين الضريبي بالهشة لقلة فرص تحصيلها، وكل هذا سينعكس سلبا على الموارد المالية للدولة.

ونشير في ختام هذه النقطة إلى أنه بسداد الديون المستحقة تقفل عمليات التصفية، كما تقفل عند تعذر استمرارها لعدم كفاية الأصول، وبذلك يبقى التساؤل مطروحا حول **مدى إمكانية الإدارة الضريبية من تفعيل إجراءات التحصيل خلال مسطرة التصفية القضائية؟** كما يتبادر إلى الأذهان تساؤل آخر حول **إمكانية متابعة مسير المقاولة بعد قفل مسطرة التصفية القضائية إذا لم تستوفي الإدارة الضريبية كامل ديونها؟**

[622] أمر صادر عن القاضي المنتدب بالمحكمة التجارية بالدار البيضاء، رقم 464، بتاريخ 2021/04/06، ملف رقم 2021/8304/604، غير منشور.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

الفقرة الثانية: مظاهر حماية الدين الضريبي خلال مسطرة التصفية القضائية

إذا كانت التسوية القضائية كما سبق ذكره تهدف إلى ضمان بقاء المقاولة على قيد الحياة، حتى وإن تطلب ذلك تأجيل أداء ديون الدائنين أو تخفيضها، فإن التصفية القضائية تأتي نتيجة اختلال جذري وعميق لوضعية المقاولة، وبالتالي يتعين تصفية خصومها حتى وإن كان من شأن ذلك أن يؤثر على التنمية الاقتصادية والاجتماعية المستدامة،[623] وباعتبار الإدارة الجبائية دائن للمقاولة الخاضعة لمسطرة التصفية القضائية، فهي ليست بمنأى عن تأثيرات هذه المسطرة، فعلى إثر الحكم القاضي بفتح مسطرة التصفية القضائية تسقط آجال الديون،[624] وهو ما يسهل على الإدارة الجبائية استخلاص ديونها دون أن تكون مضطرة لانتظار الآجال، مما يجعل وضعيتها أفضل مقارنة مع مخطط الاستمرارية الذي يفرض آجالا طويلة قد لا تكون في صالحها.

ويبقى من أهم الآثار التي ترتبها مسطرة التصفية القضائية حق الإدارة الضريبية في إجراء المتابعات الفردية إذا ما توفرت شروطها خلال هذه الفترة **(أولا)**

ومن جهة أخرى، فإذا كان بإمكان المحكمة أن تقضي في أي وقت ولو تلقائيا بقفل مسطرة التصفية، إذا لم يعد هناك ديون واجبة الأداء أو استحال ذلك لعدم كفاية أصول المقاولة عملا بمقتضيات المادة 669 من م.ت، فهل تملك الإدارة الجبائية حق متابعة مسير المقاولة لاستخلاص ديونها العالقة في ذمة هاته الأخيرة بسبب عدم كفاية الأصول؟ **(ثانيا)**

أولا: استرداد الحق في إجراء المتابعات الفردية

إن التحصيل هو الهدف من تطبيق القانون الضريبي، فبواسطته تستطيع المصالح المؤهلة قانونا، تحويل المبالغ الضريبية المتأتية من أموال وممتلكات المدينين إلى خزينة الدولة، ونميز في التحصيل بين التحصيل الرضائي والجبري،[625] غير أن الحكم القاضي بفتح مسطرة التصفية القضائية يوقف كل هاته الإجراءات الرامية إلى تحصيل الدين الضريبي، وذلك رغبة من المشرع في توفير جميع الظروف الملائمة لتسوية وضعية المقاولة، وتجنيبها كل إجراء من شأنه عرقلة تحقيق هذا الهدف، ومن تم فإن المحاسب المكلف بالتحصيل يمنع عليه أن يمارس الصلاحيات المخولة له بموجب م.ت.د.ع، فيما يخص إجراءات التحصيل الجبري.

وهكذا فإن هذا المنع من القيام بالمتابعات الفردية يجد أساسه في المادة 686 من م.ت التي جاء فيها " **يوقف حكم فتح المسطرة أو يمنع كل دعوى قضائية يقيمها الدائنون أصحاب ديون نشأت قبل الحكم المذكور ترمي إلى:**

---

[623] Khalidi Farid, l'impact de droit des entreprises en difficulté sur le développement durable, Article publié dans le journal des professions juridique et judiciaires, numéro 2, 2018, p 549.

[624] تنص المادة 660 من م.ت على أنه " يترتب عن الحكم القاضي بفتح التصفية القضائية حلول آجال الديون المؤجلة."

[625] عزيزة تابتي، ضمانات الخاضع للضريبة في المنازعات الضريبية بين التأسيس والتحصيل، ط1، مطبعة الرشاد بسطات، 2020، ص 74.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

-الحكم على المدين بأداء مبلغ من المال؛
-فسخ عقد لعدم أداء مبلغ من المال.
يوقف الحكم أو يمنع كل إجراء تنفيذي يقيمه هؤلاء سواء على المنقولات أو على العقارات..."

وهذا ما دائبت المحاكم المغربية على تطبيقه، حيث جاء في أمر صادر عن القاضي المنتدب بالمحكمة التجارية بوجدة[626] بأنه " **وحيث إن الشركة الطالبة خاضعة حاليا لمسطرة التصفية القضائية، ووظيفة القاضي المشرف عليها تكمن في استجماع عناصر ذمتها المالية من أصول عقارية ومنقولات وتسييلها مرورا بمراحل عرضها للبيع واستخلاص ثمنها لأجل توزيع الحصيلة النهائية على الدائنين كل بحصته.**
وحيث إن التسويات القضائية والتصفيات في نطاق قانون صعوبات المقاولة تعد مساطر جماعية يمنع على الدائن منفردا أن يمارس إجراءات الحجز والتنفيذ على أموال المقاولة بصريح المادة 686 من م.ت.
وحيث إن من شأن فرض الحجوزات على أموال المقاولة إحداث إخلال بالسير العادي للمسطرة وعرقلة إجراءاتها بفعل تقييد أعمال السنديك في تحصيل الحقوق وتداول الأصول مما يحدث تأخرا لا محالة في عجلة التصفية.
وحيث إن الضرورات القصوى تلزم القاضي المنتدب طبقا لنص المادة 672 من م.ت بالتدخل العاجل لإنهاء أي اضطراب يشوب سير المسطرة المشرف عليها. "

وإذا كان هذا هو الأصل، فإنه استثناءا من ذلك يمكن للمحاسب المكلف بالتحصيل أن يسترجع الحق في المتابعات الفردية خلال فترة التصفية القضائية، إذا ما توفرت الشروط الضرورية التي تسمح بإجرائها، وهذا أمر منطقي وطبيعي مادام أن الأمل في إنقاذ المقاولة غير قائم، لأن وضعيتها مختلة بشكل لا رجعة فيه، وهذه المكنة صرحت بها المادة 661 من م.ت، التي جاء فيها " **يمكن للدائنين المتوفرين على امتياز خاص أو على رهن حيازي أو رهن رسمي، وكذا للخزينة العامة بالنسبة لديونها الممتازة، ممارسة الحق في إجراء المتابعات الفردية إذا لم يشرع السنديك في تصفية الأموال المثقلة داخل أجل ثلاثة أشهر من تاريخ صدور الحكم القاضي بفتح التصفية القضائية وذلك شريطة أن يكونوا قد صرحوا بديونهم حتى وإن لم تقبل بعد.**
في حالة بيع عقارات المدين تطبق الفقرتين 1 و3 من المادة 654 أعلاه والمادة 667 أدناه."

من خلال المقتضيات الواردة في المادة أعلاه، يتبين أن الغاية المتوخاة من استرداد المتابعات الفردية، هي منح الفرصة للإدارة الضريبية لتحقيق امتيازاتها والضمانات التي

[626] أمر صادر عن القاضي المنتدب بالمحكمة التجارية بوجدة، عدد 2021/3، بتاريخ 2021/01/05، ملف رقم 2020/8303/9، غير منشور.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

تحظى بها في سبيل استيفاء ديونها، وكذا حث السنديك على الإسراع بتصفية الأموال المثقلة بهذه الضمانات ووفاء الديون حسب ترتيب الدائنين.[627]

إن مقتضيات المادة 661 من م.ت، المذكورة آنفا هي نفسها المتضمنة في المادة L643-2 من القانون التجاري الفرنسي، التي خولت للإدارة الجبائية إمكانية الشروع في المتابعات الفردية بشأن ديونها الممتازة، وفي هذا الصدد جاء في قرار لمحكمة النقض الفرنسية[628] بأنه " **إن تصريح الدائن يقطع فترة التقادم ويستمر هذا التأثير حتى إغلاق الإجراءات الجماعية، وعندما يتعلق الأمر بدائن ممتاز فإنه لا يستخدم حقه في بدء الإجراءات بشكل فردي، إلا إذا لم يتولى المصفي تصفية الموجودات المرهونة في غضون ثلاثة أشهر...، وأنه تطبيقا للمادة L643-2 من القانون التجاري يمكن ل CIFRAA أن تمارس حقها في المتابعات الفردية...**"

وعلى أيا فإن حق الإدارة الضريبية في تفعيل هذه المتابعات يتوقف على توفرها على مجموعة من الشروط، يمكن استخلاصها من مقتضيات المادة 661 أعلاه وهي:

1- عدم قيام السنديك بتصفية الأموال المثقلة - ومنها الديون الضريبية - داخل أجل ثلاثة أشهر من تاريخ صدور الحكم القاضي بفتح مسطرة التصفية القضائية، والملاحظ على أن المشرع لم يشترط ضرورة إثبات إهمال أو إغفال السنديك القيام بتصفية الأموال.[629]

2- أن تكون الضرائب غير المدفوعة امتيازية أو مضمونة برهن رسمي وفق قواعد م.ت.د.ع في إطار المواد من 105 إلى 113 منها.

3- أن تكون هذه الديون قد تم التصريح بها خلال المدة المحددة للتصريح بالديون، سواء تم قبولها أم لم تقبل بعد.

وبالتالي فإن هذه الشروط تعتبر ضرورية لصحة القيام بالمتابعات الفردية، وعدم احترامها أو الإخلال ببعضها يترتب عنه بطلان هذه المتابعات، وبالتالي تصبح عديمة الأثر، أما إذا توفرت هذه الشروط مجتمعة أصبحت إمكانية تحقيق هذه الأموال متاحة للإدارة الضريبية لتجاوز تأخر السنديك في تصفية الخصوم، لكن هذا الحق لا يؤدي إلى إطلاق يد المحاسب وتحريره من كل قيد في إجراء هذه المتابعات، فالفقرة الأخيرة من المادة 661 من م.ت تنص صراحة على أنه " **في حالة بيع عقارات المدين تطبق الفقرتان 1 و3 من المادة 654 أعلاه والمادة 667 أدناه.**"

---

[627] تجب الإشارة إلى أن إهمال السنديك في عدم قيامه بتصفية الأموال المثقلة بهذه الضمانات يمكن أن يؤدي إلى إثارة مسؤوليته من طرف الدائن المتضرر وخاصة في حالة حدوث نقص كبير في قيمة المال المثقل بالضمان يوم بيعه بالمقارنة مع قيمته يوم التصفية القضائية، كما أن مسؤوليته تثار كذلك في حالة سرقة المال غير الخاضع للتأمين إذا تمت سرقته بعد مدة طويلة من افتتاح المسطرة.

-Michel Le Corre, droit et pratique des procédures collectives, 2°Édition, Dalloz, paris, 2003, p 330.

[628] Cass.Com, N°15-17.321, à la date 12 juillet 2016, publié sur le site www.legifrance.gouv.fr, date de consultation, le 14/09/2021, à 15:16.

[629] إن ما يقطع الطريق على الإدارة الضريبية ومنه إلى باقي الدائنين الممتازين من ممارسة هذا الحق في اعتقادنا هو البدء في إجراءات التنفيذ من طرف السنديك، وأن اللجوء إلى الخبرة أو أي إجراء آخر لتحديد قيمة المال المرهون لا ترقى إلى مستوى الإجراء التنفيذي وتبقى مجرد تصرفات تمهيدية لا تمنع من ممارسة المتابعات الفردية.

lexmaghreb.com

وأمام هذه الحالة الصريحة على مقتضيات المادة 654 من م.ت،[630] فإنه في الحالة التي يكون فيها موضوع التنفيذ هو عقارات، فإن الأمر يتطلب ترخيص من لدن القاضي المنتدب الذي يحدد الثمن الافتتاحي للمزايدة وشروط البيع وشكليات الإشهار، وهذا ما يجعل تحقيق هذه الأموال بمبادرة من الإدارة الضريبية كما لو أنها تتم على يد السنديك دون أدنى مراقبة من قبلها على ثمن البيع أو إجراءاته، الأمر الذي يتعارض مع مقتضيات م.ت.د.ع، التي تعطي للإدارة الضريبية الحق في سلوك إجراءات التحصيل الجبري دون الحاجة إلى اللجوء للقضاء، استنادا على السندات التنفيذية الصادرة.[631]

وعلى العموم فإن الإدارة الضريبية تسترجع كافة السلطات المخولة والتي غلت في المساطر الجماعية، إذ يصير من حقها الشروع في إجراءات التحصيل الجبري على المنقولات، وعند عدم كفايتها تنتقل إلى التنفيذ على العقارات عملا بمقتضيات المادة 67 من م.ت.د.ع، من خلال إجراءات الحجز والبيع بالمزاد العلني، بالإضافة إلى إمكانية تحقيق الرهن الرسمي في إطار الشروط التي تحددها م.ت.د.ع،[632] ومباشرة إشعار الغير الحائز والتي تعتبر إحدى أهم الضمانات والمتابعات التي تدخل ضمن سلم إجراءات التحصيل، وتكرس بشكل فعال ضمانات الإدارة في تحصيل الديون الضريبية، وذلك من خلال الأثر الفوري لهذا الإجراء والسرعة والمباغتة التي تميزه.

ويجب التأكيد مرة أخرى، على أن مواصلة المتابعات الفردية لا تغير في شيء نظام التوزيع الناتج عن البيع، ومن تم فالسنديك هو الجهاز الوحيد الذي يحق له تحصيل ثمن منتوج بيع الأصول العائدة للمقاولة، والتي بيعت بمبادرة من الإدارة الضريبية، بحيث يقتصر دور هاته الأخيرة على تحريك إجراءات البيع فقط،[633] وهذا ما ذهبت إليه محكمة النقض الفرنسية في قرار لها[634] جاء فيه " **إن الحق في المقاضاة الفردية للدائنين في حالة تقاعس المصفي عن تصفية الخصوم، يخولهم فقط متابعة إجراءات البيع أو الشروع فيها، وليس طلب تقسيم أو ترخيص ملكية غير مقسمة، وبذلك فإن قيام الدائن بمواصلة بيع العقار**

---

[630] تنص المادة 654 من م.ت على أنه " يتم بيع العقار وفق الطرق الواردة في باب الحجز العقاري من قانون المسطرة المدنية. غير أن الثمن الافتتاحي للمزايدة وكذا الشروط الأساسية للبيع وتحديد شكليات الشهر يحدد من طرف القاضي المنتدب وذلك بعد تلقي ملاحظات المراقبين والاستماع لرئيس المقاولة والسنديك أو استدعائهما بصفة قانونية.

حينما يتم وقف إجراء حجز عقاري شرع فيه قبل افتتاح التسوية أو التصفية القضائية نتيجة لفتح المسطرة، يمكن للسنديك أن يحل محل الدائن الحاجز في حقوقه بالنسبة للإجراءات التي قام بها والتي تعتبر منجزة لحساب السنديك الذي يقوم ببيع العقارات. ويمكن آنذاك متابعة الحجز العقاري لمجراه انطلاقا من المرحلة التي تم توقيفه فيها بفعل حكم فتح المسطرة التي أدت إلى وقفه.

كما يمكن للقاضي المنتدب أن يأذن استثناء تحت نفس الشروط بالبيع، إما بمزايدة ودية بالثمن الافتتاحي الذي يحدده وإما بالتراضي وفقا للثمن والشروط التي يحددها، إذا كان من شأن طبيعة محتوى العقارات وموقعها أو العروض المقدمة إتاحة التوصل إلى تفويت ودي بأفضل الشروط.

في حالة اللجوء إلى مزايدة ودية، يمكن القيام بزيادة السدس طبقا لمقتضيات قانون المسطرة المدنية.

تكون المزايدات التي تتم تطبيقا للفقرات السابقة بمثابة تطهير للعقود من الرهون الرسمية."

[631] تنص المادة 29 من م.ت.د.ع على أنه " باشر التحصيل الجبري بناء على سندات تنفيذية، طبقا للشروط المنصوص عليها في هذا القانون في حق:

-المدينين الذين لم يؤدوا ما بذمتهم من ديون داخل الآجال المحددة..."

[632] المادة 113 من م.ت.د.ع.

[633] سويلم صبور، وضعية الضمانات العينية في مساطر صعوبات المقاولة، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون الخاص، جامعة الحسن الأول، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بسطات، السنة الجامعية 2013/2012، ص 106.

[634] Cass.Com, N° 17-27.411, à la date 9 janvier 2019, publié sur le site www.legifrance.gouv.fr, date de consultation, le 14/09/2021, à 19:40.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

عند حبس الرهن العقاري، يعتبر باطلا لأن هذا الإجراء يخص المصفي لوحده، وبالتالي تكون محكمة الاستئناف قد انتهكت المادتين 1382 و1240 من القانون المدني، إلى جانب المادة L643-2 من القانون التجاري. "

وهكذا، وبعد أن تعرفنا على الإمكانية المخولة للإدارة الضريبية في القيام بالمتابعات الفردية ضد المدين أثناء مسطرة التصفية القضائية، فإننا سنحاول الإجابة في المحور الموالي على التساؤل الذي طرحناه سلفا، بخصوص مدى إمكانية متابعة مسير المقاولة بعد قفل التصفية القضائية.

ثانيا: مسؤولية المسير كمدخل لحماية الدين الضريبي

لقد نظم المشرع المغربي قفل مسطرة التصفية القضائية، بمقتضى المادة 669 من م.ت، مخولا بذلك للمحكمة وحدها صلاحية إقفالها بعد استدعاء رئيس المقاولة وبناء على تقرير القاضي المنتدب متى توفرت الأسباب الآتية:

1- إذا لم يعد ثمة خصوم واجبة الأداء أو توفر السنديك على المبالغ الكافية لتغطية ديون الدائنين، وهو أمر صعب تصوره، خصوصا وأن أغلب المقاولات لا تصل إلى هذه المرحلة، إلا بعد أن تكون وضعيتها جد متدهورة وعليها ديون كثيرة.

2- إذا استحال الاستمرار في القيام بعمليات التصفية القضائية لعدم كفاية الأصول، بعد تقديم السنديك تقريرا في شأن الحسابات، وتعتبر هذه الحالة الأكثر شيوعا، وهذا ما أكدته المحكمة التجارية بفاس في حكم لها[635] جاء فيه " **حيث إنه بالاطلاع على تقرير القاضي المنتدب وما صرح به السنديك بغرفة المشورة ثبت للمحكمة أن الشركة موضوع التصفية لا تملك أية ممتلكات وهو الشيء الذي يعني أن هذه الشركة لا تتوفر على أصول يمكن بيعها للاستمرار في القيام بعمليات التصفية القضائية وهو ما يستدعي الحكم بقفلها طبقا لمقتضيات المادة 635 من م.ت (في صيغتها القديمة) مع تحميل الشركة المدينة جميع المصاريف.** "

وعليه، فإن عدم كفاية أصول المقاولة لتغطية الخصوم يترتب عنه ضياع حقوق الدائنين، ومنه إلى الإدارة الضريبية التي تتأثر كثيرا بالنظر إلى حجم الديون التي تكون دائنة بها، الأمر الذي يدفعنا للتساؤل عن **مدى إمكانية تفعيل المحاسب العمومي لمسطرة التحصيل الجبري في حق المسير[636] بعد قفل المسطرة؟**

---

[635] حكم صادر عن المحكمة التجارية بفاس، رقم 8، بتاريخ 2017/01/25، ملف رقم 16/8319/233، غير منشور.

[636] يقصد بالمسير هو كل شخص طبيعي أو معنوي يتم تعينه لفترة معينة ليشرف على مهام التسيير والتدبير المتعلقة بالشركة، ويعتبر ممثلها القانوني الذي يتحمل جميع التزاماتها وحقوقها اتجاه الغير.

- وتجب الإشارة إلى أن المسير قد يكون قانونيا أو فعليا، فالأول هو الذي يتم تعينه بمقتضى النظام الأساسي للشركة ويسمى مسيرا نظاميا، أو بمقتضى عقد لاحق ويسمى مسيرا اتفاقيا، أما المسير الفعلي هو الذي يمارس بكل سيادة لاستغلال نشاط إيجابي فعال في تسيير ومراقبة المؤسسة مع المدير المعين أو بمفرده، فهو يقوم بعمل الوكيل القانوني ويمارس سلطته ويتصرف دون أي سند.

-Gerard Le Grand, la responsabilité fiscale des dirigeants d'entreprise, 1°Édition, Litec, paris, 2003, p 1.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

بالرجوع إلى مقتضيات المادة 669 من م.ت، يلاحظ على أنها لا تسعف في الإجابة عن مصير الديون الضريبية التي لم تتمكن الإدارة الجبائية من استيفائها بسبب عدم كفاية الأصول بعد قفل مسطرة التصفية القضائية، وهذا خلافا للمشرع الفرنسي الذي نص في المادة L643-11 من م.ت.ف، على الحالات التي تسمح للدائنين بمتابعة المدين بعد قفل عمليات التصفية القضائية لعدم كفاية الأصول، حيث جاء في هذه المادة:

" 1- إن الحكم القاضي بقفل التصفية القضائية لعدم كفاية الأصول، لا يعيد للدائنين ممارسة المتابعات الفردية ضد المدين، ما عدا إذا كان الدين ناشئا عن:

أ- إدانة جنائية للمدين.

ب- حقوق شخصية للدائن.

2-.....

3- ويسترد الدائنون حقهم في الإجراءات الفردية في الحالات التالية:

أ- إعلان الإفلاس الشخصي للمدين؛

ب- حكم الإدانة بالإفلاس؛

ج- إذا سبق للمدين أن كان مسيرا لأموال أو لشخص معنوي خضع للتصفية القضائية قبل خمس سنوات....

4- في حالة ارتكاب المدين لغش اتجاه الدائنين. "

غير أن هذه الإمكانيات ليست مطلقة بل تبقى مقيدة بالحصول على إذن من رئيس التي فتحت فيها المسطرة، فالدائنون الذين يسترجعون حق المتابعات الفردية بعد قفل مسطرة التصفية، لا يمكن القيام بها إلا إذا حصلوا على إذن من رئيس المحكمة، وهو ما يسري أيضا على الإدارة الضريبية.

فقد قررت الغرفة التجارية لمحكمة النقض الفرنسية[637] في **" قضية الغش ضد الدائنين، بأن المحكمة هي من تخول لهؤلاء الدائنين الحق في استئناف المتابعات الفردية ضد المدين، بعد سماع هذا الأخير وكذا المصفي والمراقبين، ويكون ذلك بناء على طلب أي طرف ذي مصلحة، وبالتالي لا يمكن إلا للمحكمة المختصة بالحكم بالتصفية أن تأذن باستئناف المتابعات الفردية، وبذلك فإن محكمة الاستئناف التي لم تكن مختصة بالحكم في الإجراءات الجماعية والتي حكمت دون الاستماع إلى المصفي والمراقبين، تكون قد انتهكت المادة L643-11 من القانون التجاري. "**

وأمام إحجام المشرع المغربي عن الإجابة على هذه الحالة، يرى أحد الفقهاء[638] بأن الحكم بإقفال التصفية القضائية بسبب عدم كفاية الأصول، لا يؤدي إلى استعادة الدائنين حقهم في ممارسة دعاوى فردية ضد المدين، إلا إذا كان ناتجا عن دعوى جنائية من أجل

---

[637] Cass.Com, N°109, à la date 5 février 2020, N° de pourvoi 18-22.569, le 15/09/2021, à 17:42.

[638] امحمد لفروجي، صعوبات المقاولة والمساطر القضائية الكفيلة بمعالجتها، م س، ص 422.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

وقائع خارجة عن دائرة النشاط المهني لهذا المدين وإما عن حقوق مرتبطة بشخص ذات المدين أو في حالة ثبوت غش اتجاه الدائنين.

ويبدو أن هذا الاتجاه يساير ما جاء به المشرع الفرنسي في إطار المادة L643-11 من م.ت.ف المشار إليها سلفا.

في حين ذهب **الاتجاه الثاني**[639] إلى الدعوة إلى التمسك بالثوابت القديمة، التي تجعل الدائنين يسترجعون دعاويهم الفردية ضد المدين، وقد أسس هذا الجانب موقفه على سكوت المشرع وعدم وجود نص صريح يحول دون استعمال هذه المكنة، وعلى كون وقف المتابعات الفردية جاء في مدونة التجارة ضيقا بحيث لا يشمل جميع الدعاوى، وإنما تلك المنصوص عليها فقط في المادة 686 من م.ت، هذا فضلا عن كون استعادة هذا الحق يخلق توازنا عادلا بين المدين والدائن، فإن كان الأول يحظى برفع غل اليد بعد الحكم بقفل التصفية القضائية، فإن العدالة تقتضي حسب هذا الجانب باسترجاع الدائنين لحقهم في ممارسة المتابعات الفردية.

والرأي فيما أعتقد أن الاتجاه الأخير على صواب، لأنه لا يمكن تصور ضياع حقوق الدائنين بصفة عامة والإدارة الضريبية على وجه الخصوص، لعدم كفاية الأصول، فإمكانية اللجوء إلى المتابعات الفردية قد تلزم المدين بأداء ديونه وعدم تملصه من واجباته، كلما ثبت في حقه غش ضريبي[640] أو إذا استعمل وسائل احتيالية كانت سببا في عدم تحصيل الإدارة الضريبية لجميع ديونها، والقول بخلاف ذلك يجعل المسير يستغل هذه الثغرة للتهرب من أداء الديون الضريبية تحت غطاء قانوني لنظام صعوبات المقاولة، ولأجل ذلك ندعو المشرع المغربي بضرورة التدخل كما فعل نظيره الفرنسي بنصوص قانونية تؤطر هذه الحالة.

وإن صح ما قلناه، فإنه يمكن متابعة المسير بعد قفل مسطرة التصفية القضائية، في إطار المسؤولية التضامنية عن الضرائب المفروضة على المقاولة، بحيث نصت المادة 98 من م.ت.د.ع على أنه " **إذا تعذر تحصيل الضرائب كيفما كانت طبيعتها والغرامات والزيادات وصوائر التحصيل المرتبطة بها الواجبة على شركة أو مقاولة نتيجة أعمال تدليسية مثبتة قانونا، أمكن جعل المدبرين أو المتصرفين أو المسيرين الآخرين مسؤولين على وجه التضامن مع الشركة أو المقاولة عن أداء المبالغ المستحقة وذلك إذا لم يكونوا ملزمين بأداء ديون الشركة تطبيقا لأحكام أخرى.**

---

[639] أحمد شكري السباعي، الوسيط في مساطر الوقاية من الصعوبات التي تعترض المقاولة ومساطر معالجتها، الجزء الثالث، م س، ص 133.

[640] يقصد بالغش الضريبي " هو ذلك التصرف الانفرادي والارادي المعبر عن التملص الضريبي الكي يمارس من طرف الملزمين عن طريق مخالفة قواعد القانون الضريبي بشكل مباشر، كالغش عن طريق الإخفاء المادي للمداخيل المحققة أو الإخفاء للطبيعة القانونية للعمليات المنجزة."
- عصام القرني، عشرون سنة على تجريم الغش الضريبي بالمغرب، الحصيلة، الاكراهات، الرهانات، مجلة المنارة للدراسات القانونية والادارية، عدد خاص، 2018، ص 133.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

تثار هذه المسؤولية حسب الحالة بمبادرة من الخازن العام للمملكة أو المدير العام للضرائب أو المدير العام لإدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة الذين يقيمون دعوى لهذا الغرض أمام المحكمة الابتدائية ضد المدبرين أو المتصرفين أو المسيرين الآخرين."

وهكذا، فإن المادة أعلاه قد قيدت إمكانية إثارة مسؤولية المسيرين بوجوب الرجوع إلى القضاء وربطها بعدة شروط وهي:

- وجود مناورات تدليسية مرتكبة من طرف المسيرين

بداية يقصد بالمناورات أو الأعمال التدليسية استخدام طرق ينتج عنها إما إخفاء أو تقليص المادة الخاضعة للضريبة أو الحصول من الدولة على استردادات غير مبررة عندما لا يكون من الممكن اعتبار هذه الطرق بمثابة أخطاء تغتفر أو إغفالات لا إدارية، وإنما على العكس من ذلك نتيجة أعمال واعية وإدارية ترمي إلى إضفاء مظهر الصدق على تصريحات مقترفيها غير المطابقة للحقيقة في الواقع، وتفترض النية الظاهرة للإفلات كليا أو جزئيا من الضريبة.[641]

الملاحظ أن المشرع المغربي في إطار المادة 98 أعلاه، اكتفى فقط بالتنصيص على الأعمال التدليسية دون تحديد صور هذه الأعمال، الأمر الذي قد ينعكس سلبا على العمل القضائي، هذا على خلاف المشرع الفرنسي الذي نص في إطار المادة L267 من كتاب المساطر الجبائية الفرنسي بأنه " **حينما يكون مسيرو الشركات والأشخاص المعنوية والمجموعات، مسؤولين عن أفعال تدليسية أو عدم الامتثال المتكرر للالتزامات الضريبية استحال معها تحصيل الديون الضريبية والجزاءات..."**

وبهذا يكون المشرع الفرنسي قد حدد العنصر المادي للأعمال التدليسية في حالتين على سبيل الاختيار، وهما المناورات تدليسية أو الطابع الخطير والمتكرر لعدم مراعاة الالتزامات الجبائية، أي أن المحاسب المكلف بالتحصيل له الخيار في التمسك بإحداهما أو كلاهما.[642]

إلا أن هذا لا يمنعنا من إدراج بعض نماذج لصور الأعمال التدليسية، كتوزيع أرباح صورية وتفويت جزء من أصول المقاولة إلى الغير أو الزيادة في الخصوم، تغيير المقر الاجتماعي للشركة أكثر من مرة دون إشعار الإدارة الضريبية، تغيير اسم الشركة أكثر من مرة دون إشعار الإدارة، تراكم ديون الشركة حتى توقفت عن مواصلة نشاطها.

- تعذر تحصيل الدين الضريبي

لا يمكن الجزم بثبوت المسؤولية التضامنية للمسيرين إلا عندما تتعذر عملية تحصيل الدين الضريبي، هذا الشرط يتطلب أن تثبت الإدارة الضريبية أنها استنفدت جميع إجراءات التحصيل في حق المقاولة المدينة ولم تؤدي إلى أي نتيجة.

---

[641] الدورية الصادرة عن الإدارة الضريبية الفرنسية بتاريخ 1980/02/06 (BODGI13L-1-80)، والمنشورة في ID من مجلة القانون الضريبي، ع 10، 1980، ص 20.

[642] للمزيد من التفاصيل أنظر، عزيزة تابتي، المسؤولية الضريبية لمسيري الشركات التجارية، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، جامعة سيدي محمد بن عبد الله، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بفاس، السنة الجامعية 2018/2017، ص 175 وما يليها.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

وفي هذا الصدد أورد المشرع المغربي في إطار المادة 57 من م.ت.د.ع، مقتضيات خاصة بالحالة التي يتعذر فيها على المحاسب العمومي المكلف بالتحصيل مباشرة أو إتمام إجراءات الحجز، تتعلق بحالة عسر المدين والذي يتم إثباته عبر مسطرة خاصة، عن طريق محضر عدم وجود ما يحجز، وإما بشهادة العوز.

ولإثارة المسؤولية التضامنية لا يكفي أن توجد مناورات تدليسية بل يجب أن تؤدي هذه المناورات إلى عرقلة تحصيل الدين الضريبي، وأن توجد علاقة سببية بين العملية التدليسية وتعذر تحصيل الدين الضريبي، مثلا أن تكون المقاولة مدينة بعدة ديون ضريبية، ويعمل مسيروها عن رهن الملكية العقارية لفائدة الأبناك لقاء قروض لأغراض غير متعلقة بنشاط المقاولة وذلك بتحويلها لفائدة الشركاء.

- عدم وجود إمكانية موازية للأداء

بمعنى ألا يكون المسيرون ملزمين بأداء الديون الضريبية الواجبة على الشركة بمقتضى أحكام أخرى، أي أن تكون المسؤولية التضامنية هي الوسيلة الوحيدة لاستخلاص الديون الضريبية.

إن عبارة أحكام أخرى الواردة في المادة 98 من م.ت.د.ع، قد تجد صداها مثلا في مقتضيات المادة 738 من م.ت، التي تؤكد على إمكانية تحميل المسيرين خصوم المقاولة كليا أو جزئيا، بفعل النقص الحاصل في باب الأصول والناتج عن خطأ في التسيير على وجه التضامن، أو متى أدينو بجريمة افتعال العسر،[643] كإجراء ينصب على فئة الملزمين الذين توصلوا بإعلام ضريبي وقاموا بأعمال ترتب عنها تبديد الأموال، وذلك من أجل الإفلات من أداء الديون الضريبية، أو متى تعلق الأمر بالجزاءات الجنائية المنصوص عليها في إطار المادة 192 من م.ع.ض.

وعموما يشكل التعويض في دعوى المسؤولية الضريبية أداء أصل الدين الضريبي علاوة عن الغرامات والزيادات وصوائر التحصيل المرتبطة بها، الأمر الذي قد يساهم في تحصيل الدين الضريبي عند تعذر استخلاصه خلال مرحلة التصفية القضائية، غير أن ذلك يبقى رهين بمدى ملاءة الذمة المالية للمسيرين واستيفاء الشروط الواجبة لإقامة دعوى المسؤولية التضامنية.

وتجب الإشارة إلى أنه متى ثبت عسر المدين، ولم تقضي طرق التحصيل الجبري للتنفيذ على أمواله، أو كان هذا الأخير في مأمن من تطبيق مسطرة الإكراه البدني لبلوغه 60 سنة، فإن المشرع سن مسطرة خاصة تتعلق باقتراح الدين للإلغاء **L'admission en non valeur** بمبادرة من المحاسب المكلف بالتحصيل وبناء على طلب يرفع إلى الجهة المختصة مع ضرورة تعزيزه بما يبرر تعذر تحصيل الدين الضريبي وفق ما جاء في المادة 126

[643] تنص المادة 84 من م.ت.د.ع على أنه " يعتبر مفتعلين لعسرهم أو معرقلين لتحصيل الديون العمومية، المدينون الذين بعد توصلهم بإعلام ضريبي قاموا بأعمال ترتب عنها تبديد الأموال التي تكون ضمان الخزينة بهدف عدم إخضاعها لإجراءات التحصيل أو الحيلولة دون القيام بهذه الإجراءات."

LexMaghreb
lexmaghreb.com

من م.ت.د.ع، التي تنص على أنه " **إذا لم تفض جميع طرق التنفيذ على أموال المدين وعند الاقتضاء على شخصه إلى تحصيل الديون العمومية، يقترح إلغاء هذه الأخيرة بمبادرة من المحاسب المكلف بالتحصيل.**

يتم اقتراح إلغاء الديون غير القابلة للتحصيل بواسطة قوائم معززة بالتبريرات الضرورية يمكن أن تكون على الشكل التالي:

-محضر عدم وجود ما يحجز؛

-محضر التفتيش؛

-شهادة الغياب؛

-شهادة العوز.

ما لم ينص على أحكام مخالفة، يتم اتخاذ قرار قبول الإلغاء من طرف:

-الوزير المكلف بالمالية أو الشخص الذي يفوضه لذلك بالنسبة للدولة؛

-الآمر بالصرف بعد تأشيرة السلطة الوصية المختصة بالنسبة للجماعات المحلية وهيئاتها؛

-الآمر بالصرف بعد تأشيرة الوزير المكلف بالمالية بالنسبة للمؤسسات العمومية.

يعتبر بمثابة قبول الإلغاء، انعدام رد السلطة المختصة داخل أجل سنة ابتداء من تاريخ توصلها بقوائم الديون غير القابلة للتحصيل. "

وإلى جانب هذه الضمانات الحمائية المباشرة، فهناك أيضا مجموعة من الضمانات الإضافية وغير المباشرة التي يمكن للإدارة الضريبية أن تستفيد منها، ولعل أبرزها إمكانية المطالبة بتمديد المسطرة[644] إلى المسيرين، كأهم الآليات التي تكرس مبادئ الحكامة وربط المسؤولية بالمحاسبة في نطاق مساطر صعوبات المقاولة، وبالتالي ضمان مساهمة هذه المساطر في تحقيق الأهداف المتوخاة منها.[645]

وهكذا، فبالرجوع إلى المادتين 739 و740 من م.ت، فإن المحكمة التجارية التي أصدرت حكما بفتح المسطرة في مواجهة مسير أو مسيري هذه الشركة، سواء لامتناعهم عن أداء الدين المتخلذ بذمتهم لفائدة الشركة نتيجة لحكم بتحميلهم مسؤولية النقص في باب الأصول، أو لارتكابهم عدة أفعال من شأنها التأثير على مالية الشركة وترتيب توقفها عن الدفع.[646]

وفي هذا الإطار جاء في حكم صادر عن المحكمة التجارية بفاس[647] بأنه " **وحيث طالما أنه ثبت للمحكمة أن مسيري الشركة السابقين قاموا باقتراض مبلغ 118853.25 درهم**

---

[644] إن آلية تمديد المسطرة للمسير أو المسيرين، تعتبر تابعة للمسطرة الأصلية المفتوحة في حق المقاولة المتوقفة عن الدفع، ولا تقضي بها المحكمة إلا حينما تتوفر الشروط اللازمة لتحققها، والحالات الموجبة لتفعيلها، باعتبارها صورة من صور الجزاءات المالية التي قد يخضع لها المسير أو المسيرين في حالة إتيانهم لفعل يضر بالمقاولة أثناء ممارستهم لمهامهم.

[645] عمر السكتاني، وضعية الديون الضريبية بعد فتح مساطر صعوبات المقاولة، م س، ص 124.

[646] ارتأينا ألا نخوض في تعميق النقاش والتطرق إلى إجراءات هذه المسطرة تجنبا للإطالة، لذلك ومن أجل التوسع أكثر أنظر:

- علال فالي، مسطرة معالجة صعوبات المقاولة، م س، ص 468 وما يليها.

[647] حكم صادر عن المحكمة التجارية بفاس، رقم 2015/30، بتاريخ 2017/07/05، ملف رقم 2017/8319/118، غير منشور.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

من حساب الشركاء ولم يقوموا بإرجاع المبلغ المذكور لسنديك مسطرة التصفية....، فإن ذلك يعتبر بمثابة تصرف في أموال الشركة وكأنها أموال خاصة حسبما جاء في المادة 706 المذكورة (في صيغتها القديمة)، ويتعين لأجله تمديد مسطرة التصفية القضائية في حق السيدين (أ) و (م) بصفتهما شريكين وممثلين قانونيين سابقين لشركة (x) وتحميلهما خصوم الشركة المذكورة تضامنا بينهما وذلك في حدود مبلغ 118853.25 درهم."

كما يمكن للإدارة الضريبية أن تستفيد من دعوى تغطية خصوم الشركة[648] بموجب المادة 738 من م.ت، حينما يظهر من خلال سير المسطرة في مواجهة المقاولة، نقص في باب الأصول، ومن تم يمكن للمحكمة المختصة إما تلقائيا أو بطلب من النيابة العامة أو السنديك،[649] متى تبين لها حصول خطأ في التسيير ساهم في هذا النقص، أن تقرر تحميله كليا أو جزئيا تضامنيا أم لا، لكل المسيرين أو البعض منهم فقط.[650]

أما فيما يتعلق بإمكانية الجمع بين دعوى تمديد المسطرة للمسير ودعوى تغطية خصوم الشركة، فعلى الرغم من أن الأمر يتعلق بدعويين تدخلان ضمن نطاق مساطر صعوبات المقاولة، فإن إقامة الدعوى الأولى تسحب المصلحة والفائدة من الدعوى الثانية، لأنه لا يمكن أن تمدد المسطرة للمسير في ذمته الشخصية والمالية، ثم الحكم عليه بتغطية جزء من خصوم الشركة، الأمر الذي يمكن تطبيقه في الحالة المعاكسة، بحيث يمكن الحكم على المسير بتغطية خصوم الشركة، وإذا لم يؤدي ما حكم عليه به، يتم إصدار حكم قضائي إما تلقائيا أو بناء على طلب من السنديك بتمديد المسطرة لمسير الشركة في ذمته الشخصية المالية.[651]

وبالإضافة إلى ذلك، فإنه نظرا لأهمية الديون الضريبية في تمويل ميزانية الدولة، فإنه يحق للمحاسب المكلف بالتحصيل، المطالبة بتلك الأصول المتبقية والقليلة، خاصة إذا لم تحصل الإدارة الضريبية جميع ديونها، علما أن المشرع أكد في التعديل الأخير للمادة 669 من م.ت، على إمكانية إعادة فتح مسطرة التصفية القضائية كلما تبين أن هناك أصولا لم يتم تحقيقها.[652]

وبناء على ما سبق فإن تحصيل الديون الضريبية في إطار نظام صعوبات المقاولة، يتعين أن يكون محل عناية من طرف جميع المتدخلين، وبالأخص القضاء التجاري الذي

---

[648] لقد اعتبرت محكمة النقض الفرنسية أن دعوى تغطية الخصوم تعد دعوى مسؤولية مدنية يغلب عليها الطابع الجزائي الموجه إلى أعضاء مجلس الإدارة والمديرين نتيجة ارتكابهم خطأ في الإدارة.

- قرار صادر عن محكمة النقض الفرنسية، عدد 11743-18، بتاريـــخ 17 أبريل 2019، منشور بالموقع الإلكتروني www.legifrance.gouv.fr، تاريخ الاطلاع 16 شتنبر 2021، على الساعة 16:34

[649] المادة 742 من م.ت.

[650] للمزيد من التفاصيل حول شروط تغطية الخصوم أنظر:

- يونس الجناتي، تمديد المسطرة إلى المسير في نظام صعوبات المقاولة بين المقاربة القانونية والاقتصادية، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون الخاص، جامعة سيدي محمد بن عبد الله، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بفاس، السنة الجامعية 2020/2019، ص 49 وما يليها.

[651] عزيزة تابتي، الشروط الخاصة بدعوى المسؤولية الضريبية، مجلة القانون والأعمال، ع 61، أكتوبر 2020، ص 113.

[652] ويذكر على أن الإدارة الضريبية يمكنها الرجوع على الكفيل إذا كان الدين الضريبي مضمون بكفالة، وذلك استنادا لفكرة الضمان التي تقوم عليها الكفالة، وبالتالي فإنه تطبيقا لصفة التبعية فإن علاقة الإدارة بالكفيل تبقى بدورها قائمة ومنتجة لكل آثارها.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

يتعين ألا يتوانى عن تحميل المسؤولية لمسيري المقاولة متى تبت له افتعال التوقف عن الدفع بغرض التهرب من أداء الديون الضريبية والتخلص من متابعة الدائنين بصفة عامة.

ختاما لهذا الفصل، والذي تطرقنا فيه إلى استفادة الدين الضريبي اللاحق من حق الأسبقية واستخلاصه وفق الحل المختار، توضح لنا أن الفائدة من هذا الحق كانت امتيازا مضافا، إلا أن هذه الفائدة مرحلية تصطدم بكثرة المستفيدين منها كلما تقدمت المساطر مع الحلول المختارة، مما جعل استخلاص الدين الضريبي يتأرجح عبر كل مسطرة بين التأجيل والتخفيض تارة والاستحقاق الحال، وصولا إلى احتمال انعدام التحصيل عند تصفية المقاولة وعسر المدين.

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb

lexmaghreb.com

خـاتـمـة

لا شك في أن قواعد الكتاب الخامس من مدونة التجارة أو بما يعرف بنظام مساطر صعوبات المقاولة، تشكل بمنطق وبضوابط علم التشريع إن صح القول، نصوصا خاصة تعتبر استثناء وتطبق بالأولوية على النصوص العامة المتحكمة في علاقة الملزم أي المقاولة والإدارة الضريبية.

ومن هذا المنطلق فقد شكل القانون رقم 73.17 نقلة حقوقية عززت وضعية المقاولة المتعثرة التي تم تسليط الضوء عليها في ثنايا السطور أعلاه، ومرد ذلك النظرة الجديدة للمشرع فيما يخص المقاولات التي تعاني من صعوبات، بعد اقتناعه بأنها تشكل نواة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية، ولعل هذا السعي من شأنه أن يبعث على نوع من الارتياح والأمن القانوني الذي طالما افتقدته، الأمر الذي سينعكس إيجابا على مسار ضمان التفعيل الأمثل لمساطر الوقاية والمعالجة من الشوائب التي تعترض سبيل المقاولات، وإن كنا نسجل في هذا الصدد أن الحماية لم تطل جل الجهات المتصلة بالمقاولة، فالدين الضريبي السابق على حكم فتح المسطرة على وجه الخصوص، ظل الحلقة الأضعف **"وكبش الفداء"** الذي تمت التضحية به في سبيل توفير سبل إنقاذ المقاولة من خطر الزوال من الحياة الاقتصادية، الأمر يجعلنا نبحث عن الجدوى من الكتاب الخامس في نسخته المستحدثة.

وإقرار ذلك جاء بالرغم من فعالية وقوة الدين الضريبي بموجب القوانين الضريبية، خاصة وأن مقتضيات مدونة تحصيل الديون العمومية في علاقتها بصعوبات المقاولة تميزت بالقطعية التامة، الأمر الذي خلق معضلة التعارض بين هذين القانونين، ومن تم أصبح من الصعب تحقيق منطق التوازن كأحد تجليات مفهوم العدالة الهادف إلى استمرارية المقاولة في أداء وظيفتها ضمن المنظومة الاقتصادية والحفاظ على ديون الإدارة الضريبية كأهم موارد الدولة الحديثة، لأن المشرع وإن كان يتغنى بهذا المبدأ، فإنه سطر مجموعة من المقتضيات ضمن نظام صعوبات المقاولة، التي اعترضت مسار التحصيل الضريبي، سواء على مستوى القيود والعراقيل التي تحد من امتيازات الإدارة، أو على مستوى التصريح والتحقيق وكذا على مستوى التوزيع في حالة تصفية المقاولة.

وحرصا على أن تختم هذه الدراسة بما يجعلها تمضي للأمام، فإنه اختير لها أن تختم بمستنتجات أو خلاصات، بمعنى ما أغفله المشرع وما أصاب فيه، فتبدأ الخاتمة من حيث الإشكالات والحلول الرامية لمعالجة العلاقة الإشكالية القائمة بين مساطر صعوبات المقاولة وتحصيل الدين الضريبي، ولأن المطلع على هذه الدراسة المتواضعة قد يعترض بأنه سبقت معالجة الكثير من الإشكالات التي اعترها الفراغ التشريعي، محتجا بأن صفحات هذا البحث عادة ما انطلقت مما قاله المشرع استهدافا لما لم يقله، أو ما قاله حيث كان ينبغي أن يقول بعكسه، أو ما قاله على وجه غير الوجه الذي كان ينبغي أن يقوله عليه فخانه السياق أو خانته العبارة المناسبة.

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb
lexmaghreb.com

وعلى العموم وحتى لا نقوم بتكرار ما ورد بمضمون هذا البحث سنختم بحثنا بأبرز الاستنتاجات، لأنه وكما هو معلوم أن الغاية من أي بحث قانوني بعد عملية التأصيل والتحليل والمناقشة، هو الوصول إلى استنتاجات يتأتى على ضوئها اقتراح حلول لعلها تجد لها صدى عند صياغة النصوص وإخراجها إلى حيز الوجود.

أولا: الاستنتاجات

رغم قوة السند التنفيذي وقابليته للتنفيذ، فإنه في إطار مساطر صعوبات المقاولة يصطدم بالمقتضيات المانعة والمقيدة لكل مبادرة من الإدارة الضريبية لاستخلاص دينها، حيث تصبح مقتضيات وإجراءات م.ت.د.ع معطلة، الأمر الذي يؤثر على نسبة التحصيل من جهة والضمانات الممكن الحصول عليها للحفاظ على الدين الضريبي كالرهن الرسمي، كما تم تجميد فعالية هذه الديون من خلال وقف سريان الفوائد في مواجهة المقاولة من أجل تفادي تضخم ديون هاته الأخيرة.

- معاملة المشرع في إطار نظام صعوبات المقاولة للديون الضريبية بنفس معاملة الديون العادية، نظرا لعدم إحاطة الديون الأولى بأي مقتضى خاص بها -اللهم بعض الاستثناءات على قلتها- يحفظ مكانتها والأدوار التي تلعبها على مستوى تغطية النفقات العامة.

- إمكانية تأثر الديون الضريبية بالبطلان الجوازي في إطار فترة الربة، فقد يترتب عنه بطلان الالتزام التبعي (الرهن الرسمي، الإشعار للغير الحائز) من قبل المحكمة واعتبار الإدارة الضريبية مجرد دائن عادي، وبالتالي يجري عليها ما يجري على باقي الدائنين -وإن كان هذا على الأقل على المستوى النظري-

- كما أن سقوط الدين الضريبي أصبح أمرا واقعيا، نتيجة عدم التصريح به داخل الأجل المجدد قانونا، بالنظر لفرضية عدم علم الإدارة الضريبية بالوضعية المالية للمقاولة، خاصة في ظل غياب أي مقتضى تشريعي يلزم السنديك بإشعار المحاسب المكلف بالتحصيل من أجل التصريح بالديون الضريبية داخل الميعاد المحدد قانونا -ما لم تتوفر الإدارة على رهن رسمي على عقارات المدين- إضافة إلى الارتباك الذي حصل على مستوى وضع النصوص القانونية وعدم الانسجام بينها، ونخص بالذكر المادة 150 من م.ع.ض التي لا تنسجم مع مقتضيات مدونة التجارة، فمن جهة لم تواكب التعديل التشريعي الذي أضاف مسطرة الإنقاذ ومساطر صعوبات المقاولة، ومن جهة أخرى لم تحقق الغاية المتوخاة منها لحماية الدين الضريبي من شبح السقوط، وذلك لكون المادة المذكورة تتحدث فقط عن الحالة التي تطلب المقاولة فيها فتح المسطرة دون باقي الحالات، وهذه ثغرة قد تستغلها المقاولات من أجل التهرب من أداء الدين الضريبي من خلال سقوطه لعدم التصريح به.

- بالرغم من تخويل المشرع للدين الضريبي اللاحق على فتح المسطرة حق الأسبقية، فإنه في واقع الأمر يبقى امتياز محدود، بالنظر إلى ضعف هذا الأخير أمام الامتيازات الأخرى

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb
lexmaghreb.com

وأصحاب الضمانات، بل وأكثر من ذلك فإن المشرع المغربي لم يضع ترتيب واضح لهؤلاء الدائنين، مما يجعل فعالية هذا الامتياز محدودة في حالة التزاحم.

- تأثر تحصيل الدين الضريبي في مرحلة تنفيذ الحل، وذلك في مختلف الحلول التي يمكن أن تقضي بها المحكمة التجارية المفتوحة أمامها المسطرة، خاصة وأن اختيار مخطط الاستمرارية قد يفرض على أداء هذا الدين آجالا طويلة قد تصل إلى عشر سنوات دون أن ينجح، وفي أغلب الأحيان تنتهي بالتصفية القضائية، كما قد يتعرض إلى التخفيضات في أصل الدين وفوائده في إطار مخطط الإنقاذ، نتيجة عدم رد المحاسب المكلف بالتحصيل على رسالة السنديك داخل الأجل المحدد قانونا.

- ضعف مركز الدين الضريبي كدين ممتاز وترتيبه وسط باقي الدائنين، عند توزيع منتوج بيع أصول المقاولة في حالة تصفيتها، إذ أننا نجد كثرة الامتيازات وتشتتها واختلافها باختلاف الموارد والنصوص القانونية الخاصة، وصعوبة وضع معايير للترجيح بين مختلف هاته الامتيازات، الأمر الذي يؤثر سلبا على فرص تحصيل الدين الضريبي.

- كما أن التشريع الحالي، وإن وسع من دائرة الأغيار المسؤولين عن أداء الدين الضريبي، فإنه وبصيغته الحالية يطرح بعض الإشكالات، نذكر منها كيفية إثبات الإدارة الضريبية للأعمال التدليسية المرتكبة من طرف مسيري المقاولات في إطار المادة 98 من م.ت.د.ع، وكذا ربط مساءلة هؤلاء المسيرين تضامنيا مع المقاولة عن ديونها الضريبية بإثبات وجود أعمال تدليسية.

- أن المشرع أحجم بتأييد من القضاء عن تخويل الإدارة الضريبية حق الاستفادة من الامتياز على عقارات المدين، بحجة مراعاة دور بعض الدائنين من حملة الرهون الرسمية العقارية في النسيج الاقتصادي الوطني، كالمؤسسات البنكية وشركات القرض بصفة عامة.

- كثرة المقاولات التي انتهى بها المطاف في دائرة التصفية القضائية، ومن تم زوالها من الحياة الاقتصادية، الشيء الذي يجعلنا نتساءل عن **أسباب هذه الظاهرة، هل الأمر يتعلق بمحدودية الجهاز القضائي؟ أم عدم الثقة به؟ أم أن الأمر يتجاوز ذلك كله، وبالتالي الخلل بنيوي ويكمن في تركيبة المقاولات الوطنية وليس في مساطر معالجتها؟**

ثانيا: المقترحات

إسهاما منا في محاولة إيجاد بعض الحلول للإشكاليات التي سبق وأن تطرقنا إليها على امتداد صفحات هذا البحث، فإننا نرى بالاقتراحات التالية:

- العمل على تعديل المادة 150 من م.ع.ض، من خلال جعل المقاولة ملزمة بتقديم الإقرار للإدارة الضريبية، تحت طائلة عدم التمسك بسقوط الدين الضريبي، حتى ولو لم تكن المقاولة هي من بادرت إلى تقديم طلب فتح المسطرة، إضافة إلى ذلك يجب ملائمة المادة المذكورة مع المستجدات التي أتى بها القانون رقم 73.17 الذي استحدث مسطرة الإنقاذ.

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb

lexmaghreb.com

- التنصيص بشكل صريح على إلزام السنديك بإشعار الإدارة الضريبية قصد التصريح بديونها، حتى تتجنب سقوط هاته الأخيرة بالنظر إلى أهميتها التي تصب في الصالح العام، خاصة وأن أغلب المقاولات عليها ديون ضريبية، لأنه لا يوجد أي نشاط يضخ على صاحبه أرباح إلا وتوجد ضرائب.
- على المشرع التدخل من أجل وضع حد للتضارب الحاصل على مستوى اختصاص القاضي المنتدب بتحقيق الديون الضريبية، وذلك بتحديد الحالات التي يختص فيها هذا الأخير، والحالات التي تختص فيها المحاكم الإدارية باعتبارها صاحبة الولاية العامة للبت في المنازعات المثارة بشأن تطبيق أحكام م.ت.د.ع وغيرها من القوانين الضريبية.
- العمل على توضيح حق الأسبقية بالنسبة للدائنين اللاحقين لحكم فتح المسطرة (من بينهم الدين الضريبي اللاحق) فيما بينهم وذلك لتجاوز تباين الآراء الفقهية والمواقف القضائية بخصوص ترتيبهم عند استيفاء ديونهم.
- ضرورة استثناء أصل الدين الضريبي من إمكانية التخفيض منه، خلال مسطرة الإنقاذ بدل الاقتصار فقط على مسطرة التسوية القضائية، وذلك حتى ينسجم هذا المقتضى مع مقتضيات م.ت.د.ع.
- وضع ترتيب الدائنين قار عند توزيع منتوج بيع أصول المقاولة، وذلك لتفادي تضارب الاجتهاد القضائي خلال هذه المرحلة، وذلك لن يتأتى إلا بالعمل على التنسيق بين مختلف النصوص المنظمة للامتيازات والضمانات، إضافة إلى منح رتبة متميزة للدين الضريبي باعتباره المستحوذ على الجانب الأكبر من مصادر التمويل التي تعتمدها الدولة في إنجاز سياستها وبرامجها التنموية.
- كما ينبغي العمل على حسم النقاش الحاصل على مستوى الفقه بخصوص إمكانية متابعة المسيرين بعد قفل مسطرة التصفية القضائية، حيث على المشرع التدخل لتحديد الحالات التي يمكن فيها إثارة مسؤولية هؤلاء المسيرين، في حالة عدم كفاية أصول المقاولة.
- تفعيل التوصيات المنبثقة عن المناظرة الوطنية الثالثة للجبايات، خاصة فيما يتعلق باحترام مبدأ الشفافية والإنصاف الجبائي وإرساء نظام ضريبي يروم تعزيز تنافسية المقاولات، عبر العمل على ملائمة النظام الجبائي مع المنتوجات المالية الجديدة ووضع أسس نظام جبائي خاص بالشركات التجارية.
- العمل على إجراء تكوين وتأطير القباض التابعين لإدارة الضرائب بغية الإلمام بمساطر صعوبات المقاولة، مع إنشاء خلية تتحدد مهمتها بتتبع ورصد المقاولات المتعثرة، حتى تتسنى للإدارة معرفة وضعيتها ومدى خضوعها للمساطر

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb

lexmaghreb.com

الجماعية، وذلك لتفادي سقوط الديون الضريبية وما له من آثار وخيمة على خزينة الدولة.

- التقليل من استراد القوانين الأجنبية، لأننا في حاجة إلى "**مشرع**" يقطع مع تكريس الإنتاج التشريعي الأجنبي وبالتحديد الفرنسي، ممارسا سيادته الكاملة على تأمين مصادر الاجتهاد التي تكفل لنا خصوصيتنا سواء على المستوى الاقتصادي أو الاجتماعي.

وختاما لا يمكن الجزم والقول بأن مختلف الاقتراحات التي نتشاركها مع مجموعة من الباحثين هي دروس يجب تبنيها، ولكن هي أفكار واقتراحات قابلة للنقاش والتداول، من أجل المساهمة في تطوير موضوع متشعب ومعقد، إذ آن الأوان لمراجعة القوانين الضريبية لتتماشى مع التطورات التي عرفتها قوانين الأعمال بصفة عامة، ونظام مساطر صعوبات المقاولة بصفة خاصة، وكبح تلك القطيعة الحاصلة بينهما، مع استدعاء جل الفعالين في النظام الجبائي في علاقته بالمقاولة إلى تظافر الجهود والانخراط في مسلسل الإصلاحات التشريعية التي يعرفها المغرب، كما يبقى الأمل معقودا على مؤسسة القضاء لمحاولة خلق موازنة بين ديون الإدارة الضريبية التي ترصد لتحقيق السياسات العامة والبرامج التنموية من جهة، ومصلحة المقاولة المتعثرة التي تعتبر هي الأخرى جزء من المصلحة العامة.

وعليه، فإن هذه الدراسة بحكم أنها تدخل ضمن الأعمال البشرية، ومن تم فإنها تحتمل الصواب كما تحتمل الخطأ، فإن كانت الأولى، فبتوفيق من الله، أما إن كانت الثانية فحسبي أنني بشر، والكمال لله وحده.

{ربنا لا تؤاخذنا إن نسينا أو أخطأنا}
"صدق الله العظيم، الآية 286 من سورة البقرة."

انتهى بحمد الله وتوفيقه

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb

lexmaghreb.com

الـــمـــلاحـــق

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb

lexmaghreb.com

الملحق الأول: أهم النماذج للوثائق المستعملة في مجال تحصيل الديون الضريبية

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb

lexmaghreb.com

الملحق الثاني: أهم النماذج للوثائق القضائية لمساطر صعوبات المقاولة

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb

lexmaghreb.com

الملحق الثالث: الأحكام والقرارات القضائية

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb

lexmaghreb.com

لائحة المراجع

أولا: المراجع باللغة العربية

1- الكتب العامة والخاصة:

- أحمد شكري السباعي، الوسيط في القانون التجاري المغربي والمقارن، الجزء الرابع، الإفلاس، ط1، مطبعة بابل للطباعة والنشر والتوزيع بالرباط، 1991.

- أحمد شكري السباعي، الوسيط في الأوراق التجارية - دراسة عميقة في قانون التجارة المغربي الجديد وفي اتفاقية جنيف للقانون المقارن-، الجزء الثاني - أليات أو أدوات الوفاء "الشيك ووسائل الأداء الأخرى" -، ط3، مطبعة المعارف الجديدة بالرباط، 2010.

- أحمد بقالي، حجز وبيع الأصل التجاري بين مدونة التجارة ومدونة تحصيل الديون العمومية، ط1، مطبعة دار السلام للطباعة والنشر والتوزيع بالرباط، 2014.

- أحمد كويسي، الأوراق التجارية - الكمبيالة، السند لأمر، الشيك- دراسة في ضوء الاجتهاد القضائي المغربي والمقارن، ط1، مطبعة أميمة بفاس، 2007.

- إدريس الفاخوري، الوسيط في نظام الملكية العقارية على ضوء مدونة الحقوق العينية والتشريعات العقارية الخاصة، ط3، مطبعة النجاح الجديدة بالدار البيضاء، 2019.

- جواد الدهبي، شرط الاحتفاظ بالملكية في مساطر معالجة صعوبات المقاولة - دراسة مقارنة -، ط1، مطبعة دار الأفاق المغربية بالدار البيضاء، 2014.

- خليل اللواح، دور الإدارة العمومية في تحسين مناخ الأعمال بالمغرب، ط 1، مطبعة دار السلام بالرباط، 2018.

- سعيد جعفري، حجاج خلال، محمد عاطي الله، الدليل العملي للمدونة العامة للضرائب، ط1، مطبعة الرشاد بسطات، 2014.

- عبد الحق الصافي، الوجيز في القانون المدني، الجزء الأول، المصادر الإدارية للالتزام - العقد والارادة المنفردة -، ط1، مطبعة النجاح الجديدة بالدار البيضاء، 2016.

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb
lexmaghreb.com

- عبد الرحمان أبليلا، الإثبات في المادة الجبائية بين القواعد العامة وخصوصيات المادة الجبائية - على ضوء الممارسة والاجتهاد القضائي -، ط1، مطبعة الأمنية بالرباط، 2013.

- عبد الرحمان الشرقاوي، قانون المسطرة المدنية - دراسة فقهية وعملية مقارنة مع مسودة مشروع قانون المسطرة المدنية -، ط3، مطبعة المعارف الجديدة بالرباط، 2018.

- عبد العزيز توفيق، مسودة قانون المسطرة المدنية والتنظيم القضائي، الجزء الثالث، ط3، مطبعة النجاح الجديدة بالدار البيضاء، 2011.

- عبد القادر العرعاري، مصادر الالتزامات، الكتاب الأول نظرية العقد، ط 4، مطبعة الأمنية بالرباط، 2014.

- كريم لحرش، المنازعات الضريبية في القانون المغربي، ط1، مطبعة طوب بريس بالرباط، 2013.

- مأمون الكزبري، نظرية الالتزامات والعقود، الجزء الثاني، ط1، مطبعة الحلبي الحقوقية بيروت، 1980.

- محمد محجوبي، أساسيات في حقوق العينية العقارية وفق قانون رقم 39.08 المتعلق بمدونة الحقوق العينية، ط1، مطبعة دار أبي رقراق للطباعة والنشر بالرباط، 2012.

- محمد مرزق، عبد الرحمان أبليلا، المنازعات الجبائية المغربية بين النظرية والتطبيق، ط2، مطبعة الأمنية بالرباط، 1998.

- أحمد شكري السباعي، الوسيط في مساطر الوقاية من الصعوبات التي تعترض المقاولة ومساطر معالجتها، الجزء الأول في النظرية العامة والأهداف ومساطر الوقاية من الصعوبات - الوقاية الداخلية والوقاية الخارجية والتسوية الودية، ط 2، مطبعة المعارف الجديدة بالرباط، 2000.

- أحمد شكري السباعي، الوسيط في مساطر الوقاية من الصعوبات التي تعترض المقاولة ومساطر معالجتها، الجزء الثاني في مساطر المعالجة، حكم فتح مسطرة المعالجة (الشروط

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb

lexmaghreb.com

الموضوعية والشكلية والإجراءات)، والتسوية القضائية (المرحلة المؤقتة واستمرارية المقاولة والتفويت)، ط1، مطبعة المعارف الجديدة بالرباط، 2000.

- أحمد شكري السباعي، مسطرة التسوية (أو التصحيح القضائي) والتصفية القضائية وتمويل المقاولة، الجزء الثالث، ط1، مطبعة المعارف الجديدة بالرباط، 2000.

- امحمد لفروجي، صعوبات المقاولة والمساطر القضائية الكفيلة بمعالجتها، ط1، مطبعة النجاح الجديدة الدار البيضاء، فبراير 2000.

- امحمد لفروجي، وضعية الدائنين في مساطر صعوبات المقاولة -دراسة تحليلية نقدية في ضوء القانون المغربي والقانون المقارن-، ط 1، مطبعة النجاح الجديدة الدار البيضاء، 2006.

- المهدي شبو، مؤسسة القاضي المنتدب في مساطر معالجة صعوبات المقاولة، ط1، مطبعة الوراقة الوطنية مراكش، 2006.

- جهدكان حجيبة، تحصيل الديون الضريبية بين قانون المسطرة المدنية وخصوصيات التشريع الضريبي، ط 1، المطبعة والورقة الوطنية بمراكش، 2006.

- حياة حجي، التصريح بالديون الجبائية ومساطر صعوبات المقاولة - دراسة عملية معززة بأحكام وقرارات قضائية -، ط1، مطبعة لينا بالرباط، 2017.

- زهير بونعامية، الإشعار للغير الحائز - خاصية التسليم الفوري بين القانون الفرنسي والمغربي -، ط1، مطبعة المحيط بالرباط، يناير 2012.

- سعيد الروبيو، مساطر صعوبات المقاولة، ط1، مطبعة الكليات بوجدة، 2018.

- عبد الحق بوكبيش، استمرارية نشاط المقاولة الخاضعة للتسوية القضائية، ط1، مكتبة دار السلام للطباعة والنشر بالرباط، 2007.

- عبد الرحيم أبليلا، تحصيل الضرائب والديون العمومية على ضوء المدونة الجديدة قانون 15.97، ط1، مطبعة الأمنية بالرباط، 2000.

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb

lexmaghreb.com

- عبد الرحيم الكنبداري، تحصيل الديون الضريبية - مقاربة قانونية وقضائية -، مطبعة المعارف الجديدة بالرباط، ط1، 2012.

- عبد الرحيم شميعة، شرح أحكام نظام مساطر معالجة صعوبات المقاولة في ضوء القانون رقم 73.17، ط1، مطبعة سجلماسة بمكناس، 2018.

- عزيزة ثابتي، ضمانات الخاضع للضريبة في المنازعة الضريبية من التأسيس والتحصيل، ط1، مطبعة الأمنية بالرباط، 2020.

- علال فالي، التعليق على قانون مساطر صعوبات المقاولة على ضوء 20 سنة من القضاء التجاري، ط1، مطبعة المعارف الجديدة الرباط، 2018.

- علال فالي، مساطر معالجة صعوبات المقاولة، ط 3، مطبعة المعارف الجديدة بالرباط، 2019.

- عمر أزوكار، الدليل العملي لمدونة تحصيل الديون العمومية - رصد لأكثر من 300 قرار قضائي في الموضوع -، ط1، مطبعة النجاح الجديدة بالدار البيضاء، 2017.

- عمر أزوكار، قضاء محكمة النقض في مساطر التسوية والتصفية القضائية، ط1، مطبعة النجاح الجديدة بالدار البيضاء، 2014.

- كريم أيت بلا، استمرارية المقاولة في إطار التسوية القضائية على ضوء العمل القضائي، ط1، مطبعة دار السلام للطباعة والنشر والتوزيع بالرباط، 2008.

- كريم لحرش، الشرح العملي لمدونة تحصيل الديون العمومية (فقها، قانونا وقضاءا)، ط1، مطبعة الرشاد بسطات، 2015.

- ماء العينين الشيخ الكبير، الآجال في تحصيل الديون الضريبية - شروح عملية مقارنة -، ط1، مطبعة الرشاد بسطات، 2014.

- محمد أخياط، مساطر صعوبات المقاولة، ط1، مطبعة الجسور بوجدة، 2021.

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb

lexmaghreb.com

- محمد بفقير، مدونة تحصيل الديون العمومية والعمل القضائي المغربي، ط1، مطبعة النجاح الجديدة بالدار البيضاء، 2016.

- محمد كرام، مساطر صعوبات المقاولة في التشريع المغربي في ضوء القانون رقم 73.17، ط1، المطبعة والورقة الوطنية بمراكش، 2019.

- مصطفى بونجة، نهال اللواح، مساطر صعوبات المقاولة وفقا للقانون رقم 73.17، ط1، مطبعة ليتوغراف بطنجة، 2018.

- نور الدين لعرج، مساطر صعوبات المقاولة، ط1، مطبعة سليكي أخوين بطنجة، 2016.

2- الأطروحات:

- أحمد جواهري، التحصيل الجبري للديون العمومية، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون الخاص، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية - أكدال- بالرباط، السنة الجامعية 2011/2010.

- المهدي شبو، مؤسسة القاضي المنتدب في مساطر معالجة صعوبات المقاولة، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون الخاص، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية عين الشق - الدار البيضاء -، السنة الجامعية 2004/2003.

- بدر العزيزي، دور القضاء الاداري بين صيانة امتيازات الإدارة وحماية حقوق المقاولة، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، جامعة سيدي محمد بن عبد الله، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بفاس، السنة الجامعية 2014/2013.

- حسن احديدو، مركز الضمانات العينية العقارية في ظل مساطر صعوبات المقاولة، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون الخاص، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية أكدال -الرباط-، السنة الجامعية 2018/2017.

- حكيمة آنفة، الحماية القانونية للأجراء في ظل نظام صعوبات المقاولة -دراسة مقارنة-، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون الخاص، جامعة محمد الأول، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بوجدة، السنة الجامعية 2009/2008.

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb

lexmaghreb.com

- حياة حجي، نظام الضمانات وقانون صعوبات المقاولة - دراسة مقارنة -، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون الخاص، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية السويسي -الرباط-، السنة الجامعية 2010/2009.

- سعيد الروبيو، وضعية دائني شركة تجارية في طور التصفية، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون الخاص، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية -أكدال- بالرباط، السنة الجامعية 2003/2002.

- سعيد المرتضي، الحماية القانونية لديون الدولة الجبائية بالمغرب، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون الخاص، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية -أكدال- بالرباط، السنة الجامعية 2011/2010.

- سعيد أولعربي، تحصيل الديون الجمركية - دراسة مقارنة -، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية - أكدال- بالرباط، السنة الجامعية 2016/2015.

- سلماني فضيل، الإفلاس في التشريع الجزائري، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون الخاص، جامعة مولود معمري، كلية الحقوق والعلوم السياسية تيزي وزو - الجزائر-، السنة الجامعية 2017/2016.

- عبد الحق بوكبيش، استمرارية المقاولة الخاضعة لمسطرة التسوية القضائية، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون الخاص، جامعة محمد الأول، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بوجدة، السنة الجامعية 2005/2004.

- عبد الحميد أخريف، الدور القضائي الجديد في القانون المغربي لمعالجة صعوبات المقاولة، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون الخاص، جامعة محمد الأول، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بوجدة، السنة الجامعية 2001/2000.

- عبد الحميد الحنودي، تحصيل الديون العمومية في التشريع والقضاء المغربي، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية -أكدال- بالرباط، السنة الجامعية 2007/2006.

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb

lexmaghreb.com

- عبد الرحمان أبليلا، الإثبات في المادة الجبائية بالمغرب بين القواعد العامة وخصوصيات المادة الجبائية، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون الخاص، جامعة القاضي عياض، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بمراكش، السنة الجامعية 2007/2006.

- عبد الرحيم حريكز، إشكالية تحصيل الضرائب بالمغرب، محاولة في التأصيل والبحث في سبيل تحقيق التوازن بين امتيازات إدارة التحصيل وضمانات الملزم، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في الحقوق، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية عين الشق بالدار البيضاء، السنة الجامعية 2004/2003.

- عبد الكريم عباد، دور القضاء في معالجة صعوبات المقاولة، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون الخاص، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية عين الشق - الدار البيضاء -، السنة الجامعية 2004/2003.

- عزيزة تابتي، المسؤولية الضريبية لمسيري الشركات التجارية، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، جامعة سيدي محمد بن عبد الله، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بفاس، السنة الجامعية 2018/2017.

- لحسن زهران، التصفية القضائية للمقاولة وفق التشريع والقضاء، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون الخاص، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية عين الشق - الدار البيضاء -، السنة الجامعية 2005/2004.

- محمد أبو الحسن، تفويت المقاولة كحل في إطار التسوية القضائية، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون الخاص، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية عين الشق - الدار البيضاء -، السنة الجامعية 2003/2002.

- محمد سعيد الراضي، مفهوم القيم المنقولة في التشريع المغربي، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون الخاص، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية -أكدال- بالرباط، السنة الجامعية 2007/2006.

- محمد نشاط، الاتجاهات الحديثة للقضاء التجاري في مساطر معالجة صعوبات المقاولة، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون الخاص، جامعة الحسن الأول، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بسطات، السنة الجامعية 2017/2016.

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb

lexmaghreb.com

- يوسف بورضى، صعوبات المقاولة وطرق التنفيذ، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون الخاص، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بالمحمدية، السنة الجامعية 2014/2013.

3- الرسائل:

- ابتسام العمراوي، وضعية الدين في ظل مساطر صعوبات المقاولة -مسطرة الإنقاذ نموذجا-، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون الخاص، جامعة محمد الأول، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بوجدة، السنة الجامعية 2021/2020.

- أشرف عندور، البيع الجبري للعقار في إطار مسطرة التصفية القضائية، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون الخاص، جامعة سيدي محمد بن عبد الله، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بفاس، السنة الجامعية 2020/2019.

- الحسين مزيد، وضعية الدائنين الممتازين في ظل مساطر معالجة صعوبات المقاولة، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون الخاص، جامعة محمد الأول، الكلية المتعددة التخصصات بالناظور، السنة الجامعية 2019/2018.

- امحمد لفروجي، كثلة الدائنين في الإفلاس في القانون المغربي، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون الخاص، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية عين الشق - الدار البيضاء -، السنة الجامعية 1994/1993.

- أيوب الغواتي، تحصيل الديون العمومية في مجال صعوبات المقاولة، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بالمحمدية، السنة الجامعية 2021/2020.

- أيوب بوعيسى، نظام الضمانات التعاقدية ومساطر صعوبات المقاولة، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون الخاص، جامعة محمد الأول، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بوجدة، السنة الجامعية 2020/2019.

- حفيظة العتاق، تحصيل الديون العمومية في إطار مساطر صعوبات المقاولة، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون الخاص، جامعة سيدي محمد بن عبد الله، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بفاس، السنة الجامعية 2017/2016.

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb

lexmaghreb.com

- حنان الماحي، وضعية الديون الجبائية في نظام صعوبات المقاولة، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون الخاص، جامعة محمد الأول، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بوجدة، السنة الجامعية 2018/2017.

- حياة الشمسي، امتياز الخزينة العامة في مساطر معالجة صعوبات المقاولة، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون الخاص، جامعة القاضي عياض، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بمراكش، السنة الجامعية 2014/2013.

- سارة سيوط، مآل الدين الضريبي في إطار مساطر معالجة صعوبات المقاولة، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون الخاص، جامعة الحسن الأول، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بسطات، السنة الجامعية 2015/2014.

- سعيد بهتي، الأجل في مساطر التسوية القضائية، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون الخاص، جامعة الحسن الأول، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بسطات، السنة الجامعية 2013/2012.

- سهام العسرى، الزمن في مساطر صعوبات المقاولة، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون الخاص، جامعة سيدي محمد بن عبد الله، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بفاس، السنة الجامعية 2019/2018.

- سويلم صبور، وضعية الضمانات العينية في مساطر صعوبات المقاولة، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون الخاص، جامعة الحسن الأول، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بسطات، السنة الجامعية 2013/2012.

- عبد الرحمان السباعي، وضعية الدائنين أصحاب الضمانات في مساطر صعوبات المقاولة، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون الخاص، جامعة مولاي اسماعيل، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بمكناس، السنة الجامعية 2008/2007.

- عبد المالك الحموتي، وضعية الكفيل في إطار مساطر معالجة صعوبات المقاولة، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون الخاص، جامعة محمد الأول، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بوجدة، السنة الجامعية 2017/2016.

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb

lexmaghreb.com

- عبد المجيد أكرعوش، وضعية ديون الخزينة العامة في مساطر معالجة صعوبات المقاولة - الدين الضريبي نموذجا -، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون الخاص، جامعة محمد الأول، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بوجدة، السنة الجامعية 2016/2015.

- عماد أفني، المركز القانوني للكفيل في إطار مساطر صعوبات المقاولة في ضوء مستجدات قانون 73.17، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون الخاص، جامعة مولاي إسماعيل، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بمكناس، السنة الجامعية 2018/2017.

- فاتن العمراني، وضعية عقد الائتمان الايجاري في مساطر صعوبات المقاولة، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون الخاص، جامعة سيدي محمد بن عبد الله، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بفاس، السنة الجامعية 2020/2019.

- فاطمة الزهراء نكيم، مستجدات مدونة التجارة - مساطر الوقاية والانقاذ نموذجا -، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون الخاص، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية السوسي -الرباط-، السنة الجامعية 2018/2017.

- ليلى المخلوفي، السلطة التقديرية للقضاء التجاري في مساطر التسوية والتصفية القضائية، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون الخاص، جامعة سيدي محمد بن عبد الله، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بفاس، السنة الجامعية 2020/2019.

- محمد الحبيب سوجود، تحصيل الديون الضريبية في إطار مساطر معالجة صعوبات المقاولة، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون الخاص، جامعة القاضي عياض، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بمراكش، السنة الجامعية 2011/2010.

- محمد العزوزي، ضمانات الخزينة والملزم في تحصيل الضرائب، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون الخاص، جامعة سيدي محمد بن عبد الله، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بفاس، السنة الجامعية 2019/2018.

- محمد خمسي، وضعية الدين العمومي في إطار مساطر صعوبات المقاولة، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون الخاص، جامعة محمد الأول، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بوجدة، السنة الجامعية 2019/2020.

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb

lexmaghreb.com

- مصطفى أمنصور، إجراءات التحصيل الجبري للديون العمومية - الحجز على العقار نموذجا -، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون الخاص، جامعة محمد الأول، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بوجدة، السنة الجامعية 2019/2018.

- مصطفى صادق، وضعية الديون العمومية في مساطر معالجة صعوبات المقاولة، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون الخاص، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بالمحمدية، السنة الجامعية 2008/2007.

- منير عصفوري، التنفيذ الجبري بين قانون المسطرة المدنية ومدونة تحصيل الديون العمومية، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون الخاص، جامعة سيدي محمد بن عبد الله، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بفاس، السنة الجامعية 2019/2018.

- مهدي خرجوج، حماية الدين العمومي في إطار مساطر صعوبات المقاولة " الدين الضريبي نموذجا "، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بسلا، السنة الجامعية 2013/2012.

- نجية بنور، حصر وتوزيع ديون المقاولة عند تصفيتها، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون الخاص، جامعة محمد الأول، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بوجدة، السنة الجامعية 2020/2019.

- هشام لحجوجي، مستجدات مسطرة التصريح بالديون وفق القانون رقم 73.17، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون الخاص، جامعة القاضي عياض، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بمراكش، السنة الجامعية 2019/2018.

- ياسين الدحاوي، تأثير مسطرة التسوية القضائية على الكفالة الشخصية والرهن الرسمي، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون الخاص، جامعة سيدي محمد الأول، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بوجدة، السنة الجامعية 2019/2018.

- ياسين السالمي، خصوصيات مسطرة الإنقاذ في ضوء العمل القضائي المغربي والمقارن، رسالة لنيل شهادة الماستر في القانون الخاص، جامعة سيدي محمد بن عبد الله، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بفاس، السنة الجامعية 2020/2019.

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb

lexmaghreb.com

- ياسين الطويل، وضعية حقوق الضمان الاجتماعي في إطار مساطر معالجة صعوبات المقاولة، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون الخاص، جامعة محمد الأول، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بوجدة، السنة الجامعية 2019/2018.

- يونس التوابي، وضعية الديون المقيدة في إطار نظام معالجة صعوبات المقاولة، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون الخاص، جامعة مولاي إسماعيل، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بمكناس، السنة الجامعية 2012/2011.

- يونس الجناتي، تمديد المسطرة إلى المسير في نظام صعوبات المقاولة بين المقاربة القانونية والاقتصادية، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون الخاص، جامعة سيدي محمد بن عبد الله، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بفاس، السنة الجامعية 2020/2019.

- يونس المراكشي، حماية ديون الخزينة العامة للمملكة من خلال مساطر صعوبات المقاولة، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام، جامعة سيدي محمد بن عبد الله، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بفاس، السنة الجامعية 2015/2014.

- يوسف امهيمار، مسطرة تصحيح الوعاء الضريبي، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بسلا، السنة الجامعية 2016/2015.

4- البحوث:

- زكية الحراقي، أثر فتح مساطر صعوبات المقاولة على الضمانات العينية، بحث نهاية التدريب بالمعهد العالي للقضاء، فترة التدريب 2013/2011.

- عبد اللطيف الادريسي، تحصيل الديون العمومية من المقاولة في وضعية الصعوبة، بحث لنيل دبلوم السلك العالي في التدبير الاداري، المدرسة الوطنية للإدارة، الرباط، السنة الدراسية 2008/2007.

- نور الدين أيت زباير، دعوى رفع السقوط في مساطر معالجة صعوبات المقاولة، بحث نهاية التكوين بالمعهد العالي للقضاء، الفوج 41، فترة التدريب 2017/2015.

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb

lexmaghreb.com

5- المقالات:

- إبراهيم قادم، التصريح بالديون وتحقيقها في إطار مساطر معالجة صعوبات المقاولة، مجلة الملف، ع 12، مارس 2008.

- إدريس الفاخوري، التشطيب على التقييد الاحتياطي والحجز ونظام التحفيظ العقاري على ضوء القانون رقم 14.07 والقانون رقم 39.08، مجلة الحقوق - سلسلة الأنظمة والمنازعات العقارية، ع 3، ماي 2012.

- إسماعيل بوهمو، آليات حماية الدائنين في ضوء مستجدات القانون رقم 73.17 المتعلق بمساطر صعوبات المقاولة، مجلة المهن القانونية والقضائية - سلسلة قانون الأعمال والممارسة القضائية -، ع 2، نونبر 2018.

- الحسين الكزاز، فيروس كورونا والكتاب الخامس من مدونة التجارة، مجلة الباحث - ملف خاص بجائحة كورونا كوفيد 19 -، ع 18، ماي 2020.

- جعفر القاسمي، الحلول الناتجة عن مسطرة الإنقاذ في ضوء القانون رقم 73.17 المتعلق بصعوبات المقاولة، مجلة قراءات عملية في الأبحاث والدراسات القانونية والإدارية، ع 3، فبراير 2021.

- حفيظة بوطة، سلطات القاضي المنتدب في استخلاص الديون الضريبية في إطار صعوبات المقاولة، مجلة المنارة للدراسات القانونية والإدارية، عدد خاص حول الضريبة، 2019.

- حكيمة مؤذن، مركز الكفيل في نظام صعوبات المقاولة، مجلة الحقوق، سلسلة المعارف القانونية والقضائية، ع 49، 2016.

- حياة حجي، النزاعات الناشئة بين الدائنين وحلها عبر حق الأسبقية المقرر بالمادة 575 من م.ت، المجلة المغربية لقانون الأعمال والمقاولات، ع 9، شتنبر 2005.

- حياة حجي، امتياز الخزينة العمومية في مواجهة مساطر صعوبات المقاولة، المجلة المغربية لقانون الأعمال، ع 14-15، ماي شتنبر 2008.

- خلود النوري، التقييدات بالرسوم العقارية وقرارات المحافظ بشأنها، مجلة المهن القانونية والقضائية - سلسلة الدراسات والأبحاث المدنية والعقارية -، ع 1 و2، نوفمبر 2019.

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb
lexmaghreb.com

- خليل بن تمزل، امتياز الخزينة وإشكالية الضمانات المعفية من آجال التصريح في صعوبات المقاولة، مجلة المهن القانونية والقضائية - سلسلة القضاء الاداري والمنازعات الادارية -، ع 2، نونبر 2018.

- رشيد المسعودي، ضمانات التحصيل المخولة للإدارة الضريبية، مجلة الباحث للدراسات القانونية والقضائية، ع 6، يونيو 2018.

- رشيدة عدي، المنازعة في إجراءات تحصيل الديون الضريبة على الشركات بين النص القانوني والتطبيق العملي، مجلة المنارة للدراسات القانونية والادارية، عدد خاص، يناير 2020.

- رضى التايدي، دراسة بعد جوانب مسطرة التصحيح الضريبي على ضوء مستجدات قانون المالية لسنة 2011، مجلة دفاتر المجلس الأعلى، ع 16، 2011.

- زكرياء العماري، غل يد المدين كآلية لحماية الدائنين في إطار مسطرة المعالجة، مجلة الوقائع القانونية، ع 1، أكتوبر 2019.

- زهير بونعامية، الإشعار للغير الحائز - إشكالات التسليم الفوري في القانون المغربي والفرنسي، المجلة المغربية للقانون الاقتصادي، ع 4، 2011.

- زهير بونعامية، إمكانات استخلاص الديون الضريبية من خلال مساطر صعوبات المقاولة - دراسة مقارنة -، مجلة القضاء الاداري، المجلد 4، ع 7، 2015.

- سعاد حسوتة، الرقابة القضائية على المقاول أثناء تنفيذ الصفقات العمومية، منشورات مجلة العلوم القانونية - سلسلة فقه القضاء الاداري -، ع 5، 2018.

- سعيد بهتي، دعوى أجل السقوط في مساطر صعوبات المقاولة بين الواقع والمأمول - دراسة في ظل القانون الجديد رقم 73.17 المتعلق بمساطر صعوبات المقاولة، مجلة المهن القانونية والقضائية - سلسلة الأعمال والممارسة القضائية -، ع 2، 2018.

- سعيد نزيه، وسائل التنفيذ الجبري للديون العمومية بين التشريع والاجتهاد القضائي، مجلة المهن القانونية والقضائية - سلسلة القضاء الاداري والمنازعات الإدارية -، ع 2، 2018.

LexMaghreb
lexmaghreb.com

- سمية حامدي، إشكاليات تحصيل الدين العمومي - صعوبات المقاولة نموذجا -، مجلة المنبر القانوني، ع 6، أبريل 2014.

- عادل كلاطي، الديون الممتازة بمقتضى المادة 575 من مدونة التجارة - دراسة معززة بأهم المواقف الفقهية والقضائية -، مجلة المتوسط للدراسات القانونية والقضائية، ع 4، 2017.

- عبد الحميد اليعقوبي، ضمانات تحصيل الديون العمومية في إطار مساطر صعوبات المقاولة، مجلة المحيط للدراسات والأبحاث القانونية، ع 2، 2018.

- عبد الرحيم السلماني، التصريح بالديون وتحقيقها في إطار قانون صعوبات المقاولة - الإجراءات والآثار -، ع 5، 2005.

- عبد الرحيم الصقلي، قابلية السند للتنفيذ الجبري في ضوء التشريع المغربي مقارنا بالفرنسي، مجلة الاشعاع، ع 27، 2004.

- عبد العزيز حضري، الطعن في أوامر القاضي المنتدب في مساطر صعوبات المقاولة، مجلة القانون الاقتصادي، ع 1، دجنبر 2008.

- عزيزة تابتي، الشروط الخاصة بدعوى المسؤولية الضريبية، مجلة القانون والأعمال، ع 61، أكتوبر 2020.

- عصام القرني، عشرون سنة على تجريم الغش الضريبي بالمغرب، الحصيلة، الاكراهات، الرهانات، مجلة المنارة للدراسات القانونية والادارية، عدد خاص، 2018.

- عمر السكتاني، وضعية الدين الضريبي بعد فتح مساطر صعوبات المقاولة، قراءة في ضوء مقتضيات المدونة العامة للضرائب ومستجدات القانون رقم 73.17 المتعلق بمساطر صعوبات المقاولة، منشورات مجلة المهن القانونية والقضائية - سلسلة قانون الأعمال والممارسة القضائية -، ع 2، نونبر 2018.

- غزلان حميدي، وضعية الدائنين بعد فتح مسطرة التسوية والتصفية القضائية، مجلة المهن القانونية والقضائية - سلسلة قانون الأعمال والممارسة القضائية -، ع 2، نونبر 2018.

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb
lexmaghreb.com

- محمد الحدوتي، التصريح بالديون في المساطر الجماعية، مجلة رسالة الدفاع، ع 6، أكتوبر 2006.

- محمد الزياني، جمعية الدائنين في مساطر صعوبات المقاولة وسؤال الفعالية، مجلة الباحث للدراسات والأبحاث القانونية والقضائية، ع 25، دجنبر 2020.

- محمد قرطوم، سلطة المحكمة في خلق توازن بين حقوق المدين والدائن بمناسبة فتح مسطرة معالجة صعوبات المقاولة، مجلة المحاكم التجارية، ع 2، دجنبر 2016.

- محمد كرام، وضعية الكفيل أثناء مساطر الوقاية والمعالجة من صعوبات المقاولة، مجلة المنتدى، ع 2، 2003.

- محمد نشاط، بعض مظاهر أزمة ضمان الملكية في ظل القانون رقم 73.17 المتعلق بمساطر صعوبات المقاولة، مجلة المهن القانونية والقضائية - سلسلة قانون الأعمال والممارسة القضائية -، ع 2، نونبر 2018.

6- الندوات:

- بهيجة مشكور، مداخلة بعنوان "مسطرة الإشعار للغير الحائز كآلية للتحصيل الجبري"، ندوة عملية حول دور القضاء الاداري في المادة الضريبية، نظمت بجامعة القانون عياض، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بمراكش يومي 27 و28 أبريل 2018 (غير منشورة)

- حلمي نفطاطة وسمير نور، مداخلة بعنوان "إيقاف تنفيذ إجراءات التحصيل على ضوء العمل القضائي والتشريع الضريبي"، ندوة وطنية حول موضوع الإشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي، منشورة بدفاتر المجلس الأعلى، عدد 16، مطبعة المعارف الجديدة بالرباط، 2011.

- سعيد الروبيو، مداخلة بعنوان " امتياز الديون الناشئة بعد فتح مسطرة التسوية القضائية"، ندوة وطنية حول أي حكامة قضائية للمقاولات المتعثرة -استنتاجات ورهانات-، نظمت في جامعة محمد الأول، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بوجدة، بتاريخ 5 و6 ماي 2017 (غير منشورة)

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb

lexmaghreb.com

- عبد الرحيم شميعة، مداخلة بعنوان " رهانات إنجاح القانون رقم 73.17 "، ندوة علمية حول مستجدات ورهانات مساطر صعوبات المقاولة، نظمت برحاب دار المحامي، الدار البيضاء، بتاريخ 7 مارس 2019 (غير منشورة).

- محمد القادري، إشكالات وقف المتابعات الفردية في نظام صعوبات المقاولة، صعوبات المقاولة وميدان التسوية القضائية من خلال اجتهادات المجلس الأعلى، الندوة الجهوية الثامنة المنظمة بطنجة بمناسبة الذكرى الخمسينية لتأسيس المجلس الأعلى، مطبعة الأمنية بالرباط، 2007.

7- التقارير والنشرات:

- التقرير السنوي لمحكمة النقض لسنة 2013 الصادر عن محكمة النقض، منشورات مركز النشر والتوثيق بمحكمة النقض، مطبعة الأمنية الرباط، 2015، بنشرة قرارات محكمة النقض الغرفة التجارية، الجزء السابع عشر.

- تقرير لجنة القطاعات الإنتاجية حول القانون رقم 73.17 بنسخ وتعويض الكتاب الخامس من القانون رقم 15.95 المتعلق بمدونة التجارة فيما يخص مساطر صعوبات المقاولة، مجلس النواب ما بين دورة أكتوبر 2017 ودورة أبريل 2018، الجزء الثاني.

- نشرة مداولات مجلس النواب، مدة النيابة 2016-2021، السنة التشريعية الثانية، الدورة الاستثنائية 27 مارس 2018، الجريدة الرسمية للبرلمان، السنة الثانية، عدد 57، 12 رجب 1439 (30 مارس 2018).

8- المقابلات:

- مقابلة مع السيد العزوزي، محاسب عمومي بقباضة وجدة المدينة.

- مقابلة مع السيد عبد الرحيم بلمجدوب قاضي منتدب بالمحكمة التجارية بفاس.

- مقابلة مع السيد (و.ت) المحاسب العمومي بقباضة فاس المدينة.

9- النصوص القانونية:

- القانون رقم 15.95 المتعلق بمدونة التجارة والصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.96.83 المؤرخ في 15 ربيع الأول 1417 (1 غشت 1996)، الجريدة الرسمية عدد 4418، بتاريخ 19 جمادى الأولى 1417 (3 أكتوبر 1996)، ص 2187.

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb
lexmaghreb.com

- القانون رقم 81.14 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.14.146 بتاريخ 25 من شوال 1435 (22 غشت 2014)، الجريدة الرسمية عدد 6291، بتاريخ 19 ذو القعدة 1435 (15 شتنبر 2014)، ص 6882.

- القانون رقم 39.08 المتعلق بمدونة الحقوق العينية، الصادر بتنفيذ الظهير الشريف رقم 1.11.178 صادر في 25 من ذي الحجة 1432 (24 نونبر 2011)، الجريدة الرسمية عدد 5998، بتاريخ 27 ذو الحجة 1432 (24 نونبر 2011)، ص 5587.

- القانون رقم 14.07 المغير والمتمم بمقتضاه الظهير الشريف الصادر في 9 رمضان 1331 (12 أغسطس 1913)، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.11.177 في 25 من ذي الحجة 1432 (22 نوفمبر 2011)، الجريدة الرسمية عدد 5998 بتاريخ 27 ذو الحجة 1432 (24 نوفمبر 2011)، ص 5575.

- القانون رقم 61.99 المتعلق بتحديد مسؤولية الآمرين بالصرف والمراقبين والمحاسبين العموميين الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.02.25 بتاريخ 19 من محرم 1423 (3 أبريل 2002)، كما وقع تغييره وتتميمه، الجريدة الرسمية عدد 4999، بتاريخ 15 صفر 1423 (29 أبريل 2002)، ص 1168.

- القانون رقم 65.99 المتعلق بمدونة الشغل الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.03.194، صادر في 14 من رجب 1424 (11 شتنبر 2003)، الجريدة الرسمية عدد 5167، الصادرة في 13 شوال 1424 (8 ديسمبر 2003)، ص 3969.

- ظهير 9 رمضان 1331 (12 أغسطس 1913)، المتعلق بقانون الالتزامات والعقود، صيغة محينة بتاريخ 11 يناير 2021.

- ظهير شريف رقم 1.11.91 الصادر في 27 شعبان 1432 (29 يوليوز 2011) بتنفيذ نص الدستور، الجريدة الرسمية عدد 5964 مكرر، بتاريخ 28 من شعبان 1432 (30 يوليوز 2011)، ص 3600.

- ظهير شريف رقم 1.18.26 الصادر في شعبان 1439 (19 أبريل 2018) بتنفيذ القانون رقم 73.17 القاضي بنسخ وتعويض الكتاب الخامس من القانون رقم 15.95 المتعلق

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb
lexmaghreb.com

بمدونة التجارة، فيما يخص مساطر صعوبات المقاولة، الجريدة الرسمية عدد 6667، بتاريخ 6 شعبان 1439 (23 أبريل 2018)، ص 2345.

- ظهير شريف رقم 1.91.225، صادر في 22 من ربيع الأول 1414 (10 ديسمبر 1993)، بتنفيذ القانون رقم 41.90 المحدث للمحاكم الادارية، الجريدة الرسمية عدد 4227، بتاريخ 1993/11/03، ص 2168.

- ظهير شريف رقم 1.02.25، المؤرخ ب 19 من محرم 1423 (3 أبريل 2002)، الجريدة الرسمية عدد 4999، 15 صفر 1423 (29 أبريل 2002)، ص 1168.

- 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 ذو الحجة 1427 (31 ديسمبر 2006)، الجريدة الرسمية عدد 5487 بتاريخ 11 ذو الحجة 1427 (فاتح يناير 2007).

- الكتاب الخامس من القانون التجاري المتعلق بقانون الإفلاس والتصفية القضائية ورد الاعتبار، الصادر بتاريخ 9 رمضان 1331 الموافق ل 12 غشت 1913، حيث تم تغييره وتتميمه بمقتضى ظهير 10 فبراير 1951، الجريدة الرسمية عدد 2005، بتاريخ 21 جمادى الأولى 1370 (30 مارس 1951)، ص 582.

- مرسوم بقانون رقم 2.20.292، الصادر في 28 رجب 1441 (23 مارس 2020)، المتعلق بسن أحكام خاصة بحالة الطوارئ الصحية وإجراءات الإعلان عنها، الجريدة الرسمية عدد 6867 مكرر، بتاريخ 29 رجب 1441 (24 مارس 2020)، ص 1782.

- المرسوم الملكي رقم 330.66، الصادر ح21 أبريل 1967 المتعلق بسن نظام عام للمحاسبة العمومية.

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb

lexmaghreb.com

ثانيا: المراجع باللغة الفرنسية

1- Les Ouvrages :

-Céline Bas, le fait générateur de l'impôt, 1°Édition, l'harmattan, paris, 2007 .

-Elisabeth Vessillier, le système fiscal français d'aujourd'hui, économie budgétaire et fiscale, 1°Édition, collection synthèse Cujas, paris, 1986 .

-Gerard Le Grand, la responsabilité fiscale des dirigeants d'entreprise, 1°Édition, Litec, paris, 2003 .

-Hassania Cherkaoui, droit commercial, 3° Édition, El Maarif al Jadida, rabat, 2010 .

-Yves Guyon, droit des affaires, entreprises en difficultés, T2, 7° Édition, Economica, paris 1999.

-Laelitia Antonini, Cochin et Laurence-Caroline Henry, l'essentiel du droit des entreprises en difficulté, 4°Édition, Lextenso, paris, 2014 .

-Marie-Laure coquelet, entreprise en difficulté instruments de paiement et de crédit, 6 °Édition, Dalloz, paris, 2017 .

-Michel Le Corre, droit et pratique des procédures collectives, 2°Édition, Dalloz, paris, 2003 .

-Michel Bouvier, introduction au droit fiscal général et a la théorie de l'impôt, 10°Édition, LGDJ, paris, 2010 .

-Michel Douay, le recouvrement de l'impôt, 1°Édition, LGDJ, paris, 2005 .

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb

lexmaghreb.com

-Michel Jeantin, Paul le connu, droit commercial, 6°Édition, Dalloz, paris, 2003 .

-Mohammed Drissi Alami Machichi, droit commercial fondamental au maroc, 1°Édition, distribution dar al kalam, rabat, 2006 .

-Mustapha Ouhannou, le traitement des difficultés des entreprises, 1°Édition, Sijlmassa, Meknès, 2016 .

-Philippe Pétel, procédures collectives, 8°Édition, Dalloz, paris, 2014 .

-Pierre-Michel Le Corre, droit et pratique des procédure collectives, 7° Édition, Dalloz-Sirey, paris, 2013 .

-Pierre-Michel Le Corre, Le créancier face au redressement et à la liquidation judiciaires des entreprises, T1, Presses Universitaires d'Aix-Marseille, 2000 .

-Sa Gaillard, La TVA, 17°Édition, Lextenso, paris, 2016.

-Yves Guyon, droit des affaires, entreprises en difficultés, redressement judiciaire, faillite, 8°Édition, Economica, paris, 2003 .

-Yves Guyon, droit des affaires, T 2 (entreprises en difficultés redressement judiciaire, faillite) , 6° Édition, Economica Paris, 1997.

2- Les Thèse:

-Calmette Victor, la gestion fiscale de l'entreprise en difficulté, thèse pour le doctorat en droit privé, université Toulouse 1 capitole, faculté de droit et science politique, Toulouse, année universitaire 2017/2018 .

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb

lexmaghreb.com

-Saida Bachlouch, la prévention et le règlement amiable, des difficultés des entreprises en droit comparé franco-marocain, thèse pour le doctorat en droit privé, université paris-EST, faculté de droit, Créteil, année universitaire 2011/2012 .

3- Les Mémoires:

-Fahardine Ibrahima, l'allure préventive de la nouvelle préforme du droit des entreprises en difficultés, mémoire pour l'obtention du diplôme du Master du droit privé, université sidi Mohammed ben abdellah, faculté de sciences juridiques économiques et sociales Fès, année universitaire 2019/2020 .

-Hajar Hammoutou, les entreprises en difficulté: Etude comparative entre le droit marocain et le droit français, mémoire pour l'obtention du diplôme du Master du droit privé, université sidi Mohammed ben abdellah, faculté de sciences juridiques économiques et sociales Fès, année universitaire 2019/2020 .

-Houda El Marji, la situation de créanciers: vers quel rééquilibrage des pouvoirs des créances à la lumière de la nouvelle loi sur les entreprises en difficulté, mémoire de master, droit privé, université sidi mohmed ben abdellah, faculté des sciences juridiques économiques et sociales, Fès, année universitaire, 2018/2019 .

-Lamia Asbaya, le contentieux du recouvrement des créances publiques des entreprises en difficulté, mémoire de fin d'étude pour l'obtention du diplôme du Master du droit privé, université sidi Mohamed ben Abdellah, faculté des sciences juridiques économique et sociale Fès, année universitaire 2011/2012 .

-Mehdi Alj, la protection des créanciers en droit des difficultés des entreprises: Étude comparative entre le droit marocain et le droit français, mémoire pour l'obtention du diplôme du master du droit

LexMaghreb
lexmaghreb.com

privé, université sidi Mohammed ben abdellah, faculté des sciences juridiques économiques et sociales, Fès, année universitaire 2019/2020 .

4- Les recherches

-Malak rougui, situation des créances dans les procédures collectives, prépare par l'attachée de justice, l'institut supérieur de la magistrature, promotion 39, année 2013/2015 .

5- Les Articles:

-Abdelali abdouni, le plan de continuation, Etude comparée, Article publié dans la gazette des tribunaux de maroc, N133-134, 2012 .

-Farid Khalidi, l'impact de droit des entreprises en difficulté sur le développement durable, Article publié dans le journal des professions juridique et judiciaires, N° 2, 2018.

-Florent Petit, actualité jurisprudentielle, revue des procédures collectives, civile et commerciales, N° 2, 26 années, mars-avril 2011 .

-Khalid Cherkaoui Semouni, la réforme des finances publiques au maroc, revue marocaine de l'administration du développement, remald, N° 6, janvier- avril 2018.

-Patrick Serlooten, le trésor public créancier de l'entreprise en difficulté, Article publiée dans une revue la Semaine juridique, N° 1, janvier 1999 .

-Redouane Amimi, l'entreprise en difficulté et le recouvrement des créances publiques par voie de l'avis à tiers détenteur (ATD), Article publiée au revue marocain d'administration locale et développement, N° 121, mars-avril 2015 .

LexMaghreb
lexmaghreb.com

-Sami Kanouni, le plan de sauvegarde, Etude comparative franco-marocaine, publie dans la série des recherches approfondies, 59°Édition, 2021 .

-Sanae Yaktine, la l'égalité de créances dans procédures collective, Article publié au revus marocaine d'administration locale et de développement, N°119, novembre-décembre 2014 .

-Xavier Delpech, entreprise en difficulté transmission et disparition de l'entreprise associations et autres organismes à but non lucratif, Article publiée à magazine gestion juridique, fiscale et social, série 4, 2014 .

-Youness Lazrak Hassouni, le trésor public et les procédures collectives, Article publié au revus droit et affaires, N°34, 2018 .

6- sites web :

www.cacmarrakech.ma
www.courdecassation.fr
www.doingbusiness.org
www.finances.gov.ma
www.legifrance.gouv.fr
www.lettredurestructuring.com
www.maroc.ma/ar

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb

lexmaghreb.com

الـــفـــهـــرس

قائمة المختصرات 4
مقدمـــة 5
الفصل الأول: مظاهر تأثير نظام صعوبات المقاولة على تحصيل الدين الضريبي السابق لحكم فتح المسطرة..... 17
المبحث الأول: القيود المفروضة على تحصيل الدين الضريبي 18
المطلب الأول: إيقاف تحصيل الدين الضريبي وتوابعه 18
الفقرة الأولى: تأثر الدين الضريبي بقاعدة وقف الأداء 19
أولا: قاعدة وقف أداء الديون والجزاء المترتب عن الإخلال بها 19
ثانيا: الاستثناءات الواردة على وقف الأداء 26
الفقرة الثانية: تأثر الدين الضريبي بقاعدة وقف سريان الفوائد..... 30
أولا: مؤدى قاعدة وقف سريان الفوائد..... 30
ثانيا: المدى الزمني لقاعدة وقف سريان الفوائد..... 35
المطلب الثاني: تجميد المتابعات الفردية وإجراء التقييدات..... 38
الفقرة الأولى: الحد من المتابعات الفردية 38
أولا: منع ووقف كل مطالبة لاستيفاء الدين الضريبي..... 39
ثانيا: منع ووقف إجراءات التنفيذ الرامية لاستيفاء الدين الضريبي 42
الفقرة الثانية: المنع من إجراء التقييدات 51
أولا: مؤدى قاعدة المنع من إجراء التقييدات 51
ثانيا: جزاء مخالفة قاعدة منع التقييدات 57
المبحث الثاني: إخضاع الدين الضريبي لإجراءات تحديد خصوم المقاولة 60
المطلب الأول: خضوع الدين الضريبي لنظام التصريح 60
الفقرة الأولى: خصوصية التصريح بالدين الضريبي..... 61
أولا: الدين الضريبي بين إلزامية التصريح به وضرورة الإقرار الجبائي..... 61
ثانيا: مسطرة التصريح بالدين الضريبي..... 71
الفقرة الثانية: الآثار الناجمة عن عدم التصريح بالدين الضريبي..... 76
أولا: سقوط الدين الضريبي 76

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb
lexmaghreb.com

ثانيا: دعوى رفع السقوط 80
المطلب الثاني: خضوع الدين الضريبي لمسطرة التحقيق 86
الفقرة الأولى: المرحلة الإدارية لتحقيق الدين الضريبي 87
أولا: إجراءات تحقيق الدين الضريبي..... 87
ثانيا: إشكالية المنازعة في الدين الضريبي 90
الفقرة الثانية: المرحلة القضائية لتحقيق الدين الضريبي..... 92
أولا: مقررات القاضي المنتدب والطعن فيها 92
ثانيا: إشكالية الاختصاص بشأن تحقيق الديون الضريبية 97
الفصل الثاني: استفادة الدين الضريبي اللاحق من حق الأسبقية واستخلاصه وفق الحل المختار 103
المبحث الأول: تمتع الدين الضريبي اللاحق بمبدأ حق الأسبقية..... 104
المطلب الأول: شروط استفادة الدين الضريبي من حق الأسبقية..... 105
الفقرة الأولى: نشوء الدين الضريبي بعد الحكم بفتح المسطرة 105
أولا: معيار تحديد تاريخ نشأة الدين الضريبي 105
ثانيا: المجال الزمني لاستفادة الدين الضريبي من حق الأسبقية 110
الفقرة الثانية: نشوء الدين الضريبي بصفة قانونية ومن أجل مواصلة المقاولة لنشاطها 113
أولا: نشوء الدين الضريبي بصفة قانونية..... 114
ثانيا: ارتباط الدين الضريبي بمواصلة نشاط المقاولة 117
المطلب الثاني: آثار استفادة الدين الضريبي من حق الأسبقية - الفعالية والمحدودية - 120
الفقرة الأولى: فعالية حق الأسبقية من خلال الضمانات المدعمة للدين الضريبي.. 120
أولا: الحق في استيفاء الدين الضريبي عند الاستحقاق مع إمكانية سريان الفوائد ... 121
ثانيا: تفعيل إجراءات تحصيل الدين الضريبي عند الاستحقاق 124
الفقرة الثانية: محدودية استفادة الدين الضريبي من حق الأسبقية 129
أولا: تزاحم الدائنين المستفيدين من حق الأسبقية..... 129
ثانيا: هشاشة حق الأسبقية أمام الديون ذات الأولوية 134

LexMaghreb
lexmaghreb.com

المبحث الثاني: مصير الدين الضريبي وفق الحل المختار 138
المطلب الأول: مركز الدين الضريبي أثناء تنفيذ الحلول المترتبة عن مسطرتي الإنقاذ والتسوية 139
الفقرة الأولى: وضعية الدين الضريبي عند تنفيذ مخططي الإنقاذ والاستمرارية..... 140
أولا: إمكانية خضوع الدين الضريبي للآجال والتخفيضات المحددة في المخطط ... 140
ثانيا: تحصيل الدين الضريبي عند تنفيذ مخططي الإنقاذ والاستمرارية 147
الفقرة الثانية: وضعية الدين الضريبي خلال مخطط التفويت..... 151
أولا: استخلاص الدين الضريبي من ثمن التفويت..... 152
ثانيا: استخلاص الدين الضريبي من المفوت إليه 155
المطلب الثاني: مآل الدين الضريبي خلال مرحلة التصفية القضائية 159
الفقرة الأولى: مدى نجاعة امتياز الديون الضريبية عند تصفية خصوم المقاولة ... 161
أولا: طبيعة امتياز الدين الضريبي ونطاقه..... 161
ثانيا: ترتيب الدين الضريبي عند تصفية الخصوم 166
الفقرة الثانية: مظاهر حماية الدين الضريبي خلال مسطرة التصفية القضائية 175
أولا: استرداد الحق في إجراء المتابعات الفردية 175
ثانيا: مسؤولية المسير كمدخل لحماية الدين الضريبي..... 179
خـاتـمـة 187
الـمـلاحـق..... 192
لائحة المراجع 196

البوابة القانونية المغربية
LexMaghreb
lexmaghreb.com