



مركز الدراسات في الدكتوراه: العلوم القانونية والسياسية
مختبر البحث: الدراسات الدستورية والمالية والتنمية
أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام
في موضوع:

المسؤولية الضريبية لمسيري الشركات التجارية

تحت إشراف الأستاذ:
أحميدوش مدني

إعداد الطالبة الباحثة:
عزيزة تابتي

لجنة المناقشة:

مشرفا ورئيسا
عضوا
عضوا
عضوا
عضوة

أحميدوش مدني
جواد العسري
عمر اليعقوبي
رشيد فطوش
زبيدة النكاز

الدكتور
الدكتور
الدكتور
الدكتور
الدكتورة

إهداء

الحمد لله الذي وفقنا لإنجاز هذا البحث، فلولاه فضل الله علينا لم نكن لنصل إليه، أما بعد:

أهدي ثمرة جهدي إلى أعز الناس على قلبي إلى والدي رحمه الله وأسكنه فسيح جناته؛

إلى من جعل الله الجنة تحت أقدامها أي الحبيبة أطل الله في عمرها؛

إلى زوجي الغالي؛

إلى إخوتي وأخواتي الأعزاء؛

إلى بناتي يتحالي وسجود ونبأ؛

إلى كل من قدم لي يد المساعدة في إنجاز هذا العمل المتواضع، وأخص بالذكر الأستاذة بيصة محمد، والأستاذة إيفراقين

عبد الرحمن، والأستاذة فدوى النتكس.

شكر وامتنان

أوجه شكري إلى أستاذي الجليل دحميدوش المني الذي أشرف على إنجاز وتحضير هذا البحث المتواضع.
كما أشكر كل الأساتذة الذين ساهموا وشاركوا في مناقشة وتقديم هذا البحث، وكل من ساهم من
قريب أو بعيد في تقديم النصح والإرشاد والتوجيه والذين لا يسارع المقام لذكرهم.

قائمة المختصرات

ص. صفحة
ط. الطبعة
غ.م. غير منشور
ق.ل.ع. قانون الالتزامات والعقود
ق.م.ج. قانون المسطرة الجنائية
ق.م.م. قانون المسطرة المدنية
م.ت. مدونة التجارة
م.ت.د.ع. مدونة تحصيل الديون العمومية
م.س. مرجع سابق
م.ع.ض. المدونة العامة للضرائب
م.م.إ.م.ت. المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية

C.A. Cour d'Appel

Cass.Com. Cassation Commerciale

D.G.I. Direction Générale des Impôts

E. Edition

F.S.J.P.S. Faculté des Sciences Juridiques, Politiques Et Sociales

G.P. Gazette du Palais

I.H.E. Institute of Health Economics

L.G.D.J. Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence

L.P.F. Livre des Procédures Fiscales

LITEC Librairie Technique

O.P. Ouvrage Précédent

P. Page

مقدمة

نظرا للدور الفعال الذي تضطلع به الشركات التجارية في النسيج الاقتصادي الوطني، عمد المشرع المغربي إلى وضع ترسنة قانونية هامة تهدف إلى حماية الشركات التجارية من المخالفات والانتهاكات التي يمكن أن تشوبها من طرف الأشخاص القائمين على إدارتها وتسييرها، وترمي أساسا معاقبة مرتكبها سواء أثناء تأسيس الشركة أو تسييرها أو تصفيتها.

إذ تتعلق الأخطاء والمخالفات والجرائم المنصوص عليها، سواء في قانون الشركات التجارية أو مدونة التجارة أو مدونة تحصيل الديون العمومية، أساسا بتكوين أو تسيير أو تصفية الشركات، وبالتالي فإن الهدف من ذلك هو ضمان الحماية القانونية للشركات التجارية خلال جميع مراحل حياتها من أي تعسف أو استغلال من طرف مسيرها خدمة لمصالحهم الخاصة على حساب مصلحتها الاقتصادية والاجتماعية.

ويترب عن الأخطاء المتعلقة بالإدارة والتسيير المسؤولية المدنية والجنائية والجبائية للمسير¹، وفي نفس الوقت المسؤولية المشددة والمتمثلة في متابعة المسير في ذمته المالية الشخصية من أجل تسديد ديون الشركة إما بدعوى تغطية خصوم الشركة أو دعوى تمديد المسطرة إليه في إطار مساطر معالجة صعوبات المقاول، أما في حالة عجز الشركة عن الوفاء بديونها الضريبية فإنه يتم متابعتها بدعوى المسؤولية الضريبية الخاصة.

والجدير بالذكر أن دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة لمسيرى الشركات التجارية تم إقرارها في إطار الإصلاح الجبائي وفق المقتضيات القانونية الخاصة بمدونة تحصيل الديون العمومية²، وضرورة إدراجها في إطار سياسة اقتصادية واجتماعية شاملة تأخذ بعين الاعتبار تحسين طرق تدبير المنازعات الجبائية، والرفع من مردودية المداخل الجبائية، والعمل على التحصيل الفعال للديون العمومية عن طريق تفادي التملص الكلي أو الجزئي من أداء الدين الضريبي، ومنه توسيع قاعدة الامتيازات والسلطات العامة التي تتمتع بها الإدارة الجبائية من أجل تحصين الدين الضريبي من الضياع، وذلك عن طريق تمديد مسطرة التحصيل إلى مسيرى الشركات

1- يقصد بمسير الشركة كل شخص طبيعي أو معنوي يتم تعيينه لفترة معينة ليشرف على مهام التسيير والتدبير المتعلقة بالشركة، ويعتبر ممثلا القانوني الذي يتحمل جميع التزاماتها وحقوقها اتجاه الغير.

للمزيد انظر: Gérard Legrand: La Responsabilité Fiscale Des Dirigeants D'entreprise, Litec, Paris, 2003, P1.

2- القانون رقم 15.97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.00.175 بتاريخ 28 محرم 1421 الموافق ل (3 مايو 2000) الجريدة الرسمية عدد 4800 بتاريخ 28 صفر 1421 الموافق ل (فاتح يونيو 2000) ص 1256.

التجارية، بغية تحقيق الفعالية في عملية التحصيل والرفع من نسبة المردودية الجبائية، واعتماد الوسيلة المثلى التي من شأنها الزيادة في إيرادات الخزينة العامة.

وسد الثغرات التي تتيح للأشخاص المعنوية التملص من أداء الضرائب تحت ذريعة العجز الحاصل في باب أصولها وعدم ملاءة الذمة المالية للشركة، وبالتالي عدم القدرة على الوفاء بالدين الضريبي، وفي المقابل نجد القائمين على تسييرها يتمتعون بوضعية مالية جيدة، فاستقلالية الشركات عن شخص مسيرها أو مؤسسها وغيرهم من الأشخاص الذين ساهموا في إحداثها، غالباً ما تجعل من استخلاص الديون العمومية المتخلدة بذمتها أمراً صعباً، لأنه إذا ما تبين أن أصول الشركة غير كافية لتغطية كل الديون المستحقة عليها فإن استقلالية الذمة المالية للمسير عن الذمة المالية للشركة تحول دون أن يواصل المحاسب المكلف بالتحصيل إجراءات إستخلاص تلك الديون في مواجهة مسيرها.

كما أنه في بعض الأحيان يتم إحداث شركات بصفة صورية لتكون بمثابة ستار يخفي إما مؤسسات فردية، يحرص مسيرها على وضع أموالهم في منأى متابعات دائنهم، أو أنشطة تديرها شركات أخرى، تمثل برغم من الشكل الذي تتخذه تجزئة للشركات المصروح بها وتساهم في إنجاز نفس النشاط، وفي هذه الحالة تصبح الشركة أداة للتحايل بهدف التملص من الوفاء بالتزاماتها الضريبية اتجاه الإدارة الجبائية.

ولمواجهة هذه المظاهر الاحتيالية وضمان استفاء الديون الضريبية بشكل فعال يمكن الخزينة العامة من تحقيق إيراداتها الضريبية الكفيلة بسد نفقات الدولة، كان لزاماً على المشرع الجبائي فرض التزامات تتعدى المدين بالضريبة لتتطال الأغيار، وبالتالي التنصيب على التزامات أشخاص آخرين خارج نطاق طرفي العلاقة الضريبية في الباب الرابع من مدونة تحصيل الديون العمومية³، تحت عنوان التزامات الأغيار المسؤولين أو المتضامنين، إذ ميز منهم من هم مسؤولين وآخرين متضامنين، غايته من وراء هذا الإجراء الحفاظ على حقوق الخزينة العامة من الضياع، ودرء للأفعال التدليسية التي يقوم بها بعض المدينين بالضريبة لتبديد الأموال بهدف عدم إخضاعها لإجراءات التحصيل.

ويقوم هذا النوع من المسؤولية على جعل الأغيار مسؤولين على وجه التضامن مع المدين الأصلي في أداء ديونه الضريبية إذا تعذر تحصيلها، ويمكن كذلك تفسيرها بالضمان العام الذي يمكن أن يخول على أموال الأغيار بموجب مقتضيات قانونية، بحيث إلى جانب المدين الأصلي أو الشخص الذي يحل محله هناك أشخاص آخرين يمكن متابعتهم على سبيل التضامن بنفس الدين الضريبي وبنفس طرق المتابعة الجبرية، شريطة إثبات مسؤوليتهم التضامنية.

فالأصل أن المدين بالدين الضريبي وتوابعه هو الملزم الرئيسي بأداء المبالغ الضريبية المدرجة بالجدول أو الأوامر بالاستخلاص أو قوائم الإيرادات، مما يجعل إجراءات التحصيل تنصب على أمواله المنقولة ثم العقارية، عند عدم حصول الأداء، إلا أنه في بعض الحالات و بغية الحفاظ على ضمان الخزينة العامة من الضياع منح

3- القانون رقم 15.97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.00.175 بتاريخ 28 محرم 1421 الموافق ل (3 مايو 2000) الجريدة الرسمية عدد 4800 بتاريخ 28 صفر 1421 الموافق ل (فاتح يونيو 2000) ص 1256.

المشرع المحاسب المكلف بالتحصيل إمكانية إثارة مسؤولية وتضامن الأغيار، ومتابعتهم بنفس طرق وإجراءات التحصيل الجبري التي يمكن متابعة المدين الأصلي بها، وهؤلاء الأغيار المسؤولون أو المتضامنين ورد تعدادهم على سبيل الحصر في المواد من 93 إلى 99 من مدونة تحصيل الديون العمومية⁴ بما فهم مسيروا الشركات التجارية وفقاً لمقتضيات المادة 98 من م.ت.د.ع.⁵

إذ يمكن جعل المديرين أو المتصرفين أو المسيرين الآخرين سواء كانوا قانونيين أو فعليين لشركات أو مقاولات، مسؤولين على وجه التضامن مع هذه الأخيرة عن أداء الضرائب كيفما كانت طبيعتها، والغرامات والزيادات ومصاريف التحصيل المرتبطة بها، نتيجة ارتكابهم أعمال تدليسية نتج عنها تعذر تحصيل الدين الضريبي، شريطة أن لا يكونوا ملزمين بأداء ديون الشركة طبقاً لأحكام أخرى.

وبناء على هذا المقتضى القانوني أصبح بإمكان الإدارة الجبائي الحق في اللجوء إلى دعوى المسؤولية التضامنية عن أداء الديون الضريبية للشركة موضوع التسيير، ومحاربة التصرفات الاحتالية التي يلجأ إليها بعض المسيرين من أجل تبديد أموال وأصول الشركة التي تكون ضمانها العام للحيلولة دون خضوعها لإجراءات التحصيل، ومنه وضع حد فاصل لهذه الممارسات التدليسية بموجب مقتضيات المادة 98 من م.ت.د.ع، الأمر الذي يجعل من دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة لمسيرى الشركات التجارية وسيلة من وسائل محاربة التملص الكلي أو الجزئي من أداء الدين الضريبي.

ولقد سن المشرع لهذا النوع من المسؤولية مسطرة خاصة إذ لا يمكن إثارتها إلا بموجب حكم قضائي يصح بقيام مسؤولية المسير، يعتبر بمثابة سند تنفيذي في مواجهة مسير الشركة بدعوى المسؤولية الضريبية، والذي يخول للمحاسب المكلف بالتحصيل مباشرة جميع إجراءات المتابعة في حق المسير، ويترتب عن عملية أداء الدين الضريبي من طرف المسير تبرئة ذمة المدين الأصلي من هذا الدين.

وتبقى الغاية من وراء سن المشرع لهذه القوانين الموجبة لقيام مسؤولية المسير هي حماية الضمان العام لدائني الشركة من جهة، وتحلي مسيروا الشركات التجارية بالحيطه والحذر عند مزاولتهم لمهام الإدارة والتسيير داخل الشركة من جهة ثانية، وهو الأمر الذي قد يثقل كاهل المسير، ويترتب عنه العزوف عن تحمل مهام التسيير نظراً للمسؤولية الكبيرة المرتبطة بها، فلو كان المسير في كل مرة مجبراً على تحمل مسؤولية الأعمال التي يقوم بها وتمس بمصالح الشركة والأغيار، لأدى ذلك إلى العزوف عن القيام بمهام التسيير، وعليه أحاط المشرع قيام

4- الباب الرابع من مدونة تحصيل الديون العمومية تحت عنوان: "التزامات الأغيار المسؤولين أو المتضامنين".

5- تنص 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 مقاوله نتيجة أعمال تدليسية مثبتة قانوناً، أمكن جعل المديرين أو المتصرفين أو المسيرين الآخرين مسؤولين على وجه التضامن مع الشركة أو المقاوله عن أداء المبالغ المستحقة وذلك إذا لم يكونوا ملزمين بأداء ديون الشركة تطبيقاً لأحكام أخرى. تثار هذه المسؤولية حسب الحالة بمبادرة من الخازن العام للمملكة أو المدير العام للضرائب أو مدير إدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة الذين يقيمون دعوى لهذا الغرض أمام المحكمة الابتدائية ضد المديرين أو المتصرفين أو المسيرين الآخرين".

المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير بجملة من الشروط الشكلية والموضوعية، التي يصعب استجماعها لإدانة مسير الشركة بهذا النوع الخاص من المسؤولية التضامنية عن أداء الديون الضريبية المدينة بها الشركة.

إذ باستقراء المادة 98 من م.ت.د.ع المؤسسة لهذا النوع الخاص من المسؤولية، نجد أن الأعمال التدليسية⁶ تشكل اللبنة الأساسية لقيام المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير، لكن توافرها غير كافي لإدانة المسير بدعوى المسؤولية الضريبية، بل يجب أن ينجم عن هذه الأعمال ضرراً للإدارة الجبائية، إضافة إلى ذلك يجب أن تكون الأعمال التدليسية التي ارتكها المسير هي السبب المباشر والوحيد في حصول هذا الضرر، والمتمثل في استحالة التحصيل، علاوة على علاقة سببية بينهما.

ومنه لا يمكن إدانة المديرين أو المتصرفين أو المسيرين الآخرين سواء القانونيين⁷ أو الفعليين⁸ للشركة أو المقاول، وجعلهم مسؤولين على وجه التضامن مع هذه الأخيرة عن أداء الضرائب والرسوم التي في حكمها إلا عندما يقومون بأعمال تدليسية، ويثبت بأن هذه الأخيرة هي التي أدت إلى استحالة عملية التحصيل، وتثار هذه المسؤولية بمبادرة من الخازن العام للمملكة أو المدير العام للضرائب أو المدير العام للجمارك والضرائب غير المباشرة وذلك حسب نوع وطبيعة الضرائب المتنازع فيها⁹، أمام المحكمة الابتدائية المختصة التي يتواجد محل سكنهم داخل دائرتها الترابية.

6- يقصد بالأعمال التدليسية الاستعمال المتعمد لوسائل أو أساليب تكون الغاية من وراءها عدم أداء الضرائب والرسوم التي في حكمها، ويتم القيام بها بوعي كامل، والتي لا يمكن اعتبارها أخطاء أو إغفالات غير مقصودة.

للمزيد انظر: 9p Instruction relative au recouvrement des creances publiques

7- المسير القانوني: هو الشخص الطبيعي الذي يتولى بصفة نظامية مهام الإدارة أو التدبير أو التسيير في الشركة، أي كل الأعضاء القانونيين المعيّنين بصفة نظامية، والذين تناط بهم مهام تدبير شؤون الشركة.

للمزيد انظر: أمساعف يسين: التفالس كجريمة إقتصادية، شروطه وآثاره، المجلة المغربية لقانون الأعمال والمقاولات، العدد 11، أكتوبر 2006، ص 66-67.

8- المسير الفعلي: هو الشخص الذي يقوم بأعمال التسيير كأبي مسير قانوني دون أن يكون معينا لهذا الغرض ويكون متعمدا الظهور كمسير قانوني للشركة. إذ يتحمل المسير الفعلي المسؤولية الضريبية للشركة، شأنه شأن المسير القانوني، وقد عمد المشرع إلى تعريف المسير الفعلي في المادة 440 من القانون 20.05 المتعلق بشركات المساهمة: "...هو كل شخص يكون قد زاول فعليا، بصفة مباشرة أو بواسطة شخص آخر، إدارة شركة مساهمة مبسطة تحت إسم أو محل رئيس ومسيري الشركة".

فالمسير الفعلي هو كل شخص لا ينطبق عليه وصف مسير قانوني ويقوم بأعمال التسيير.

وشروط تحديد المسير الفعلي حسب الاجتهاد القضائي الفرنسي هي:

- مزاولة نشاط ايجابي بمنتهى وكامل الحرية والاستقلالية لتسيير الشركة؛
- القيام بمراقبة دائمة وفعلية لتسيير الشركة؛
- أن يمارس علاقات مع الزبناء والموردين، التصرف بتوقيع الشركة خاصة فيما يتعلق بالحسابات البنكية، تمثيل الشركة لدى الإدارات، قبض أجور أكبر من تلك التي يحصل عليها المسير القانوني.

للمزيد انظر: Yves Guyon: Droit Des Affaires "Entreprise En Difficulté Judiciaire Faillite", TOM 2, 6ème édition, économique, 1997, p 429. إن عباً اثبات المسير الفعلي يقع على عاتق المدعي أي الخازن العام للمملكة أو المدير العام للضرائب أو المدير العام للجمارك والضرائب غير المباشرة، وذلك حسب طبيعة الديون المطالب بها والجهة المخول لها أمر تحصيلها.

لكن رغم هذا يكون من الصعب على المسير القانوني أن يتحلل من مسؤوليته بدعوى أن الغير قد تصرف كمسير فعلي، ذلك أنه على الممثل القانوني للشركة إثبات تخليه عن مهام الإدارة والتسيير بواسطة حجج ووسائل ثابتة.

9- تتنوع الضرائب المستهدفة حسب الجهة المخول لها عملية تحصيل هذه الأخيرة:

ولتحقيق هذه الغاية يقوم المحاسب المكلف بالتحصيل بتقديم كل الحجج والدلائل التي تمكن من إثارة مسؤولية المسير الضريبية، والتي تثبت على وجه الخصوص الأفعال التدليسية المثارة.

ومنه، إحلال المسيرين محل الشركة في أداء ديونها الضريبية نتيجة ارتكابهم لأفعال مخالفة للقانون كالغش والتدليس وخيانة الأمانة، وبالتالي إمكانية سداد ديون الشركة من الذمة المالية الشخصية للمسير، باعتباره متضامنا مع الشركة في سداد ديونها الضريبية.

بحيث لا يفترض التضامن في ميدان تحصيل الديون العمومية، بل يجب أن ينتج صراحة عن القانون.

ويعتبر الالتزام تضامنيا عندما يكون الغير المعني مسؤولا شخصيا عن أداء مجموع الديون المطالب بها على غرار المدين الأصلي، مما يمنح للخزينة الدائنة إمكانية متابعته وإجباره على سداد الديون التي تعذر تحصيلها¹⁰.

وبالتالي لا يمكن إثارة المسؤولية التضامنية في الميدان الضريبي، إلا إذا كان القانون ينص صراحة على ذلك، الأمر الذي يفتح أمام المحاسب المكلف بالتحصيل إمكانية متابعة الغير المسؤول تضامنيا بنفس طرق المتابعة التي يباشرها في حق المدين الأصلي، وهذا ما نصت عليه صراحة المادة 29 من مدونة تحصيل الديون العمومية¹¹.

وتجدر الإشارة بأن القانون لم يحدد آجال لرفع دعوى المسؤولية التضامنية عن أداء ديون الشركة، غير أن هذه الدعوى يمكن أن تثار في أي وقت، طالما الديون المعنية بالدعوى لم تسقط بالتقادم.

الأمر الذي تم التنصيص عليه بالدورية الصادرة عن الخزينة العامة للمملكة كالاتي: "تجدر الإشارة أن القانون لم يحدد أجل لرفع الدعوى، غير أن هذه الأخيرة يجب أن تقدم قبل تقادم الديون"¹².

- يعهد للمديرية العامة للضرائب بتحصيل: الضريبة على الشركات، الضريبة على الدخل، الضريبة على القيمة المضافة في الداخل، رسوم التسجيل والتمبر والرسوم المماثلة؛

- يعهد للخزينة العامة بتحصيل: الرسم المبنى، رسم السكن، رسم الخدمات الجماعية، ضرائب ورسوم الجماعات المحلية وهيئاتها؛

- يعهد للمديرية العامة للضرائب والرسوم الجمركية بتحصيل: الضريبة على القيمة المضافة في الخارج، الحقوق والرسوم الجمركية.

للمزيد انظر: الموقع الإلكتروني لوزارة الاقتصاد والمالية www.finances.gov.ma

10-Instruction Relative Au Recouvrement Des Créances Publiques, Mai, 2011, P 5.

11- تنص المادة 29 من مدونة تحصيل الديون العمومية على أنه:

"يباشر 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؛

-الأشخاص المشار إليهم في المواد 93 إلى 99 أدناه.

12 - Instruction Relative Au Recouvrement Des Créances Publiques: op, p 186 .

"la loi n'ayant pas prévu de délai pour cette assignation, celle-ci peut intervenir tant que la créance en cause n'est pas prescrite".

كما أنه لا مجال لربط تقادم الدعوى بتقادم الديون المراد تحصيلها، أي أنه يمكن تحريك الدعوى متى استلزم الأمر ذلك، باعتبار أن اكتساب الحق لا يسري إلا من يوم اكتسابه حسب ما نصت عليه المادة 380 من قانون الالتزامات والعقود¹³.

لكن بقاء الأجل مفتوح في دعوى المسؤولية الضريبية في مواجهة المسير، لا يعني من وجهة نظرنا بقاءه على هذا الحال، فالقاضي الذي ينظر في دعوى المسؤولية لا يمكنه بطبيعة الحال إدانة مسير الشركة بدعوى المسؤولية الضريبية الخاصة، ومتابعته بأداء دين ضريبي سقط بالتقادم، وبالتالي انتفاء حق المدعي في مساءلة مسير الشركة عن دين سقط الحق في المطالبة به ما لم ينقطع أو يوقف بالتقادم.

وبذلك يكون عدم سقوط الدين العمومي بالتقادم الرباعي شرط ضروري لإثارة دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة في مواجهة المسيرين غير الملزمين بأداء ديون الشركة طبقاً لأحكام أخرى.

بحيث استثنت المادة 98 من مدونة تحصيل الديون العمومية من نطاق تطبيقها للمسيرين الذين سبق لهم أن ألزموا بأداء الديون الضريبية للشركة طبقاً لمقتضيات قانونية أخرى، وذلك كالاتي: "... إذا لم يكونوا ملزمين بأداء ديون الشركة تطبيقاً لأحكام أخرى".

وعليه، لا يمكن إثارة دعوى المسؤولية الضريبية في حق مسير الشركة ومتابعته كمسؤول متضامن عن أداء ديون الشركة، إلا إذا لم توجد مقتضيات قانونية خاصة تحمله مسؤولية أداء الديون المترتبة بذمة الشركة، والتي تتجلى فيما يلي:

- عندما تحكم الطبيعة والشكل القانوني للشركة بذلك مثل شركات الأشخاص، والتي تشمل شركات التوصية البسيطة وشركات المحاصة وشركات التضامن، وتتميز بخاصية أساسية ألا وهي المسؤولية التضامنية لجميع الشركاء فيها عن كافة ديون الشركة، فيكون لدائي الشركة الحق في الرجوع على أي من الشركاء لمطالبته بالديون المترتبة في ذمة هذه الأخيرة؛
- عندما يتم إعلان المسيرين مسؤولين عن أداء ديون الشركة طبقاً لمساطر معالجة صعوبات المقاول، المنصوص عليها في الكتاب الخامس من مدونة التجارة؛
- عندما يتم اعتبار المسيرين مسؤولين نتيجة مخالفة المقتضيات القانونية المنصوص عليها في قانون الشركات أو النصوص الخاصة المطبقة على مزاولة الأنشطة المهنية¹⁴.

13- تنص المادة 380 من قانون الالتزامات والعقود على أنه: "لا يسري التقادم بالنسبة للحقوق إلا من يوم اكتسابها، وبناء على ذلك لا يكون للتقادم محل: إذا وجد الدائن بالفعل في ظروف تجعل من المستحيل عليه المطالبة بحقوقه خلال الأجل المقرر للتقادم".

14- Instruction Relative Au Recouvrement Des Créances Publiques op, p 9.

فمسؤولية المسير تختلف حسب الطبيعة والشكل القانوني للشركة موضوع التسيير، الأمر الذي يجعل مقتضيات المادة 98 من مدونة تحصيل الديون العمومية ذات طابع احتياطي، إذ يفترض لإعمالها ألا تكون هناك مقتضيات قانونية أخرى يمكن اعتمادها للحكم على المسير بأداء ديون الشركة.

وبالنظر إلى الآثار الخطيرة لدعوى المسؤولية الضريبية على الذمة المالية والشخصية للمسير فإن ممارستها يتوقف على توافر مجموعة من الشروط ولعل أهمها إثبات قيام المسير بالأعمال التدليسية وتعذر التحصيل وقيام العلاقة السببية بينهما.

إذ يعتبر نظام الإثبات عنصرا أساسيا في دعوى المسؤولية الضريبية، فهو يشكل مرحلة أساسية في سير الدعوى قضائيا، ولقد نظم المشرع المغربي نظام الإثبات في المنازعات الجبائية بالرجوع للقواعد العامة، إلا أن الطبيعة الخاصة للشركة وتكييفها القانوني ووضعيتها أعضائها ومسيرها جعلت من الصعب اعتماد القواعد العامة للإثبات، التي كانت تطبق مثلا في المنازعات المتعلقة بمجلس الإدارة ومجلس الإدارة الجماعية والمتصرفين والمديرين العامين والمسيرين الآخرين عند خضوعهم للمبادئ العامة.

كما أنه على مستوى إثارة دعوى المسؤولية الضريبية فيجب إثبات سوء نية المسير والأخطاء الجسيمة التي إرتكبها وتبلغ درجة التدليس، ومنه اعتبارها أعمالا تدليسية بمفهوم المادة 98 من م.ت.د.ع.

وفي هذا الإطار يتمتع المحاسب المكلف بالتحصيل بسلطات واسعة في مجال إثبات إهمال المسير وتماطله في الأداء وقيامه بممارسات احتيالية ترتب عنها تعذر التحصيل، وذلك من خلال ممارسة حقه في الإطلاع المنصوص عليه في مقتضيات المواد من 128 إلى 130 من مدونة تحصيل الديون العمومية¹⁵.

كما أنه يمكن الاستعانة بالخبرة القضائية خلال سير الدعوى كلما اقتضى الأمر ذلك، وخصوصا أن القاضي أصبح يتمتع بصلاحيات واسعة للبحث والتحري بمختلف الوسائل والطرق القانونية لإثبات وجود الأعمال التدليسية من عدمه، خاصة وأن الإدارة الجبائية تعتبر أن جميع الأعمال المقرونة بنية الإفلات من أداء الضريبة كليا أو جزئيا تشكل مختلف الأشكال والصور التي يمكن أن تتمظهر بها الأعمال التدليسية في الميدان الجبائي، والتي لا يمكن حصرها أو تعدادها.

علاوة على ذلك، فإنه بالرغم من اقتصار المادة 98 من م.ت.د.ع، والتي تقابلها المادتين L266 وL267 من كتاب المساطر الجبائية الفرنسي¹⁶ على التنصيص على الأعمال التدليسية فقط، دون عدم الامتثال الخطير والمتكرر للواجبات الضريبية الوارد في التشريع الفرنسي، فإننا نجد أن الإدارة الجبائية أثناء تحريكها لدعوى

15- تنص المادة 128 من مدونة تحصيل الديون العمومية على أنه: "للمحاسبين المكلفين بالتحصيل حق الإطلاع على جميع الوثائق والمعلومات المتعلقة بالمدينين والمفيدة لتحصيل الديون العمومية."

- تنص المادة 130 من مدونة تحصيل الديون العمومية على أنه: "على الهيئات والأشخاص... أن يقدموا المعلومات المطلوبة كيفما كان سندها، داخل أجل 15 يوما وذلك بطلب من المحاسب المكلف بالتحصيل إبتداء من تاريخ الطلب الموجه إليهم."

مع مراعات الأحكام القانونية التي تنص على حفظ السر المهني، يعتبر رفض الإدلاء بالمعلومات المطلوبة أو الإدلاء ببيانات خاطئة عرقلة للتحصيل..."

16 - livre des procédures fiscales (livre des procédures fiscales – dernière modification le 04 février 2018- document généré le 28 février 2018 copyright© 2007-2018 legifrance).

المسؤولية الضريبية للمسير تتشبت بنفس الحالات التي أوردها المشرع الفرنسي، رغم الاختلاف الجوهرى بين مقتضيات المادتين.

بحيث حدد المشرع الفرنسي العنصر المادى للأعمال التدليسية فى حالتين على سبيل الاختيار، وهما المناورات التدليسية أو الطابع الخطير والمتكرر لعدم مراعاة الالتزامات الجبائية، أى أن المحاسب المكلف بالتحصيل له الخيار فى التمسك بإحدهما أو كلاهما، فى حين أن المشرع المغربى اكتفى بالتنصيص على الأعمال التدليسية فقط، مما جعل دعوى المسؤولية الضريبية للمسير على مستوى التطبيق القضائى المغربى لم تنهج المسار الذى رسم لها بالنموذج الفرنسى.

والملاحظ من خلال دراسة القرارات الصادرة عن محكمة النقض الفرنسية أنها لم تنطق بثبوت المسؤولية الضريبية للمسير استنادا للأعمال التدليسية إلا نادرا، ويرجع ذلك إلى صعوبة إثبات الأعمال التدليسية للمسير، خلافا للحالات التى يتم فيها الاعتماد على عدم الامتثال الخطير والمتكرر للواجبات الضريبية من طرف المسير، باعتبارها عنصر من عناصر قيام المسؤولية الضريبية للمسير فى التشريع الفرنسى، الأمر الذى تم إغفاله فى التشريع المغربى، لأن حذف المشرع المغربى عنصر عدم الامتثال الخطير والمتكرر للواجبات الضريبية كعنصر لقيام المسؤولية، ترتب عنه إفراغ المادة 98 من م.ت.د.ع من فحواها، وجعلها محاطة بكثير من الغموض نظرا لعدم وضوح مفهوم الأعمال التدليسية، مما يدفع إلى الاستئناس بالإجتهاى القضائى الفرنسى رغم الاختلاف الجوهرى بين فحوى النصين الجبائيين الفرنسى والمغربى المؤطرين لدعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير.

وعموما تهدف دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة إلى إحلال المسير محل الشركة فى أداء الدين الضريبى وجميع المصاريف المرتبطة به الناتجة عن التأخير فى الأداء وصوائر التحصيل، وبالتالى تحويل الالتزام الضريبى من الشركة العاجزة عن الأداء إلى مسيرها ملئ الذمة المالية نتيجة ارتكابه لأعمال تدليسية ترتب عنها استحالة تحصيل الديون الضريبية المدينة بها الشركة للإدارة الجبائية.

ويقع على عاتق الإدارة الجبائية باعتبارها صاحبة الصفة والمصلحة فى إثارة دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير عبء إثبات الضرر الذى نالها بسبب الأعمال التدليسية، والمتمثل فى استحالة التحصيل بكافة طرق الإثبات القانونية.

وبذلك يكون المشرع قد وفر الحماية القانونية للمسير المتابع بدعوى المسؤولية الضريبية الخاصة، عبر إقراره لجملة من الضمانات القانونية حماية له من أى شطط أو تعسف فى استعمال الحق من طرف الإدارة الجبائية، سواء من حيث إلزامها بتحمل عبء إثبات الأعمال التدليسية، أو من حيث منع توارى مسؤوليات المسير عن أداء ديون الشركة.

بحيث لا تعتبر المادة 98 من م.ت.د.ع المقتضى الوحيد الذى يحمل المسير مسؤولية أداء ديون الشركة إذا توفرت الشروط الضرورية لقيامها، بل هناك العديد من النصوص القانونية والتى يتم بموجبها تحميل المسير مسؤولية أداء ديون الشركة.

وعلى هذا الأساس أقر المشرع بعدم جواز متابعة المسير بالمسؤولية الضريبية الخاصة المؤسسة بموجب مقتضيات المادة 98 من م.ت.د.ع، إلا في حالة عدم وجود مقتضيات قانونية خاصة تحمل المسير مسؤولية أداء الديون المترتبة بذمة الشركة، أي أنه لا يمكن تحميل المسير المسؤولية عن أداء الديون الضريبية للشركة على أساس مقتضيات المادة 98 من م.ت.د.ع إذا سبق تحميله مسؤولية أداء ديون الشركة على أساس مقتضيات قانونية أخرى.

وتبقى غاية المشرع من وراء تنصيبه على استثناء تطبيق مقتضيات المادة 98 من م.ت.د.ع، في الحالة التي يتم فيها إدانة مسيرى الشركة بمسؤولية تسديد ديونها على أساس مقتضيات قانونية أخرى، هي منع توارد مسؤوليات المسير، بحيث يتم متابعته بتسديد ديون الشركة مرتين أو أكثر لكن وفق مقتضيات قانونية مختلفة، الأمر الذي يشكل حيفا وظلما في حقه نظرا لاتساع مجال مسؤولية مسيرى الشركات التجارية، وتعددتها من مسؤولية مدنية وجنائية وضريبية عامة وخاصة، إلى مسؤولية تغطية خصوم الشركة، وتمديد المسطرة للذمة الشخصية المالية للمسير، وغيرها من المسؤوليات التي يمكن أن يتعرض إليها المسير نتيجة الأضرار اللاحقة بالشركة أو الأغيار بمناسبة ممارسته لمهام الإدارة والتسيير بالشركة، ومن جهة ثانية إمكانية التوسع في أخطاء الإدارة والتسيير التي تؤسس لقيام هذه المسؤوليات، من مخالفة الأحكام القانونية والخروقات المتعلقة بالنظام الأساسي للشركة إلى أخطاء التسيير وما تثيره هذه الأخيرة من غموض في المفهوم والتأويل.

والملاحظ أن المشرع المغربي قد أحاط دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير بمجموعة من الشروط مما يجعل تطبيقها أمرا عسيراً، إسوة بالمشرع الفرنسي، ولعل الحكمة من وراء ذلك هي توفير بعض الحماية القانونية لمسيرى الشركات التجارية باعتبارهم الجهاز الإداري الرئيسي لحسن سير وتدير أمور الشركة هذا من جهة، ونظرا لخطورة الوقع المباشر لهذه المسؤولية على الذمة المالية الشخصية للمسير من جهة ثانية.

إذ حاول المشرع من خلال مقتضيات المادة 98 من م.ت.د.ع حماية حقوق الخزينة العامة من الضياع نتيجة التدليس الجبائي، وذلك عن طريق إقراره لدعوى المسؤولية الضريبية، ومتابعة المسير باعتباره مدينا متضامنا مع المدين الأصلي أي الشركة التي يسيرها، في مقابل توفير الحماية القانونية للمسير عن طريق إلزام الإدارة الجبائية باحترام جملة من القواعد الإجرائية والمسطرية لإثارة الدعوى وتوافر جملة من الشروط الشكلية والموضوعية لإدانة المسير بالمسؤولية الضريبية الخاصة.

فبالرغم من أن دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير تتعلق بمنازعات تحصيل الديون العمومية، حيث يعود الاختصاص للمحاكم الإدارية طبقا لمقتضيات المادة 141 من م.ت.د.ع¹⁷، إلا أن الاختصاص في هذا النوع من الدعاوى يعود إلى المحاكم الابتدائية، وتطبق عليها قواعد المسطرة المدنية، لكن هذا لا يمنع من وجود خصائص معينة تتميز بها المسطرة في دعوى المسؤولية الضريبية عن المسطرة المتبعة في الدعاوى المدنية، ومرد هذا التمييز يعود إلى عدة عوامل تتصل بطبيعة المنازعة الجبائية من جهة، وإلى أطراف الدعوى من جهة ثانية،

17 تنص المادة 141 من م.ت.د.ع على أنه: "تعرض النزاعات التي قد تنشأ عن تطبيق أحكام هذا القانون على المحاكم الإدارية الموجودة بالمكان الذي تستحق فيه الديون العمومية".

وطبيعة الدعوى باعتبارها دعوى احتياطية وليست أصلية، بحيث لا يمكن إعمال دعوى المسؤولية الضريبية إلا عند عجز الشركة عن الوفاء بديونها الضريبية.

وتكريسا للضمانات القانونية للمسير المتابع بدعوى المسؤولية الضريبية، منع المشرع المحاسب المكلف بالتحصيل من تحريك الدعوى بصفة مباشرة، وخص بها حصريا ذوي الصفة والمصلحة في رفع الدعوى وهم الخازن العام للمملكة والمدير العام للضرائب والمدير العام لإدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة، ومنه تقييد سلطة المحاسب المكلف بالتحصيل في تحريك هذه الدعوى من تلقاء نفسه مما يشكل ضمانا أساسية لمسيرى الشركات التجارية، نظرا لخطورتها على الذمة الشخصية المالية للمسير ودرءا للتوسع في أعمالها باعتبارها وسيلة من وسائل التحصيل الجبري للدين الضريبي، والتي تخول للمحاسب المكلف بالتحصيل الحق في متابعة المسير باعتباره مدينا متضامنا مع الشركة عن أداء ديونها الضريبية.

على اعتبار أن المشرع أجاز للإدارة الجبائية بمقتضى المادة 29 من م.ت.د.ع مباشرة جميع إجراءات التحصيل الجبري في مواجهة الأغيار المتضامنين المشار إليهم في المواد من 93 إلى 99 من م.ت.د.ع ومن ضمنهم مسيروا الشركات التجارية، وذلك بنفس طرق استخلاص الديون الضريبية بالنسبة للمدين الأصلي دون اللجوء إلى القضاء.

لكن دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير تحضى بخصوصية هامة لا تتوفر في باقي أشكال التضامن الجبائي، بحيث لا يمكن متابعة المسير باعتباره مدينا متضامنا مع الشركة عن أداء ديونها الضريبية إلا بعد حصول الإدارة الجبائية على حكم قضائي حائز لقوة الشيء المقضي به يقر بقيام المسؤولية التضامنية لمسير الشركة، حتى يحل محلها في الالتزام الضريبي.

وعلى هذا الأساس، سعى المشرع الجبائي من خلال إقراره لدعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير المؤسسة بموجب مقتضيات المادة 98 من م.ت.د.ع إلى خلق نوع من التوازن بين تحصين الدين الضريبي من الضياع من جهة، وتوفير الحماية القانونية للمسير المتابع بدعوى المسؤولية الضريبية من جهة ثانية.

وبناء على دراسة مقارنة بين العمل القضائي المغربي والفرنسي سنحاول البحث عن الأسباب أو الدوافع التي جعلت المادة 98 من مدونة تحصيل الديون العمومية، والتي تقابلها المادة L266 والمادة L267 من كتاب المساطر الجبائية الفرنسي، لم تحقق النجاح الذي توخاه المشرع من وراء سنّها وبالتالي تفويت مبالغ مالية مهمة على خزينة الدولة؟

أولا: مبررات البحث

في حدود ما تم الإطلاع عليه يعتبر هذا البحث الأول من نوعه المتخصص في موضوع المسؤولية الضريبية لمسيرى الشركات التجارية بالمغرب.

بحيث تشكل الأعمال التدليسية التي يرتكها مسيروا الشركات التجارية بمناسبة مزاولتهم لمهام الإدارة والتسيير عقبة حقيقية في طريق تحصيل الدين الضريبي، كما تعتبر أداة رئيسية للإفلات الكلي أو الجزئي من أداء الديون الضريبية الواجبة والمستحقة على الشركة تحت ذريعة عجزها عن الوفاء بديونها الضريبية.

ومن هنا كان لزاما على المشرع وضع نصوص قانونية محكمة تعالج هذه الظاهرة باعتبارها شكل من أشكال التهرب الضريبي الذي يعرفه مجال الأعمال.

ومنه، فإن المادة 98 من م.ت.د.ع تعتبر المقتضى القانوني المؤسس لدعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير، ويلزم دراسة مدى نجاعتها في محاربة عرقلة عملية التحصيل بالمقارنة مع باقي الدعاوى الموجبة للمسؤولية المالية الشخصية للمسير عن أداء ديون الشركة بما فيها الديون الضريبية، وأيضا مدى فعالية القضاء المغربي في تكريس هذه الدعوى.

ثانيا: أهداف البحث

نهدف من خلال هذا البحث إلى:

- دراسة القواعد الموضوعية والشكلية الموجبة لإثارة دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير، ومدى إمكانية استجماعها؛
- دراسة المبادئ والأحكام التي استقر عليها الفقه والقضاء في دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير، بالإضافة إلى المبادئ والأحكام الواردة في قانون الشركات التجارية ومدونة التجارة الموجبة لقيام مسؤولية المسير عن أداء ديون الشركة بما فيها الديون الضريبية؛
- دراسة العمل القضائي المغربي ومدى إمكانية تفعيله لدعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير بالمقارنة مع العمل القضائي الفرنسي؛
- دراسة أهم الإشكالات العملية والقضائية التي أفرزها الواقع العملي لتفعيل دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير؛
- دراسة أهم الضمانات الجوهرية التي كرسها القضاء المغربي لفائدة مسيري الشركات التجارية المتابعين بدعوى المسؤولية الضريبية.

ثالثا: منهجية البحث

تقتضي دراسة موضوع المسؤولية الضريبية لمسيرى الشركات التجارية:

- اعتماد المنهج التحليلي من خلال المقاربة القانونية للنصوص التشريعية والتنظيمية التي تؤسس لمسؤولية مسيري الشركات التجارية عن أداء ديون الشركة بصفة عامة والمسؤولية الضريبية بصفة خاصة؛

- اعتماد المنهج المقارن من خلال مقارنة الاجتهاد القضائي المغربي والفرنسي الذي يعنى بتفعيل المسؤولية الضريبية الخاصة لمسيرى الشركات التجارية؛

- اعتماد المنهج الاستنباطي، لاستنباط القواعد والمبادئ التي يروم الاجتهاد القضائي تأصيلها من خلال تطبيقات دعوى المسؤولية الضريبية على أرض الواقع.

رابعاً: عقبات البحث

أهم العقبات التي واجهتنا أثناء إنجاز هذا البحث هي:

- غياب المراجع المتعلقة بموضوع المسؤولية الضريبية لمسيرى الشركات التجارية خاصة باللغة العربية، وقلتها باللغة الفرنسية؛

- صعوبة الولوج إلى المعلومة بالنسبة للجهات المعنية برفع الدعوى، الخزينة العامة للمملكة والمديرية العامة للضرائب والمديرية العامة لإدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة؛

- صعوبة الحصول على العمل القضائي المتعلق بدعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير بحجة أن الموضوع يتعلق بالموارد المالية للدولة.

خامساً: إشكالية البحث

يترتب عن ارتكاب مسيروا الشركات التجارية أعمالاً تدليسية نتج عنها عجز الشركة عن الوفاء بديونها الضريبية، قيام مسؤوليتهم الشخصية التضامنية مع الشركة عن أداء ديونها الضريبية المدينة بها للإدارة الجبائية.

إلا إن امتناع مسيروا الشركات التجارية عن الإمتثال إلى هذا النوع من المسؤولية ينتج عنه قيام منازعة ضريبية أمام القضاء المغربي بناء على مقتضيات المادة 98 من م.ت.د.ع، التي تخول للإدارة الجبائية متابعة المسير في ذمته المالية الشخصية من أجل تحصيل الديون الضريبية الواجبة والمستحقة على الشركة.

الأمر الذي يدفعنا إلى البحث عن مدى فعالية الاجتهاد القضائي المغربي في تكريس دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير نحو المنع الذي رسمه لها المشرع في خلق نوع من التوازن بين الحفاظ على حقوق الخزينة العامة من الضياع نتيجة التدليس الجبائي، وإقرار الضمانات القانونية والقضائية للمسير المتابع بدعوى المسؤولية التضامنية عن أداء الديون الضريبية المدينة بها الشركة؟

ولإحاطة بهذه الإشكالية يستلزم منا الأمر تقسيم هذا البحث إلى قسمين:

القسم الأول: نطاق تطبيق دعوى المسؤولية الضريبية للمسير

الفصل الأول: ذوو الصفة الخاصة لقيام دعوى المسؤولية الضريبية

الفصل الثاني: المسؤولية الضريبية للمسير بين قانون الشركات التجارية ومدونة تحصيل الديون العمومية

القسم الثاني: المتابعة القضائية للمسير بدعوى المسؤولية الضريبية

الفصل الأول: الإشكالات العملية للمتابعة القضائية للمسير بدعوى المسؤولية الضريبية

الفصل الثاني: الحماية القضائية للمسير المسؤول ضريبيا

القسم الأول:

نطاق تطبيق دعوى المسؤولية

الضريبة للمسير

يسأل مسير الشركة الذي يهدف من وراء ارتكابه لمخالفات أو أخطاء في الإدارة والتسيير إلى الحيلولة دون تحصيل الدين الضريبي المدينة به الشركة، إما مدنيا أو جنائيا أو جبائيا وذلك بناء على مقتضيات الواردة بالقواعد العامة (قانون الالتزامات والعقود) أو بقانون الشركات التجارية أو مدونة التجارة أو المدونة العامة للضرائب أو مدونة تحصيل الديون العمومية.

بحيث تهدف دعاوى مسؤولية المسير أو المسيرين من جهة إلى حماية الشركات التجارية من الأعمال التدليسية والاحتياطية التي ترتكب أثناء تسييرها من طرف الأجهزة المكلفة بالإدارة والتسيير، ومن جهة ثانية حماية الضمان العام لدائني الشركة بما فهم الإدارة الجبائية.

إذ أصبحت الشركات التجارية تمثل الغطاء القانوني للتستر على الجرائم والمخالفات والأخطاء المرتبطة بالإدارة والتسيير، الأمر الذي دفع بالمشرع إلى تمديد المسؤولية إلى المسير باعتباره الممثل الرئيسي للشركة، وبالتالي متابعتة في ذمته المالية الشخصية لتسديد الديون الضريبية المدينة بها الشركة.

وهكذا، أضحت الإدارة الجبائية تتمتع بإمكانية إعمال المسؤولية المدنية لمسيري الشركات التجارية بناء على مقتضيات المادة 352 من القانون¹⁸ 17.95، والمادتين 67 و107 من القانون¹⁹ 5.96 المتعلق بشركة التضامن وشركة التوصية البسيطة وشركة التوصية بالأسهم والشركة ذات المسؤولية المحدودة وشركة المحاصة، إلى جانب المسؤولية الجنائية بناء على مقتضيات المواد من 384 إلى المواد 386 من القانون 17.95، علاوة على إمكانية مساءلة المسير بناء على مقتضيات المادتين 704 و706 من مدونة التجارة²⁰، وعديدة المقتضيات القانونية التي تنص عن العقوبات التي تطال مسير الشركة في حالة إخفاء الأصول أو الوضعية الحقيقية للشركة، وعدم احترامه للالتزامات الضريبية الواجبة على الشركة محل التسيير، ومنه إثارة مسؤوليته عن أداء ديون الشركة بما فهم الديون الضريبية، إذا ثبت في حقه ارتكاب أخطاء أو أعمال تدلّسية بنية التخلص من أداء الواجبات الضريبية المفروضة على الشركة، ليحل محلها في تسديد ديونها الضريبية المدينة بها للإدارة الجبائية.

ونظرا لأهمية الدين الضريبي ورغبة في تحصينه من الضياع نتيجة التدليس أو التحايل الجبائي شدد المشرع في مسؤولية المسير، فأخص الدين الضريبي بحماية خاصة وفق مقتضيات المادة 98 من م.ت.د.ع التي تخول للإدارة الجبائية الحق في الانفراد بالمطالبة بالدين الضريبي متى توافرت الشروط الشكلية والموضوعية لإدانة المسير بالمسؤولية الضريبية الخاصة المقررة بموجب مدونة تحصيل الديون العمومية.

18 - القانون رقم 17.95 المتعلق بشركات المساهمة الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.96.124 في 14 من ربيع الآخر (30 أغسطس 1996)، الجريدة الرسمية عدد 4422 بتاريخ 4 جمادى الآخرة 1417 (17 أكتوبر 1996)، ص 2320.

19 - القانون رقم 5.96 المتعلق بشركة التضامن وشركة التوصية البسيطة وشركة التوصية بالأسهم والشركة ذات المسؤولية المحدودة وشركة المحاصة الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.97.49 في 5 شوال 1417 (13 فبراير 1977)، الجريدة الرسمية عدد 4438 بتاريخ 1 ماي 1997، ص 1058.

20 - القانون رقم 15.95 المتعلق بمدونة التجارة الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.96.83 في 15 من ربيع الأول 1417 (فاتح أغسطس 1996)، الجريدة الرسمية عدد 4418 بتاريخ 3 أكتوبر 1996، ص 2187.

وتخضع الشروط اللازمة لقيام هذا النوع من المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير، لأحكام المسؤولية التقصيرية الواردة في قانون الالتزامات والعقود، من حيث توافر أركانها الأساسية والمتمثلة في الخطأ والضرر والعلاقة السببية مادام المشرع لم يتكفل بوضع مقتضيات قانونية خاصة بها في إطار التشريع الجبائي، لا سيما في القانون 15.97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية.

وتتميز دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير باستئثار الإدارة الجبائية بتحصيل الدين الضريبي دون مواجهتها بتزاحم الدائنين كما هو الأمر بالنسبة لباقي دعاوى مسؤولية المسير التي يتم بموجها تحميله مسؤولية أداء جميع ديون الشركة بما فيها الديون الضريبية.

وللإحاطة بنطاق تطبيق دعوى المسؤولية الضريبية للمسير يقتضي منا الأمر دراسة الإطار القانوني لذوي الصفة الخاصة لقيام دعوى المسؤولية الضريبية في الفصل الأول، على أن نخصص الفصل الثاني لدراسة المسؤولية الضريبية للمسير بين قانون الشركات التجارية ومدونة تحصيل الديون العمومية.

الفصل الأول:

ذوو الصفة الخاصة لقيام دعوى

المسؤولية الضريبية

تنقسم الشركات من حيث الغرض من إنشاءها إلى شركات مدنية وشركات تجارية²¹، والتي تنقسم بدورها من حيث قيامها على الاعتبار الشخصي أو المالي إلى شركات أشخاص وشركات أموال²².

وباكتساب الشركات التجارية لصفة التاجر، تتحمل الالتزامات المترتبة على هذه الصفة وتخضع لنظام صعوبة المقاوله متى توقفت عن دفع ديونها²³، وتسيير عادة من طرف مسير أو عدد من المسيرين للقيام بجميع الأعمال التي تدخل ضمن غرض الشركة، ويخضع مسيروها لنظام المسؤولية المدنية والجنائية والجنائية المترتبة عن الأخطاء التي يرتكبونها أثناء مزاولتهم لمهام الإدارة والتسيير.

ونظرا لطبيعة الشركة، باعتبارها تتمتع بالشخصية المعنوية ماعدا شركة المحاصة، تستلزم تعيين شخص أو عدد من الأشخاص، سواء كانوا من المساهمين أو من الأغيار وذلك حسب الشكل القانوني للشركة، لتسند إليهم مهمة إدارة شؤونها وتمثيلها أمام الأغيار، ويسمى الأشخاص المكلفون بالإدارة والتسيير بالمسيرين، ومنحهم المشرع سلطات واسعة على مستوى إدارة وتسيير الشركة، في المقابل يقع على عاتقهم أثناء تأديتهم لوظائفهم جملة من المسؤوليات والالتزامات، وتعد المسؤولية التي تنشأ عن أعمال الإدارة والتسيير الحاجز المانع لكل محاولات الغش والتدليس والاحتيال التي يعرفها مجال تسيير الشركات التجارية.

ومن خلال الإطلاع الأولي على محتوى المادة 98 من مدونة تحصيل الديون العمومية، والتي ورد فيها ما يلي: "إذا تعذر تحصيل الضرائب كيفما كانت طبيعتها والغرامات والزيادات وصوائر التحصيل المرتبطة بها الواجبة على شركة أو مقاوله نتيجة أعمال تدليسية متبثة قانونا، يمكن جعل المديرين أو المتصرفين أو المسيرين الآخرين

21- الشركات المدنية: هي التي تقوم بالأعمال المدنية، فهي لا تختلف عن الشركات التجارية من حيث كونها مشروع جماعي يستهدف تحقيق الربح، إلا أنها تختلف عنها في الغرض الذي أسست لأجله، بحيث يتحدد غرض الشركات المدنية بممارسة أحد الأعمال المدنية ولا تتخذ أحد أشكال الشركات التجارية المنصوص عليها في قانون الشركات التجارية، ولا تخضع لأحكام القانون التجاري.

- أما الشركات التجارية: فهي الشركات التي تقوم بالأعمال التجارية، وتكتسب صفة تاجر، وتطبق عليها أحكام القانون التجاري، وتخضع لمسااطر معالجة صعوبات المقاوله، وتعد شركة تجارية كل شركة تتخذ شكل من الإشكال التي نص عليها المشرع.

للمزيد انظر:

- رزق الله العربي بن مهيدي: الوجيز في القانون التجاري الجزائري، الساحة المركزية بن عنكون، 2008، ص 50.

- عزت عبد القادر: الشركات التجارية، دار الفكر الجامعي، 2006، ص 126.

22- يقسم الفقه والقضاء الشركات بالاعتماد على معياري الاعتبار الشخصي ورأس المال إلى نوعين من الشركات: شركات الأشخاص وشركات الأموال.

- شركات الأشخاص: تقوم على الاعتبار الشخصي الذي يستند إلى المعرفة والثقة وتنشأ في الغالب بين عدد قليل من الشركاء، وتمارس نشاطا صغير الحجم قريبا من النشاط الفردي، وتعتبر من شركات الأشخاص شركة التوصية البسيطة وشركة المحاصة وشركة التضامن التي تشكل المثال النمذجي لشركة الأشخاص.

- أما شركات الأموال: فتقوم على معيار رأس المال لا على الاعتبار الشخصي، ومن هنا أتت تسمية هذا النوع بشركات الأموال، وتسمية الشركاء حملة الأسهم بالمساهمين، وتعتبر من شركات الأموال: شركات التوصية بالأسهم وشركات ذات المسؤولية المحدودة وشركات المساهمة التي تشكل المثال النمذجي لشركات الأموال.

23- تنص المادة 560 من مدونة التجارة على أنه: "تطبق مسااطر معالجة صعوبات المقاوله على كل تاجر وكل حرفي وكل شركة تجارية ليس بمقدورهم سداد الديون المستحقة عليهم عند الحلول، بما في ذلك الديون الناجمة عن الالتزامات المبرمة في إطار الاتفاق الودي المنصوص عليه في المادة 556 أعلاه".

مسؤولين على وجه التضامن مع الشركة أو المقاوله عن أداء المبالغ المستحقة وذلك إذا لم يكونوا ملزمين بأداء ديون الشركة تطبيقاً لأحكام أخرى".

وهكذا، يظهر بوضوح أن هذه الأخيرة تخاطب المديرين والمتصرفين والمسيرين الآخرين، أو ما يعرف بأجهزة الإدارة والتسيير داخل الشركة، باعتبارهم ذوي الصفة الخاصة لقيام المسؤولية المدنية والجنائية والضريبية المترتبة عن الأخطاء التي يرتكبونها أثناء مزاولتهم لمهام الإدارة والتسيير.

لقد حددت المادة 98 من م.ت.د.ع كافة أصناف المسيرين بالمعنى الواسع، بحيث تسيير الشركات التجارية، عادة من طرف مسير أو عدد من المسيرين للقيام بجميع الأعمال التي تدخل ضمن غرضها وفي حدود ما ينص عليه القانون، ويسألون فرادى أو متضامنين، حسب الحالة عن الأخطاء والمخالفات التي يرتكبونها في التسيير.

بحيث أن مسؤولية المسير في حالة ثبوت الأعمال التدليسية تبقى مقرونة بنوع الشركة، ذلك أنه مثلاً بالنسبة لشركات المساهمة يكون الضمان الكافي للمساهمين هو الذمة المالية للشركة، غير أنه يمكن متابعة المسير الذي لم يؤد مقابل أسهمه كاملاً، باعتبار²⁴ هائزاً لأموال الشركة في هذه الحالة، ومديناً لها بمقابل الحصص غير المحررة من رأسمال الشركة، أما بخصوص الشركات ذات المسؤولية المحدودة فلا يتحمل المسير مسؤولية دين الشركة التي تعتبر أموالها هي الضمان الوحيد لديون الخزينة العامة، ولا يمكن اعتبار مسؤوليتهم إلا في حدود ضيقة جداً، في حين أنه في شركة التضامن يكون الشركاء متضامنين حيث يمكن متابعتهم مجتمعين أو على إنفراد في أموالهم الخاصة، استناداً إلى قاعدة التضامن لإرغام أي منهم على تأدية ما بذمة الشركة من ديون كما يمكن ملاحقة الشركة لأدائها، وفي شركة التوصية البسيطة يتحمل فيها الشركاء المتضامنون المسؤولية الشخصية على اعتبار أنهم متضامنون في جميع ديون الشركة مما جعل المشرع يمنح الحق في متابعة الشريك المسير في أمواله الخاصة.

وعلى هذا الأساس أوردت المادة 98 من م.ت.د.ع استثناء في متابعة المسير بدعوى المسؤولية الشخصية التضامنية عن أداء ديون الشركة المدنية بها للإدارة الجبائية، إذ جعلت مسؤولية المسير الضريبية قائمة ما لم يكن هذا الأخير ملزماً بأداء ديون الشركة تطبيقاً لأحكام أخرى، إذ أنه لا يمكن معرفة والوقوف بدقة على الأحكام الأخرى التي تلزم المسير بأداء ديون الشركة بما فيها الديون الضريبية، إلا بتحديد نوع كل شركة والقانون المطبق عليها والنظام القانوني لمسيرها أو مسيرها.

ومنه تختلف مسؤولية المسيرين عن أداء ديون الشركة، حسب الطبيعة والشكل القانوني للشركة موضوع التسيير، مما يقتضي منا دراسة حدود مساءلة المديرين والمتصرفين والمسيرين الآخرين عن أداء ديون الشركة بالنسبة لمختلف أنواع الشركات التجارية، وفق مبحثين: إذ سنعالج في المبحث الأول حدود مساءلة المسير

24 - تنص المادة 20 من القانون 5.96 على أنه: "شركة التوصية البسيطة تتكون من شركاء متضامنين ومن شركاء موصيين.

يخضع الشركاء المتضامنون للنظام المطبق على الشركاء في شركة التضامن.

يسأل الشركاء الموصون عن الديون المستحقة على الشركة في حدود حصصهم التي لا يمكن أن تكون حصة صناعية".

عن أداء ديون الشركة في شركات الأشخاص، على أن نتطرق في المبحث الثاني إلى دراسة حدود مساءلة المسير عن أداء ديون الشركة في شركات الأموال: شركة المساهمة- نموذجاً.

المبحث الأول: حدود مساءلة المسير عن أداء ديون الشركة في شركات

الأشخاص

تقوم شركات الأشخاص على الاعتبار الشخصي، ولذلك أطلق على هذا النوع من الشركات تسمية شركات الأشخاص، وتتكون أساساً من عدد قليل من الأشخاص تربطهم روابط مبنية على الثقة وبذل الجهد المشترك²⁵، وتمارس نشاطاً صغير الحجم قريباً من النشاط الفردي، وتكون شخصية الشريك محل اعتبار، سواء في علاقات الشركاء بعضهم مع بعض أو في علاقاتهم مع الغير، وهذا الاعتبار الشخصي هو الذي يجعل الشركاء مسؤولين عن ديون الشركة مسؤولية تضامنية مطلقة وغير محدودة، ومتى تزعجت الثقة بين الشركاء تززع الاعتبار الشخصي، إذ يترتب على وفاة أحد الشركاء أو الحجر عليه أو إفلاسه أو انسحابه من الشركة أو تعرضه لعقوبات مساطر معالجة صعوبات المفاولة حل الشركة²⁶.

الأمر الذي يجعل الاعتبار الشخصي يلعب دوراً أساسياً في هذا النوع من الشركات بحيث أن الشركاء عادة لا يقبلون الدخول في هذا النوع من الشركات إلا اعتماداً على الثقة المتبادلة بينهم، كما أن المسؤولية عن ديون الشركة تطل مباشرة الأموال الخاصة بجميع الشركاء المتضامنين سواء في شركة التضامن أو شركة التوصية البسيطة أو التوصية بالأسهم، بحيث يكون كل شريك مسؤولاً مسؤولية تضامنية مطلقة ليس في حدود حصته فقط، بل كذلك في ذمته المالية الشخصية، نظراً لاتحاد الذمة المالية للشريك بالذمة المالية للشركة.

ويتضمن هذا النوع من الشركات شركة التضامن وشركة التوصية البسيطة وشركة المحاصة وتخضع لأحكام القانون²⁷ 5.96 من قانون الشركات التجارية، كما تم تعديله بموجب مجموعة من القوانين²⁸ آخرها القانون 24.10 الصادر بتاريخ 2 يونيو 2011.

25 - مصطفى كمال طه: القانون التجاري، الشركات التجارية، الأحكام العامة في الشركات-شركات الأشخاص-شركات الأموال، دار الجامعة للنشر، 1992، ص 25.

26 - المادة 18 من القانون رقم 5.96.

27 - القانون رقم 5.96 المتعلق بشركة التضامن وشركة التوصية البسيطة وشركة التوصية بالأسهم والشركة ذات المسؤولية المحدودة وشركة المحاصة، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.97.49 صادر في 5 شوال 1417 الموافق ل 13 فبراير 1997. الجريدة الرسمية عدد 4438، بتاريخ 1 ماي 1997، ص 1058.

28 - القانون رقم 24.10 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.11.39 بتاريخ 29 من جمادى الآخر 1432 (2 يونيو 2011)، الجريدة الرسمية عدد 5956 بتاريخ 27 رجب 1432 (30 يونيو 2011) ص 3083.

- القانون رقم 21.05 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.06.21 بتاريخ 15 من محرم 1427 (14 فبراير 2006)، الجريدة الرسمية عدد 5400 بتاريخ فاتح صفر 1427 (2 مارس 2006) ص 558.

- القانون رقم 82.99 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.99.328 بتاريخ 21 رمضان 1420 (30 ديسمبر 1999)، الجريدة الرسمية عدد 4756 بتاريخ 21 رمضان 1420 (30 ديسمبر 1999) ص 3071.

الأمر الذي يقتضي منا البحث عن حدود مساءلة المسير عن ديون الشركة في شركة التضامن في المطلب الأول، على أن نخصص المطلب الثاني للبحث عن حدود مساءلة المسير في شركة التوصية البسيطة وشركة المحاصة.

المطلب الأول: حدود مساءلة المسير عن ديون الشركة في شركة التضامن

تعتبر شركات الأشخاص شركات تجارية بغض النظر عن غرضها، وتكتسب شخصيتها المعنوية بعد تقييدها بالسجل التجاري باستثناء شركة المحاصة²⁹. وتعتبر شركة التضامن³⁰ أهم وأقدم نموذج لشركات الأشخاص، بحيث تشكل النموذج الأمثل لشركات الأشخاص لأننا نجد فيها كل الخصائص والسمات العامة لهذه الشركات، التي تقوم على اليسر في تسيير وإدارة شؤون الشركة من جهة وبين حماية الأغيار المتعاملين مع الشركة من جهة ثانية، وذلك عبر إقرار نظام تضامن الشركاء مع الشركة في أداء ديونها.

الفرع الأول: النظام القانوني للمسير في شركة التضامن

تسيير شركة التضامن من قبل جميع الشركاء إلا إذا نص النظام الأساسي على تعيين مسير أو أكثر من بينهم أو من الغير أو على تعيينهم المسير بعقد لاحق³¹، وهذا يكون المشرع قد كرس حقاً هاماً وهو حق كل شريك في التسيير، حيث منح للشركاء الحرية في الاختيار ما بين التسيير الفردي أو الجماعي ويمكن بذلك كل شريك حق التوقيع باسم الشركة باعتبارهم تجاراً ويسألون مسؤولية مطلقة عن ديون الشركة³².

29 - المادة 2 من القانون رقم 5.96.

30 - لم يعرف المشرع المغربي شركة التضامن بل اكتفى بأن بين بعض خصائصها والتي يمكن أن نستنتجها من مواد مختلفة من خلال مقتضيات المواد المنظمة لها، وذلك خلافاً لبعض القوانين العربية.

- عرفت المادة 20 من القانون 1883 م من المجموعة التجارية المصرية شركة التضامن بأنها: "الشركة التي يعقدها اثنان أو أكثر بقصد الاتجار على وجه الشركة بينهم بعنوان مخصص يكون اسماً لها".

للمزيد راجع: محمد فريد العربي: القانون التجاري، الشركات التجارية-شركات الأشخاص والأموال، 1997، ص 107.

- عرفت المادة 23 من القانون الشركات التجارية الإماراتي شركة التضامن بأنها: "الشركة التي تتكون من شريكين أو أكثر يكونون مسؤولين بالتضامن في جميع أموالهم عن التزامات الشركة".

للمزيد راجع: محمد بن سالم صالح با يوسف البريكي: شركات الأشخاص في الفقه الإسلامي وقانون الإمارات مع التركيز على شركة المحاصة (دراسة مقارنة)، دار البشائر الإسلامية، الطبعة الأولى، 1426 هـ-2005 م، ص 195.

- عرفت المادة 59 من قانون التجارة الأردني أنه: "تتألف شركة التضامن من عدد من الأشخاص الطبيعيين لا يقل عددهم عن اثنين ولا يزيد على عشرين، إلا إذا طرأت الزيادة على ذلك نتيجة للإرث.

- لا يقبل أي شخص شريكاً في شركة التضامن إلا إذا كان قد أكمل الثامنة عشرة من عمره على الأقل.

- يكتسب الشريك في شركة التضامن صفة التاجر ويعتبر ممارساً لأعمال التجارة باسم الشركة.

للمزيد راجع: فوزي محمد سامي: شرح القانون التجاري الأردني، الشركات التجارية، الجزء الثالث، عمان، 1996، ص 102.

31 - المادة 6 من القانون 5.96.

32 - تنص المادة 3 من القانون 5.96 على أنه: "شركة التضامن هي الشركة التي يكون فيها لكل الشركاء صفة تاجر، ويسألون بصفة غير محدودة وعلى وجه التضامن عن ديون الشركة".

وتكتسب شركة التضامن الشخصية المعنوية من تاريخ تقييدها بالسجل التجاري، وتكون شخصيتها مستقلة عن شخصية الشركاء المكونين لها، ولكن لا تستطيع هذه الشخصية المعنوية ممارسة أعمالها بدون شخصية طبيعية، الأمر الذي يفرض تعيين مسير لاضطلاع بمهام الشركة، وقد لا يجري تعيين مسير لشركة التضامن، فيكون جميع الأعضاء أو الشركاء المتضامنون مسؤولون عن إدارة وتسيير الشركة، فإذا تجاوز عدد الشركاء اثنين أو ثلاثة غالباً ما يصبح التسيير صعباً، في هذه الحالة يكون من الضروري تعيين مسير للشركة بغرض إدارة أعمالها، مما يتعين معه التطرق لأحكام تعيين المسير وكيفية عزله مع تحديد الصلاحيات المخولة له أثناء ممارسته لمهام التسيير والإدارة.

الفقرة الأولى: تعيين المسير وانتهاء مهامه

يشكل مسير الشركة الشخص الطبيعي الذي يمثلها باعتبارها شخصاً معنوياً، وذلك في القيام بالتصرفات القانونية التي تدخل في حدود اختصاصاته، وقد يكون واحداً أو أكثر من الشركاء، أو من غير الشركاء إذا كانت مصلحة الشركة تقتضي ذلك.

والأصل أنه يحق لكافة الشركاء الاشتراك في إدارة الشركة، فإذا لم يوجد نص خاص، أو اتفاق بين الشركاء على طريقة الإدارة اعتبر قانوناً كل شريك مفوضاً من طرف الآخرين في إدارة الشركة وتسيير شؤونها³³.

ويكون لأي من الشركاء في هذه الأحوال حق مباشرة أعمال الشركة، وتمثيلها قبل الغير دون الرجوع إلى غيره من الشركاء، وتكون تصرفاته ملزمة لباقي الشركاء وللشركة، ويحق لأي من الشركاء الاعتراض على أي عمل يقوم به شريك آخر بشرط أن يقع الاعتراض على أية عملية قبل إبرامها³⁴.

البند الأول: طرق تعيين المسير

يعين لإدارة شركة التضامن مسير أو أكثر من بين الشركاء أو الغير، والغالب أن يكون المسير من الشركاء لضمان الحرص على الإدارة نظراً لمسؤوليته التضامنية، ولمصلحته في السعي الجاد لتحقيق غرض الشركة.

ويتولى الشركاء عند إبرام عقد الشركة تحديد طريقة تعيين المسير، ويشترط فيه استيفاء شرط الأهلية التجارية فضلاً عن عدم تواجده في حالات التنافي أو المنع أو سقوط الأهلية التجارية التي تمنعه من الإدارة أو التسيير أو المراقبة³⁵.

33- هاني صلاح سرى الدين: الشركات التجارية الخاصة في القانون المصري، الأحكام العامة في الشركات - شركات الأشخاص - شركات الأموال - الشركات ذات الطبيعة المختلطة، دار النهضة العربية، الطبعة الأولى، 2001، ص 130.

34 - تنص الفقرة الثانية من المادة 7 من القانون 5.96 على أنه: "يتمتع كل مسير على حدة بنفس السلطات المذكورة في حالة تعدد المسيرين، مع مراعاة حق كل واحد منهم في التعرض على أية عملية قبل إبرامها.

35 - تنص المادة 711 من مدونة التجارة على أنه: "يترتب عن سقوط الأهلية التجارية منع الإدارة أو التسيير أو المراقبة، بصفة مباشرة أو غير مباشرة، لكل مقاول تجاري أو حرفي ولكل شركة تجارية ذات نشاط اقتصادي".

وتتم طريقة تعيين المسير وفق الحالات التالية:

أولاً: حالة تعيين المسير في النظام الأساسي للشركة

إذا كان المسير شريكاً أو من الغير وتم تعيينه في النظام الأساسي للشركة سمي "مسيراً نظامياً"، ويتطلب هذا التعيين إجماع الشركاء، إلا إذا تضمن النظام الأساسي نفسه خلاف ذلك.

ثانياً: حالة تعيين المسير بعقد لاحق

إذا كان المسير شريكاً أو من الغير وتم تعيينه بعقد لاحق على عقد الشركة وليس في النظام الأساسي للشركة سمي "مسيراً اتفاقياً"، ويتطلب هذا التعيين إجماع الشركاء، إلا إذا تم الاتفاق على أغلبية معينة في النظام الأساسي³⁶.

والملاحظ أنه في كلتا الحالتين يمكن تعيين المسير سواء من الشركاء أو من الأغيار ويتطلب هذا التعيين إجماع الشركاء، إلا إذا تم الاتفاق على أغلبية معينة في النظام الأساسي، وسواء تم التعيين بمقتضى النظام الأساسي أو اتفاق لاحق، فإنه يجب شهر قرار التعيين وفق إجراءات الشهر المنصوص عليها قانوناً.

ثالثاً: حالة سكوت النظام الأساسي عن تعيين المسير

في هذه الحالة يعهد بمهمة التسيير إلى جميع الشركاء الذين تناط بهم مهام التسيير اليومي للشركة، فتتم عمليات التسيير والإدارة بكيفية جماعية.

ويمكن أن يكون المسير من جنسية مغربية أو أجنبية، مع مراعاة المقتضيات المتعلقة بأهلية التجار الأجانب³⁷، كما يمكن أن يكون شخصاً طبيعياً أو معنوياً، حيث يعهد بالتسيير إلى ممثلي ذلك الشخص المعنوي والذين يخضعون لنفس المسؤولية المدنية والجنائية كما لو كانوا ميسرين باسمهم الخاص فضلاً عن المسؤولية التضامنية للشخص المعنوي الذي يسيرونه³⁸.

وتعيين مسير للشركة لا يؤثر بأي حال من الأحوال في حق الشركاء في الرقابة على إدارة الشركة، فالشركاء غير الميسرين يتمتعون بحق مراقبة وتتبع أعمال الإدارة والتسيير، ويجوز لهم الإطلاع بأنفسهم على دفاتر الشركة ومستنداتها، وكل اتفاق على غير ذلك يعد باطلاً.

36 - تنص المادة 9 من القانون 5.96 على أنه: "تتخذ القرارات التي تتجاوز السلطات المخولة للميسرين بإجماع الشركاء، ما لم ينص النظام الأساسي على خلاف ذلك بالنسبة لبعض القرارات".

37 - المادتين 15-16 من مدونة التجارة.

- القانون رقم 54.17 القاضي بتغيير المادة 15 من القانون رقم 15.95 المتعلق بمدونة التجارة الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.18.14 بتاريخ 5 جمادى الآخرة 1439 (22 فبراير 2018)، الجريدة الرسمية عدد 6655 بتاريخ 23 جمادى الآخرة 1439 (12 مارس 2018) ص 1438.

تنص المادة 15 من م.ت على أنه: "يعتبر الأجنبي كامل الأهلية لمزاولة التجارة في المغرب ببلوغه عشرين سنة كاملة ولو كان قانون جنسيته يفرض سناً أعلى مما هو منصوص عليه في القانون المغربي".

38 - المادة 6 من القانون 5.96.

أما بخصوص شروط عزل المسير فتختلف حسب ما إذا كان المسير من الشركاء أو من الغير، أي أن طريقة تعيين المسير تنعكس على إمكانية عزله، بحيث يمكن عزل المسير الاتفاقي بسهولة خلافا للمسير النظامي الذي لا يمكن عزله كقاعدة عامة³⁹.

البند الثاني: إنهاء مهام المسير

تتوقف طريقة عزل المسير في شركة التضامن على ما إذا كان معيناً في النظام الأساسي للشركة أو بمقتضى عقد لاحق، وحسب ما إذا كان من الشركاء أو من الغير، فالقاعد أن العزل يكون بالطريقة التي تم بها التعيين⁴⁰.

ويتم عزل المسير وفق الحالات التالية:

أولاً: حالة المسير النظامي الشريك

في هذه الحالة لا يمكن عزل المسير إلا بإجماع باقي الشركاء، ولا يعتد بصوت الشريك المعني بالعزل⁴¹. أي دون الحاجة إلى موافقة المسير، إلا أنه يترتب على هذا العزل حل الشركة بقوة القانون، إلا إذا كان استمرارها مقررًا بمقتضى النظام الأساسي، أو قرر باقي الشركاء استمرارها فيما بينهم، ويمكن آنذاك للمسير المعزول أن ينسحب من الشركة ويطلب استرجاع حقوقه فيها، وتحدد قيمتها بناء على رأي خبير يعينه الأطراف أو إذا لم يتفقوا، يعينه رئيس المحكمة بصفته قاضي المستعجلات، وكل شرط مخالف يعد باطلاً⁴².

ثانياً: حالة المسير الاتفاقي الشريك

إذا كان المسير شريكاً ولم يرد تعيينه في النظام الأساسي، بل عين وفق عقد لاحق للنظام الأساسي للشركة، فإذا نظمت إجراءات عزله بالعقد يجب التقييد بها وإذا لم تنظم فإنه يتم إجماع باقي الشركاء سواء كانوا مسيرين أم لا⁴³، ولا يخول في هذه الحالة قرار العزل الشريك المعزول إلا حق طلب التعويض عن الضرر إن أثبت ذلك، دون أن يؤدي إلى حل الشركة أو حقه في طلب الانسحاب منها.

39- عز الدين بنسقي: الشركات في التشريع المغربي والمقارن، دراسة مقارنة على ضوء المستجدات الراهنة بالمغرب، الجزء الأول في النظرية العامة للشركات، مطبعة الجديدة، الطبعة الثالثة، ص 149.

40 - محمد فريد العريبي: مرجع سابق، ص 135.

41 - تنص الفقرة الأولى من المادة 14 من القانون 5.96 على أنه: "إذا كان كل الشركاء مسيرين أو إذا كان مسير أو أكثر من بين الشركاء معين في النظام الأساسي، فإنه لا يمكن أن يتقرر عزل أحدهم من مهامه إلا بإجماع باقي الشركاء".

42 - الفقرة الثانية من المادة 14 من القانون 5.96.

43 - تنص الفقرة الثالثة من المادة 14 من القانون 5.96 على أنه: "إذا كان شريكاً أو عدة شركاء مسيرين ولم يرد تعيينهم في النظام الأساسي، جاز أن يعزل كل واحد منهم من مهامهم وفق الشروط المحددة فيه وإلا فيإجماع باقي الشركاء سواء كانوا مسيرين أم لا".

ثالثا: حالة المسير الغير الشريك

إذا كان المسير من غير الشركاء فإن عزله يتم وفق ما حدد بالنظام الأساسي أو بالعقد اللاحق، وإلا فيتم العزل بالأغلبية المطلقة للشركاء⁴⁴.

رابعا: حالة العزل قضائيا

في هذه الحالة يمكن للشركاء أن يقدموا طلب إلى المحكمة لعزل المسير، وذلك لأسباب مشروعة⁴⁵، وتقرر المحكمة عزله إذا وجدت سببا مقنعا لعزله وذلك لتقصيره في واجبه أو ارتكابه أعمالا تضر بمصلحة الشركة أو إساءة الإدارة أو صدر منه غش أو إهمال أدى إلى الإضرار بمصالح الشركة، ويبقى للقضاء السلطة التقديرية لتحديد هل السبب مشروع لعزل المسير أم لا⁴⁶.

وفي جميع الأحوال إذا كان عزل المسير لا يستند لسبب مشروع يحق للمسير المعزول المطالبة بالتعويض جبرا للضرر الذي لحقه من جراء العزل⁴⁷.

ويعتبر المسيرين من بين الشركاء كالوكلاء الاعتياديين إذا كانوا قد عينوا بعقد لاحق على عقد التأسيس، ويكونون قابلين للعزل بنفس الأغلبية المطلوبة لتعيينهم، كما أنهم يستطيعون أن يتخلوا عن وظائفهم كالوكلاء الاعتياديين.

أما المسيريون من غير الشركاء فيمكن القول وفق التشريع الحديث بأنهم معرضون للعزل دائما سواء أكانوا اتفاقيين أم لم يكونوا⁴⁸.

وإلى جانب العزل هناك حالات أخرى قد تؤدي إلى انتهاء مهام المسير كانهاء ولايته، أو وفاته وحتى استقالته حيث يحق للشركاء تحديد مدة انتداب المسير وبانتهاء تلك المدة تنتهي مهمته إلا إذا تم تجديدها أو تمديدتها.

44 - تنص الفقرة الرابعة من المادة 14 من القانون 5.96 على أنه: "يمكن عزل المسير غير الشريك وفق الشروط المحددة في النظام الأساسي وإلا فبقرار لأغلبية الشركاء".

45 - حدد الفصل 1030 من ق.ل.ع أسباب العزل المشروعة حيث نص على أنه: "لا يجوز عزل المتصرفين المعيّنين بمقتضى عقد الشركة، إلا إذا وجدت مبررات معتبرة، وبشرط أن يتم بإجماع الشركاء".

إلا أنه يجوز أن يشترط في عقد الشركة منح هذا الحق للأغلبية أو أنه يمكن عزل المتصرفين المعيّنين في العقد، كما لو كانوا مجرد وكلاء، وتعتبر مبررات للعزل الأعمال التي تتضمن سوء الإدارة والخلافات الخطيرة التي تقع بين المتصرفين، والإخلال الجسيم الواقع من واحد أو أكثر منهم في أداء واجبات مهامهم واستحالة قيامهم بهذه الواجبات.

ومن ناحية أخرى، لا يجوز للمتصرفين المعيّنين بمقتضى عقد الشركة أن يتخلوا عن أداء وظائفهم، ما لم توجد هناك أسباب معتبرة تمنعهم منه، وإلا وجب عليهم التعويض لباقي الشركاء. غير أنه يسوغ للمتصرفين الذين يمكن عزلهم وفقا لمشيئة الشركاء أن يتخلوا عن وظائفهم في الحدود المقررة للوكلاء.

46 - فايز نعيم: الشركات التجارية، الطبعة الأولى، دار البشائر الإسلامية، 1989 م، ص 170.

47 - تنص الفقرة الخامسة من المادة 14 من القانون 5.96 على أنه: "إذا تقرر العزل بدون سبب مشروع، جاز أن ترتب عن ذلك مطالبة بالتعويض".

48 - على سليمان العبيدي: دراسات في القانون التجاري المغربي، مطبعة الأمنية، الرباط، 1966، ص 314.

إضافة إلى أنه من حق المسير الاستقالة من عمله، فلا يمكن إلزامه بالاستمرار في عمله، فالاستقالة حق له ويمكنه ممارسة هذا الحق في أي وقت من حياة الشركة، ولا يحق له التعسف في استعمال هذا الحق، فهو ملزم بإعلام الشركاء بذلك قبل مدة معينة حتى يتمكن الشركاء من إيجاد حل لذلك، خاصة إذا ارتبطت الاستقالة بظروف أو أسباب يمكنهم حلها كالرفع من أتعاب المسير أو الزيادة في الامتيازات الممنوحة إليه.

أما في حالة عدم إخبار المسير الشركاء باستقالته وترتب عن ذلك إضرار بمصالح الشركة جاز للشركاء متابعتها بدعوى تعويض الضرر الذي لحق الشركة من جراء استقالته.

الفقرة الثانية: سلطات المسير

يتمتع المسير بسلطات واسعة في تسيير وإدارة الشركة، وبجميع الصلاحيات التي من شأنها تحقيق أغراض الشركة دون تدخل من الشركاء، إلا أن ذلك لا يعني حرمانهم من الإطلاع على سير أعمال الشركة، ويستمد المسير سلطاته في ظل القانون الجديد للشركات التجارية، من القانون مباشرة ولم يعد يعتبر وكيلا عن الشركة، كما كان الشأن في السابق، وتختلف سلطات المسيرين والقيود التي ترد عليها باختلاف علاقتهم اتجاه الأغيار أو الشركة.

البند الأول: المسير في علاقته اتجاه الشركاء والشركة

يتولى مسير الشركة إدارة أعمال الشركة في حدود الغرض الذي أنشئت لأجل تحقيقه وذلك وفقا لنص المادة 7 من القانون 5.96، ولا يجوز له مباشرة بعض الأعمال التي تخرج عن حدود اختصاصاته المحددة في عقد تعيينه أو تخالف غرض الشركة، كما لا يجوز للمسير أن يتنازل عن حق من حقوق الشركة، ويحظر عليه التعاقد مع نفسه إلا بإذن من الشركاء، ولا يجوز له أن يمارس نشاطا من نوع نشاط الشركة إلا بإذن جميع الشركاء يجدد سنويا⁴⁹.

ولقد حددت المادة 7 من القانون 5.96 سلطات المسير اتجاه الشركة والشركاء في حالة وجود مسير وحيد للشركة أو حالة تعدد المسيرين.

أولا: حالة وجود مسير واحد

لقد حاول المشرع المغربي وضع إطار عام لسلطات المسير، إذ نصت الفقرة الأولى من المادة 7 من القانون 5.96 على أنه: "يمكن للمسير فيما يخص العلاقات ما بين الشركاء، وفي حالة عدم تحديد لسلطاته في النظام الأساسي، أن يقوم بأي عمل تسيير فيه مصلحة الشركة"، مؤكدا أن سلطات المسير في علاقته بالشركاء تحدد من

49 - محمد صالح: شرح القانون التجاري المصري، الطبعة السادسة، مكتبة عبد الله وهبة، القاهرة، 1940، ص 211.

خلال النظام الأساسي للشركة، إذ يمنع عليه حينئذ الخروج عن تلك الصلاحيات، وإلا عرض نفسه للمسؤولية في مواجهة الشركاء⁵⁰.

إذ منح المشرع المسير سلطات واسعة في القيام بجميع أعمال التسيير التي فيها مصلحة للشركة، دون بيان ماهية وطبيعة الأعمال التي يمكن اعتبارها أعمال تسيير، الأمر الذي يطرح إشكالا قانونيا حول المقصود بأعمال التسيير، هل يقتصر الأمر على أعمال الإدارة أم يتجاوزها إلى الأعمال الأخرى الأكثر خطورة كعمليات التفويت؟

يرى بعض الفقهاء⁵¹ أن المقصود بأعمال التسيير هي أعمال الإدارة العادية دون أن تصل إلى درجة القيام بالتفويت وما شابهه من الأعمال الخطيرة الأخرى⁵²، وهو ما يشكل استثناء للنظام الذي اعتمده قانون الالتزامات والعقود الذي نص في الفصل 1018 على أن مسير الشركة يمكنه القيام بأعمال الإدارة وحتى التفويت⁵³، ولم يحظر عليه سوى القيام ببعض العمليات التي تدخل في نطاق التفويت على سبيل التبرع والكفالة وبيع المحل أو الأصل التجاري... إلخ، وقد وردت هذه الأعمال على سبيل الحصر في الفصل 1019 من ق.ل.ع⁵⁴.

50 - تنص الفقرة الثالثة من المادة 8 من القانون 5.96 على أنه: "يكون المديرون مسؤولين بصفة فردية أو بالتضامن تجاه الشركاء عما أنجزوه من أعمال مخالفة للقانون أو للنظام الأساسي".

51 - DAHDOUN(H) et DAHDOUN(C.L), «Droit commercial - Sociétés et groupements - Règles spécifiques aux sociétés et groupements» Volume II - Tome 2 - Publication IHE 2006 p.46.

52 - كمال العياري: المسير في الشركات التجارية، الجزء الأول، مجمع الأطرش للكتاب المختص، تونس، الطبعة الثانية، 2014، ص 60.

53 - ينص الفصل 1018 من ق.ل.ع على أنه: "يجوز في شركة المفاوضة، لكل من الشركاء أن يجري وحده أعمال الإدارة، وحتى أعمال التفويت، الداخلة في غرض الشركة.

وله على وجه الخصوص:

- أ. أن يعقد، لصالح الجميع، مع شخص من الغير، شركة محاصة يكون محلها القيام بصفقة تجارية أو أكثر؛
- ب. أن يعطي قراضا لمصلحة الشركة؛
- ج. أن يعين التابعين المأذونين بالتصرف؛
- د. أن يعين الوكلاء ويعزلهم؛

هـ. أن يقوم بقبض الأداءات وإلغاء الصفقات، والبيع نقدا أو نسيئة أو لأجل وبيع السلم بالنسيئة إلى الأشياء التي تتجر فيها الشركة، والاعتراف بالدين وتحميل الشركة بالالتزامات في الحدود الضرورية التي تقتضيها الإدارة، وإجراء رهن حيازي أو ضمان آخر في نفس الحدود، أو قبولهما، وإصدار وتظهير السندات للأمر والكمبيالات، وقبول إرجاع الشيء المبيع من أحد الشركاء عند غياب هذا الشريك، بسبب عيب فيه موجب للضمان، وتمثيل الشركة في الدعاوى التي تكون مدعية فيها أو مدعى عليها، وإجراء الصلح إذا كانت فيه مصلحة.

ويجري كل ما سبق، بشرط أن يقع بغير غش. ودون إخلال بالقيود الخاصة التي يقضي بها عقد الشركة".

54 - ينص الفصل 1019 من ق.ل.ع على أنه: "لا يجوز للشريك في شركة المفاوضة، بغير إذن خاص في عقد الشركة أو في عقد لاحق:

- أ. التفويت على سبيل التبرع، مع استثناء التبرعات البسيطة التي يسمح بها العرف؛
- ب. كفالة الغير؛
- ج. إجراء عارية الاستعمال أو الاستهلاك على سبيل التبرع؛
- د. التعاقد على إجراء تحكيم؛
- هـ. بيع المحل أو الأصل التجاري أو براءة الاختراع التي تكون محلا للشركة؛
- و. التنازل عن الضمانات، ما لم يكن في مقابل استيفاء الدين".

لكن الشركاء يملكون كامل الحرية لتحديد سلطات المسير في النظام الأساسي، من خلال توسيعها أو تقليصها أو إيقاف القيام ببعض الأعمال على إذن سابق من طرفهم⁵⁵.

ثانياً: حالة تعدد المسيرين

إذا تم تعيين أكثر من مسير لإدارة الشركة، فإن تنظيم العلاقة بينهم يخضع للمبادئ التي وردت في الفقرة الثانية من المادة 7 من القانون 5.96 والتي تنص: "يتمتع كل مسير على حدة بنفس السلطات المذكورة في حالة تعدد المسيرين، مع مراعاة حق كل واحد منهم في التعرض على أية عملية قبل إبرامها". في هذه الحالة نكون أمام ثلاث وضعيات:

- **الوضعية الأولى:** إذا حدد لكل مسير اختصاص معين مثل تسيير المشتريات أو المبيعات أو الموارد البشرية... إلخ، في هذه الحالة يلتزم كل مسير بحدود اختصاصه، فإذا تعدى ذلك الاختصاص كان تصرفه غير ملزم للشركة.

- **الوضعية الثانية:** في حالة عدم تحديد الاختصاص، يكون لكل واحد من المسيرين الحق في ممارسة أي عمل تسيير فيه مصلحة الشركة، وذلك بصفة منفردة، كما يجوز لباقي المسيرين الآخرين الاعتراض على عمل المسير قبل إجرائه ولأغلبية الشركاء رفض هذا الاعتراض⁵⁶، فإذا وقع هذا الاعتراض وجب عرض الأمر على المسيرين مجتمعين، ويكون الرأي عندئذ للأغلبية ما لم ينص النظام الأساسي على حساب الأغلبية تبعاً لمقدار الحصة المقدمة في رأسمال الشركة، في حال ما لم يعترض باقي المسيرين على عمل أحدهم أصبحوا جميعاً مسؤولين عن هذا العمل.

- **الوضعية الثالثة:** إذا تم اشتراط أن تكون القرارات بالإجماع دون أن ينفرد أحد المسيرين بالتسيير، في هذه الحالة يلزم موافقة جميع المسيرين أو الموافقة بالأغلبية، ولا يجوز لأحدهم أن ينفرد بإصدار أي قرار إلا في حالة الأمر العاجل⁵⁷.

وفي جميع الحالات إذا لم يتقيد المسير بمقتضيات النظام الأساسي للشركة التي تحدد سلطاته، ونتج عن ذلك إلحاق ضرر بالشركة، جاز للشركاء أن يطالبوا بالتعويض جبراً للضرر الذي لحقهم، إلى جانب إمكانية عزل المسير لسبب مشروع غير موجب للتعويض.

البند الثاني: المسير في علاقته اتجاه الأغيار

تنص الفقرة الأولى من المادة 8 من القانون 5.96 على أنه: "تلتزم الشركة في العلاقات مع الأغيار بأعمال المسير التي تدخل ضمن غرضها".

55 - الفقرة الثالثة من المادة 7 من القانون 5.96.

56 - محمد سمير الشرقاوي: الشركات التجارية في القانون المصري، دار النهضة العربية، القاهرة، 1980، ص 93.

57 - محمد فريد العربي: القانون التجاري، الشركات التجارية-شركات الأشخاص والأموال، مرجع سابق، ص 139-140.

تقضي هذه المادة بأن أعمال المسير تلزم الشركة في علاقتها مع الغير، ومعنى هذا، أن الأعمال التي يقوم بها المسير، وتكون ضمن الغرض المبين في النظام الأساسي، وتحمل مسؤوليتها الشركة في علاقتها بالأغيار، وهو ما يشكل حماية للأغيار المتعاملين مع الشركة، خاصة وأن الفقرة الثانية من نفس المادة تقضي بأنه لا يكون للتعرض المقدم من مسير ضد أعمال مسير آخر أي أثر في مواجهة الأغيار، ما لم يثبت أن هذا التعرض كان في علمهم⁵⁸.

ويترب عن أعمال المسير الملزمة للشركة في علاقتها مع الأغيار قيام مسؤولية هذه الأخيرة اتجاه الأغيار، وقد تكون هذه المسؤولية عقدية، تجد مصدرها في العقد الذي أبرمه المسير، أو مسؤولية تقصيرية ناشئة عن أعمال قام بها هذا الأخير، وترتب عليها إلحاق ضرر بالغير.

أولاً: المسؤولية العقدية للمسير

تسأل الشركة عن كافة العقود التي يبرمها مسيرها، غير أن هذه المسؤولية متوقفة على توافر شرطين⁵⁹:

1. أن تكون هذه العقود باسم الشركة ولحسابها؛ ويعتبر الأمر كذلك متى كانت هذه العقود موقعة بعنوان الشركة، وعلى هذا الأساس إذا أبرم المسير عقداً لحساب الشركة، ولكن وقعه باسمه الخاص، وليس بعنوان الشركة، فالأصل عدم مسؤولية هذه الأخيرة على هذا التصرف وإلزام المسير وحده به. لأن توقيع العقود باسمه الشخصي دليل على أن المعاملات التي قام بها كانت لحسابه الخاص وليس لحساب الشركة التي يسيرها، أما إذا تعامل باسمه الشخصي ولحساب الشركة، في هذه الحالة تلزم الشركة بأعمال مسيرها شريطة إثبات الغير أن الأعمال قد تمت لحساب الشركة.

2. يجب أن تكون هذه العقود في حدود سلطات المسير المحددة في النظام الأساسي، أو في الحدود التي تتماشى ومصلحة الشركة: إذا تجاوز المسير حدود صلاحياته والتي لا تدخل في نطاق غرض الشركة، في هذه الحالة يعتبر وحده مسؤولاً عن الالتزامات التي عقدها خارج السلطات التي رسمها له عقد الشركة⁶⁰، أما إذا نتج عن هذا التصرف نفع بالنسبة للشركة، فإن هذه الأخيرة تكون مسؤولة عن التزامات مسيرها اتجاه الغير في حدود النفع الذي عاد عليها من جراء هذا العمل⁶¹.

ثانياً: المسؤولية التقصيرية للمسير

علاوة على مسؤولية الشركة عن المعاملات العقدية للمسير، فأنها تسأل كذلك عن الأعمال غير المشروعة التي يرتكبها مسير الشركة أثناء مزاولته لمهامه، والموجبة لتعويض الضرر الذي لحق الغير، في هذه الحالة

58 - الفقرة الثانية من المادة 8 من القانون 5.96.

59 - محمد فريد العربي: القانون التجاري، مرجع سابق، ص 140-144.

60 - تنص المادة 1044 من ق.ل.ع على أنه: "الشريك مسؤول وحده عن الالتزامات التي يعقدها متجاوزاً بها صلاحياته أو الغرض الذي قامت الشركة من أجله".

61 - تنص المادة 1045 من ق.ل.ع على أنه: "تلتزم الشركة دائماً تجاه الغير بنتيجة ما يجريه أحد الشركاء من عمل متجاوزاً به صلاحياته في حدود النفع الذي يعود عليها من هذا العمل".

تكون مسؤولية الشركة اتجاه الغير عن الأعمال غير المشروعة مثل المنافسة غير المشروعة أو أعمال الغش والاحتيال المرتكبة من طرف مسيرها مسؤولية تقصيرية.

وتجد هذه المسؤولية التقصيرية سندها القانوني في ق.ل.ع من خلال نظرية مسؤولية المتبوع عن فعل التابع⁶²، بحيث يكون المتبوع "الشركة" مسؤولاً عن الضرر الذي يحدثه تابعه "المسير" نتيجة خطئه التقصيري أثناء مزاولته لمهامه، ويشترط لقيامها أن يكون المتبوع مرتبطاً وتابعه بمقتضى علاقة قانونية أو اقتصادية وأن يتسبب التابع في ارتكاب الفعل الضار أثناء تنفيذة للمهام المسندة إليه⁶³.

وفي إطار العلاقة التضامنية بين الشركة ومسيرها، لا تستبعد مسؤولية المسير نحو الغير مسؤولية الشركة بإعتباره يزاول مهامه في نطاق غرضها ولحسابها، شريطة أن تكون هذه المسؤولية نشأت أثناء ممارسته لمهامه، أما المسؤولية عن الأخطاء الشخصية المرتبطة بأعمال التسيير والإدارة فيتحملها المسير لوحده.

الفرع الثاني: المسؤولية غير المحدودة والتضامنية للمسير

يعتبر المسير الممثل القانوني للشركة، ووكيلا عنها في إدارة أعمالها، الأمر الذي يلزمه بتكريس جهوده لمصالح الشركة والامتناع عن العمل في شركة منافسة أو العمل لحسابه في نشاط مماثل لذلك النشاط الذي تمارسه الشركة⁶⁴، أو الدخول في أي تصرف أو عمل فيه تعرض لمصالحها، كما لا يجوز له استغلال أموال أو أصول الشركة لحسابه الخاص، ويجب عليه أن يبذل في تسيير وإدارة الشركة نفس العناية التي يبذلها في أداء الأعمال الخاصة بنفسه، وكل تفريط في هذه العناية يعتبر خطأ تترتب عنه مسؤوليته اتجاه الأعيان⁶⁵.

ومنه يكون المسير مسؤولاً قبل الشركة عن أخطاء الإدارة والتسيير التي يرتكبها أثناء قيامه بوظيفته تلك.

أما في حالة تعدد المسيرين، كانوا مسؤولين قبل الشركة بالتضامن عن أخطائهم المشتركة، ويسري نفس الحكم إذا ما ناب المسير عنه غيره في تنفيذ عمل من أعمال الإدارة والتسيير.

62 - نص المشرع على المسؤولية المتبوع عن أعمال تابعه في الفقرة الثالثة من الفصل 85 من ق.ل.ع التي جاء فيها: "المخدومون ومن يكلفون غيرهم برعاية مصالحهم يسألون عن الضرر الذي يحدثه خدامهم ومأمورهم في أداء الوظائف التي شغلهم فيها".

63 - عبد القادر العرعاري: مصادر الالتزام، المسؤولية المدنية، الجزء الثاني، الطبعة الرابعة، دار الأمان، الرباط، 2015، ص 165.

64 - تنص الفقرة الرابعة من المادة 7 من القانون 5.96 على أنه: "لا يحق للمسير أن يمارس أي نشاط مماثل لنشاط الشركة إلا بعد حصوله على موافقة الشركاء".

65 - ينص الفصل 1006 من قانون الالتزامات والعقود على أنه: "كل شريك ملزم بأن ينفذ التزاماته تجاه الشركة بنفس العناية التي يبذلها في أداء الأعمال الخاصة بنفسه، وكل تفريط في هذه العناية يعتبر خطأ يتحمل مسؤوليته تجاه الآخرين. وهو مسؤول أيضاً عن عدم تنفيذ الالتزامات الناشئة من عقد الشركة. وعن إساءته استعمال الصلاحيات الممنوحة له. وهو لا يضمن الحادث الفجائي والقوة القاهرة، ما لم يتسببها عن خطأه أو عن فعله".

فالأصل أن يقوم المسير بأعمال الإدارة بنفسه فلا يجوز أن ينوب عنه أحد في مباشرة أعمال الشركة⁶⁶، لأن الشركاء وثقوا بشخصه وهذه الثقة لا تفوض لشخص آخر غيره، إلا أنه يجوز له أن ينوب غيره للقيام محله بعمل معين إذا أذن له في عقد تعيينه بهذا الحق، وفي هذه الحالة يكون المسير مسؤولاً عن عمل نائبه، كما لو أن هذا العمل صدر منه شخصاً.

وفي جميع الحالات تبقى مسؤولية المسير في شركة التضامن مطلقة وغير محدودة، مما يدفعنا للبحث عن الطبيعة القانونية لمسؤولية المسير في هذا النوع من الشركات.

الفقرة الأولى: المسؤولية غير المحدودة للمسير

لعل أهم خاصية تتميز بها شركة التضامن، هي أن الشركاء في هذا النوع من الشركات يسألون مسؤولية غير محدودة ومطلقة عن ديون الشركة، فما المقصود بالمسؤولية غير المحدودة والمطلقة؟ وهل تختلف هذه المسؤولية فيما كان المسير شريك في الشركة أم مسير غير شريك؟

البند الأول: مسؤولية المسير الشريك

تنص الفقرة الأولى من المادة 3 من القانون 5.96 على أنه: "شركة التضامن هي الشركة التي يكون فيها لكل الشركاء صفة تاجر، يسألون بصفة غير محدودة وعلى وجه التضامن عن ديون الشركة".

من خلال نص المادة السالفة الذكر يكتسب الشركاء في شركة التضامن صفة تاجر، إذ يعتبر كل شريك في شركة التضامن تاجراً ولو لم تكن له هذه الصفة قبل الدخول في الشركة، مما يجعله مسؤولاً مسؤولية شخصية وتضامنية عن ديون الشركة الناتجة عن الأنشطة التي تقوم بها، فيكون كل شريك في وضع وكأنه يقوم بهذه الأعمال باسمه ولحسابه الخاص.

فالمسؤولية غير المحدودة أو المطلقة معناه أن دخول الشريك في هذه الشركة، يترتب عنه مسؤوليته عن ديون الشركة، وأن هذه المسؤولية تتجاوز أموال الشركة لتتطال أمواله الخاصة وذلك في حالة عدم كفاية أموال الشركة للوفاء بديونها، فيكون لدائني الشركة ضمان خاص بهم على ذمة الشركة، وضمان إضافي على ذمة الشريك الشخصية.

إذ يسأل الشريك المسير في شركة التضامن عن ديون الشركة مسؤولية مطلقة وشخصية كما لو أنه دين شخصي عليه، وبالتالي لا تقتصر مسؤولية المسير عن ديون الشركة بمقدار حصته فقط خلافاً لمسؤولية الشريك في شركات الأموال، ولكن تطال المسؤولية كل أمواله الخاصة ويسأل في ذمته المالية والشخصية⁶⁷.

66 - تنص المادة 1003 من ق.ل.ع على أنه: "ليس للشريك أن ينوب عنه غيره في تنفيذ تعهداته تجاه الشركة. وهو في جميع الأحوال مسؤول عن فعل أو خطأ الأشخاص الذين ينوب عنهم أو يستعين بهم".

67 - محمد بن سالم صالح با يوسف البريكي: شركات الأشخاص، مرجع سابق، ص 192.

وأساس هذه المسؤولية يرجع إلى كون جميع التزامات الشركة وتعهداتها توقع بعنوان الشركة الذي يتضمن جميع الشركاء سواء كانوا مسيرين أم لا، إذ يعتبر كل شريك ملتزماً بهذه التعهدات وموقعاً عليها بنفسه.

وإذا تعرضت الشركة لمسااطر معالجة صعوبات المقابلة استتبع ذلك تعرض جميع الشركاء فيها لهذه المسااطر، وذلك لأن الشركاء يكتسبون صفة تاجر ويسألون بصفة شخصية عن ديون الشركة، فيعتبر توقف الشركة عن دفع ديونها توقف عن الدفع من جانب الشركاء كذلك.

وإذا كان تعرض الشركة لمسااطر معالجة صعوبات المقابلة من حيث المبدأ يؤدي إلى تعرض الشركاء بدورهم لهذه المسااطر، فإن العكس غير صحيح، أي أن تعرض أحد الشركاء لمسااطر معالجة صعوبات المقابلة لا يؤدي إلى تعرض الشركة بدورها لهذه المسااطر، لأن الشركة غير مسؤولة عن ديون الشركاء، ولأن الشركاء الآخرين باستطاعتهم الوفاء بديون الشركة، وإنما يترتب عن تعرض الشريك لمسااطر معالجة صعوبات المقابلة حل الشركة⁶⁸.

وعلاوة عن المسؤولية الشخصية المطلقة للمسير الشريك عن ديون الشركة فإنه يخضع كذلك للمسؤولية المدنية والجنائية التي يخضع لها المسير غير الشريك.

البند الثاني: مسؤولية المسير غير الشريك

لم ترد في المقتضيات القانونية المنظمة لشركة التضامن مسؤولية المسير غير الشريك في الشركة، ولم يرد مصطلح مسؤولية المسير إلا في نص الفقرة الثانية من المادة 6 من القانون 5.96 التي تنص على أنه: "إذا كان المسير شخصاً معنوياً، فإن مسيريه يخضعون لنفس الشروط والالتزامات وتحملون نفس المسؤولية المدنية والجنائية كما لو كانوا مسيرين باسمهم الخاص، بصرف النظر عن المسؤولية التضامنية للشخص المعنوي الذي يسيرونه".

وتضيف الفقرة الرابعة من المادة 8 من القانون 5.96 على أنه: "يكون المسيرون مسؤولين بصفة فردية أو بالتضامن تجاه الشركة عما أنجزوه من أعمال مخالفة للقانون أو النظام الأساسي".

إن المسير غير الشريك لا يكتسب صفة تاجر، ولا يخضع لمسااطر صعوبة المقابلة، مما يجعل إثارة مسؤوليته تخضع للقواعد العامة للمسؤولية المدنية، بالمقارنة مع المسير الشريك، فبسبب اكتساب الشريك صفة تاجر أساساً هو المسؤولية غير المحدودة والمطلقة التي يخضع لها بمجرد دخوله شريكاً في شركة التضامن ولو لم يزاول النشاط التجاري بكيفية شخصية⁶⁹.

ولقيام مسؤولية المسير غير الشريك يجب توافر عناصر المسؤولية المدنية، والمثمتة في الخطأ في التسيير والضرر ووجود العلاقة السببية بينهما، ومنه ضرورة إثبات أن الخطأ الذي قام به المسير هو السبب

68 - مصطفى كمال طه: القانون التجاري، مرجع سابق، ص 70-71.

69 - NICOLAS MOLFEISSIS, « Droit Commercial : Les Sociétés Commerciales, Tome 2 », Ed. Economica, 2011, P 451-452.

الرئيسي والوحيد في تضرر الشركة والشركاء بصفة شخصية، حتى يلزم المسير بجبر الضرر الذي لحق الشركة والشركاء، والذي يتخذ شكل تعويض مالي⁷⁰.

وإلى جانب هذه المسؤولية الخاصة بمسيري شركة التضامن، تثار مسؤولية المسير بمقتضى الأحكام الواردة بالقانون 5.96 طبقا للمادة 92 منه التي تجعل المسيرين الأوائل مسؤولين متضامنين اتجاه الشركاء والأغيار عن الضرر الناتج عن البطلان.

كما يسأل المسيرين جنائيا كذلك عن الجرائم التي يرتكبونها سواء كانت تدخل في مجال القانون الجنائي كالنصب وخيانة الأمانة... إلخ، أو في الجرائم المرتبطة بميدان الأعمال والتي من شأنها الإضرار بمصالح الشركة⁷¹.

فالمسؤولية الشخصية وغير المحدودة للشريك في شركة التضامن معناه أن دخول الشريك في الشركة سواء كان مسيرا أم لا، يترتب عنه مسؤوليته عن ديون الشركة في أمواله الخاصة، شريطة أن ترتبط هذه الديون بنشاط الشركة وغرضها، علما أن هذه المسؤولية من النظام العام فلا يجوز الإعفاء أو التخفيف منها، فيكون باطلا كل اتفاق يعفي المسير من المسؤولية الشخصية والمطلقة عن ديون الشركة، أو يحد منها⁷².

والملاحظ أن هذه المسؤولية وإن كانت من مستلزمات الشركة بالنسبة للغير، فهي ليست كذلك بالنسبة للشركاء أنفسهم، بحيث يجوز لهم الاتفاق في عقد الشركة على ما من شأنه أن يخفف من هذه المسؤولية على بعض الشركاء اتجاه الآخرين، وذلك عكس المسؤولية التضامنية المبنية على تضامن الشركاء فيما بينهم في الوفاء بديون الشركة بما فيها الديون الضريبية.

الفقرة الثانية: المسؤولية التضامنية للمسير

يخضع المسير غير الشريك بصفة عامة إلى قواعد المسؤولية المدنية أو الجنائية كما سبق التطرق لذلك بالتفصيل سابقا، أما المسير الشريك في شركة التضامن فيخضع لمسؤولية إضافية، والمتمثلة أساسا في المسؤولية التضامنية مع الشركة لسداد كافة ديونها.

ويقصد بالمسؤولية التضامنية للشركاء بما فيهم المسير، الحق لدائني الشركة بالمطالبة بدينهم ليس فقط من الشركة كشخص معنوي، وإنما كذلك من الشركاء⁷³، حتى تستوفي ديونهم منهم جميعا أو من أحدهم، وتشكل المسؤولية الشخصية التضامنية للمسير أهم خاصية لشركة التضامن⁷⁴.

70 - كمال العياري: المسير في الشركات التجارية، شركات الأشخاص-الشركات ذات المسؤولية المحدودة، الجزء الأول، مجمع الأطرش للكتاب المختص، الطبعة الثانية، تونس، 2014، ص 65-66.

71- YVES GUYON : « Droit Des Affaires, Droit Commerciale Générale Et Sociétés, Tome 1 », 9ème Edition, Economica, 1996, P 261-262.

72 - نسرين شريقي: الشركات التجارية، سلسلة مباحث في القانون، دار بلقيس، الجزائر، 2013، ص 47.

73 - ينص الفصل 1042 على أنه: "الشركاء في شركة المفاوضة مسؤولون بالتضامن فيما بينهم عن الالتزامات المعقودة على وجه صحيح من أحدهم، ما لم يكن هناك غش".

74- KHELIFA KHARROUBI : « Droit des societes commerciales, volume 1 », mip, 2008, p 272-273.

وعلى هذا الأساس يصبح الشركاء مسؤولين عن ديون الشركة على وجه التضامن. وهذا التضامن يقوم بين الشركاء والشركة من جهة، والشركاء فيما بينهم من جهة أخرى، فإذا لم تسدد الشركة ما عليها من ديون، جاز لكل دائن حل أجل دينه اتجاه الشركة أن يطالب شريكا واحدا أو مجموع الشركاء بالوفاء بجزء من الدين أو بالدين كله، دون الأخذ بعين الاعتبار حدود حصة كل واحد في رأس المال، فإذا وفي الشريك بالدين، كان له الحق في الرجوع على الشركاء كل حسب حصته في الدين، الذي يحسب انطلاقا من حصته في رأس مال الشركة⁷⁵، أما إذا كان أحد الشركاء معسرا تحمل عنه الآخرين نصيبه كل بحسب حصته في الشركة.

ولا ينطبق مبدأ التضامن المنصوص عليه في الفقرة الأولى من المادة الثالثة من القانون 5.96 سوى على المسير الشريك ذاته وخلال النطاق الزمني الذي حدده المشرع للإقرار بالمسؤولية التضامنية للمسير، أي البحث عن حدود مسؤولية المسير في حالة الانضمام إلى الشركة بعد تكوينها، أو الانسحاب منها، أو التنازل عن حصته للغير.

البند الأول: المسؤولية في حالة الانضمام إلى الشركة بعد تكوينها

في حالة انضمام شريك جديد للشركة، فإنه يسأل عن ديون الشركة السابقة واللاحقة لانضمامه للشركة بصفته شريكا⁷⁶.

إذ يصبح المسير الشريك الجديد مسؤولا عن ديون الشركة التي نشئت قبل انضمامه لها، لأن هذه الديون انعقدت باسم الشركة كشخص معنوي، إلا أنه يجوز الاتفاق على عدم مسؤولية الشريك المنضم عن الديون السابقة على انضمامه طالما تم شهر هذا الاتفاق بالطرق القانونية، واقتصر مسؤوليته عن الديون اللاحقة لانضمامه، ولا يحتج بهذا الانضمام على الدائنين إلا إذا تم شهره⁷⁷.

فالديون السابقة على الانضمام قد نشأت في ذمة الشركة كشخص معنوي، وقبول الشريك الجديد بالانضمام للشركة بمحض إرادته بالديون التي عليها، يجعله يتحمل الشركة بجميع التزاماتها سواء منها الإيجابية أو السلبية.

ومنه تكون المسؤولية التضامنية عن ديون الشركة حكم ملازم حتما لصفة الشريك، بغض النظر عما إذا كان هذا الشريك مؤسساً للشركة أو منضمّاً إليها نظرا للإطلاق والعموم الذي جاء به نص المادة 3 من القانون 5.96.

75- محمد فريد العربي: القانون التجاري، الشركات التجارية-شركات الأشخاص والأموال، مرجع سابق، ص 126-127.

76- ينص الفصل 1047 من ق.ل.ع على أنه: "كل من يدخل في شركة أنشئت من قبل يكون مسؤولا مع الشركاء الآخرين، وفي الحدود التي تقتضيها طبيعة الشركة، عن الالتزامات المعقودة قبل دخوله فيها، وذلك ولو حصل تغيير في اسم الشركة أو في عنوانها التجاري. وكل اتفاق يقضي بخلاف ذلك يكون عديم الأثر بالنسبة للغير".

77 - مصطفى كمال طه: القانون التجاري، الشركات التجارية، مرجع سابق، ص 73.

ومنه يكون الشريك المسير مسؤولاً عن الديون الناشئة عن المهام التي تم انجازها خلال المدة التي يكون فيها عضواً ومسيراً للشركة، لكن ما مدى مسؤوليته بالنسبة إلى الأعمال التي تم انجازها بعد انسحابه أو تنازله عن حصته في رأس مال الشركة؟

البند الثاني: المسؤولية في حالة انسحاب أو تنازل المسير الشريك عن حصته في رأس المال

في حالة انسحاب أحد الشركاء من الشركة فإنه يكون مسؤولاً عن الأعمال التي تنجزها الشركة بعد انسحابه، بشرط أن يتم شهر هذا الانسحاب بالطرق القانونية، فإذا لم يشهر انسحابه من الشركة يعتبر كأنه لا يزال شريكاً فيها، ويظل مسؤولاً عن ديونها ولو كانت لاحقة على انسحابه.

فالأصل إذ أنه لا يسأل المسير الشريك إلا عن ديون الشركة وتعهداتها التي نشأت بعد انسحابه، نظراً لسقوط صفة الشريك عنه، إلا أن إعمال هذه القاعدة يقتضي توافر شرطين متلازمين أولهما أن يتم شهر هذا الانسحاب بالطرق القانونية. أما ثانيهما فيجب حذف اسم الشريك المنسحب من عنوان الشركة.

فإذا تخلف أحد هذان الشرطان ظل المسير المنسحب مسؤولاً مسؤولية شخصية وتضامنية عن ديون الشركة وتعهداتها التي تمت في الفترة السابقة على انسحابه من الشركة، فيسأل عن ديون الشركة اللاحقة على انسحابه⁷⁸.

أما بالنسبة للشريك المتنازل عن حصته للغير لا يسأل عن ديون الشركة اللاحقة لهذا التنازل بشرط أن يتم شهر هذا التنازل بالطرق القانونية.

لكن يثار التساؤل حول مسؤولية المسير عن الديون السابقة على شهر التنازل عن حصته، فهل تبقى هذه الديون بدمته أم تنتقل إلى الشريك الجديد أي المتنازل إليه؟

في واقع الأمر، التنازل عن الحصة لا يفيد حوالة الديون، وإنما يعني أن المتنازل إليه يحل محل المتنازل عن حصته، وهذا الحلول يكون كذلك في الحقوق والالتزامات⁷⁹، مما يبرأ ذمة المتنازل من ديون الشركة.

إذ في كلتا الحالتين سواء بالنسبة للانسحاب أو التنازل ينبغي شهر كلتا الواقعتين بالطرق القانونية، لإبراء ذمة المسير الشريك من ديون الشركة.

وتختلف مسؤولية المسير الشريك بالمقارنة مع المسير غير الشريك، فالمسؤولية الشخصية والتضامنية مرتبطة بقوة القانون بصفة الشريك، فإذا لم يكن المسير شريكاً فإنه يخضع للقواعد العامة للمسؤولية المدنية والجنائية، أما المسير الشريك فهو مسؤول مسؤولية مطلقة وتضامنية عن ديون الشركة، مما يجعل مهمة التسيير

78 - سميحة القليوبي: الشركات التجارية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1989، ص 194.

79 - ينص الفصل 1011 من ق.ل.ع على أنه: "الشريك الذي يحل محل شريك قديم، سواء تم ذلك بموافقة باقي الشركاء، أو بمقتضى عقد الشركة، يحل محل سلفه في حقوقه والالتزامات بدون زيادة أو نقصان، في الحدود التي تقتضيها طبيعة الشركة".

في شركات الأشخاص غالباً ما توكل إلى الشريك الرئيسي الذي يملك أكبر نصيباً في رأسمال الشركة، وذلك حفاظاً على الضمان العام للدائني الشركة.

إلا أنه إذا كانت المسؤولية التضامنية والمطلقة عن ديون الشركة أهم ضمان للدائنين بصفة عامة والدين الضريبي بصفة خاصة، فإنه لا يمكن إثارتها إلا إذا عجزت الشركة عن أداء ديونها، فالمسؤولية عن أداء الديون المدينة بها الشركة هي مسؤولية احتياطية لا يمكن إعمالها إلا في حالة عدم كفاية أموال الشركة لتسديد ديونها⁸⁰.

80 - تنص الفقرة الثانية من المادة 3 من القانون 5.96 على أنه: "لا يمكن لدائني الشركة المطالبة بأداء ديونها في مواجهة أحد الشركاء إلا بعد إنذار الشركة بإجراء غير قضائي يبقى دون جدوى. ويعتبر الإنذار بدون جدوى، إذا لم تؤد الشركة ديونها أو تؤسس ضمانات داخل الثمانية أيام الموالية للإنذار. ويمكن أن يمدد هذا الأجل مرة واحدة ولنفس المدة بأمر من رئيس المحكمة بصفته قاضي المستعجلات".

المطلب الثاني: حدود مساءلة المسير عن ديون الشركة في شركة التوصية البسيطة وشركة المحاصة

تتميز شركات الأشخاص بقيامها على الاعتبار الشخصي، والثقة المتبادلة بين الشركاء، نظرا لمحدودية عدد الشركاء فيها ووجود علاقات متبادلة قوية فيما بينهم، وتشمل شركات الأشخاص شركة التضامن وشركة التوصية البسيطة وشركة المحاصة.

وتمثل شركة التوصية البسيطة وشركة المحاصة شكل من أشكال شركات الأشخاص، وتخضع لما يخضع له هذا النوع من الشركات، فهي تقوم على الاعتبار الشخصي بين الشركاء، إذ أن كل شريك يقبل الاشتراك في الشركة اعتمادا على ثقته في الشركاء الآخرين، بحيث لا يجوز لأي أحد من الشركاء التنازل عن حصته دون موافقة باقي الشركاء، غير أن هذا المبدأ لا يعتبر من النظام العام كما هو الأمر بالنسبة لشركات التضامن.

إذ يشكل الشركاء المتضامنون في هذا النوع من الشركات الضمان العام لدائني الشركة، بحيث يصبح الغير المتعامل مع الشركة يحظى بضمان عام على أموال الشركة، إضافة إلى الضمان العام على الأموال الخاصة للشركاء المتضامين، نظرا لاتحاد الذمة المالية بين الشركة والشركاء، مما يخول للغير متابعة الشريك في ذمته المالية الشخصية في حالة عجز الشركة عن الوفاء بديونها.

وهكذا يسأل الشركاء المتضامنون بالنسبة لشركة التوصية البسيطة أو الشركاء في شركة المحاصة مسؤولية تضامنية مطلقة عن ديون الشركة بما فيها الديون الضريبية، الأمر الذي يدفعنا إلى دراسة حدود مساءلة المسير عن ديون الشركة في شركة التوصية البسيطة في الفرع الأول، على أن نعالج حدود مساءلة المسير عن ديون الشركة في شركة المحاصة في الفرع الثاني.

الفرع الأول: حدود مسائلة المسير عن أداء ديون الشركة في شركة التوصية

البسيطة

تخضع شركة التوصية البسيطة لنفس القواعد المطبقة على شركة التضامن، سواء من حيث إبرام العقد أو تعديله أو توافر الأهلية في الشريك المتضامن وتعدد الشركاء، ومساهمة كل منهم بحصته وتوافر نية المشاركة والاشتراك، أما مسألة توزيع الربح والخسارة فيقتاسم الشركاء المتضامنون والموصون الربح بحسب ما تم الاتفاق عليه في العقد التأسيسي، أما الخسارة فلا يسأل عنها الشريك الموصى إلا بمقدار حصته في رأسمال الشريك، ويسأل الشريك المتضامن مسؤولية تضامنية ومطلقة.

وتشكل حصة كل شريك في رأسمال الشركة الضمان العام لدائنها، بحيث أن الشريك المتضامن يخضع إلى نفس القواعد والأحكام، التي يخضع لها الشريك في شركة التضامن، إذ يكون الشريك المتضامن مسؤولاً مسؤولية تضامنية ومطلقة عن ديون الشركة، بينما الشريك الموصي فتقف مسؤوليته في حدود الحصة التي التزم بتقديمها، لذا يلزم بتقديمها كاملة، فإن لم يقدمها كلها أو قدم بعضها جاز لدائني الشركة أن يطالبوه بتقديمها عن طريق إقامة الدعوى المباشرة⁸¹.

بحيث إذا وفي حصته كاملة تبرأ ذمته ليس فقط في علاقته بالشركة وبالشركاء، وإنما في مواجهة الغير المتعامل مع الشركة، على اعتبار أن حصة الشريك الموصي تدخل في رأسمال الشركة الذي يشكل الضمان العام لدائنها.

الفقرة الأولى: النظام القانوني للشركاء في شركة التوصية البسيطة

شركات التوصية نوعان: شركة توصية بالأسهم⁸²، وشركة توصية بسيطة، والتي تعتبر من شركات الأشخاص، بحيث تكون شخصية الشركاء التضامنين محل اعتبار، إذ لا يجوز لأي منهم أن يتنازل عن حصته إلى الغير إلا بموافقة جميع الشركاء.

ولقد نظم المشرع شركة التوصية البسيطة من خلال المواد من 20 إلى 30 من القانون 5.96، لكنها تخضع في ذات الوقت للقواعد غير المتعارضة وأحكامها المضمنة في قانون الالتزامات والعقود، تم تلك المطبقة على شركة التضامن⁸³.

81 - هي وسيلة قانونية تمنح الدائن الحق في رفع دعوى مباشرة على مدين مدينه، فهي دعوى يستأثر بها بالحق ويرفعها الدائن باسمه شخصياً وليس باسم مدينه مطالباً بالحق من مدين مدينه دون أن يتعرض لمزاومة باقي دائني مديني هذا المدين، وقبل رفع الدعوى فإن القانون يشترط قيام المدين بإعذار مدين مدينه، ولا تقرر الدعوى المباشرة إلا بنص قانوني لاعتبارها دعوى استثنائية.

82 - تعتبر شركة التوصية بالأسهم من شركات الأموال، وتأسس من شريك متضامن واحد وأكثر لهم صفة تاجر يسألون بالتضامن دون تحديد عن ديون الشركة، وبين شركاء موصين لهم صفة مساهمين ولا يتحملون الخسارة إلا في حدود حصصهم، ولا يمكن أن يقل عددهم أي الشركاء الموصين عن ثلاثة، مما يطابق الحد الأدنى المطلوب لتكوين مجلس الرقابة في شركاء المساهمة (المادة 83 من قانون 17-95). وتعين شركة التوصية بالأسهم بتسمية يمكن أن يضاف إليها اسم شريك أو أكثر من الشركاء المتضامنين، ويجب أن تكون مسبقة أو متبوعة مباشرة بعبارة "شركة التوصية بالأسهم".

أما بخصوص رأسمال هذا النوع من الشركات فلا يجوز أن يقل - وعلى غرار الشركات المساهمة - عن ثلاث ملايين درهم إذا كانت تدعو الجمهور إلى الاكتتاب وعن ثلاثمائة ألف درهم إذا كانت لا تدعو إلى ذلك، طبقاً لمقتضيات المادة 6 من قانون 17-95.

ويتولى تسيير شركة التوصية بالأسهم أجهزة الإدارة التي تنفرد بخصوصيات تميزها عن شركة المساهمة، حيث يديرها مدير واحد أو أكثر من الشركاء المتضامنين، هذا المدير الذي قد يكون شخصاً طبيعياً أو معنوياً، مما يعني أن الشريك الموصي لا يمكن أن يكون مسيراً. يقوم المسير أو المسيرون الأوائل في النظام الأساسي بإجراءات التأسيس العادية للمساهمين بموافقة جميع الشركاء المتضامنين، ما لم ينص النظام الأساسي على خلاف ذلك.

وتخضع قواعد العزل لنفس القواعد المتعلقة بالتعيين، وعليه فلا مانع يمنع من التنصيب على أن العزل لا يمكن أن يقع إلا برضا كافة الشركاء الموصين، مما يساهم في خلق وضعية قارة للمسير المتضامن، يعزل المسير بالإضافة إلى ذلك، من طرف المحكمة لسبب مشروع بطلب من كل شريك أو من طرف الشريك، وكل شرط مخالف يعد كأن لم يكن طبقاً لمقتضيات المادة 32 من قانون 5-96.

83 - تنص المادة 21 من القانون 5.96 على أنه: "تطبق الأحكام المتعلقة بشركات التضامن على شركات التوصية البسيطة، مع مراعاة القواعد المنصوص عليها في هذا الفصل".

وتعد شركة التوصية البسيطة وفق مقتضيات المادة 2 من القانون 5.96، شركة تجارية من حيث الشكل، وكيف ما كان الغرض الذي أسست من أجله، ولا يمكن أن تؤسس إلا بين شركتين على الأقل، سواء كانا أشخاصاً طبيعيين أو اعتباريين، أو هما معاً، شريطة أن يكون أحدهما متضامناً والآخر موصياً.

وتناسب هذه الشركة بوجه خاص الأشخاص اللذين يطمحون إلى تحقيق أرباح في مشروع ناجح دون أن يتحملوا مخاطره في أموالهم الخاصة، لذلك يفضلون بدل إقراض الشركاء المتضامين بفائدة لا تصل إلى ما يحققه الشركاء من فوائد، وبدل من أن يكونوا شركاء متضامين يسألون في أموالهم الخاصة، أن يدخلوا كشركاء موصيين.

والعبرة ليست بعدد الشركاء المتضامين أو الموصيين، بحيث يمكن أن تتكون شركة التوصية البسيطة من شريك متضامن واحد وعدة شركاء موصيين أو من عدة شركاء متضامين وشريك موصي واحد أو بعدة من الشركاء من كل النوعين، أو بشريكين أحدهما متضامن والآخر موصي.

ولا تكتسب شركة التوصية البسيطة الشخصية المعنوية إلا من تاريخ تقييدها في السجل التجاري، ويجب أن يحرر النظام الأساسي لشركة التوصية البسيطة كتابة، وأن يؤرخ وأن يتضمن البيانات الأساسية⁸⁴، وذلك تحت طائلة البطلان، بحيث يتعين أن يتضمن النظام الأساسي للشركة فضلاً عن البيانات المتطلبة في النظام الأساسي لشركة التضامن والمحددة بموجب المادة 5 من القانون 5.96 البيانات التالية:

- نصيب أو مبلغ حصص كل شريك متضامن أو موصي في رأسمال الشركة؛
 - النصيب الإجمالي للشركاء المتضامين ونصيب كل شريك موصي في توزيع الأرباح وفي عائد التصفية.
- كما يتعين أن يقع توقيع النظام الأساسي لشركة التوصية البسيطة وشهره، وذلك تحت طائلة البطلان⁸⁵.

- وتنص الفقرة الثانية من المادة 20 من القانون 5.96 على أنه: "شركة التوصية البسيطة تتكون من شركاء متضامين ومن شركاء موصيين.

يخضع الشركاء المتضامنون للنظام المطبق على الشركاء في شركة التضامن.

يسأل الشركاء الموصون عن الديون المستحقة على الشركة في حدود حصصهم التي لا يمكن أن تكون حصة صناعية".

84- البيانات المحددة بموجب المادة 4 من القانون 5.96 والتي ورد فيها ما يلي: "يجب أن تدرج هذه البيانات وكذا مبلغ رأسمال الشركة ومقرها الاجتماعي بالإضافة إلى رقم تقييدها في السجل التجاري في المحررات والرسائل والفاتورات والإعلانات والمنشورات وغيرها من الوثائق الصادرة عن الشركة والموجهة للأغيار.

كل شخص يسمح عن علم بأن يضاف اسمه إلى تسمية الشركة يكون مسؤولاً عن التزاماتها وفق نفس الشروط التي تسري على الشركاء".

تنص المادة 23 من القانون 5.96 على أنه: "يجب أن يتضمن النظام الأساسي للشركة، بالإضافة إلى البيانات المشار إليها في المادة 5، ما يلي:

(1) نصيب مبلغ أو قيمة حصص كل شريك متضامن أو موص في رأسمال الشركة؛

(2) النصيب الإجمالي للشركاء المتضامين ونصيب كل شريك موص في توزيع الأرباح وفي عائد التصفية".

85 - المواد من 93 إلى 99 من القانون 5.96.

ويخضع النظام الأساسي لشركة التوصية البسيطة لقواعد خاصة تختلف عن تلك التي تخضع لها شركة التضامن، بحيث لا يشترط عند شهره بالسجل التجاري ذكر أسماء الشركاء الموصين، بل يكفي أن يشمل ملخصه على ذكر أسماء الشركاء المتضامنين.

كما لا يترتب على بطلان الشركة لعدم الشهر القانوني تغيير نوع الشركة واعتبارها شركة تضامن، وتغيير مركز الشريك الموصي واعتباره شريكا متضامنا، بحيث لا ينتج عن التحويل القانوني لشركة التوصية البسيطة إلى شكل آخر إنشاء شخص معنوي جديد.

وهكذا، لا يجوز لدائني الشركة مطالبة الشركاء الموصين بسداد ديون الشركة من أموالهم الخاصة، استنادا إلى بطلان عقد الشركة، بحيث لا يسألون عن ديون الشركة والتزاماتها إلا بقدر حصصهم في رأسمال الشركة، ولا يتدخلون في إدارتها.

فوجود فئتين من الشركاء في شركة التوصية البسيطة هو الذي يميزها عن شركة التضامن التي لا تعرف إلا صنفاً واحداً من الشركاء المتضامنين ومسؤولين مسؤولية تضامنية ومطلقة عن ديون الشركة.

البند الأول: أنواع الشركاء في شركة التوصية البسيطة

تصنف شركة التوصية البسيطة داخل خانة شركات الأشخاص بالرغم من تواجد صنفين من الشركاء، شركاء متضامنون وشركاء موصون، إلا أن الاعتبار الشخصي يطغى على الاعتبار المالي، بحيث يبقى هذا الأخير محل اعتبار في هذا النوع من الشركات.

وبالرجوع إلى المادة 20 من القانون 5.96 نجدها تعرف شركة التوصية البسيطة بأنها شركة تجارية بشكلها، تتأسس من شركاء متضامنين، وآخرين موصين، ويخضع الشركاء المتضامنون للنظام المطبق على الشركاء في شركة التضامن، بينما يسأل الشركاء الموصون عن الديون المستحقة على الشركة في حدود حصصهم التي لا يمكن أن تكون بأي حال من الأحوال حصة صناعية.

أولاً: الشركاء المتضامنون

تنص الفقرة الثانية من المادة 20 من القانون 5.96 على أن الشريك المتضامن يخضع في شركة التوصية البسيطة للنظام المطبق على الشركاء في شركة التضامن، بحيث يسأل كل واحد منهم عن ديون الشركة مسؤولية شخصية تضامنية ومطلقة، بمعنى أن الشريك لا يسأل بقدر حصته في رأسمال الشركة، وإنما يسأل عن ديون الشركة في ذمته الشخصية المالية، أي من أمواله الخاصة كما هو الحال بالنسبة للشركاء جميعاً في شركة التضامن، بحيث يترتب عن هذه المسؤولية الشخصية التضامنية غير المحدودة اكتساب الشريك صفة تاجر، ويتولى كافة الشركاء إدارة الشركة ما لم يشترط النظام الأساسي خلاف ذلك.

وتدرج أسماء جميع الشركاء المتضامنين في عنوان الشركة، كما يمكن لهم أن يقدموا حصصاً نقدية أو عينية أو صناعية، بحيث تكون الأنصباء إسمية ولا يمكن تفويتها إلا بموافقة كل الشركاء عملاً بمقتضيات المادة

15 من القانون 5.96، مع إمكانية تفويت الشريك المتضامن لجزء من أنصبته لشريك موصي أو للغير الأجنبي عن الشركة وذلك وفقاً للشروط المحددة في البند الثاني من المادة 27 من القانون 5.96، بحيث يمكن تفويت أنصبة الشركاء الموصين إلى الأغيار الأجانب عن الشركة برضى جميع الشركاء المتضامين وبأغلبية الشركاء الموصين من حيث العدد ورأسمال.

ثانياً: الشركاء الموصون

يسأل الشركاء الموصون كل واحد منهم عن ديون الشركة بقدر حصته في رأسمال الشركة والتي لا يمكن أن تكون بأي حال من الأحوال حصة صناعية، وذلك عملاً بمقتضيات الفقرة الأخيرة من المادة 20 من القانون 5.96.

وهكذا، لا يسأل الشريك الموصي مسؤولية تضامنية ومطلقة عن الديون المستحقة على الشركة، خلافاً للشريك المتضامن، وذلك لأن مسؤوليته تقف في حدود ما قدمه من حصة في رأسمال الشركة والتي لا يمكن أن تكون حصة صناعية⁸⁶، مع حرية انتقال أنصبة الشركاء الموصين فيما بين الشركاء، أو تفويتها إلى الأغيار الأجانب عن الشركة برضى جميع الشركاء المتضامين وبأغلبية الشركاء الموصين، من حيث العدد ورأسمال⁸⁷.

ولا يكتسب الشريك الموصي صفة تاجر، لذلك لا يشترط فيه أن يكون كامل الأهلية، بحيث يجوز تأسيس شركة توصية بسيطة بين الشريك المتضامن وأبنائه القاصرين، كما يمكن للأشخاص الممنوعين من ممارسة التجارة لأي سبب من الأسباب أن يدخلوا كشركاء موصين في شركة التوصية البسيطة.

الأمر الذي جعل المشرع يقيد تواجد الشريك الموصي في شركة التوصية البسيطة بجملة من القيود حماية لحقوق الأغيار المتعاملين مع الشركة.

البند الثاني: القيود الواردة على الشريك الموصي

علاوة على حظر المشرع الشريك الموصي من أن تكون حصته في رأسمال الشركة حصة صناعية، فلقد منعه من إدراج اسمه في اسم الشركة، وعدم التدخل في إدارة وتسيير شؤونها، حتى لا يؤدي ذلك إلى تضليل الأغيار المتعاملين مع الشركة، الذي لا يفترض فيهم المعرفة الدقيقة بأمور الشركة، والتأكد في كل مرة من أن مسير الشركة

86- يرجع السبب في ذلك إلى النشأة التاريخية لشركة التوصية البسيطة، بحيث أن هذه الشركة قد نشأت للتحويل على تحريم الربا، ولذلك كان أصحاب الأموال يعطون أموالهم للتجار لاستثمارها على أن يظلوا هم مستترين، ولا يظهر أمام الغير إلا الشريك الوصي، ومن هنا نشأت قاعدة منع الشريك الموصي من التدخل في الإدارة، وهو ما يعنى عدم جواز تقديم الشريك الموصي حصة صناعية، وإنما يجب أن تكون حصته نقدية أو عينية دون أن تكون صناعية.

للمزيد أنظر: عاطف محمد الفقى: الشركات التجارية في القانون المصري، دار النهضة العربية، القاهرة، 2007، ص 253.

87- تنص المادة 27 من القانون 5.96 على أنه: "لا يمكن تفويت أنصبة الشركة إلا برضى جميع الشركاء.

غير أنه يمكن أن يشترط في النظام الأساسي:

- (1) حرية انتقال أنصبة الشركاء الموصين فيما بين الشركاء؛
- (2) إمكانية تفويت أنصبة الشركاء الموصين إلى الأغيار الأجانب عن الشركة برضى جميع الشركاء المتضامين وبأغلبية الشركاء الموصين من حيث العدد ورأس المال؛
- (3) إمكانية تفويت الشريك المتضامن لجزء من أنصبته لشريك موص أو للغير الأجنبي عن الشركة وفق الشروط المنصوص عليها في البند 2 أعلاه".

ليس شريك موصي حتى يمكنهم الثقة فيه والتعامل مع الشركة، لأن الذمة المالية الشخصية للشريك المتضامن تشكل ضماناً إضافية بالنسبة للغير المتعامل مع الشركة، عكس الذمة المالية الشخصية للشريك الموصي، الذي تبقى مسؤوليته عن الديون المستحقة على الشركة مسؤولية محدودة في حصة ما قدمه في تكوين رأسمال الشركة.

أولاً: عدم إدراج الشريك الموصي في اسم الشركة

تعلن شركة التوصية البسيطة للجمهور تحت عنوان تجاري شأنها شأن شركة التضامن، ويحظى هذا العنوان بنفس الأهمية التي يحظى بها عنوان شركة التضامن، إلا أن عنوان شركة التوصية البسيطة يختلف عن عنوان شركة التضامن، بحيث أن العنوان التجاري لشركة التوصية البسيطة يتألف فقط من أسماء الشركاء المتضامين دون أسماء الشركاء الموصين، وذلك خوفاً من انخداع الغير بالشريك الموصي إذا ظهر اسمه في عنوان الشركة، فيعتقد أنه يملك ضماناً إضافية على أمواله الخاصة تدفعه للتعامل بثقة مع الشركة.

وطبقاً لمقتضيات المادة 22 من القانون 5.96، تزاوّل شركة التوصية البسيطة أعمالها بتسمية يمكن أن يضاف إليها اسم شريك أو أكثر من الشركاء المتضامين على أن تكون هذه التسمية مسبقة أو متبوعة مباشرة وإلزاماً بعبارة شركة توصية بسيطة.

ومنه اقتصر المشرع على إدراج أسماء الشركاء المتضامين فقط مع إقصاء صريح لأسماء الشركاء الموصين من تسمية شركة التوصية البسيطة، على اعتبار أن مسؤولية الشركاء عن ديون الشركة مسؤولية محدودة في حصتهم المقدمة في رأسمال الشركة، لذلك يمنع عليهم إدراج أسمائهم في عنوان الشركة، وإذا ما حدث ذلك فإن الشريك الموصي يكون ملزماً على وجه التضامن مع الشركة على جميع ديونها والتزاماتها بما فيها الديون الضريبية.

وفي هذه الحالة يسأل الشريك الموصي مسؤولية مطلقة وغير محدودة عن ديون الشركة كما لو كان شريكاً متضامناً وتبعاً لذلك يكتسب صفة التاجر، وذلك لأنه يظهر للغير بمظهر الشريك المتضامن مما يستوجب حماية الأغيار المتعاملين مع الشركة، أما فيما يخص علاقته مع باقي الشركاء فيحكمها النظام الأساسي والوضعية القانونية التي ارتضاها الموصي من خلال هذا النظام عند تأسيس الشركة أو دخوله بعد ذلك فيها شريكاً، وعموماً يظل شريكاً موصياً، وعليه فإنه عندما يؤد ديون الشركة من أمواله الخاصة، يبقى له حق الرجوع على باقي الشركاء بما أداه زيادة عن حصته في الشركة⁸⁸.

وقد ينتج عن إدراج اسم الشريك الموصي في عنوان الشركة، بالإضافة إلى المسؤولية عن أداء ديون الشركة المسؤولية المدنية والمسؤولية الجنائية والمسؤولية الضريبية، إذ ثبت توافر عنصر الغش والاحتيال لخداع الغير المتعامل مع الشركة، وذلك عن طريق لجوء الشركاء المتضامين إلى استعمال اسم الشريك الموصي في العنوان، بالنظر إلى الثقة الكبيرة التي يتمتع بها في الوسط التجاري لأجل إبراز الأموال، وسكوت هذا الأخير على ذلك.

88- محسن شفيق: الوجيز في القانون التجاري، دار النهضة العربية، القاهرة، 1968، ص 207.

إلا أنه يمكن له التحلل من هذه المسؤولية إذا أثبت أن ظهور اسمه في الشركة تم بدون علمه أو رغم اعتراضه على ذلك، بحيث يكون من حقه اتخاذ جميع الإجراءات لإحاطة الغير بوضعه الحقيقي، كأن ينشر إعلاناً في الجريدة يثبت فيه صفته الحقيقية، ويحذر الغير من التعامل مع الشركة استناداً إلى اسمه المذكور في الإعلان.

ثانياً: منع الشريك الموصي من التدخل في الإدارة

تنظم الإدارة في شركة التوصية البسيطة، كما تنظم في شركة التضامن، وذلك عن طريق تعيين مسير أو مسيرين من بين الشركاء المتضامنين، أو من خارج الشركة.

ويكمن الفرق الأساسي بين الإدارة في شركة التضامن والإدارة في شركة التوصية البسيطة في استقلال الشركاء المتضامنون وحدهم بالتسيير في شركة التوصية البسيطة، أما الشركاء الموصون فلقد منعهم المشرع من القيام بأي عمل يمكن أن يدخل في أعمال إدارة وتسيير شركة التوصية البسيطة ولو بناء على توكيل⁸⁹، وفي حالة مخالفة هذا المنع فإنهم يكونون ملزمين على وجه التضامن مع الشركة عن أداء ديونها والتزاماتها الناتجة عن أعمال الإدارة والتسيير التي باثروها باسم الشركة.

ويستند منع الشريك الموصي في التسيير أو المساهمة في أي نشاط إداري يربطه بعلاقات مع الأغيار لعدة اعتبارات أهمها⁹⁰:

1- حماية الشركاء المتضامنين: إذ يعتبر الشريك الموصي غير مسؤول عن ديون الشركة إلا بقدر حصته المقدمة في رأسمال الشركة، بحيث يمكن أن يندفع في القيام بتصرفات وأعمال يترتب عنها إلحاق الضرر بالشركة والشركاء المتضامنين، باعتبار مسؤوليتهم التضامنية والمطلقة عن ديون الشركة، بينما تقف مسؤولية هذا الأخير عند حدود حصته في رأسمال الشركة، وبالتالي لا يسأل في ذمته المالية الشخصية عن ديون الشركة.

2- حماية الأغيار المتعاملين مع الشركة: بحيث قد ينخدع الغير أثناء التعامل مع الشركة بالمركز الحقيقي للشريك الموصي، على اعتبار أن ذمته المالية الخاصة تشكل ضماناً إضافية للغير إلى جانب الضمان العام الذي يملكه على أموال الشركة، في حين يفاجئ هذا الأخير بأن مسؤولية الشريك الموصي عن أداء ديون الشركة مسؤولية محدودة.

وعليه إذا ثبت تدخل الشريك الموصي في أعمال الإدارة الخارجية المحظورة عليه، فإنه يكون ملزماً على وجه التضامن مع الشركة عن جميع ديونها والتزاماتها المترتبة عن الأعمال الممنوعة، ويمكن أن يلزم تضامناً بكل

89- تنص الفقرة الأولى من المادة 25 من القانون 5.96 على أنه: "لا يمكن للشريك الموصي القيام بأي عمل تسيير ملزم للشركة تجاه الأغيار ولو بناء على توكيل.

في حالة مخالفة للمنصوص عليه في الفقرة السابقة، يسأل الشريك الموصي بالتضامن مع الشركاء المتضامنين عن ديون والتزامات الشركة المترتبة عن الأعمال الممنوعة، ويمكن أن يلزم تضامناً بكل التزامات الشركة أو ببعضها فقط، حسب عدد وأهمية الديون والتزامات المذكورة".

90 -مصطفى كمال طه: القانون التجاري، مرجع سابق، ص 119-121.

التزامات الشركة أو بعضها فقط، حسب عدد وأهمية الديون والالتزامات المذكورة، شأنه في ذلك شأن الشريك المتضامن الذي يسأل في ذمته المالية الشخصية عن ديون الشركة.

الفقرة الثانية: تعيين المسير وإدارة شركة التوصية البسيطة

تخضع طرق تعيين المسير في شركة التوصية البسيطة، لنفس طرق تعيين المسير أو المسيرين في شركة التضامن، إلا أنه يضاف إليها الشريك الموصي بوضعه الخاص، باعتباره الشريك الذي لا يريد أن يسأل عن ديون الشركة والتزاماتها مسؤولية تضامنية ومطلقة، وإنما يريد أن يقدم حصته ويسأل في حدودها.

الأمر الذي دفع بالمشرع إلى حصر نطاق تدخل الشريك الموصي في إدارة وتسيير الأمور الخارجية للشركة، والتي جعلها من اختصاص الشركاء المتضامنين دون الشركاء الموصين، بحيث يجب عليهم تعيين مسير أو مسيرين يسهرون على إدارة وتسيير أمور الشركة.

البند الأول: تعيين المسير في شركة التوصية البسيطة

تسري على شركة التوصية البسيطة الأحكام والقواعد التي تسري على شركة التضامن فيما يتعلق بإدارة وتسيير الشركة وتعيين المسير أو المسيرين، وتوزيع الأرباح والخسائر وتعديل عقد الشركة، غير أن شركة التوصية البسيطة تنفرد بخاصية منع المشرع الشركاء الموصين من إدارة أو تسيير الشركة لجملة من الاعتبارات التي سبق دراستها، والتي تنبني على أساس أن الشركاء الموصين لا يسألون عن ديون الشركة إلا بقدر الحصة التي شاركوا بها في رأسمال الشركة.

ويعني ذلك أن جميع الحالات التي تسري على مسيري شركة التضامن، فهي تصح على مسيري شركة التوصية البسيطة بالنسبة للشركاء المتضامنين، وذلك طبقاً لأحكام الفقرة الثانية من المادة 20 من القانون 5.96 والتي ورد فيها ما يلي: "يخضع الشركاء المتضامنون للنظام المطبق على الشركاء في شركة التوصية البسيطة"، وذلك فيما عدى بعض الأحكام التي سنتطرق إليها أثناء دراسة مختلف حالات تعيين الشريك بصفته مسير في شركة التوصية البسيطة.

أولاً: حالة السكوت على تعيين المسير

يترتب عن سكوت النظام الأساسي عن تعيين المسير سواء ضمن النظام الأساسي للشركة أو ضمن عقد لاحق، أن يعهد في هذه الحالة بمهمة التسيير إلى جميع الشركاء المتضامنين الذين تناط بهم مهام التسيير اليومي للشركة، فتتم عمليات التسيير والإدارة بكيفية جماعية، كما الأمر بالنسبة للشركاء في شركة التضامن، أما الشركاء الموصون فليس لهم حق التسيير بعد منعهم بموجب مقتضيات الفقرة الأولى من المادة 25 من القانون 5.96.

ثانيا: حالة تعيين المسير ضمن النظام الأساسي للشركة

إن تعيين المسير في شركة التوصية البسيطة ضمن النظام الأساسي للشركة يشكل أكثر الحالات والصور وضوحا وربما الأكثرها شيوعا أيضا، بحيث يتطلب هذا التعيين في هذه الحالة إجماع كافة الشركاء مهما كان نوعهم سواء الشركاء المتضامنون أو الشركاء الموصون، إلا إذا تضمن النظام الأساسي نفسه خلاف ذلك.

ثالثا: حالة تعيين المسير بعقد لاحق

يتم تعيين المسير بموجب عقد لاحق من طرف الجمعية العامة للشركاء، ويتطلب هذا التعيين إجماع الشركاء، إلا إذا تم الاتفاق على أغلبية معينة في النظام الأساسي، إذ نصت المادة 9 من القانون 5.96 على أنه تتخذ القرارات التي تتجاوز السلطات المخولة للمسيرين بإجماع الشركاء، ما لم ينص النظام الأساسي على خلاف ذلك بالنسبة لبعض القرارات.

وإذا كانت أعمال التسيير هي من اختصاص الشركاء المتضامين، فقد ينص النظام الأساسي على تعيين مسير أو أكثر من الغير سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا، وعموما فإن أحكام التعيين والعزل والتسيير والمسؤولية، المطبقة في شركة التضامن، هي ذاتها المطبقة في شركة التوصية البسيطة اعتمادا على الإحالة المقررة بموجب المادة 21 من القانون 5.96، كما أن الأمور غير المضمنة في النظام الأساسي للشركة، يمكن للشركاء الاتفاق على تحديد الأغلبية الواجب توفرها لصحة القرارات وتضمن هذه الأغلبية النظام الأساسي، لكن في حالة السكوت نعتد منطوق المادة 28 من القانون 5.69.

ونظرا لخطورة مهام الإدارة والتسيير على الشركة والشركاء والأغيار المتعاملين معها فمهمة التسيير والإدارة في شركة التوصية البسيطة تناط بالشركاء المتضامين نظرا لتحملهم المسؤولية التضامنية والمطلقة عن دون الشركة، خلاف الشركاء الموصون الذين لا يتحملون المسؤولية عن ديون الشركة إلا في حدود مشاركتهم في رأسمال الشركة.

الأمر الذي يبرر استئثار الشركاء المتضامين بمهام الإدارة والتسيير الخارجية، بحيث إن إعطاء التسيير للشركاء الموصين سيشكل خطرا على باقي الشركاء المتضامين الذين سيتحملون النتائج السلبية للتسيير من ذمتهم الشخصية والمالية والحال أنهم لم يشاركوا في هذا التسيير⁹¹.

البند الثاني: إدارة وتسيير شركة التوصية البسيطة

بما أن الذمة المالية لشركة التوصية البسيطة، تتكون من حصص الشركاء، فإن كل شريك سواء الموصي أو المتضامن يلعب دورا فعالا في حياة الشركة، إما عن طريق السهر على إدارة شؤونها، أو من خلال المشاركة في حسن تسييرها، واتخاذ القرارات اللازمة لحسن تديرها، وضمان استمراريتها.

91 - كمال العياري: المسير في الشركات التجارية، شركات الأشخاص، مرجع سابق، ص 50-54.

وتخضع عموماً إدارة شركة التوصية البسيطة لنفس الأحكام التي تسري على شركة التضامن، بحيث تعود إدارة الشركة لكافة الشركاء المتضامنين ما لم يشترط النظام الأساسي للشركة خلاف ذلك، لكن نظراً لوجود فئتين من الشركاء في هذا النوع من الشركات المختلطة، فإنه ينبغي التمييز بين مهام الإدارة والتسيير التي هي من اختصاص الشريك المتضامن، دون أن ننسى تخويل الشريك الموصي حق المشاركة في اتخاذ القرارات، رغم منعه من التدخل في إدارة الشؤون الخارجية للشركة.

أولاً: أعمال تسيير الشركة

تنص المادة 25 من القانون 5.96 على ما يلي: "لا يمكن للشريك الموصي القيام بأي عمل تسيير ملزم للشركة اتجاه الغير ولو بناء على توكيل.

في حالة مخالفة للمنع المنصوص عليه في الفقرة السابقة، يسأل الشريك الموصي بالتضامن مع الشركاء المتضامنين عن ديون والتزامات الشركة المترتبة عن الأعمال الممنوعة، ويمكن أن يلزم تضامناً بكل التزامات الشركة أو بعضها فقط حسب عدد وأهمية الديون والالتزامات المذكورة".

وبناء على المادة السالفة الذكر، فإن أول ما يجب التذكير به هو تأكيد المشرع بصريح العبارة على منع الشركاء الموصين من القيام بأعمال الإدارة والتسيير الخارجي للشركة، بحيث يشمل الحظر جميع الأعمال التي تجعل الشريك الموصي يواجه الغير مواجهة مباشرة.

إلا أن مهام تسيير الأمور الخارجية للشركة والتي تنبني على علاقات في مواجهة الغير، فهي تبقى حكراً على الشركاء المتضامنين، لأنهم أكثر خوفاً وحرصاً على أموال الشركة من الضياع، بحيث يترتب عن عجز الشركة عن الوفاء بديونها مساءلتهم في ذمتهم المالية الشخصية نظراً لقيام مسؤوليتهم التضامنية مع الشركة عن أداء ديونها.

وتجدر الإشارة بأن هذا المنع على الشريك الموصي يطال فقط أعمال الإدارة الخارجية وليس أعمال الإدارة الداخلية للشركة، على اعتبار أن الحظر يشمل جميع الأعمال التي تجعل الشريك الموصي في علاقة مباشرة مع الأغيار المتعاملين مع الشركة كإبرام الصفقات باسم الشركة والتفاوض نيابة عنها أو التوقيع على الشيكات والكمبيالات وجميع الأوراق التجارية باسمها... إلخ⁹².

أما أعمال الإدارة والتسيير الداخلية فتبقى حقا تابثاً للشريك الموصي، ويمكنه القيام بها في كل حين، كالقيام ببعض الأعمال التقنية داخل الشركة، والمشاركة في الاجتماعات، والحق في الإطلاع على الدفاتر المحاسبية

92- فايز نعيم رضوان: الشركات التجارية، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، 1984، ص 147.

والقوائم التركيبية وتقارير التسيير لمراقبي الحسابات، ومحاضر الجمعيات المتعلقة بالسنوات المحاسبية الثلاث الأخيرة، وحق وضع الأسئلة الكتابية في شأن التسيير على المسيرين الذين يلزمهم الإجابة عنها كتابة⁹³.

ثانيا: مشاركة الشريك الموصي في اتخاذ القرار

إذا منع المشرع الشريك الموصي من مزاولة مهام الإدارة والتسيير فيما يخص الأمور الخارجية للشركة، فإنه في المقابل يحق له المشاركة إلى جانب الشريك المتضامن في اتخاذ القرارات الجماعية التي تصب في مصلحة الشركة، إذ يعترف له القانون بهذا الحق من خلال ما يلي:

- تنعقد الجمعية العامة للشركاء إلزاميا إذا طلب ذلك شريك متضامن أو ربع الشركاء الموصين من حيث العدد ورأسمال؛
- تنعقد الجمعية العامة للشركاء للمصادقة على تقرير التسيير والجرد والقوائم التركيبية للسنة المحاسبية؛
- تعديل النظام الأساسي للشركة لا يتم إلا برضى جميع الشركاء المتضامين وبأغلبية الشركاء الموصين من حيث العدد ورأسمال، وذلك وفقا لمقتضيات المادة 28 من القانون 5.96 والتي ورد فيها ما يلي: لا يحق للشركاء تغيير جنسية الشركة.

يتم كل تعديل في النظام الأساسي برضى جميع الشركاء المتضامين وبأغلبية الشركاء الموصين من حيث العدد ورأسمال.

كل شرط يفرض أغلبية أكثر عددا كأن لم يكن"

وهكذا فبالرغم من أن مسؤولية الشريك الموصي في شركة التوصية البسيطة محدودة بالكيفية التي تم دراستها، ورغم أن المشرع كان حارصا كامل الحرص على إقصائه من التسيير الخارجي للشركة حماية للشركاء المتضامين والأغيار المتعاملين مع الشركة، فإن شخصيته تبقى ذو اعتبار خاص في العقد، ويتم اختياره استنادا للثقة التي تنبني عليها العلاقات في شركات الأشخاص.

وتنقضي شركة التوصية البسيطة لأسباب الحل العامة المطبقة على مجموع الشركات التجارية، ولأسباب خاصة بها.

وهكذا، تحل شركة التوصية البسيطة وفق مقتضيات المادتين 17 و30 من القانون 5.96، في حالة خضوع أحد الشركاء المتضامين فيها لأحكام التسوية والتصفية القضائية، أو المنع من ممارسة مهنة تجارية أو

93- تنص المادة 26 من القانون 5.96 على أنه: "للشركاء الموصين حق الإطلاع، في كل حين، بالنسبة للسنوات المحاسبية الثلاث الأخيرة، على الدفاتر والجرد والقوائم التركيبية وتقرير التسيير وتقرير مراقب أو مراقبي الحسابات إن اقتضى الحال ومحاضر الجمعيات ووضع أسئلة كتابية في شأن تسيير الشركة يتعين الإجابة عنها أيضا كتابة".

المس بأهليته، ما لم ينص النظام الأساسي على استمرارها، أو يقرر الشركاء استمرارها بالأغلبية المتطلبة لتعديل النظام الأساسي، شريطة تواجد شريك آخر أو أكثر من الشركاء المتضامنين.

وفي حالة الاستمرار وتحدد قيمة الحقوق التي سترد للشريك الفاقد لهذه الصفة، بناء على رأي خبير معين بأمر استعجالي من رئيس المحكمة، وكل شرط مخالف لذلك يعد كأنه لم يكن.

كما تحل شركة التوصية البسيطة في حالة بطلان قرار تحويل شركة التوصية البسيطة إلى شركة ذات مسؤولية محدودة، وشركة مساهمة أو بواسطة الاندماج، أو في حالة وفاة أحد الشركاء المتضامنين، على اعتبار أن قيام هذه الشركة يتوقف على وجود شريك متضامن على الأقل، فإذا توفي ذلك الشريك، فإنه يضع حدا لحياة الشركة، ما لم يتم تدراك ذلك بإدخال شريك متضامن جديد.

غير أنه يمكن الاتفاق بين الشركاء على استمرار الشركة مع ورثة الشريك المتضامن المتوفى، وفي هذه الحالة، تطبق نفس الأحكام المنظمة لشركة التضامن، مع الأخذ بعين الاعتبار ما نص عليه المشرع صراحة في الفقرة الثانية من المادة 29 من القانون 5.96، بحيث إذا كان ورثة الشريك المتضامن المتوفى قاصرين غير مرشدين، يصبح هؤلاء شركاء موصين، وإذا كان المتوفى هو الشريك المتضامن الوحيد، وكان ورثته جميعهم قاصرين غير مرشدين وجب تعويضه بشريك متضامن جديد أو بتحويل الشركة داخل أجل سنة من تاريخ الوفاة، تحت طائلة حل الشركة بقوة القانون، بانتهاء الأجل المذكور.

الفرع الثاني: حدود مساءلة المسير عن أداء ديون الشركة في شركة المحاصة

تعتبر شركة المحاصة شركة من شركات الأشخاص، حيث تستند في تكوينها واستمرارها على توافر المعرفة والثقة المتبادلة بين الشركاء المكونين لها، بل إن الاعتبار الشخصي في هذه الشركة أكثر أهمية ووضوحا عن باقي شركات الأشخاص، بالنظر لطبيعتها الخاصة، إذ يقتصر وجودها على الشركاء فقط ولا وجود لها بالنسبة للغير، وبسبب الاعتبار الشخصي لا يجوز للشريك أن يتنازل عن حصته للغير، إلا أن هذه القاعدة ليست من النظام العام، إذ يجوز الاتفاق من طرف جميع الشركاء على مخالفتها، شريطة أن لا يؤدي هذا الاتفاق إلى إهدار الاعتبار الشخصي الذي تقوم عليه الشركة.

وتعد شركات المحاصة أبسط أشكال الشركات التجارية وأقلها تعقيدا، وأكثرها شيوعا وانتشارا في الأوساط الشعبية نظرا لصغر حجمها ورأسمالها، كما أن القانون لا يشترط لوجودها وتأسيسها شكلا معيناً ولا تقييدا في السجل التجاري ولا شخصية معنوية.

بحيث أن تأسيسها يتم بمجرد تراضي عاقدتها واتفاقهم على تحديد غرضها وحقوقهم والتزاماتهم المتبادلة دون أن يأخذ ذلك أي شكل معين، لذلك يمكن إثبات وجودها بكافة وسائل الإثبات، بل قد تنشأ بفعل الواقع، كما يتفق الشركاء على تحديد مدتها وكيفية تسييرها.

وتعد شركة المحاصة الشركة الوحيدة إلى جانب المجموعات ذات النفع الاقتصادي التي توصف بشركة تجارية أو مدينة، وذلك حسب ما إذا كان غرضها تجارياً أو مدنياً، إذ لا يعتد بشكلها، وذلك إعمالاً لأحكام الفقرة الثالثة من المادة 2 من القانون 5.96 التي ورد فيها ما يلي: "تعد شركة المحاصة شركة تجارية إذا كان غرضها تجارياً". وتنقضي شركة المحاصة بإحدى الحالات التي تؤدي إلى انقضاء شركات الأشخاص، كفقده أهلية أحد الشركاء أو وفاته أو تصفية أمواله.

وتقتضي دراسة حدود مساءلة المسير عن ديون الشركة في شركة المحاصة، التطرق إلى نظامها القانوني سواء من حيث كيفية تأسيسها وخصائصها وإثباتها (الفقرة الأولى)، أو من حيث نظام إدارتها وتسييرها (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: النظام القانوني لشركة المحاصة

طبقاً لمقتضيات المادة 88 من القانون 5.96 والتي ورد فيها ما يلي: "لا وجود لشركة المحاصة إلا في علاقة الشركاء، ولا ترمي إلى علم الغير بها.

لا تتمتع بالشخصية المعنوية.

لا تخضع لأي تقييد في السجل التجاري ولا لأي إجراء من إجراءات الشهر، ويمكن إثبات وجودها بكافة الوسائل.

يمكن أن تنشأ بفعل الواقع".

وبناء عليه تعتبر شركة المحاصة شركة مستثناة، لا تتمتع بالشخصية المعنوية، وتنعقد بين شخصين أو أكثر لاقتسام الربح والخسارة الناتج عن التصرف القانوني الذي باشره أحد الشركاء باسمه الخاص.

البند الأول: خصائص شركة المحاصة

تتميز شركة المحاصة عن باقي الشركات بجملة من الخصائص، إذ لا تعتبر شركة تجارية إلا إذا كان غرضها تجارياً، بمعنى قيامها بمزاولة أحد الأنشطة التجارية على سبيل الاعتياد أو الاحتراف، أما تلك التي تنشأ للقيام بعمليات محدودة فتعتبر شركات مدنية تخضع للقانون المدني.

وقد نظم المشرع أحكام شركة المحاصة من خلال المواد من 88 إلى 91 من القانون 5.96، مع الإحالة على بعض الفصول المضمنة في قانون الالتزامات والعقود، وأحكام شركة التضامن، وتتميز بجملة من الخصائص عن باقي الشركات التجارية ولعل أهمها:

أولاً: شركة المحاصة شركة مستترة

تعتبر شركة المحاصة شركة مستترة بحيث أن وجودها ينحصر في العلاقات بين الشركاء، أما في مواجهة الغير فهي غير ظاهرة، ويترتب عن ذلك ألا يكون لها اسم وأن الأعمال التي يقوم بها أحد الشركاء تكون باسمه الخاص، فهو يوقع باسمه ويلتزم بتصرفاته شخصياً في مواجهة الغير.

غير أن طابع الاستئثار الذي تتميز به شركة المحاصة لا يعني أنه من الضروري أن ينجح الشركاء في إخفاء اشتراكهم وإنما يعني أن الاشتراك يجب أن يكون في ذاته مستترا قانوناً⁹⁴، وتظل الشركة كذلك ما دام أن الشركاء لا يقومون بأي عمل من شأنه أن يكشف عن وجود الشركة، كما لو اتخذوا لها عنواناً يوقعون به التزاماتهم، أو قاموا باتخاذ بعض إجراءات الشهر أو التقييد في السجل التجاري، فعندئذ تفقد شركة المحاصة سمتها الأساسية، وهي انعدام شخصيتها القانونية، وتنقلب إلى شركة التضامن لها ذمة مالية مستقلة، وتنقل إليها ملكية الحصص التي تعهد الشركاء بتقديمتها، بحيث تصبح هذه الذمة المالية ضماناً عاماً لدائني الشركة دون دائني الشركاء الشخصيين، ومنه قيام المسؤولية التضامنية والمطلقة للشركاء عن ديون الشركة⁹⁵.

ثانياً: شركة المحاصة لا تتمتع بالشخصية المعنوية

يترتب على صفة الخفاء التي تتسم بها شركة المحاصة عدم وجودها القانوني في الحياة العملية، وانعدام شخصيتها المعنوية، التي تحظى بها باقي الشركات التجارية، وتجعلها مستقلة عن شخصية الشركاء.

ويترتب على انعدام الشخصية المعنوية لشركة المحاصة عدة نتائج منها:

1- عدم توفر شركة المحاصة على اسم تجاري: لا تتوفر شركة المحاصة على اسم تجاري يميزها عن باقي الشركات التجارية وتتعامل به مع الغير، فالشريك المحاص يتعاقد باسمه الخاص ويظهر أمام الغير كأنه يتعاقد لحسابه، وذلك لعدم وجود شخص معنوي مستقل يتعاقد باسمه ولحسابه، وتنصرف إليه آثار التصرف.

ويترتب على ذلك عدم التزام باقي الشركاء بتصرفات الشريك المحاص في مواجهة الغير وإن كان بإمكان المدير المحاص الرجوع على باقي الشركاء بمقتضى عقد الشركة المبرم بينهم⁹⁶.

2- ليس لشركة المحاصة ذمة مالية: بما أنه ليس لشركة المحاصة شخصية مستقلة عن شخصية شركائها، فلا يكون لها ذمة مالية مستقلة، بحيث أن الشركة لا تملك أموالاً خاصة بها ولا يترتب عليها التزامات، ويقدم كل شريك حصته في الشركة، لكن ملكية الحصص لا تنتقل إلى الشركة، لأنها تفتقر إلى وجود الشخصية المعنوية.

94 - محمود سمير الشقاوي: مرجع سابق، ص 107.

95 - محمد فريد العريبي: مرجع سابق، ص 176.

96 - كمال محمد أبو السريع: الشركات التجارية، الجزء الأول، دار النهضة العربية، القاهرة، 1994، ص 253.

لذلك يختلف الأمر حسب الظروف، فقد تظل ملكية الحصص في يد الشريك الذي قدمها، وقد يتم الاتفاق على نقل ملكيتها إلى الشريك الذي سيتولى الاستثمار، وقد تكون الملكية مشاعة بين الشركاء فتسري أحكام الشيوخ، وذلك وفق لأحكام المادة 90 من القانون 5.96، والتي ورد فيها ما يلي: "يحتفظ كل شريك بملكية حصته ما لم يوجد شرط مخالف".

غير أن الشركاء يمكن أن يتفقوا على اعتبار بعض الحصص في حالة الشيوخ.

وتعد أموالا مشاعة الأموال التي يكتسبها الشركاء من توظيف أو إعادة توظيف أموال مشاعة خلال مدة الشركة".

وهكذا، لا يمكن لأي شريك أن يطلب قسمة الأموال المشاعة قبل حل الشركة، ما لم يوجد شرط مخالف⁹⁷.

ويترب عن ذلك أن مجموع حصص الشركاء في شركة المحاصة لا تكون رأسمال مستقل أو ذمة مالية مستقلة عن الذمم المالية للشركاء، وبالتالي فلا يملك الغير ضمان عام على أموال الشركة، بل يقتصر الضمان العام لدائني الشركة على الذمة المالية للشريك المحاص الذي يمارس مهام إدارة الشركة ويتعامل مع الغير باسمه الخاص.

3- ليس لشركة المحاصة موطن أو جنسية ولا مركز رئيسي: لا تخضع شركات المحاصة للإجراءات العامة التي تخضع لها الشركات التجارية كتقييدها بالسجل التجاري وشهرها وإعطائها اسما وعنوانا ومقرا اجتماعيا... إلخ، لذا فهي لا تملك موطننا مستقلا عن موطن الشركاء، بحيث أن الموطن الذي يعتد به عند تكوين شركة المحاصة هو موطن المدير المحاص.

4- ليس لشركة المحاصة حق التقاضي: بما أن شركة المحاصة ليست لها أهلية التقاضي فإن الشريك المحاص الذي تعامل مع الغير باسمه الخاص هو الذي يستطيع أن يتقاضى باسمه، وترفع عليه الدعاوى عند حدوث نزاع بشأن التصرفات التي أبرمها مع الغير.

ثالثا: لا تكتسب شركة المحاصة صفة تاجر

تتميز شركة المحاصة بمباشرتها لأعمال ذات صبغة تجارية أو ذات صبغة مدنية وذلك تبعا للغرض الذي تأسست لأجله.

ومنه يثار السؤال حول عمن يكتسب صفة تاجر إذا قامت الشركة بمباشرة الأعمال التجارية هل هو الشريك المحاص الذي يتعامل مع الغير باسمه الخاص أم جميع الشركاء في الشركة؟

97- تنص الفقرة الثانية من المادة 91 من القانون 5.96 على أنه: "لا يمكن لأي شريك أن يطلب قسمة الأموال المشاعة قبل حل الشركة، ما لم يوجد شرط مخالف".

إن الشريك في شركة المحاصة لا يكتسب صفة تاجر بمجرد دخوله شريكا فيها، ولكنه يكتسب هذه الصفة إذا مارس التجارة، وقام بها على وجه الاعتياد أو الاحتراف، لكن الشريك الذي يتولى إدارة أعمال الشركة ويظهر أمام الغير وكأنه يتعامل لحسابه الخاص، أي الشريك المحاص هو الذي يعتبر تاجرا، ويخضع بالتالي للالتزامات التجار، ولا سيما القيد في السجل التجاري، ومسك الدفاتر التجارية والخضوع لنظام التصفية القضائية، أما بقية الشركاء فلا يعتبرون تجارا إلا إذا مارسوا النشاط التجاري بصفة اعتيادية.

رابعاً: لا يمكن إخضاع شركة المحاصة للتصفية القضائية

نظراً لعدم توفر شركة المحاصة على الشخصية المعنوية، فالشريك المحاص هو الذي يعمل باسمه، ويكتسب صفة تاجر عند تعامله مع الغير، فمتى عجز عن الوفاء بديونه يتابع في ذمته المالية الشخصية في إطار نظام التصفية القضائية، فأمواله ضمان عام لدائتي الشركة، مع إمكانية حقه في الرجوع على باقي الشركاء وفق ما تم الاتفاق عليه في عقد الشركة.

البند الثاني: تأسيس شركة المحاصة

تخضع شركة المحاصة لسائر الشروط العامة اللازمة لتكوين العقد صحيحاً، وكذلك الشروط الخاصة بعقد الشركة، بحيث يلزم أن يتوفر في عقد شركة المحاصة جميع الأركان الموضوعية الخاصة بعقد الشركة من تعدد الشركاء وتقديم كل شريك لحصته واقتسام الأرباح والخسارة بين الشركاء وتوافر نية الاشتراك، على أن شركة المحاصة معفاة من الشروط الشكلية الخاصة بعقد الشركة.

لذا تعتبر شركة المحاصة من أبسط الشركات التجارية على الإطلاق، وذلك لأن القانون لم يخضعها لأي إجراء قانوني معين أو خاص لقيامها، كإجراء القيد بالسجل التجاري، أو إجراء الشهر، أو احترام أي شكل معين لتأسيسها.

ويمكن أن تنشأ شركة المحاصة بفعل الواقع، لأنها لا تقوم على التراضي والاتفاق بين الشركاء، بل يستخرجها الغير من تصرفات الأشخاص المعنوية والطبيعية كالشركاء سواء كان ذلك عن قصد أو دون قصد، تجعل هذا الغير يظن أنهم شركاء يتعاملون على هذا الأساس، فهي تنشأ بفعل الواقع.

وبما أن شركة المحاصة تقوم على الاعتبار الشخصي باعتبارها شركة من شركات الأشخاص التي تتكون من عدد محدود من الشركاء يعرف بعضهم البعض، ويثق كل منهم في قدرات الآخر التقنية والمالية، فإن الحصص فيها لا تقبل الانتقال إلى الغير إلا بموافقة جميع الشركاء، كما أنها تنقضي بوفاة أي من الشركاء أو تعرضه لمسااطر معالجة صعوبات المفاولة ما لم ينص عقد الشركة على خلاف ذلك.

أولاً: الوضع القانوني للحصص

يلتزم الشريك المحاص بتقديم الحصة المتفق عليها في عقد الشركة، والتي يمكن أن تكون حصة عينية أو نقدية أو صناعية، والذي يتولى استثمار هذه الحصص واقتسام ما ينتج عنها من ربح وخسارة بين الشركاء.

وفي هذه الحالة تتشابه شركة المحاصة مع سائر الشركات، بحيث لا يتصور وجود شركة بدون رأسمال، ولكنها تختلف عن بقية الشركات في كونها لا تتوفر على الشخصية المعنوية، ومنه فليس لها ذمة مالية مستقلة عن ذمة الشركاء.

ويثار التساؤل في هذا الصدد عن الذمة المالية التي تنتقل إليها ملكية الحصص المقدمة من طرف الشركاء، إذ أنه في الشركات الأخرى التي تتمتع بالشخصية المعنوية تنتقل ملكية الحصص إلى الذمة المالية للشركة التي تشكل الضمان العام للدائنين.

وهكذا، فإن تنظيم انتقال ملكية الحصص يخضع لاتفاق الشركاء، الذي لا يخرج عن الحالات التالية:

1- أن يظل كل شريك محتفظا بملكية حصته على أن يقوم باستثمارها في الغرض الذي أنشئت الشركة لأجله تم يقتسم مع باقي الشركاء ما ينتج عنها من ربح وخسارة؛

2- أن ينقل الشركاء ملكية الحصص إلى أحدهم ويسمى بالشريك المحاص أي المدير، الذي يتولى استثمار هذه الحصص في الغرض الذي أسست لأجله الشركة، ثم تقسيم الأرباح والخسارة بينه وبين باقي الشركاء. ويعد هذا النقل للحصص صوريا بهدف تسهيل الأمر على مدير المحاصة حتى يتمكن من استثمار الحصص المقدمة من طرف الشركاء بما يتفق وغرض الشركة، لذا يجب إثبات صورية عقد نقل ملكية الحصص إلى المدير المحاص بكافة وسائل الإثبات القانونية.

3- أن يتفق الشركاء على أن تعتبر حصصهم وما ينتج عن استثمارها من أموال مملوكة لهم على الشيع بنسبة حصصهم⁹⁸، ويجب أن يكون هذا الاتفاق صريح، لأن شركة المحاصة لا تؤدي بطبيعتها إلى الشيع.

ولحسن سير الشركة، فإنه لا يمكن لأي شريك أن يطلب قسمة هذه الأموال المشاعة قبل حل الشركة ما لم يجد شرط مخالف طبقا لأحكام المادة 91 من القانون 5.96، لكن إذا كانت شركة المحاصة غير محددة المدة جاز لكل شريك أن يطلب حلها، إذ يكفي تبليغ باقي الشركاء بالأمر شريطة أن يكون حسن النية وأن يختار الوقت المناسب لحل الشركة⁹⁹.

كما أن الحصص في شركة المحاصة تنحل مبدئيا بقوة القانون في حالة وفاة أحد الشركاء أو التحجير عليه أو اسقاط الأهلية التجارية عنه أو إعلان التصفية القضائية.

98 - كمال محمد أبو السريغ: مرجع سابق، ص 238.

99 - تنص المادة 91 من القانون 5.96 على أنه: "إذا كانت مدة شركة المحاصة غير محددة فإن حلها يمكن أن يترتب في كل حين عن تبليغ موجه من أحد الشركاء إليهم جميعا شريطة أن يتم ذلك عن حسن نية وفي وقت ملائم. لا يمكن لأي شريك أن يطلب قسمة الأموال المشاعة قبل حل الشركة، ما لم يوجد شرط مخالف".

وعموماً، إذ لم يتفق الشركاء على الطريقة التي يتم طبقاً لها نقل ملكية الحصص فإن القاعدة تقتضي أن يحتفظ كل شريك بملكه حصته.

ويحدد عقد شركة المحاصة غرضها وحقوق والتزامات الشركاء وشروط تسييرها، وفقاً لأحكام المادة 89 من القانون 5.96.

على أن عقد شركة المحاصة لا يشترط أن يكون مكتوباً، فهي تتميز بكونها شركة مستترة لا يعلم الغير بوجودها، لذلك لا يلزم انعقادها شرط الكتابة والشهر، إلا أنه يمكن إثبات وجودها الفعلي بجميع وسائل الإثبات القانونية.

ثانياً: إثبات شركة المحاصة

إذا كانت شركة المحاصة شركة تجارية فإنه يمكن إثبات وجودها الفعلي بجميع وسائل الإثبات القانونية المعمول بها في الميدان التجاري، إذ تنص المادة 88 من القانون 5.96 على أنه: "لا وجود لشركة المحاصة إلا في العلاقات بين الشركاء، ولا ترمي إلى علم الغير بها.

لا تتمتع بالشخصية المعنوية.

لا تخضع لأي تقييد في السجل التجاري ولا لأي إجراء من إجراءات الشهر، ويمكن إثبات وجودها بكافة الوسائل.

يمكن أن تنشأ بفعل الواقع".

ومنه يمكن إثبات وجود شركة المحاصة بجميع طرق ووسائل الإثبات القانونية بما فيها الدفاتر التجارية البينة والقرائن وشهادة الشهود والمراسلات والخبرة.

أما إذا كانت شركة المحاصة مدنية فإنها تخضع لقواعد الإثبات المدنية.

الفقرة الثانية: نظام إدارة شركة المحاصة

لما كانت شركة المحاصة لا تتمتع بالشخصية القانونية، فلا يعين لها مسير أو مدير يمثلها أمام الغير، ويباشر جميع التصرفات باسمها ولحسابها، وإنما يتم إدارتها من طرف جميع الشركاء طبقاً لما تم الاتفاق عليه في العقد التأسيسي للشركة.

إلا أن الواقع العملي أثبت صعوبة التسيير الجماعي للشركة، إذ يفترض حسن الإدارة والتسيير تواجد شخص واحد على رأس الشركة للقيام بمهام إدارة وتسيير شؤونها، وتمثيلها أمام الأغيار وتحمل المسؤولية المدنية والجنائية والضريبية عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء قيامه بمهامه داخل الشركة.

ونظرا لخصوصية شركة المحاصة عن باقي الشركة فإنها تنفرد بنظام خاص سواء على مستوى الإدارة والتسيير، أو على مستوى مسؤولية مسيرها أو مديرها اتجاه الشركاء والأغيار المتعاملين مع الشركة.

البند الأول: مختلف حالات إدارة شركة المحاصة

لا تتمتع شركة المحاصة بالشخصية المعنوية، وينتج عن ذلك أنه ليس لها مسير يمثلها في علاقتها مع الأغيار ويتعامل باسمها ولحسابها، ولذلك فإن إدارة وتسيير شركة المحاصة يخضع للاتفاق الشركاء، الأمر الذي يترتب عليه وجود ثلاث حالات لطرق تسيير شركة المحاصة.

أولاً: الاتفاق على تقاسم مهام التسيير

أن يتفق الشركاء على أن يقوم كل شريك منهم بإدارة جزء من أعمال الشركة، على أن يتقدم كل واحد منهم خلال فترة زمنية يحددها عقد الشركة، بحساب عن نشاطه حتى يتسنى من خلال مجموع الأعمال التي قام بها الشركاء الوقوف عما إذا كانت الشركة قد حققت أرباحاً أو خسارة، وفي هذه الحالة يسأل كل شريك عن تعامله مع الغير، بحيث أن هذا التعامل يتم باسمه ولحسابه الخاص، ليتم بعد ذلك نقل آثار التصرف إلى باقي الشركاء في الشركة وفق ما يقضي به النظام الأساسي للشركة.

وهكذا، يعتبر كل شريك قد باشر أي نشاط باسمه الخاص ولحسابه مسؤولاً مسؤولاً مطلقاً عن ديون الشركة، باعتبار ذمته المالية الخاصة تشكل ضماناً عاماً لدائني الشركة.

ثانياً: تعيين مسير للشركة "المدير المحاص"

في هذه الحالة يثفق الشركاء على أن يعهد إلى أحدهم بأعمال إدارة الشركة ويسمى "المدير المحاص"، إذ يتولى المدير المحاص القيام بمهام إدارة الشركة باسمه وبصفته الشخصية، ثم يقدم للشركاء حساباً بنتيجة هذه الأعمال لاقتسام الربح والخسارة الناتجة عنها، وذلك وفق الشروط المتفق عليها في عقد الشركة.

ويترتب عن تصرف المدير المحاص باسمه ولحسابه أعمال إدارة الشركة، تحمله وحده المسؤولية المطلقة عن ديون شركة دون باقي الشركاء، بحيث يصبح هو الدائن أو المدين أمام الغير، غير أن آثار العقود التي يبرمها تنتقل بعد ذلك بمقتضى ما تم الاتفاق عليه في عقد الشركة إلى باقي الشركاء.

والجدير بالذكر أنه لا تنشأ في هذه الحالة أية علاقة مباشرة أو غير مباشرة بين هذا الغير الذي تعاقده معه المدير المحاص وبين باقي الشركاء، لأنه لم يتعاقد معهم، ولا يتغير هذا الحكم حتى لو كان الغير يعلم بوجود الشركة وهؤلاء الشركاء، ما دام أنهم لم يتخذوا أي إجراء من شأنه أن يفصح عن رغبتهم في إبراز الشركة للغير بوصفها شخصاً معنوياً¹⁰⁰.

100- قرار صادر عن محكمة النقض المصرية بتاريخ 25 فبراير 1960 والذي رود فيه ما يلي: "يمنع على الشريك في شركة المحاصة مطالبة الغير بتنفيذ العقود التي أبرمها شريك آخر، ولكن الشركاء فيها يتحملون آثار العقود التي يبرمها أحد المحاصين مع الغير تحقيقاً لأغراض الشركة باعتباره وكيلاً عنهم، فيكون الكسب لهم والخسارة عليهم، ويحق لمن تعاقده منعه باسمه مع الغير لحساب الشركة أن يرجع على شركائه في حالة الخسارة، فيحملهم نصيبهم فيها.

ثالثا: الاتفاق على التسيير الجماعي

أن يتفق الشركاء فيما بينهم على أن يقوموا جميعا بأعمال إدارة الشركة، بحيث يشتركوا جميعهم في كل الأعمال التي تتم لحساب الشركة ولغرضها، وفي هذه الحالة يوقعون جميعا على كل التصرفات والعقود والأعمال التي يباشرونها مع الغير، ويسألون عنها أمام الغير على وجه التضامن، وذلك متى كانت الشركة ذات طابع تجاري، طبقا لأحكام افتراض التضامن في الميدان التجارية¹⁰¹.

وهكذا، يلاحظ أن الشريك في شركة المحاصة لا يكتسب صفة تاجر، لكن مسيرها يكتسب هذه الصفة لأنه يباشر الأنشطة التجارية على وجه الاعتياد والاحتراف، وفي هذه الحالة يجب عليه القيد في السجل التجاري، ومسك الدفاتر التجارية، كما يمكن شهر إفلاسه، ويسأل مسؤولية مطلق عن ديون الشركة من ذمته المالية الشخصية، مع إمكانية حق الرجوع على باقي الشركاء وفق ما تم الاتفاق عليه بينهم في عقد الشركة.

البند الثاني: النظام القانوني للمسير في شركة المحاصة

ينبغي تسيير وإدارة شركة المحاصة بناء على ما تم الاتفاق عليه من طرف الشركاء في عقد الشركة، والذي يمكن أن يكون كتابيا أو شفويا.

بحيث من خلال هذا الاتفاق يتم تحديد طرق وكيفية تسيير الشركة، وفي حالة سكوت الشركاء عن البحث عن كيفية التسيير، فإنه يفترض أنهم يعلمون بالتسيير الجماعي.

ويترب عن عدم تمتع شركة المحاصة بالشخصية المعنوية وكونها شركة مستثناة، وعدم علم الغير بوجودها، أحكام خاصة بهذا النوع من الشركات سواء في علاقة المسير بالشركة أو في علاقة الشركة بالغير.

أولا: علاقة المسير بالشركة

إن صفة الاستئثار التي تتميز بها شركة المحاصة يترتب عليها في علاقة الشريك بالغير أمرين:

1. أنه لا وجود لشركة المحاصة في مواجهة الغير: بحيث أن هذه الشركة لا تقوم إلا بين الشركاء ولا يعلم عنها الغير شيئا، ونتيجة لذلك إذا أبرم أحد الشركاء تصرفا قانونيا مع الغير فإنه يتعاقد باسمه الشخصي وليس باسم الشركة، ويلتزم هذا الشريك بأثار التصرف الذي أبرمه في مواجهة الغير، حتى ولو علم هذا الأخير بوجود الشركة، بل حتى ولو أظهر له الشريك المتعاقد ما يفيد وجود الشركة حتى يعطي الغير

-قرار الصادر عن محكمة النقض المصرية بتاريخ 2 فبراير 1965 والذي ورد فيه ما يلي "لا يكفي لمساءلة الشركاء مباشرة قبل الغير القول المجرد الذي يصدر من أحدهم بأنه شريك في الصفقة إذا لم يقرن هذا القول بالإقرار بأنه طرف في التعاقد".

للمزيد أنظر: محمد فريد العريبي: مرجع سابق، ص 174.

101- أبو زيد رضوان: مرجع سابق، ص 253.

ائتماناً وضمناً يشجعه على التعامل معه، ذلك أن مجرد علم الغير بوجود الشركة لا يكفي لمساءلة شريك آخر¹⁰².

2. يترتب على كون شركة المحاصة شركة مستثناة وعدم علم الغير بوجودها أنه لا يجوز لدائن الشريك المدير المحاص أن ينفذ على أموال باقي الشركاء، لأن ليس له من ضمان سوى ذمة الشريك المدير الذي تعامل معه.

والجدير بالذكر أن الشريك المدير الذي تعامل مع الغير باسمه الخاص يعتبر مسؤولاً في جميع أمواله أمام هذا الغير حتى ولو كان قد تم الاتفاق بينه وبين الشركاء في عقد الشركة على تحديد مسؤوليته، إذ لا يحتج بمواجهة الغير بعقد الشركة.

أما إذا تعاقد أكثر من شريك مع الغير فإنهم يسألون أمام هذا الأخير على وجه التضامن عن ديون الشركة، نظراً لعدم وجود شخصية معنوية للشركة.

ثانياً: علاقة المسير مع الغير

ينظم علاقة الشركاء بعضهم البعض العقد المبرم بينهم، فإذا تصرف أحد الشركاء مع الغير فإنه يتعاقد باسمه الخاص، ثم يلتزم بنقل نتائج هذا التصرف إلى جميع الشركاء، وللشريك الذي تعامل مع الغير، الحق في إقامة الدعوى المباشرة ضد باقي الشركاء عما يكون قد تحمله نتيجة تعاقدته وقيامه بهذا التصرف، ذلك أنه يتصرف في حقيقة الأمر لحسابهم جميعاً.

وعليه، فعندما يتم تعيين مسير للقيام بأعمال إدارة شركة المحاصة فإنه يكون مسؤولاً شخصياً عن ديون الشركة لأنه يتعاقد باسمه الشخصي ولحساب الشركة، ولا يجوز لباقي الشركاء التدخل في أعمال الإدارة الخارجية، وإلا كانوا جميعاً مسؤولين مسؤولية تضامنية مطلقة عن التزاماتهم اتجاه الأغيار بما فيها ديون الشركة. وتنقضي شركة المحاصة إذ توفر سبب من الأسباب التي تؤدي إلى انقضاء الشركات بوجه عام، ولما كانت شركة المحاصة من شركات الأشخاص فإنها تنقضي بالأسباب التي تؤدي إلى زوال الاعتبار الشخصي.

وانقضاء شركة المحاصة لا يعقبه تصفية الشركة، لأن التصفية تقتضي وجود شخص معنوي له ذمة مالية مستقلة عن ذمة الشركاء، وإنما يقتصر الأمر على عمل حساب ختامي بين الشركاء للوقوف على نصيب كل منهم في الربح والخسارة، ويتولى تسوية هذا النزاع خبير تعيينه المحكمة المختصة.

وعليه تبقى الخصوصية في شركة الأشخاص سواء شركة التضامن أو شركة التوصية البسيطة أو شركة المحاصة هي أن كل الأشخاص سواء الطبيعية أو الاعتبارية التي خول لهم القانون إمكانية القيام بإدارة وتسيير مهام الشركة، يسألون مسؤولية شخصية وتضامنية مطلقة عن ديون الشركة التي تعجز عن الوفاء بديونها، ومعناه أنه يمكن لدائن الشركة ومن بينهم الإدارة الجبائية متابعة مسير الشركة في ذمته المالية الشخصية

102 - سميحة القليوبي: مرجع سابق، ص 256.

من أجل الوفاء بالديون الضريبية المدينة بها الشركة، نظرا لاتحاد الذمة المالية للشريك المسير المتضامن مع الذمة المالية للشركة، على خلاف شركات الأموال التي تتميز باستقلال الذمة المالية للمساهمين عن الذمة المالية للشركة، وهذه الاستقلالية تفتح المجال للتعسف بأموال واثتمان الشركة الذي يشكل ضمانا عاما لدائنيها، الأمر الذي يدفعنا إلى البحث عن حدود مساءلة المسير عن أداء ديون الشركة في شركات الأموال والتي تضم كل من شركة التوصية بالأسهم والشركة ذات المسؤولية المحدودة وشركة المساهمة.

المبحث الثاني: حدود مساءلة المسير عن ديون الشركة في شركات

الأموال: شركة المساهمة - نموذجاً -

تقوم شركات الأموال على الاعتبار المالي، أي أن الأهمية في هذه الشركات هي رأس المال، وليس لشخصية الشريك أثر فيها، فالعبرة في هذه الشركات بما يقدمه كل شريك من مال، ولهذا فإن هذا النوع من الشركات لا يتأثر بما قد يطرأ على شخص الشريك كوفاته أو تعرضه لمساطر معالجة صعوبات المقاول أو الحجر عليه، كما هو الأمر بالنسبة لشركات الأشخاص.

وتشمل شركات الأموال كل من شركة التوصية بالأسهم والشركة ذات المسؤولية المحدودة وشركة المساهمة، وتمثل هذه الأخيرة النموذج الأمثل لشركات الأموال، وتخضع في تنظيمها لأحكام القانون¹⁰³ 17.95 من قانون شركات المساهمة، الذي وقع تعديله وتتميمه بالقانون¹⁰⁴ رقم 20.05 لسنة 2006 والقانون¹⁰⁵ 78.12 لسنة 2015.

وتتميز شركة المساهمة بضخامة رأس مالها الذي يقسم إلى أسهم متساوية القيمة، يطلق على كل جزء منها سهماً ولا يكون الشركاء مسؤولون عن ديون الشركة إلا بقدر ما اكتتبوا فيه من أسهم.

فتكون مسؤولية الشركاء محددة بقيمة مساهمتهم في رأس مال الشركة، وفي ذلك ضمان لهم من مخاطر أداء ديون الشركة من ذمتهم المالية، فالفصل إذاً بين شخصية الشركة القانونية وبين شخصية الشركاء يعتبر فصلاً تاماً خلافاً لما عليه الحال في شركات الأشخاص، التي تتميز باتحاد الذمة المالية للشريك بالذمة المالية للشركة مما يترتب عنه مسؤولية الشركاء الشخصية والتضامنية عن أداء ديون الشركة.

إلا أن انفصال الذمة المالية للمساهم في شركات الأموال ينال من مبدأ الضمان العام لدائني الشركة، مما يثير إشكالية البحث عن حدود مساءلة المسير في شركات الأموال، وذلك من خلال شركة المساهمة باعتبارها النموذج الأمثل لهذا النوع من الشركات.

103- القانون رقم 17.95 المتعلق بشركة المساهمة، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.96.124 بتاريخ 14 من ربيع الآخر 1417 الموافق ل 30 غشت 1996. الجريدة الرسمية عدد 4422، بتاريخ 17 أكتوبر 1996، ص 2320.

104- القانون رقم 20.05 القاضي بتغيير وتتميم القانون رقم 17.95 المتعلق بشركات المساهمة الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.08.18 بتاريخ 17 من جمادى الأولى 1429 (23 ماي 2008)؛ الجريدة الرسمية عدد 5639 بتاريخ 12 جمادى الآخرة 1429 (16 يونيو 2008)، ص 1359.

- القانون رقم 81.99 القاضي بتغيير القانون رقم 17.95 المتعلق بشركات المساهمة، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.99.327 بتاريخ 21 من رمضان 1420 (30 ديسمبر 1999)؛ الجريدة الرسمية عدد 4756 بتاريخ 21 رمضان 1420 (30 ديسمبر 1999)، ص 3071.

105- القانون 78.12 المتعلق بشركات المساهمة، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 106.15.1 بتاريخ 12 من شوال 1436 الموافق ل 29 يوليو 2015، الجريدة الرسمية عدد 6390 كـر، بتاريخ 28 غشت 2015، ص 7416 مكر.

وتتميز شركة المساهمة بوجود أسلوبين للإدارة والتسيير، أحدهما تقليدي والثاني حديث، بحيث بالرغم من إحداث المشرع المغربي لنظام جديد في الإدارة يهدف إلى الفصل بين مهام الإدارة والتسيير ومهام المراقبة، وذلك عبر خلقه لجهازين أحدهما أسندت له مهمة إدارة وتسيير الشركة والثاني يناط به مهمة المراقبة، فإنه مع ذلك حافظ على النظام التقليدي للإدارة القائم على مجلس الإدارة الذي يجمع بين الوظيفتين.

الأمر الذي يقتضي منا دراسة النظام القانوني لأجهزة الإدارة في شركة المساهمة في (المطلب الأول)، على أن نتطرق إلى دراسة النظام القانوني لأعضاء أجهزة التسيير في شركة المساهمة في (المطلب الثاني)، وذلك حتى نتمكن من الإحاطة بالمركز القانوني لأي عضو من الأعضاء الذين تناط بهم مهام إدارة وتسيير الشركة باعتبارهم ذوي الصفة الخاصة في تحمل المسؤولية الضريبية للشركات التجارية طبقا لمقتضيات المادة 98 من م.ت.د.ع.

المطلب الأول: النظام القانوني لأعضاء أجهزة الإدارة في شركة المساهمة

يرجع اختيار أحد الأسلوبين في تسيير شركة المساهمة إلى إرادة المساهمين سواء عند التأسيس أو خلال حياة الشركة، حيث يتم ذلك عند صياغة العقد التأسيسي أو تعديله، ومهما كان النمط الذي تم تبنيه لإدارة الشركة فإنه ينبغي على الشركاء بصفة عامة ومسيرى الشركة بصفة خاصة أن يكونوا ملمين بجميع الإجراءات والشكليات القانونية التي تعنى بمسألة تعيين وإنهاء مهام أعضاء مجلس الإدارة أو مجلس الإدارة الجماعية درء للإشكالات التي يمكن أن تثار بمناسبة تكوين أعضاء المجلس المكلف بالإدارة والتسيير في شركة المساهمة.

ويختلف هيكل الإدارة في شركة المساهمة باختلاف نوع الشركة، إذ يتمثل في مجلس الإدارة بالنسبة لشركة المساهمة ذات مجلس الإدارة، في حين يتمثل في مجلس الإدارة الجماعية بالنسبة لشركة المساهمة ذات مجلس الإدارة الجماعية ومجلس الرقابة.

الفرع الأول: النظام القانوني لأعضاء أجهزة الإدارة بشركة المساهمة ذات مجلس

الإدارة

بالنسبة لشركات المساهمة التي تختار الحفاظ على نظام الإدارة التقليدي، فإنه يجري فيها تعيين مجلس للإدارة، يتكون من أعضاء يتحدد عددهم وفقاً للنظام الأساسي للشركة، شرط أن يراعي عدة ضوابط وضعها القانون، من أبرزها ألا يقل عدد الأعضاء عن ثلاثة ولا يزيد على إثني عشر عضواً على الأكثر¹⁰⁶.

106- تنص المادة 39 من القانون 17.95 على أنه: "يدير شركة المساهمة مجلس إدارة يتكون من ثلاثة أعضاء على الأقل ومن إثني عشر عضواً على الأكثر. ويرفع هذا العدد الأخير إلى خمسة عشر عضواً إذا كانت أسهم الشركة مسعرة في بورصة القيم. غير أنه في حالة الإدماج، يمكن زيادة عدد هؤلاء الأعضاء الإثني عشر والخمسة عشر إلى حدود مجموع عدد المتصرفين المزاولين وظائفهم منذ أكثر من ستة أشهر في الشركات المدمجة، على ألا يزيد هذا العدد عن أربعة وعشرين عضواً وعن سبعة وعشرين في حالة إدماج شركة مسعرة أسهمها في بورصة القيم مع شركة أخرى وعن ثلاثين عضواً في حالة إدماج شركتين مسعرة أسهمهما في بورصة القيم. عدا في حالة إدماج جديد، لا يمكن القيام بأية تسمية لمتصرفين جدد أو تعويض المتصرفين المتوفين أو المعزولين أو المستقلين ما دام أن عدد المتصرفين لم يقع تخفيضه إلى إثني عشر أو إلى خمسة عشر في حالة ما إذا كانت أسهم الشركة مسعرة في بورصة القيم. يمكن لمجلس الإدارة في حالة وفاة رئيسه أو عزله أو استقالته وتعذر عليه تعويضه بأحد أعضائه، تعيين متصرف إضافي يتولى مهام رئيس المجلس، مع مراعاة أحكام المادة 49".

وتتمثل مهمته الأساسية في الإطلاع بمهام الإدارة، ويسمى أعضائه بالمتصرفين يعينون من طرف الجمعية العامة العادية للمساهمين¹⁰⁷، غير أنه في حالة الاندماج أو الانفصال يمكن أن تتولى الجمعية العامة غير العادية هذا التعيين¹⁰⁸.

وبالتالي فإنه في شركة المساهمة ذات مجلس الإدارة نتحدث عن مصطلح المتصرفين الذين يتولون مهمة إدارة أمور الشركة بدل مصطلح المسيرين الذين تناط بهم مهام الإدارة والتسيير في شركات الأشخاص، الأمر الذي دفع مشرع مدونة تحصيل الديون العمومية إلى التنصيص على المتصرفين ضمن قائمة المسيرين المتابعين بدعوى المسؤولية الضريبية، فما هو النظام القانوني المؤطر للمتصرفين في شركة المساهمة ذات مجلس الإدارة؟

الفقرة الأولى: النظام القانوني للمتصرفين

يتولى مهمة إدارة أمور شركة المساهمة ذات مجلس الإدارة متصرفي الشركة الذين يتم اختيارهم من بين الشركاء، ويخضع تعيينهم في مجلس الإدارة لجملة من المساطر المحددة قانونا، وتوافر مجموعة من الشروط خلال مدة انتدابهم حتى يكون تعيينهم في المجلس الإداري صحيحا.

البند الأول: طرق تعيين المتصرفين وانتهاء مهامهم

يختلف نظام تعيين المتصرفين الأعضاء في مجلس الإدارة باختلاف ما إذا كان الأمر يتعلق بتعيين المتصرفين الأولين، أو بتعيين المتصرفين خلال قيام أو حياة الشركة أو بتعيين المتصرفين أثناء عملية الإندماج أو الانفصال، كما يمكن أن يكون المتصرف شخصا معنويا أو أجيرا في الشركة.

أولا: طرق تعيين المتصرفين

لقد ميز المشرع في قانون شركات المساهمة ذات مجلس الإدارة ما بين طريقة تعيين المتصرفين الأولين أو تعيين المتصرفين خلال حياة الشركة، أو أثناء عملية الإندماج أو الانفصال¹⁰⁹.

107 - الجمعية العامة للمساهمين: الأصل أن الجمعية العامة. باعتبارها الجهاز الذي يضم جميع المساهمين. تعدّ جهاز الإدارة الأعلى في الشركة المساهمة، وهي صاحبة السيادة في الشركة، ويدخل في صلاحياتها اتخاذ شتى القرارات المتعلقة بالشركة.

108 - تنص المادة 40 من القانون 17.95 على أنه: "يعين المتصرفون من طرف الجمعية العامة العادية.

يتم تعيين المتصرفين الأولين بموجب النظام الأساسي أو بموجب عقد منفصل يشكل جزءا من النظام الأساسي المذكور وفقا للمادة 20.

غير أنه في حالة الإندماج أو الانفصال، يمكن أن تتولى الجمعية العامة غير العادية هذا التعيين.

يعد باطلا كل تعيين تم خرقا للأحكام السابقة ما عدا التعيينات التي يمكن إجراؤها وفق الشروط المنصوص عليها في المادة 49."

109- أحمد شكري السباعي: الوسيط في الشركات و المجموعات ذات النفع الاقتصادي، شركات المساهمة، الجزء الرابع، دار النشر المعرفة، الرباط، الطبعة الأولى، 2004، ص 17-24.

1- تعيين المتصرفين الأولين

يتم تعيين المتصرفين الأولين بموجب النظام الأساسي أو بموجب عقد منفصل يشكل جزءا من هذا النظام موقع من طرف جميع المساهمين¹¹⁰، ويشرعون في مزاولة مهامهم فعليا ابتداء من تقييد الشركة في السجل التجاري.

2- تعيين المتصرفين أثناء قيام أو حياة الشركة

يعين المتصرفين الأعضاء أثناء قيام أو حياة الشركة من طرف الجمعية العامة العادية بالنصاب والأغلبية المنصوص عليها قانونا، حيث يمكن أن يعتبر النظام الأساسي في حكم الحاضرين لأجل احتساب النصاب والأغلبية، المساهمون الذين يشاركون في الجمعية بوسائل الاتصال عبر الصوت والصورة أو بوسائل مماثلة تمكن من التعريف بهم عبر الشروط المحددة في المادة 50 المكرر من القانون¹¹¹ 17.95.

الأمر الذي يساعد على تسهيل وتطوير عمل مجلس الإدارة من خلال إدماج وسائل الاتصال عبر الصوت والصورة باعتبارها من التكنولوجيا الحديثة لحسن تسيير أعمال المجلس الإداري.

ويتم التعيين كذلك في الجمعية العامة العادية التي تنعقد مرة في السنة على الأقل خلال الأشهر الستة التالية لاختتام السنة المالية أو في أي جمعية عادية أخرى¹¹². ويتعين أن يدرج تعيين المتصرفين في جدول أعمال الجمعية العامة العادية وإلا تعذر عليها التداول بشأنه¹¹³.

كما يمكن للجمعية العامة غير العادية أن تقوم أيضا بتعيين متصرف أو أكثر عوض المتصرف الذي قامت بعزله خلال انعقادها سدا للشغور¹¹⁴.

110 - تنص المادة 20 من القانون 17.95 على أنه: "يتم تعيين المتصرفين الأولين وأعضاء مجلس الرقابة الأولين ومراقبي الحسابات الأولين، إما بموجب النظام الأساسي أو بموجب عقد منفصل يشكل جزءا من النظام الأساسي وموقع وفق نفس الشروط. يشرون في ممارسة مهامهم فعليا ابتداء من تقييد الشركة في السجل التجاري. يخول للأشخاص المعيّنين كمتصرفين بمجرد تسميتهم تعيين رئيس مجلس الإدارة وإن اقتضى الحال المدير العام أو المدراء العامين والمدير العام المنتدب أو المدراء العامين المنتدبين. يخول للأشخاص المعيّنين كأعضاء لمجلس الرقابة بمجرد تسميتهم أن يعينوا أعضاء مجلس الإدارة الجماعية".

111 - المادة 111 من القانون 17.95.

112 - المادة 115 من القانون 15.95.

113 - المادة 118 من القانون 17.95.

114 - تنص المادة 118 من القانون 17.95 على أنه: "باستثناء المواضيع المختلفة التي يجب ألا تكتسب سوى أهمية ضئيلة، تحرر المواضيع المسجلة في جدول الأعمال بصورة تجعل مضمونها ومداهما واضحين دون اللجوء إلى وثائق أخرى. لا يمكن للجمعية أن تتداول بشأن موضوع غير مدرج في جدول الأعمال. غير إنه يحق لها في جميع الظروف عزل متصرف أو عدة متصرفين أو أعضاء مجلس الإدارة الجماعية والعمل على تعويضهم بأخرين. لا يمكن تغيير جدول أعمال الجمعية في الاستدعاء الثاني لانعقادها".

ويسوغ من ناحية أخرى إعادة انتخاب المتصرفين أي التجديد ما لم ينص النظام الأساسي على خلاف ذلك¹¹⁵.

3- تعيين المتصرفين في حالة الإدماج أو الانفصال

تتولى الجمعية العامة غير العادية تعيين المتصرفين إذا تعلق الأمر بالإندماج أو الانفصال¹¹⁶، وذلك وفق النصاب والأغلبية القانونية المنصوص عليها في المادة 110 من القانون 17.95.

ويعد باطلا كل تعيين يتم خرقا لأحكام المادتين 40 و20 من القانون 17.95، ما عدا التعيينات التي يمكن إجراؤها وفقا للشروط المنصوص عليها في المادة 49 من نفس القانون والمتعلقة بشغور مقعدا أو عدة مقاعد للمتصرفين بسبب الوفاة أو الاستقالة أو لأي عائق آخر دون أن يقل عدد المتصرفين عن الحد الأدنى النظامي.

ويلاحظ أن المشرع المغربي اقتصر على بطلان التعيين فقط، أي التعيين الذي يتم خرقا للمادتين 40 و20 من القانون 17.95، أي أن البطلان لا يشمل المداولات والقرارات التي اتخذت بحضور المتصرف الذي أبطل تعيينه قياسا على بطلان تعيين المتصرف الأجير¹¹⁷.

ثانيا: إمكانية تعيين الشخص المعنوي والأجير متصرفا

لم يقص المشرع المغربي الشخص المعنوي من أن يكون متصرفا في الشركة، وذلك في ظل تنامي مجموعات الشركات إذ من الطبيعي أن يبيح المشرع هذه الإمكانية باعتبار أن العديد من الشركات يمكن أن تملك أسهما في رأس مال شركة أخرى، وتكون بالتالي من المساهمين الذين يحق لهم أن يكون متصرفين في الشركة.

كما أتاح للأجير إمكانية أن يصبح متصرفا بالشركة وذلك تشجيعا للأجراء، حتى يتفانوا في العمل طامحين في الانتقال من مهام التنفيذ إلى مهام التسيير.

115- تنص الفقرة الثالثة من المادة 48 من القانون 17.95 على أنه: "يحدد النظام الأساسي مدة مهام المتصرفين على ألا تزيد عن ست سنوات في حالة تعيين من طرف الجمعيات العامة وعن ثلاث سنوات إذا تم تعيينهم في النظام الأساسي. تنتهي مهام المتصرف عند اختتام اجتماع الجمعية العامة العادية المدعوى للبت في حسابات آخر سنة مالية منصرمة والمنعقد في السنة التي تنتهي فيها مدة مهام المتصرف المذكور.

يمكن إعادة انتخاب المتصرفين ما لم ينص النظام الأساسي على خلاف ذلك. ويمكن للجمعية العامة العادية عزلهم في أي وقت، حتى دون إدراجه بجدول الأعمال".

116 - تنص المادة 40 من القانون 17.95 على أنه: "يعين المتصرفون من طرف الجمعية العامة العادية.

يتم تعيين المتصرفين الأولين بموجب النظام الأساسي أو بموجب عقد منفصل يشكل جزءا من النظام الأساسي المذكور وفقا للمادة 20.

غير أنه في حالة الإدماج أو الانفصال، يمكن أن تتولى الجمعية العامة غير العادية هذا التعيين.

يعد باطلا كل تعيين تم خرقا للأحكام السابقة ما عدا التعيينات التي يمكن إجراؤها وفق الشروط المنصوص عليها في المادة 49.

117- تنص المادة 43 من القانون 17.95 على أنه: "لا يمكن تعيين أجير للشركة في منصب متصرف إلا إذا كان عقد عمله يتعلق بمنصب فعلي، ويظل مستفيدا من عقد عمله. ويعتبر باطلا كل تعيين تم خرقا لأحكام هذه المادة. ولا يترتب عن ذلك بطلان المداولات التي شارك فيها المتصرف المعين بصورة غير قانونية.

لا يمكن أن يتجاوز عدد المتصرفين الذين تربطهم بالشركة عقود عمل ثلث أعضاء مجلس الإدارة.

1- تعيين الشخص المعنوي متصرفاً¹¹⁸

يمكن لشخص معنوي أن يعين متصرفاً، وفي هذه الحالة يحق لهذا الشخص المعنوي ترشيح من يراه مناسباً لتمثيله في مجلس الإدارة، وتتوافر فيه كافة شروط العضوية وقواعد التنافى المنصوص عليها في القوانين المعمول بها أو عند الاقتضاء في النظام الأساسي للشركة¹¹⁹.

ولا يمكن أن يكون المتصرفين من غير المساهمين إلا في حالة شركة المساهمة ذات مجلس الإدارة الجماعية¹²⁰.

لقد اشترط المشرع أن يكون المتصرف مساهماً في الشركة حتى تكون له مصلحة في تسييرها على الوجه الأكمل، وأن يكون مالكا لعدد الأسهم المفروض قانوناً وخلال مدة انتدابه¹²¹، لضمان المسؤولية عن أعمال التسيير التي يمكن أن يتحملها المتصرفون جماعة أو فرادى بمناسبة القيام بمهام تدبير أمور الشركة.

وتجدر الإشارة أنه قبل تعديل المادة 44 من القانون التي كانت تنص على أنه لا يكفي أن يكون المتصرف مساهماً، بل يجب أن يكون مالكا لأسهم الضمان، إلا أن هذا المقتضى تم إلغاؤه بموجب التعديلات التي طالت قانون شركات المساهمة، ربما لأن امتلاك أسهم الضمان غير فعال، إذ تبقى غاية المشرع تشجيع المتصرفين على تولي مهام إدارة أمور الشركة من خلال حذف أسهم الضمان، التي تشكل الضمان العام لدائني الشركة وتقرير مسؤولية مسيرها مما يطرح إشكالية التخفيف من مسؤولية مسيري شركة المساهمة وبالتالي المساس بالضمان العام لدائني الشركة.

2- تعيين الأجير متصرفاً

فيما يتعلق بأجراء الشركة، فلا يجوز لهم أن يكون متصرفين للشركة إلا إذا كانت صفتهم كأجراء هي الأسبق من الناحية الزمنية عن صفتهم كمتصرفين، أي أن يتعلق عقد عملهم بمنصب فعلي لا صوري، ومنه يسوغ للأجير أن يكون متصرفاً ولا يسوغ للمتصرف أن يكون أجيراً إلا إذا أنهت مدة انتدابه.

ويعتبر باطلاً كل تعيين تم خرقاً لهذا المقتضى القانوني، إلا أنه لا يترتب عن ذلك بطلان المداولات التي شارك فيها المتصرف المعين بصفة قانونية.

118- تنص المادة 42 من القانون 17.95 على أنه: "يمكن لشخص معنوي أن يعين متصرفاً ما لم يتضمن النظام الأساسي ما يخالف ذلك. ويجب على هذا الشخص عند تعيينه تسمية ممثل دائم عنه يخضع لنفس الشروط والالتزامات ويتحمل نفس المسؤوليات المدنية والجنائية كما لو كان متصرفاً باسمه الخاص، وذلك دون المساس بالمسؤولية التضامنية للشخص المعنوي الذي يمثله".

119- تنص المادة 41 من القانون 17.95: "يخضع المتصرفون سواء كانوا أشخاصاً طبيعيين أو معنويين لشروط الأهلية وقواعد التنافى المنصوص عليها في القوانين المعمول بها أو عند الاقتضاء في النظام الأساسي. وتتألف مهمة متصرف مع مهام مراقب حسابات الشركة وفق الشروط المنصوص عليها في المادة 161".

120- تنص المادة 79 من القانون 17.95: "... يكون أعضاء مجلس الإدارة الجماعية أو المدير العام الوحيد من الأشخاص الطبيعيين تحت طائلة بطلان التعيين. ويمكن أن يتم اختيارهم من خارج المساهمين. ويمكن أن يكونوا من أجراء الشركة..."

121- تنص المادة 45 من القانون 17.95: "إذا كان أحد المتصرفين يوم تعيينه غير مالك للعدد المفروض من الأسهم أو إذا لم يعد مالكا له خلال مدة انتدابه عد مستقيلاً بصفة تلقائية، ما لم يسو وضعيته داخل أجل ثلاثة أشهر".

ولا يمكن أن يتجاوز المتصرفين الذين تربطهم بالشركة عقود العمل ثلث أعضاء المجلس الإداري، تفاديا لاستغلال سلطة المجلس ونفوذه خدمة للمصالح الخاصة على حساب مصلحة الشركة.

وعموما يخضع المتصرفون سواء كانوا أشخاصا طبيعيين أو معنويين أجراء بالشركة أو غير أجراء لشروط الأهلية وقواعد التنافي المنصوص عليها في القوانين المعمول بها أو عند الاقتضاء في النظام الأساسي.

وتتنافى مهمة متصرف مع مهام مراقب حسابات الشركة وفق الشروط المنصوص عليها في المادة 161 من القانون¹²² 17.95 ضمانا للحيد والاستقلال والنزاهة.

إلا أن هذا المنع من ممارسة مهمة متصرف لا يعد أبديا، بل ينتهي بانصرام أجل خمس سنوات على الأقل التي تلي تاريخ انتهاء المهام كمراقبي الحسابات، كما يشمل هذا المنع تعيين مراقبي الحسابات كمتصرفين، أو كمديرين عامين، أو أعضاء في مجلس إدارة الشركة التي يراقبونها، وكذا الشركة التي تملك 10% أو أكثر من رأسمال الشركة التي يراقبون حساباتها¹²³.

البند الثاني: انتهاء مهام المتصرفين

تنتهي مهام متصرفي شركات المساهمة إما بانتهاء مدة انتدابهم دون اللجوء إلى التجديد أو إعادة الانتخاب، أو عن طريق الاستقالة إما طوعية أو بقوة القانون أو تبعا لإرادة المجلس الإداري عن طريق العزل.

أولا: حالة انتهاء مدة انتداب المتصرف

تنتهي مهام المتصرفين بانتهاء مدة انتدابهم¹²⁴، التي يجب ألا تزيد عن ست سنوات في حالة التعيين من طرف الجمعية العامة، أما في حالة التعيين بمقتضى النظام الأساسي أو عقد منفصل، فلا يجب أن تزيد هذه المدة عن ثلاث سنوات¹²⁵. فمدة انتداب المتصرفين تختلف باختلاف طريقة تعيينهم.

ويجوز تجديد أو إعادة انتخاب المتصرفين الذين انتهت مدة عضويتهم ما لم ينص النظام الأساسي على خلاف ذلك، ضمانا للاستمرار الإدارة.

122- القانون رقم 17.95 المتعلق بشركة المساهمة، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.96.124 بتاريخ 14 من ربيع الآخر 1417 الموافق ل 30 غشت 1996، الجريدة الرسمية عدد 4422، بتاريخ 17 أكتوبر 1996، ص 2320.

123- تنص المادة 162 من القانون 17.95: "لا يمكن لمراقبي الحسابات أن يعينوا كمتصرفين أو مديرين عامين أو أعضاء في مجلس الإدارة الجماعية في الشركات التي يراقبونها إلا بعد انصرام أجل خمس سنوات على الأقل منذ انتهاء مهمتهم كمراقبين للحسابات. ولا يمكنهم خلال نفس الأجل أن يمارسوا نفس المهام في الشركة التي تملك 10% أو أكثر من رأسمال الشركة التي يراقبون حساباتها.

لا يمكن للأشخاص الذين كانوا متصرفين أو مديرين عامين أو أعضاء في مجلس الإدارة الجماعية لشركة مساهمة أن يعينوا مراقبين لحسابات تلك الشركة خلال الخمس سنوات على الأقل التي تلي تاريخ انتهاء مهامهم. ولا يمكنهم خلال نفس المدة أن يعينوا كمراقبين لحسابات الشركات التي تملك 10% أو أكثر من رأسمال الشركة التي كانوا يمارسون فيها مهامهم سائلة الذكر".

124 - المواد 20 و40 و48 من القانون 17.95.

125 - المادة 48 من القانون 17.95.

وللاشارة فإن مدة انتداب المتصرفين التي نص عليها المشرع تبدو طويلة مقارنة مع المشرع التونسي الذي حددها في ثلاث سنوات¹²⁶. وهذا المقتضى يشكل سيف ذو حدين، فمن جهة يمكن الشركة من أن يكون لها جهاز إداري يتسم بالاستقرار والاستمرارية، أما من جهة أخرى، فإن طوال مدة انتداب المتصرفين تحول دون الاستفادة من الطاقات والكفاءات الجديدة في الإدارة والتسيير.

ثانيا: حالة إستقالة المتصرف أو عزله من منصبه

تنتهي مهام متصرفي شركة المساهمة ذات مجلس الإدارة بالإضافة إلى الأسباب التي سبق ذكرها إما عن طريق الاستقالة أو العزل.

1- إستقالة المتصرف

إلى جانب انتهاء مدة انتداب المتصرفين، تشكل الاستقالية الطوعية¹²⁷ أو بقوة القانون¹²⁸ نتيجة عدم ملكية المتصرف العدد المفروض للأسهم، أو فقدانه أهلية التصرف، أو وجوده في وضعية التنافي أو سقوط الحق أو جبرا كالعجز أو الوفاة، أو الحجر أو تصفية الشركة أو تغيير شكلها القانوني، سببا من أسباب انتهاء مهام المتصرف، إلا أنه لا يجوز لمتصرفي الشركة الاستقالة عن سوء نية قصد الاضرار بمصالح الشركة أو التملص من المسؤولية، وإلا التزم المتصرف المستقيل بتعويض الشركة عن الأضرار التي لحقتها جراء إستقالته¹²⁹.

وتجدر الإشارة أن قانون الشركات لم ينص صراحة على الحكم في حالة إستقالة المتصرف عن سوء نية، عكس المشرع التونسي¹³⁰ الذي نص على وجوب التعويض وذلك من خلال الفصل 221 من مجلة الشركات التجارية التونسية¹³¹.

فمصطلح الاستقالة لم يرد إلا من خلال التنصيص على إجراءات سد الشغور في مجلس الإدارة، وذلك ضمن الفقرة الأولى من المادة 49 والفقرة الثانية من المادة 42 والفقرة الأخيرة من المادة 39 من قانون الشركات التجارية.

إذ في حالة وجود شغور بمجلس الإدارة إما بسبب الوفاة أو العزل أو الاستقالة أو لأي عائق آخر، وجب على أعضاء المجلس القيام بسد الشغور ضمانا للاستمرارية إدارة الشركة على أحسن وجه وفقا للضوابط المنصوص عليها قانونا.

126- ينص الفصل 190 من مجلة الشركات التجارية التونسية: "...المدة النيابية لأعضاء مجلس الإدارة يحددها العقد التأسيسي على أن لا تتجاوز في كل الحالات الثلاث السنوات..."

127 - المادة 49 من القانون 17.95.

128 - المادة 45 من القانون 17.95.

129- تنص المادة 942 من ق.ل.ع: "إذا فسخ الموكل أو الوكيل العقد بغتة، وفي وقت غير لائق ومن غير سبب معتبر، ساغ الحكم لأحدهما على الآخر بالتعويض عما لحقه من ضرر، ما لم يتفق على غير ذلك".

130- كمال العياري: المسير في الشركات التجارية، الجزء الثاني، مجمع الأطرش للكتاب المختص، تونس، الطبعة الأولى، 2011، ص 94.

131- تنص المادة 221 من مجلة الشركات التجارية التونسية: "لا يجوز لعضو مجلس الإدارة الاستقالة عن سوء نية أو في وقت غير مناسب أو للتهرب من الصعوبات التي تمر بها الشركة، ويتحمل مسؤولية الضرر المترتب مباشرة عن استقالته تلك".

وإذا كان القانون يخول للمتصرف الحق في الاستقالة أو التخلي عن مهام الإدارة في أي وقت شاء وبدون تعليل شريطة عدم إلحاق أضرار بمصالح الشركة، دون الحق في المطالبة بالتعويض، في المقابل متع الشركة بسلطة واسعة في عزل المتصرف.

2- عزل المتصرف

يخضع أعضاء مجلس الإدارة فيما يتعلق بعزلهم لقواعد الوكالة كقاعدة عامة¹³²، إذ تنتهي الوكالة بعزل الوكيل، وإلغائها يعد من النظام العام¹³³، ومن ثم لا يجوز الاتفاق على مخالفته.

ويعتبر القانون أعضاء مجلس الإدارة وكلاء عن الشركة، فالمتصرف بمثابة الوكيل، والواقع أنهم أعضاء في الشركة يعبرون عن إرادتها ويتصرفون باسمها، واختصاصاتهم تتجاوز حدود الوكالة في قانون الالتزامات والعقود، ولقد رتب القانون على اعتبار المتصرف وكيل عن الشركة، جواز عزله في أي وقت وحتى لم يوجد مسوغ للعزل.

فمبدأ عزل المتصرفين جاء مطلقا ودون تقييد، إذ يمكن للجمعية العامة العادية عزل المتصرف في أي وقت، حتى دون إدراج العزل بجدول أعمالها¹³⁴.

وحق الجمعية العامة في عزل المتصرفين في أي وقت ولو لم يكن ذلك واردا في جدول الأعمال¹³⁵ يتعلق بالنظام العام، ومن ثم لا يجوز الاتفاق على تقييده أو حرمان الجمعية العامة من ممارسة هذا الحق الذي تنفرد به لوحدها، ولا يجوز التنازل عنه للمجلس الإداري أو التنصيب في النظام الأساسي على أغلبية ونصاب أكثر من ذلك المنصوص عليه بالقانون لعزل عضو أو أعضاء المجلس الإداري¹³⁶.

132 - ينص الفصل 929 من ق.ل.ع على أنه: "تنتهي الوكالة:

أولا - بتنفيذ العملية التي أعطيت من أجلها؛

ثانيا - بوقوع الشرط الفاسخ الذي علقت عليه، أو بفوات الأجل الذي منحت لغايته؛

ثالثا - بعزل الوكيل؛

رابعا - بتنازل الوكيل عن الوكالة؛

خامسا - بموت الموكل أو الوكيل؛

سادسا - بحدوث تغيير في حالة الموكل أو الوكيل من شأنه أن يفقده أهلية مباشرة حقوقه، كما هي الحال في الخجر والإفلاس، وذلك ما لم ترد الوكالة على أمور يمكن للوكيل تنفيذها، برغم حدوث هذا التغيير في الحالة؛

سابعا - باستحالة تنفيذ الوكالة لسبب خارج عن إرادة المتعاقدين".

133 - ينص الفصل 931 على أنه: "للموكل أن يلغي الوكالة متى شاء. وكل شرط يخالف ذلك يكون عديم الأثر. بالنسبة إلى المتعاقدين وإلى الغير على حد سواء، ولا يمنع اشتراط الأجر من مباشرة الحق. إلا أنه:

أولا - إذا كانت الوكالة قد أعطيت في مصلحة الوكيل أو في مصلحة الغير، لم يسغ للموكل أن يلغيا إلا بموافقة من أعطيت في مصلحته؛

ثانيا - لا يسوغ عزل وكيل الخصومة متى أصبحت الدعوى جاهزة للحكم".

134 - تنص الفقرة الثالثة من المادة 48 على أنه: "(...) ويمكن للجمعية العامة العادية عزلهم في أي وقت، حتى دون إدراجها بجدول الأعمال".

135 - الشيء نفسه الذي أكدته المادة 118 في فقرتها الثانية التي تحظر على الجمعية العامة أن تتداول بشأن موضوع غير مدرج في جدول الأعمال غير أنه يحق لها في جميع الظروف عزل متصرف أو عدة متصرفين أو أعضاء مجلس الإدارة الجماعية والعمل على تعويضهم بأخرين.

136 - LEFEBVRE (F) : « Mémento Pratique - Sociétés Commerciales », 2004, N°7851-7851.

إن انفراد الجمعية العامة العادية بالحق في عزل المتصرفين، بصرف النظر عما إذا كانت هي التي قامت بتعيينهم أو تم تعيينهم في النظام الأساسي أو في عقد منفصل، خلافا للمسير في شركات الأشخاص، غايته أن أعضاء مجلس الإدارة غير مسؤولين عن ديون الشركة، مما قد يدفعهم إلى التهاون في تسييرها، لذا أجاز القانون عزلهم في أي وقت حفاظا على استمرارية الشركة¹³⁷.

ولا يتطلب عزل المتصرفين تعليلا أو بيان أسباب أو سابق إعلام باعتباره من النظام العام، ولا يحق للمتصرف المعزول المطالبة بأي تعويض عن عزله، إلا إذا اقترن هذا العزل بتعسف من قبل الجمعية العامة.

فمسألة تعويض المتصرف المعزول يطرح جملة من الإشكالات، إذ اختلفت الآراء حول التعويض عن الضرر اللاحق بالمتصرف المعزول.

إن النص القانوني جاء واضح فيما يخص عزل المتصرف دون التنصيص على حق العضو المعزول في التعويض، وهذا ليس سهوا أو إغفالا من المشرع بدليل أنه نص على الحق في تعويض عضو هيئة الإدارة الجماعية المعزول وذلك من خلال الفقرة الأولى من المادة 80 التي تنص على أنه:

"يمكن للجمعية العامة عزل أعضاء مجلس الإدارة الجماعية أو المدير العام الوحيد، كما يمكن لمجلس الرقابة عزلهم عندما تنص الأنظمة الأساسية للشركة على ذلك. وإذا اتخذ قرار العزل دون سبب مشروع، يمكن أن يكون محل تعويض..."

وعليه طالما نص المشرع على حق تعويض عضو مجلس الإدارة الجماعية المعزول بالنسبة لشركة المساهمة ذات مجلس الإدارة الجماعية وذات مجلس الرقابة، وهو الهيكل الذي يقابل مجلس الإدارة بالنسبة لشركة المساهمة ذات مجلس الإدارة، فإن عدم التنصيص على تعويض عضو مجلس الإدارة جاء عن قصد وليس إهمالا من المشرع المغربي، وهو النهج الذي سلكه كذلك المشرع التونسي¹³⁸، تأثرا بالقانون الفرنسي.

فالجمعية العامة لما تقوم بعزل المتصرف، فإنها تمارس حقها الذي منحها القانون، إلا أن هذا لا يمنع في الحقيقة من المطالبة بالتعويض إذا ما تم التعسف في استعمال هذا الحق طبقا لنظرية التعسف في استعمال الحق المنصوص عليها في الفصل 94 من قانون الالتزامات والعقود¹³⁹.

137 - مصطفى كمال طه: القانون التجاري، الشركات التجارية، مرجع سابق، ص 266.

138 - ينص الفصل 190 من مجلة الشركات التجارية التونسية على أنه: "يمكن عزل أعضاء مجلس الإدارة في أي وقت بقرار من الجلسة العامة العادية". - تنص الفقرة الرابعة من الفصل 283 من مجلة الشركات التجارية التونسية على أنه: "...إلا أنه، وفي كل الظروف، يمكن للجلسة العامة عزل عضو أو عدة أعضاء من مجلس الإدارة أو هيئة الإدارة الجماعية أو أعضاء مجلس الرقابة و تعويضهم بأخرين".

139 - ينص الفصل 94 من ق.ل.ع على أنه: "... غير أنه إذا كان من شأن مباشرة هذا الحق أن تؤدي إلى إلحاق ضرر فادح بالغير، وكان من الممكن تجنب هذا الضرر أو إزالته من غير أذى جسيم لصاحب الحق، فإن المسؤولية المدنية تقوم إذا لم يجر الشخص ما كان يلزم لمنعه أو لإيقافه".

وعلى هذا الأساس إذا تم عزل المتصرف بطريقة تعسفية، أي دون وجود سبب مشروع للعزل، جاز له المطالبة بتعويض الضرر الذي لحقه جراء العزل. الأمر الذي استقر عليه القضاء الفرنسي في جل أحكامه المتعلقة بالعزل التعسفي لأعضاء مجلس الإدارة¹⁴⁰.

ويتعين شهر العزل، لأنه سبب من أسباب انتهاء مهام المتصرف، إذ يخضع انتهاء مهام المتصرف كتحسينة للنشر¹⁴¹، فهو من جهة لا يمكن للشركة أن تحتج في مواجهة الغير بتعيين أشخاص مكلفين بتسيير الشركة وإدارتها وانتهاء مهامهم ما لم يتم نشرها بصفة قانونية، أما من جهة ثانية فلا يمكن متابعة مسير الشركة بدعوى المسؤولية سواء المدنية أو الجنائية أو الضريبية نتيجة ارتكابه أخطاء في التسيير وقعت بعد انتهاء مهامه بالشركة.

الفقرة الثانية: نطاق سلطات المتصرفين الأعضاء

تكمن أهمية مجلس الإدارة فيما له من تأثير كبير على الشركة، وعلى مدى نجاحها أو فشلها وذلك نظرا للسلطات الواسعة التي يتمتع بها في إدارة الشركة، فإرادة الشخص المعنوي لا يمكن أن تترجم إلا بقرار الأغلبية في الجمعية العامة أو بإرادة مسيرها، الذين يملكون صلاحيات واسعة لإدارة الشركة، إلا أن هذه السلطة ليست مطلقة بل ترد عليها جملة من القيود.

البند الأول: سلطات المتصرفين

يعتبر مجلس إدارة الشركة بحكم الوكيل عنها، فهو يتمتع بكل السلطات المتعلقة بإدارتها، والقيام بكافة الأعمال اللازمة لتحقيق غرضها، مع مراعاة الاختصاصات المقررة للجمعية العامة العادية بموجب القانون.

وعلى هذا الأساس خصص المشرع فصلا كاملا لتحديد مهام واختصاصات المجلس الإداري، يضم المواد من 69 إلى 76 من القانون 17.95.

ويتضح من قراءة هذه المواد أن المشرع قد حدد طبيعة مهام المجلس الإداري، وخول له صلاحيات وسلطات واسعة يمكن تقسيمها إلى سلطات عامة وأخرى خاصة.

أولا: السلطات العامة

يتمتع المجلس الإداري بجملة من السلطات العامة، والتي تتحدد في اتخاذ جميع القرارات باسم الشركة من أجل تحقيق غرضها الذي أنشئت من أجله مع مراعاة السلطات الممنوحة للجمعية العامة.

140 - Cass. Com. 19 Octobre 1981, Revu, Soc. 1982. 821, Note SIPON.

- Cour D'appel De Versailles, Arrêt N° 369 Du 04 Octobre 2001.

- http://www.juritel.com/ldj_html_503.html

141- تنص المادة 68 من القانون 17.95 على أنه: "لا يمكن للشركة ولا للغير من أجل التحلل من التزاماتهم، الاحتجاج بعدم قانونية تعيين أشخاص مكلفين بتسيير الشركة أو إدارتها، إذا تم نشر ذلك التعيين بصفة قانونية.

لا يمكن للشركة أن تحتج في مواجهة الغير بتعيين الأشخاص المشار إليهم أعلاه وانتهاء مهامهم ما لم يتم نشرها بصفة قانونية"

إذ خول القانون للمجلس الإداري تحديد التوجيهات المتعلقة بنشاط الشركة، والسهرة على تنفيذها، والنظر في كل مسألة تهم حسن سير الشركة وتسوية الأمور المتعلقة بها مع مراعاة السطء المخلوة، بصفة صريحة، لجمعية المساهمين وفي حدود غرض الشركة، ويقوم مجلس الإدارة بعمليات المراقبة والتحقق التي يراها مناسبة. وتلتزم الشركة في علاقتها بالأغيار بجميع تصرفات المجلس الإداري حتى تلك التي لا تدخل ضمن غرضها، ما لم تثبت أن الغير كان على علم بأن تلك التصرفات تتجاوز هذا الغرض أو لم يكن ليجهله نظرا للظروف، ولا يكفي مجرد نشر النظام الأساسي لإقامة هذه الحجة.

ولا يحتج ضد الأغيار بمقتضيات النظام الأساسي التي تحد من سبط مجلس الإدارة¹⁴².

وإذا كان المجلس الإداري كهيكل جماعي يسهر على إدارة الشركة من حيث رسم الإستراتيجية العامة واتخاذ القرارات الكبرى، فإنه لا يستطيع ممارسة هذه الإدارة بصفة يومية نظرا لتكوينه الضخم، لذا يعهد ببعض المهام الخاصة إلى أحد أعضاء المجلس الإداري، الذي يتولى تسيير أمور الشركة بصفة يومية، وتمثيلها أمام الغير والقضاء.

ثانيا: السلطات الخاصة

خصص المشرع بعض الفصول والتي جاءت متفرقة لتحديد السلطات الخاصة للمجلس الإداري، والمتمثلة في التدخل في تعيين بعض أعضاء أجهزة الشركة، وتحديد اختصاصاتهم.

إذ نصت الفقرة الأخيرة من المادة 39 من القانون 17.95 على منح مجلس الإدارة الحق في تعيين متصرف إضافي لشغل منصب الرئيس في حالة وفاته أو عزله أو تقديم هذا الأخير لاستقالته، والتعذر على المجلس تعويضه بأحد أعضائه، مع مراعاة المدد والشروط المحددة قانونا.

ويتم تعيين رئيس المجلس لمدة لا يمكن أن تتجاوز مدة مأموريته كمتصرف، ويمكن تجديد انتخابه، إضافة إلى حقه في تفويض شخصا أو عدة أشخاص طبيعيين لمساعدته في مهامه كالمديرين العامين وكاتب المجلس، ويحدد مجلس الإدارة مكافأته.

كما يمكن لمجلس الإدارة أن يشكل في حظيرته وبمساعدة الغير إن رأى ذلك ضروريا مساهمين كانوا أم لا، لجانا تقنية مكلفة بدراسة القضايا التي يعرضها عليها المجلس من أجل إبداء الرأي. ويقدم تقرير عن أنشطة هذه اللجان وعن الآراء والتوصيات التي صاغتها خلال جلسات المجلس.

142- تنص المادة 69 من القانون 17.95 على أنه: "يحدد مجلس الإدارة التوجيهات المتعلقة بنشاط الشركة ويسهر على تنفيذها. وينظر كذلك في كل مسألة تهم حسن سير الشركة ويسوي بقراراته الأمور المتعلقة بها مع مراعاة السطء المخلوة، بصفة صريحة، لجمعية المساهمين وفي حدود غرض الشركة. يقوم مجلس الإدارة بعمليات المراقبة والتحقق التي يراها مناسبة.

تلتزم الشركة في علاقتها بالأغيار حتى بتصرفات مجلس الإدارة التي لا تدخل ضمن غرضها، ما لم تثبت أن الغير كان على علم بأن تلك التصرفات تتجاوز هذا الغرض أو لم يكن ليجهله نظرا للظروف، ولا يكفي مجرد نشر النظام الأساسي لإقامة هذه الحجة. لا يحتج ضد الأغيار بمقتضيات النظام الأساسي التي تحد من سبط مجلس الإدارة".

ويحدد المجلس تأليف واختصاصات اللجان التي تمارس مهامها تحت مسؤوليته¹⁴³.

إضافة لذلك يقوم المجلس بتوزيع المبالغ المرصودة على سبيل بدل الحضور من طرف الجمعية العامة العادية، وذلك وفق النسب التي يراها ملائمة.

كما يرصد لبعض المتصرفين مقابل المهام أو التفويضات الموكلة لهم بصورة خاصة ومؤقتة، دون إغفال اللجان التقنية.

ويرخص المجلس الإداري بتسديد مصاريف السفر والتنقل التي تمت لصالح الشركة¹⁴⁴.

كما يمكن لمجلس الإدارة أن يقرر نقل المقر الاجتماعي للشركة داخل نفس العمالة أو الإقليم، على أن تتم المصادقة على هذا القرار في أقرب جمعية عامة غير عادية.

ويقرر مجلس الإدارة الدعوى لانعقاد جمعيات المساهمين، ويحدد جدول أعمالها ويحصر نص التوصيات التي تعرض عليها ونص التقرير المتعلق بتقديم هذه التوصيات.

ويعد في نهاية كل سنة مالية جردا لمختلف عناصر أصول وخصوم الشركة في تلك الفترة، ويعد القوائم التركيبية السنوية، طبقا للتشريع المعمول به.

كما يجب على المجلس الإداري بالخصوص أن يقدم للجمعية العامة العادية السنوية تقريراً للتسيير يتضمن جميع البيانات ذات الفائدة، والتي تعكس الصورة الحقيقية لنشاط الشركة الأم والشركات التابعة لها إن وجدت¹⁴⁵.

ويكون محل ترخيص من لدن مجلس الإدارة تفويت الشركة لعقارات بطبيعتها وكذا التفويت الكلي أو الجزئي للمساهمات المدرجة في أصولها الثابتة.

143- تنص المادة 51 من القانون 17.95 على أنه: "يمكن لمجلس الإدارة أن يشكل في حظيرته وبمساعدة الغير إن رأى ذلك ضروريا مساهمين كانوا أم لا، لجانا تقنية مكلفة بدراسة القضايا التي يعرضها عليها المجلس من أجل إبداء الرأي. ويقدم تقرير عن أنشطة هذه اللجان وعن الآراء والتوصيات التي صاغتها خلال جلسات المجلس.

يحدد المجلس تأليف واختصاصات اللجان التي تمارس مهامها تحت مسؤوليته.

يتعين على كل الأشخاص المشاركين في هذه اللجان التقييد بالالتزام المنصوص عليه في الفقرة الأخيرة من المادة 50.

144- تنص المادة 55 من القانون 17.95 على أنه: "يمكن للجمعية العامة العادية أن ترصد لمجلس الإدارة، على سبيل بدل الحضور، مبلغا سنويا قارا تحده الجمعية دون قيد ويزوجه المجلس على أعضائه وفق النسب التي يراها ملائمة.

كما يحق للمجلس أن يرصد لبعض المتصرفين مقابل المهام أو التفويضات الموكلة إليهم بصورة خاصة ومؤقتة ولأعضاء اللجان المنصوص عليها في المادة 51 مكافأة استثنائية مع مراعاة المسطرة التي تنص عليها المادة 56.

يمكن له كذلك الترخيص بتسديد مصاريف السفر والتنقل اللذين يتمان لصالح الشركة.

تدرج المكافآت وتسديد المصاريف في باب تكاليف الاستغلال.

مع مراعاة أحكام المادة 43، لا يحق للمتصرفين أن يتلقوا بهذه الصفة أي أجر آخر من الشركة. ويعد كل شرط مخالف كأن لم يكن وكل قرار مخالف باطلاً.

145 - انظر المادتين 72 و 142 من القانون 17.95.

ويمكن للنظام الأساسي، علاوة على ذلك، أن يخضع إبرام بعض عقود التصرف للترخيص المسبق لمجلس الإدارة.

وتكون موضوع ترخيص من لدن مجلس الإدارة، تحت طائلة عدم الاحتجاج ضد الشركة، الكفالات والضمانات الاحتياطية والضمانات التي تمنحها شركات المساهمة غير تلك التي تستغل مؤسسات بنكية أو مالية، وفق الشروط التالية:

يمكن لمجلس الإدارة، في حدود مبلغ إجمالي يقوم بتحديدده، أن يرخص للمدير العام بمنح كفالات أو ضمانات احتياطية أو ضمانات باسم الشركة. ويمكن أن يحدد هذا الترخيص كذلك، عن طريق الالتزام، المبلغ الذي لا يمكن تجاوزه من أجل أن تمنح الشركة الكفالة أو الضمان الاحتياطي أو الضمان. وإذا تجاوز التزام ما أحد المبلغين المحددين بهذه الكيفية، وجب على مجلس الإدارة أن يرخص بذلك في كل حالة.

لا يمكن أن تتجاوز مدة الترخيصات المنصوص عليها في الفقرة السابقة مدة سنة مهما كانت مدة الالتزامات محل كفالة أو الضمان الاحتياطي أو الضمان¹⁴⁶.

إذا كان عدم التقييد بهذه المقتضيات لا يحتج به ضد الشركة، فإن المدير العام وحده يتحمل شخصيا كامل المسؤولية في إصلاح الأضرار التي أحدثها نتيجة لأخطائه أو إهماله، علاوة على تحمله مسؤولية تطبيق وتنفيذ هذه الشروط، حتى في حالة تفويض السلط المخولة له.

إلا أن الإشكال المطروح هو عدم التنصيص على الجزاءات المترتبة عن عدم تقييد المدير العام بهذه المقتضيات، إضافة إلى عدم تحديد صفة الأشخاص الذين يمكن أن يحظوا بالتفويض.

ويتحمل أعضاء المجلس الإداري ممارسة وظيفتهم في تسيير الشركة وفق مبادئ النزاهة والتبصر والحرص على مصالح الشركة¹⁴⁷، والتصرف في حدود غرضها، فكل تجاوز يعتبر مخالفة للقانون وسببا من أسباب قيام مسؤولية أعضاء المجلس الإداري تجاه الشركة والأغيار. فسلطات أعضاء مجلس الإدارة محدودة بما هو منصوص عليه في القانون، وفي حدود غرض الشركة.

146 - المادة 70 من القانون 17.95.

147 - AHMED OUERFELLI : « Le Concept D'entrepreneur Avisé Et De Dirigeant Loyal, Un Outil Efficace De Prévention ? » Revue Tunisienne De Droit, 2007, P 463.

- تتمثل مصلحة الشركة في القيام بالأعمال والتصرفات التي تعود عليها بالنفع وتحقيق الأرباح. سواء كانت نقدية أو مادية. وتعلو هذه المصلحة على مصلحة الشركاء ومصلحة المسير، ويجب على هذا الأخير أن يراعي في أدائه لمهامه تحقيق منفعة الشركة ومصلحتها. وتكمن أهمية هذا القيد في استبعاد أعمال الإدارة والتسيير التي لا تعود على الشركة بالنفع من مجال صلاحيات المسير، كالتبرعات، فالشركة أسست لتحقيق الربح لا لتقديم التبرعات ويكون كل تصرف يقوم به المسير خارج إطار مصلحة الشركة غير مقبول، ولن يسري اتجاه الشركاء خاصة إذا كان الهدف من ورائه تحقيق مصلحة شخصية للمسير، ويمكن للشركاء في هذه الحالة عزل المسير دون دفع أي تعويض بل لهم الحق في متابعتة قضائيا لتقرير مسؤوليته وهي مسؤولية مدنية بالأساس.

البند الثاني: القيود الواردة على سلطات المتصرفين

كما سبقت الإشارة إلى ذلك، أنيط بأجهزة الإدارة والتسيير سلطات واسعة، وذلك حتى يتسنى لها اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب، واتخاذ التدابير الكفيلة بحل مشاكل الشركة وتنفيذها، وتحقيق الأغراض التي وجدت لأجلها.

إلا أن منح المتصرفين سلطات واسعة، دون قيود قد يجعلهم يستبدون بأموال الشركة، خاصة وأنهم لا يسألون عن ديون الشركة إلا بقدر الأسهم التي يملكونها، وبالتالي استغلال مراكزهم لخدمة مصالحهم الشخصية على حساب مصلحة الشركة.

ومن أجل تحقيق نوع من التوازن بين مصالح جميع الأطراف في الشركة، عمل المشرع على تنظيم الإطار العام الذي يجب على المتصرف أن يعمل داخله، وقيد سلطاته بمجموعة من القيود أهمها التصرف في حدود مصلحة الشركة.

إذ يمارس أعضاء المجلس الإداري جميع أعمال التصرف التي تحقق غرض الشركة المنصوص عليه بالعقد التأسيس والنظام الأساسي للشركة والتي أسست من أجله¹⁴⁸.

وعلى هذا الأساس لا يمكن لمتصرفي الشركة القيام ببعض التصرفات التي لا تدخل ضمن نطاق غرضها كقيام المتصرف بكفالة التزامات وديون لا تتعلق بنشاط الشركة.

إذ يتوجب على المتصرفين عدم تجاوز غرض الشركة، وتجنب الوضعيات التي تنشئ تضارب بين مصالحهم الشخصية ومصالح الشركة¹⁴⁹ التي يسيرونها¹⁵⁰.

كما يحضر عليهم إفشاء المعلومات السرية التي يطلعون عليها بمناسبة ممارسة مهامهم، وحتى بعد انتهاء مهامهم تلك¹⁵¹، أو استعمالها لأهداف شخصية، كأن يكون لإفشائها تأثير على سعر الأسهم في البورصة خاصة إذا تعلق الأمر بشركة ذات إكتتاب مفتوح¹⁵².

فمتصرفي الشركة لهم صلاحيات اتخاذ ما يشاؤون من قرارات وإجراء ما يرونه مناسبا من تصرفات، طالما كانت هذه التصرفات في حدود اختصاص الشركة وفي نطاق غرضها ولا تضر بمصلحتها.

148 - المادة 69 من القانون 17.95.

149 - يجب على مسيري الشركة تجنب كل تضارب بين مصالحهم الشخصية ومصالح الشركة، وأن تكون شروط العمليات التي يبرمونها مع الشركة التي يسيرونها عادلة، وأن يطلعوا المجلس الإداري بما لهم من مصالح مباشرة أو غير مباشرة في كل اتفاق أو عملية تبرم مع الشركة، أو التنصيب على ذلك في محضر اجتماعات المجلس الإداري.

150 - DOMINIQUE SCHMIDT : « Les Conflits D'intérêts Dans La Société Anonyme », Ed. Joly, Paris 2004, P26-40.

151 - الفقرة السادسة من المادة 50 مكرر من القانون 17.95

152 - عز الدين بنسني: الشركات في القانون المغربي، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، 2014، ص 94.

وقد نص قانون الشركات على جملة من القيود، منع فيها المتصرفين من القيام ببعض التصرفات، وأخضع بعضها لضرورة الحصول على ترخيص مسبق من الجمعية العامة أو مجلس الإدارة، وذلك حماية لمصلحة الشركة والمساهمين، وتفاديا لاستغلال النفوذ بقصد جلب منفعة خاصة على حساب الشركة.

أولاً: الاتفاقيات المحظورة بين الشركة والمتصرفين

من بين القيود التي ترد على سلطات المتصرفين منعهم من إبرام مجموعة من الاتفاقيات التي تشكل خطراً على مصلحة الشركة.

إذ نصت المادة 62 من قانون 17.95 على أنه "يمنع على المتصرفين غير الأشخاص المعنويين تحت طائلة بطلان العقد، الاقتراض بأي شكل من الأشكال من الشركة أو من إحدى شركاتها التابعة أو من شركة أخرى مراقبة من طرفها..."

إن الحظر على الشركة أن تقدم قرضاً نقدياً، لمسيرها أو تضمن أي قرض يعقده المسير مع الغير أو يحصل منها على تسبيقات أو منحه تغطية في الحساب بالإطلاع، علته أن المتصرف إذا كانت لديه الضمانات الكافية، ففي مقدوره الحصول على الائتمان عن غير طريق الشركة، وإذا لم تتوفر له الضمانات الكافية، فليس من المرغوب فيه أن يحصل من الشركة على ائتمان لا يمكن أن يحصل عليه من مصدر آخر¹⁵³.

ويطال هذا المنع الممثلين الدائمين للأشخاص المعنويين المتصرفين ومراقبي الحسابات، وأزواجهم وأصولهم وفروعهم إلى الدرجة الثانية بإدخال الغاية وكل شخص وسيط لحسابهم¹⁵⁴.

ثانياً: الاتفاقيات الواجب الحصول بشأن إبرامها على ترخيص مسبق.

يجب أن يخضع كل اتفاق يبرم مباشرة أو بواسطة شخص وسيط بين الشركة ومتصرفيها أو أحد المساهمين فيها الذي يملك بصفة مباشرة أو غير مباشرة أكثر من 5% من رأسمال أو من حقوق التصويت، إلى الترخيص المسبق من مجلس الإدارة.

وتطبق هذه الأحكام على الاتفاقيات التي تبرم بين شركة مساهمة ومقاوله، يكون المسير مالكا لتلك الشركة أو شريكا ملزماً بديونها على وجه التضامن أو وكيلها أو مديراً عاماً أو عضواً في مجلس الإدارة الجماعية أو في مجلس رقابتها.

153 - مصطفى كمال طه: مرجع سابق، ص 271.

154- تنص الفقرة الأخيرة من المادة 62 من القانون 17.95 على أنه: "يسري نفس المنع على المديرين العامين والمديرين العامين المنتخبين والممثلين الدائمين للأشخاص المعنويين المتصرفين وعلى مراقبي الحسابات، كما يطبق على أزواج الأشخاص المشار إليهم في هذه المادة وأصولهم وفروعهم إلى الدرجة الثانية بإدخال الغاية وعلى كل شخص وسيط".

ويحظر كذلك على المسير تفويت أموال الشركة، أو بيع عقاراتها أو رهنها أو كرائها، ومنح الكفالات والضمانات الاحتياطية، دون الحصول على ترخيص مسبق. ولا يجري نظام الترخيص على الشركات التي تستغل مؤسسات بنكية أو مالية لأن الكفالات والضمانات الاحتياطية جزء من نشاطها الاعتيادي¹⁵⁵.

وعموما يشمل الحظر كل الاتفاقيات التي تكون للمسيرين مصلحة فيها على حساب مصلحة الشركة.

ويعد المسير أو مراقب الحسابات تقريراً خاصاً عن هذه الاتفاقيات وتبت الجمعية العامة في هذا التقرير، ويصوت على هذا الاتفاق إما بالقبول أو بالرفض ولا يشترك المسير المعني بالأمر في عملية التصويت، ولا تؤخذ بعين الاعتبار عند احتساب النصاب والأغلبية حصص المسير المعني بالأمر¹⁵⁶، وهذا من شأنه أن يعطي دوراً كبيراً للمساهمين غير المسيرين في تقرير مصير الاتفاق.

ويستثنى من هذه المقتضيات الاتفاقات المتعلقة بالعمليات المعتادة، التي يمكن للمسير أن يبرمها بمفرده دون الحاجة إلى ترخيص مسبق سواء من طرف المجلس الإداري أو الجمعية العامة، ويتعلق الأمر بالعمليات الاعتيادية التي تدخل في النشاط اليومي للشركة، كما هو محدد ضمن غرضها، متى كانت مبرمة بشروط عادية، والتي تجري طبقاً للممارسات والشروط التي يعمل بها في شركات مشابهة، دون شروط تفضيلية أو استثنائية¹⁵⁷.

يتضح على ضوء هذه المقتضيات القانونية أن المشرع أراد تقوية ودعم الرقابة التي يمارسها المجلس الإداري والمساهمين على الأعمال والتصرفات التي يباشرها المسير، والتي تخص الاتفاقات والعقود التي يبرمها مع الأغيار من جهة والشركة من جهة ثانية، سواء بصفة مباشرة أو عن طريق وسيط.

وعليه، فإن الاتفاقات غير المصادق عليها تنتج آثارها القانونية ولكن مع تحمل المسير مسؤولية الأضرار التي تسبب فيها للشركة نتيجة هذا الاتفاق.

الأمر الذي يثير جملة من الإشكالات حول الطبيعة القانونية للأعمال التي يقوم بها المسير، من قبيل التحايل والغش والتلاعب بمصالح الشركة من أجل خدمة مصالحه الشخصية.

وهذه الأعمال لا يمكن حصرها لذا ترك المشرع الباب مفتوحاً أمام الفقه والقضاء في تحديد الطبيعة القانونية لهذه التصرفات، وهل يمكن اعتبارها وإدراجها ضمن خانة الأعمال التدليسية، التي يترتب عنها قيام المسؤولية الضريبية للمسير طبقاً لمقتضيات المادة 98 من م.ت.د.ع؟

155 - المادة 70 من القانون 17.95.

156 - تنص المادة 58 من القانون 17.95 على أنه: "يتعين على المتصرف أو المدير العام أو المدير العام المنتدب أو المساهم المعني بالأمر إطلاع المجلس على كل اتفاق تنطبق عليه المادة 56 بمجرد علمه بوجوده. ولا يحق له المشاركة في التصويت على الترخيص المطلوب. يخبر رئيس مجلس الإدارة مراقب أو مراقبي الحسابات بكل الاتفاقات المرخص بها بمقتضى المادة 56 داخل أجل ثلاثين يوماً تبتدئ من تاريخ إبرامها، ويعرضها على موافقة الجمعية العامة العادية المقبلة.

يقدم مراقب أو مراقبو الحسابات تقريراً خاصاً عن هذه الاتفاقات إلى الجمعية التي تبت بناء على ذلك التقرير الذي يحدد مضمونه بمرسوم".

157 - أحمد الورفيلي: الوجيز في قانون الشركات التجارية، مجمع الأطرش للكتاب المختص، تونس، الطبعة الثانية، 2010، ص 168-200.

الفرع الثاني: النظام القانوني لأجهزة الإدارة في شركة المساهمة ذات مجلس

الإدارة الجماعية

إن أهم ما يميز نظام الإدارة الحديث، ما جاء به القانون 17.95، وهو إحداث جهازين خولت لهما إدارة شركة المساهمة ورقابتهما، والمتمثلين في مجلس الإدارة الجماعية، ومجلس الرقابة، وهو ما يعكس الفصل بين الإدارة والتسيير والرقابة في شركة المساهمة ذات مجلس الإدارة الجماعية وذات مجلس الرقابة.

وتخضع شركة المساهمة ذات مجلس الإدارة الجماعية وذات مجلس الرقابة للأحكام العامة المطبقة على الشركات التجارية والمتعلقة بشكليات التأسيس والإشهار واكتساب الشخصية المعنوية والصلاحيات التي يتمتع بها المسيرين وكيفية تعيينهم والرقابة على أعمال الإدارة والتسيير والمسؤولية المترتبة عنها.

الفقرة الأولى: تعيين أعضاء مجلس الإدارة الجماعية وانتهاء مهامهم

ميز المشرع بين نوعين من شركة المساهمة ذات مجلس الإدارة الجماعية، إذ أوجب على الشركة ذات مجلس الإدارة الجماعية التي يساوي أو يزيد رأسمالها عن مليون وخمسمائة ألف درهم تكوين مجلس للإدارة الجماعية يتولى إدارة وتسيير أمور الشركة.

أما إذا كان رأسمال الشركة يقل عن مليون وخمسمائة ألف درهم فإنه يمكن تسييرها من طرف شخص واحد يلقب بالمدير العام الوحيد ويجب أن يكون من الأشخاص الطبيعيين تحت طائلة بطلان التعيين¹⁵⁸.

ويعتبر مجلس الإدارة الجماعية الهيكل المكلف بالإدارة في شركة المساهمة ذات مجلس الإدارة الجماعية وذات مجلس الرقابة، ويزاول مهامه تحت رقابة مجلس الرقابة الذي يتولى تعيين أعضاءه ويوكل لأحدهم صفة الرئيس، خلافا لمجلس الإدارة التي تنفرد الجمعية العامة بسلطة تعيين أعضاءه.

فاختصاص مجلس المراقبة بتعيين أعضاء مجلس الإدارة الجماعية يعد من النظام العام، فلا يمكن سحب هذه السلطة منه وتقديرها إلى الجمعية العامة، ووفقا لهذه السلطة فدور مجلس المراقبة يمكن أن يكون وهميا أو غافلا عن حسن سير الإدارة، خاصة عندما يتم اختيار أعضاء لا تتوفر فيهم الكفاءة، والحقيقة أن كفاءة عضو مجلس الإدارة الجماعية لا ترتبط ارتباطا وثيقا بالمستوى العلمي أو الثقافي، وإنما بقدرته على الإلمام بمسائل الإدارة والتسيير¹⁵⁹.

158- المادتين 78 و79 من القانون 17.95.

159 - DE LA GANDARA(L.F): « Le Régime De La Responsabilité Civile De L'administrateur Selon La Loi Espagnole Sur Les Sociétés Anonymes », G.P, Septembre- Octobre, 2000, P. 1661.

البند الأول: طرق تعيين أعضاء مجلس الإدارة الجماعية

يتم تعيين أعضاء مجلس الإدارة الجماعية الأولين عند تأسيس الشركة كأعضاء مجلس الرقابة الأولين ومراقبي الحسابات الأولين والمتصرفين الأولين، وإما بموجب عقد منفصل يشكل جزءاً من النظام الأساسي يكون موقعاً وفق الشروط المنصوص عليها في المادتين 17 و18 من القانون 17.95¹⁶⁰.

ويخول للأشخاص المعينين كأعضاء لمجلس الرقابة بمجرد تسميتهم أن يعينوا أعضاء مجلس الإدارة الجماعية، ويشرعون في مزاولة مهامهم فعلياً ابتداءً من تقييد الشركة في السجل التجاري¹⁶¹، وتتطلب هذه الإجراءات نوعاً من التسلسل في التعيين، بمعنى أنه يتوجب على المكتتبين أو المساهمين المحتملين أن يعينوا أولاً أعضاء مجلس الرقابة الأولين، ويتولى هذا المجلس تعيين أعضاء مجلس الإدارة الجماعية ليكتمل تأسيس الشركة¹⁶².

ويخضع تعيين مجلس الإدارة الجماعية من طرف مجلس الرقابة لشكلية خاصة، فقرار التعيين يتخذ بأغلبية أصوات الأعضاء الحاضرين أو الممثلين، وفي حالة تساوي الأصوات، يرجح صوت الرئيس، ما لم ينص النظام الأساسي على خلاف ذلك.

ويتكون مجلس الإدارة الجماعية من عدد من الأعضاء محدد في النظام الأساسي، على ألا يتجاوز خمسة أعضاء.

غير أنه يجوز أن يرفع النظام الأساسي هذا العدد إلى سبعة حينما تكون أسهم الشركة مقيدة في بورصة القيم¹⁶³.

كما يمكن الاقتصار على المدير العام الوحيد، ويعين مجلس الرقابة أحد أعضاء المجلس رئيساً له.

160- تنص المادة 17 من القانون 17.95 على أنه: "تعد شركة المساهمة مؤسسة إثر القيام بالإجراءات الأربعة التالية:

(1) توقيع النظام الأساسي من جميع المساهمين إذا لم يتم فيتوصل المؤسسين أو واحد منهم بآخر بطاقة اكتتاب؛

(2) تحرير كل سهم نقدي بربع قيمته الإسمية على الأقل وفق أحكام المادة 21؛

(3) تحويل الحصص العينية بعد تقييمها، لفائدة الشركة التي هي في طور التأسيس طبقاً للمادة 24 وما بعدها؛

(4) القيام بإجراءات الشهر المنصوص عليها في المادة 31".

- تنص المادة 18 من القانون 17.95 على أنه: "يوقع المساهمون النظام الأساسي إما شخصياً أو بواسطة وكيل مفوض تفويضاً خاصاً".

161- تنص المادة 20 من القانون 17.95 على أنه: "يتم تعيين المتصرفين الأولين وأعضاء مجلس الرقابة الأولين ومراقبي الحسابات الأولين، إما بموجب النظام الأساسي أو بموجب عقد منفصل يشكل جزءاً من النظام الأساسي وموقع وفق نفس الشروط.

يشرعون في ممارسة مهامهم فعلياً ابتداءً من تقييد الشركة في السجل التجاري.

يخول للأشخاص المعينين كمتصرفين بمجرد تسميتهم تعيين رئيس مجلس الإدارة وإن اقتضى الحال المدير العام أو المدراء العامين والمدير العام المنتدب أو المدراء العامين المنتدبين.

يخول للأشخاص المعينين كأعضاء لمجلس الرقابة بمجرد تسميتهم أن يعينوا أعضاء مجلس الإدارة الجماعية

162- أحمد شكري السباعي: الوسيط في الشركات والمجموعات ذات النفع الاقتصادي، شركات المساهمة، مرجع سابق، ص 142-143.

163- تنص الفقرة الأولى من المادة 78 من القانون 17.95 على أنه: "يدير شركة المساهمة مجلس إدارة جماعية يتكون من عدد من الأعضاء محدد في النظام الأساسي، على ألا يتجاوز خمسة أعضاء. غير أنه يجوز أن يرفع النظام الأساسي هذا العدد إلى سبعة حينما تكون أسهم الشركة مقيدة في بورصة القيم".

وعليه يختلف النظام القانوني لمجلس الإدارة الجماعية عن ذلك المتعلق بمجلس الإدارة سواء من حيث عدد أعضائه وكيفية تعيينهم والشروط الواجب توافرها فيهم، وكذلك مدة انتدابهم.

أولاً: الشروط الواجب توافرها في أعضاء مجلس الإدارة الجماعية

تنص المادة 79 من القانون 17.95 على أنه: "... يكون أعضاء مجلس الإدارة الجماعية أو المدير العام الوحيد من الأشخاص الطبيعيين تحت طائلة بطلان التعيين. ويمكن أن يتم اختيارهم من خارج المساهمين. ويمكن أن يكونوا من أجراء الشركة...".

خلافًا لمجلس الإدارة، يجب أن يكون عضو مجلس الإدارة الجماعية شخصاً طبيعياً، والذي يمكن أن يكون من بين المساهمين في الشركة أو من غير المساهمين كما يمكن أن يكون من أجراء الشركة.

الأمر الذي يترتب عليه إقصاء الأشخاص المعنوية من إدارة شركة المساهمة ذات مجلس الإدارة الجماعية وذات مجلس الرقابة، وهذا النهج الذي تبناه المشرع المغربي يتطابق مع العديد من القوانين المقارنة كالتشريع الفرنسي¹⁶⁴، والتشريع التونسي¹⁶⁵.

الأمر الذي يدفعنا إلى التساؤل حول غاية المشرع من هذا الحظر لا سيما أنه سمح للأشخاص المعنوية بالتواجد في مجلس الإدارة، وحقيقة الأمر أن كلا الهيكلين يشرف على الإدارة في شركة المساهمة، فلماذا هذا التمايز بين النظامين القانونيين لهذا النوع من الشركات؟

ربما تسهيلاً للمهام التي يمارسها مجلس الرقابة على مجلس الإدارة الجماعية والمتعلقة بالتعيين وبالرقابة، والتي ستطرح جملة من الإشكالات في حالة نفوذ الأشخاص المعنوية لمجلس الإدارة الجماعية.

وقد أراد المشرع التنصيص على أن هذا المقتضى من القواعد الآمرة ولا يجوز مخالفته، إذ يكون التعيين باطلاً إذا ما تم خلافاً لهذه الأحكام، كأن يتم تعيين شخص معنوي عضو بمجلس الإدارة الجماعية.

كما يمكن لأعضاء مجلس الإدارة الجماعية أن يكونوا من الأجراء، وتظل الصفتين منفصلتين مع مواصلة الشخص الذي يجمع بينهما القيام بنشاطه العادي كأجير مع مباشرته لنشاط الإدارة والتسيير. كما أن

164 - L'article L225 59 Du Code De Commerce Français Dispose Que " Les membres du directoire sont nommés par le conseil de surveillance qui confère à l'un d'eux la qualité de président.

Lorsqu'une seule personne exerce les fonctions dévolues au directoire, elle prend le titre de directeur général unique.

A peine de nullité de la nomination, les membres du directoire ou le directeur général unique sont des personnes physiques. Ils peuvent être choisis en dehors des actionnaires".

165- ينص الفصل 225 من مجلة الشركات التجارية التونسية على أنه: " يدير الشركة خفية الاسم هيئة إدارة جماعية تتحمل مسؤولية إدارتها وتباشر مهامها تحت رقابة مجلس مراقبة.

ويمكن أن تتركب هيئة إدارة جماعية من فرد أو عدة أفراد لا يتجاوزون الخمسة ويجب أن يكونوا أشخاصاً طبيعيين. كما يمكن أن تباشر المهام المسندة لهيئة الإدارة الجماعية من قبل شخص طبيعي واحد وذلك في الشركات خفية الاسم التي يقل رأس مالها عن مائة ألف دينار.

وكل مخالفة لأحكام هذا الفصل ينجر عنها البطلان".

عزله من منصب التسيير لا تنقطع به العلاقة التشغيلية، ولا يبرر طرد صاحب العقدين إلا إذا كان مبرر العزل ارتكابه خطأ له تأثير على صفته كأجير كاختلاس أموال الشركة¹⁶⁶.

وفي هذه الحالة، وتفاديا لأي تحايل في الشركة اشترط المشرع الحصول على الترخيص المسبق من طرف مجلس الرقابة، إذا كان عقد الشغل قد أبرم بعد التعيين في مجلس الإدارة الجماعية¹⁶⁷، وبالتالي ممارسة الرقابة القبلية على كل اتفاق يبرم بين الشركة وأحد أعضاء إدارتها الجماعية أو مجلس رقابتها، مما يتيح مراقبة الإدارة والتسيير عبر هذه الضمانة القانونية، درء للأعمال التدليسية التي يمكن أن يقوم بها المسيرين.

ولا يمكن أن يكون عضو بمجلس الإدارة الجماعية، القاصر وفاقد الأهلية والمحكوم عليهم بسقوط الأهلية التجارية والتي يترتب عنها المنع من الإدارة أو التدبير أو التسيير أو المراقبة، بصفة مباشرة أو غير مباشرة، لكل مقاول أو شركة¹⁶⁸، وكل من حكم عليه من أجل جريمة خيانة الأمانة والنصب والاحتيال.

وغاية هذا الحظر أن أعضاء مجلس الإدارة الجماعية يتمتعون بصلاحيات واسعة وخطيرة على الشركة وعلى الأغيار وكذلك على أنفسهم قد تؤدي إلى محاسبتهم القانونية على أعمالهم وتصرفاتهم في الشركة¹⁶⁹.

ولا يمكن لعضو مجلس الإدارة الجماعية أن يتولى منصب مراقب للحسابات بالشركة أو الشركات التابعة لها¹⁷⁰، وبالمقابل لا يمكن تعيين أحد مراقبي الحسابات كعضو بمجلس الإدارة الجماعية¹⁷¹، أو تواجده في حالة تنافي كالتدخل في تسيير أمور الشركة¹⁷². وذلك ضمنا لاستقلال وحياد المجلسين، وهذا ما تؤكد المادة 86 من القانون¹⁷³ 17.95.

وعموما فالأحكام المتعلقة بحظر الجمع بين منصبتين في ذات الشركة أو شركات تابعة لها بالنسبة لشركة المساهمة ذات مجلس الإدارة الجماعية، يشبه إلى حد بعيد حظر الجمع في شركة المساهمة ذات مجلس الإدارة باستثناء بعض الإجراءات.

166 - أحمد الورفيلي: الوجيز في قانون الشركات التجارية، مرجع سابق، ص 182.

167 - المواد من 95 إلى 99 من القانون 17.95.

168 - تنص المادة 711 من مدونة التجارة على أنه: "يترتب عن سقوط الأهلية التجارية منع الإدارة أو التدبير أو التسيير أو المراقبة، بصفة مباشرة أو غير مباشرة، لكل مقاول تجارية أو حرفية ولكل شركة تجارية ذات نشاط اقتصادي".

169 - KOLSI (S): « Le Statut Juridique Des Dirigeants De La Société Anonyme », Thèse De Doctorat, 1997, F.S.J.P.S Tunis 2, P. 63s.

170 - تنص المادة 161 من القانون 17.95 على أنه: "لا يمكن تعيين الأشخاص الآتي ذكرهم كمراقبي حسابات:

المؤسسون وأصحاب الحصص العينية والمستفيدون من امتيازات خاصة وكذا المتصرفون وأعضاء مجلس الرقابة أو مجلس الإدارة الجماعية بالشركة أو الشركات التابعة لها..."

171 - المادة 162 من القانون 17.95.

172 - تنص المادة 166 من القانون 17.95 على أنه: "يقوم مراقب أو مراقبو الحسابات بصفة دائمة، باستثناء التدخل في تسيير الشركة، بمهمة التحقق من القيم والدفاتر والوثائق المحاسبية للشركة ومن مراقبة مطابقة محاسبتها للقواعد المعمول بها..."

173 - تنص المادة 86 من القانون 17.95 على أنه: "لا يمكن لأي عضو من أعضاء مجلس الرقابة أن يكون عضوا في مجلس الإدارة الجماعية.

إذا عين أحد أعضاء مجلس الرقابة في مجلس الإدارة الجماعية، تنتهي مدة انتدابه في مجلس الرقابة بمجرد شروعه في مزاولة مهامه.

لا يجوز أن يكون عضوا في مجلس الإدارة الجماعية أي شخص طبيعي أجبراً كان أو وكيلاً لشخص معنوي عضو في مجلس رقابة الشركة".

ثانيا: مدة انتداب أعضاء مجلس الإدارة الجماعية

يحدد النظام الأساسي مدة انتداب مجلس الإدارة الجماعية، إذ تدوم عضوية مجلس الإدارة الجماعية ست سنوات على أبعد تقدير، وتكون قابلة للتجديد على ألا تقل عن سنتين، وفي غياب مقتضيات نظامية، تكون مدة الانتداب محددة في أربع سنوات¹⁷⁴.

والملاحظ أن المشرع نص صراحة على الحد الأقصى والأدنى لمدة انتداب أعضاء مجلس الإدارة الجماعية، والتي يحددها النظام الأساسي وليس مجلس الرقابة الذي يملك حق التعيين، وهي مدة طويلة ضمانا لاستقرار المجلس وحسن التسيير، الأمر الذي دأبت عليه جل التشريعات¹⁷⁵ المقارنة نظرا لفعاليته.

أما في حالة الشغور يتم تعيين من يشغل المقعد الشاغر للمدة الباقية إلى غاية تجديد مجلس الإدارة الجماعية، وفي حالة تقاعس مجلس الرقابة عن ذلك، كان لكل ذي مصلحة أن يطلب من رئيس المحكمة بصفته قاضي المستعجلات القيام بهذا التعيين بصفة مؤقتة.

ويمكن تجديد تعيين أعضاء مجلس الإدارة الجماعية، الأمر الذي يتيح للعضو البقاء في منصبه مدى الحياة، لا سيما أن المشرع لم يحدد عدد المرات التي يمكن تجديد فيها أعضاء المجلس أو إعادة تعيينهم.

وتنتهي مهام أعضاء مجلس الإدارة الجماعية، إما بانتهاء مدة الانتداب المحددة في النظام الأساسي، أو بالاستقالة أو الوفاة أو العزل أو حذف نظام الإدارة المزدوج أو بحل الشركة أو تحويلها.

البند الثاني: انتهاء مهام أعضاء مجلس الإدارة الجماعية

تنتهي مهام أعضاء مجلس الإدارة الجماعية بنفس الأسباب التي تنتهي بها مهام أعضاء مجلس الإدارة، وهي أسباب متعددة، يمكن أن تتعلق بالعضو نفسه أو ترجع إلى الشركة.

174- تنص المادة 81 من القانون 17.95 على أنه: "يحدد النظام الأساسي مدة انتداب مجلس الإدارة الجماعية على ألا تقل عن سنتين وألا تتجاوز ست سنوات. وفي غياب مقتضيات نظامية، تكون مدة الانتداب محددة في أربع سنوات. وفي حالة شغور أحد المقاعد، يعين من يشغله للمدة الباقية إلى غاية تجديد مجلس الإدارة الجماعية".

175- L'article l225 62 du code de commerce français: « Les statuts déterminent la durée du mandat du directoire dans la limites comprises entre deux et six ans. A défaut de disposition statutaire, la durée du mandat est de quatre ans. En cas de vacance, le remplacement est nommé pour le temps qui reste a courir jusqu'au renouvellement du directoire ».

- الفصل 226 من مجلة الشركات التجارية التونسية: "يعين مجلس المراقبة أعضاء مجلس الإدارة الجماعية لمدة أقصاها ست سنوات قابلة للتجديد إلا إذا نص العقد التأسيسي على خلاف ذلك".

أولاً: انتهاء المهام بسبب العضو

إن أول سبب لانتهاء مهام عضو مجلس الإدارة هو عدم تجديد عضويته بعد انتهاء مدة انتدابه والتي حددها المشرع في ست سنوات قابلة للتجديد¹⁷⁶، وفي هذه الحالة لا يمكن للعضو الاستمرار في مزاولة مهامه وإلا أعتبر بمثابة مسير فعلي للشركة والذي يخضع لنفس المسؤوليات التي تقع على كاهل المسير القانوني للشركة.

إلى جانب انتهاء مدة انتداب عضو مجلس الإدارة الجماعية، تشكل الاستقلالية سبباً من أسباب انتهاء مهام العضو، ويبقى هذا المبدأ مكرساً بالأحكام العامة الواردة بالفصل 942 من قانون الالتزامات والعقود¹⁷⁷، إلا أنه لا يجوز للعضو الاستقالة عن سوء نية قصد الإضرار بمصالح الشركة أو التملص من المسؤولية، وإلا التزم بتعويض الشركة عن الأضرار التي لحقتها جراء استقالته¹⁷⁸.

وتنتهي مهام عضو مجلس الإدارة الجماعية كذلك بالوفاة أو حذف نظام الإدارة الإزدواجية أو اضمحلال الشركة أو تغيير شكلها القانوني.

ثانياً: انتهاء المهام بسبب الشركة

يشكل العزل أهم سبب راجع للشركة في إنهاء مهام عضو مجلس الإدارة الجماعية، وقد ميز المشرع عزل أعضاء مجلس الإدارة الجماعية مقارنة بعزل أعضاء مجلس الإدارة، ويتجلى ذلك في أنه لا يمكن اللجوء إلى عزل أعضاء مجلس الإدارة الجماعية دون وجود سبب مشروع.

إذ تنص المادة 80 من القانون 17.95 على أنه: "يمكن للجمعية العامة عزل أعضاء مجلس الإدارة الجماعية أو المدير العام الوحيد، كما يمكن لمجلس الرقابة عزلهم عندما تنص الأنظمة الأساسية للشركة على ذلك. وإذا اتخذ قرار العزل دون سبب مشروع، يمكن أن يكون محل تعويض".

وتتمتع الجمعية العامة ومجلس الرقابة بسلطة عزل أعضاء مجلس الإدارة الجماعية، بالرغم من أن التعيين يتم من طرف مجلس الرقابة، الذي كان يكتفي باقتراح العزل فقط دون أن يقرره، مما كان يطرح إشكالية ممارسة الجمعية العامة سلطة العزل دون اقتراح من طرف مجلس المراقبة؟

176 - تنص المادة 81 من القانون 17.95 على أنه: "يحدد النظام الأساسي مدة انتداب مجلس الإدارة الجماعية على ألا تقل عن سنتين وألا تتجاوز ست سنوات. وفي غياب مقتضيات نظامية، تكون مدة الانتداب محددة في أربع سنوات. وفي حالة شغور أحد المقاعد، يعين من يشغله للمدة الباقية إلى غاية تجديد مجلس الإدارة الجماعية".

177 - ينص الفصل 942 من ق.ل.ع على أنه: "إذا فسخ الموكل أو الوكيل العقد بغتة، وفي وقت غير لائق ومن غير سبب معتبر، ساغ الحكم لأحدهما على الآخر بالتعويض عما لحقه من ضرر، ما لم يتفق على غير ذلك.

والقاضي هو الذي يحدد التعويض في وجوده ومداه، وفقاً لطبيعة الوكالة وظروف التعامل وعرف المكان".

178 - كمال العياري: المسير في الشركات التجارية، مرجع سابق، ص 173-174.

حيث كان يرى بعض الفقهاء أنه لا يمكن للجمعية العامة أن تقرر عزل أعضاء مجلس الإدارة الجماعية دون وجود اقتراح من طرف مجلس الرقابة¹⁷⁹.

لكن بعد التنقيح الذي عرفه قانون الشركات سنة 2008 أصبح مجلس الرقابة يتمتع بسلطة عزل أعضاء مجلس الإدارة الجماعية إلى جانب الجمعية العامة.

ويجب أن يكون قرار العزل معللا ومبنيا على سبب مشروع وإلا كان محل تعويض للعضو المعزول، وقد صدرت عدة أحكام عن القضاء الفرنسي حول ماهية السبب المشروع¹⁸⁰، ولعل أهم الأسباب المشروعة التي تبرر عزل عضو مجلس الإدارة الجماعية هو امتناع هذا الأخير عن أداء ديون وضرائب الشركة، علاوة على تعرض أصول الشركة لنقص هام أثناء مزاولته لمهامه¹⁸¹. مما يترتب عليه الإضرار بمصلحة الشركة وعجزها عن أداء ديونها بصفة عامة والدين الضريبي بصفة خاصة.

ولا يفسخ عقد عمل العضو المعزول من مجلس الإدارة الجماعية الذي يكون في نفس الوقت أجيروا بالشركة بسبب مجرد العزل¹⁸².

أما في حالة الشغور يتم تعويض العضو لسد الشغور الحاصل في مجلس الإدارة الجماعية، إذ يتعين على مجلس الرقابة ملؤه داخل أجل شهرين، وإلا فيمكن لكل ذي مصلحة أن يطلب من رئيس المحكمة بصفته قاضي المستعجلات القيام بهذا التعيين بصفة مؤقتة. يمكن تعويض الشخص المعين بهذه الطريقة في أي وقت من طرف مجلس الرقابة¹⁸³.

ضمانا لمواصلة العمل وإدارة الشركة على الوجه الأكمل ووفق النصاب القانوني.

ويخضع تعيين أعضاء مجلس الإدارة الجماعية وانتهاء مهامهم للشهر ما لم يكن التعيين قد تم في النظام الأساسي، إذ لا يمكن للشركة أن تحتج في مواجهة الغير بتعيين أعضاء المجلس وانتهاء مهامهم ما لم يتم نشرها بصفة قانونية.

179-DAHDOUH(H) et DAHDOUH (C.L), «Droit commercial - Sociétés et groupements - Règles spécifiques aux sociétés et groupements» Volume II - Tome 2 - Publication IHE, 2006, P426.

180-Cass. Com : 19 Décembre 2006, N° 05 15 803, Bulletin D'information, 15 Avril 2007, N° 852.

- Cour D'appel Paris, Arrêt N° 1998/26004 Du 31 Janvier 2001.

- Cour De Cassation, Chambre Commerciale, Arrêt Du 17 Juillet 1984, Bulletin 1984, IV,N°240.

181 - أحمد شكري السباعي: الوسيط في الشركات والمجموعات ذات النفع الاقتصادي، مرجع سابق، ص 151-152.

182- تنص الفقرة الثانية من المادة 80 من القانون 17.95 على أنه: "لا يفسخ عقد عمل العضو المعزول من مجلس الإدارة الجماعية الذي يكون في نفس الوقت أجيروا للشركة بسبب العزل وحده".

183 - الفقرة الثانية من المادة 79 من القانون 17.95.

الفقرة الثانية: صلاحيات مجلس الإدارة الجماعية والقيود الواردة عليها

يتمتع أعضاء مجلس الإدارة الجماعية بنفس السلطات المخولة لمجلس الإدارة بالنسبة لشركة المساهمة ذات مجلس الإدارة، ولا يمكن أن يعارض الغير حسن النية بتحديد صلاحيات أعضاء المجلس، فتكون الأعمال المنجزة خارج إطار الصلاحيات المخولة للأعضاء نافذة وملزمة إزاء الغير، دون أن ينفي ذلك حق الشركة في الرجوع على المسيرين¹⁸⁴.

وتخول هذه الصلاحيات التمتع بأوسع السلط للتصرف باسم الشركة في حدود غرضها، وتمثيلها في علاقاتها مع الأغيار.

البند الأول: صلاحيات مجلس الإدارة الجماعية

تتوزع صلاحيات مجلس الإدارة الجماعية بين سلط عامة وهي تلك التي أبقى المشرع على عموميتها درءا للتحديد، وسلط خاصة تم ضبطها قانونيا بصفة خاصة.

أولاً: الصلاحيات العامة

تتمثل الصلاحيات العامة لأعضاء مجلس الإدارة الجماعية في ضبط الإستراتيجية العامة للشركة والسهر على مدى تنفيذها من قبل المسيرين، شريطة التقيد بغرض الشركة¹⁸⁵.

ويباشر أعضاء مجلس الإدارة الجماعية صلاحياتهم في حدود غرض الشركة باستثناء الصلاحيات التي منحها المشرع صراحة لمجلس الرقابة وجمعيات المساهمين.

وتكون الشركة ملزمة في علاقاتها مع الغير بتصرفات أعضاء مجلس الإدارة الجماعية، إلا إذا أثبتت بأن الغير كان على علم بأن التصرف يتجاوز ذلك الغرض أو لم يكن ليجهله نظرا للظروف، ولا يكفي مجرد نشر النظام الأساسي لإقامة هذه الحجة¹⁸⁶.

ويمكن للنظام الأساسي أن يحد من سلطات مجلس الإدارة الجماعية، إلا أنه في هذه الحالة لا يحتج بمقتضياته ضد الأغيار.

كما يمكن لأعضاء مجلس الإدارة الجماعية أن يتقاسموا مهام الإدارة شريطة الحصول على ترخيص مسبق من طرف مجلس الرقابة، غير أنه لا يجوز في أي حال من الأحوال أن يترتب عن هذا التقسيم تجريد مجلس

184 - أحمد الورفلي: الوجيز في قانون الشركات التجارية، مرجع سابق، ص 225.

185- تنص الفقرة الأولى من المادة 102 على أنه: " تخول لمجلس الإدارة الجماعية أوسع السلط للتصرف باسم الشركة في جميع الظروف، وبإزاولها في حدود غرض الشركة مع مراعاة السلط المخولة صراحة بمقتضى القانون لمجلس الرقابة وجمعيات المساهمين".

186- تنص الفقرة الثانية من المادة 102 من القانون 17.95 على أنه: "تلتزم الشركة في علاقاتها مع الأغيار بتصرفات مجلس الإدارة الجماعية ولو لم تكن لها علاقة بغرض الشركة، إلا إذا أثبتت بأن الغير كان على علم بأن التصرف يتجاوز ذلك الغرض أو لم يكن ليجهله نظرا للظروف، ولا يكفي مجرد نشر النظام الأساسي لإقامة هذه الحجة".

الإدارة الجماعية من صبغة جهاز يتولى إدارة الشركة جماعيا، ويتحمل أعضاء المجلس المسؤولية المترتبة عن أخطاء الإدارة دون تمييز.

إذ في حالة تعدد المسؤولين عن الضرر وتعذر تحديد فاعله الأصلي، من بينهم، أو تعذر تحديد النسبة التي ساهموا بها في الضرر، كان كل منهم مسؤولا بالتضامن عن النتائج¹⁸⁷.

ويتحمل مجلس الإدارة الجماعية علاوة عن ذلك مسؤولية المعلومات الموجهة إلى المساهمين وإلى العموم إن تعلق الأمر بالشركات التي تدعو الجمهور للاكتتاب.

ثانيا: الصلاحيات الخاصة

علاوة على الصلاحيات العامة التي يضطلع بها أعضاء مجلس الإدارة الجماعية، أورد المشرع جملة من الصلاحيات الخاصة، والتي لا يمكن حصرها لأنها جاءت وفق مواد متفرقة، سنكتفي بإدراجها كالتالي:

- 1- تقديم تقريراً لمجلس الرقابة مرة كل ثلاثة أشهر على الأقل¹⁸⁸؛
- 2- إعداد القوائم التركيبية عند اختتام كل سنة مالية، وفق ما هو محدد في القانون¹⁸⁹ 9.88، وحصر النتيجة الصافية للسنة المالية ومشروعاً لرصد هذه النتيجة ليعرضها على موافقة الجمعية العامة العادية السنوية¹⁹⁰؛
- 3- يحدد مجلس الإدارة الجماعية كيفية أداء الأرباح المصنوع عليها من طرف الجمعية العامة في حالة عدم قيامها بذلك داخل أجل أقصاه تسعة أشهر تبتدئ من اختتام السنة المالية ما لم يتم تمديدها بأمر استعجالي من رئيس المحكمة بناء على طلب من مجلس الإدارة الجماعية¹⁹¹؛
- 4- يمكن لمجلس الإدارة الجماعية تفويض السلط المخولة له وفقاً لأحكام الفقرة الأولى والثانية والثالثة والرابعة من المادة 104 من القانون 17.95؛
- 5- قيام مجلس الإدارة الجماعية بزيادة¹⁹² أو تخفيض¹⁹³ رأس المال بناء على تفويض من الجمعية العامة؛

187 - الفصل 99 و100 من ق.ل.ع.

188 - الفقرة الثامنة من المادة 104 من القانون 17.95.

189 - القانون 9.88 المتعلق بالقواعد المحاسبية الواجب على التجار العمل بها الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.92.138 بتاريخ 30 جمادى الآخرة 1413 الموافق لـ 25 ديسمبر 1992. الجريدة الرسمية عدد 4183 بتاريخ 30/12/1992 الصفحة 1867.

190 - المادة 327 من القانون 17.95.

191 - الفقرة الأخيرة من المادة 104 من القانون 17.95.

192 - المادة 186 من القانون 17.95.

193 - المادة 209 من القانون 17.95.

6- تقديم بيان إلى أقرب جمعية عامة عن كيفية استعمال السلط المخولة إليه وفقا لأحكام الفقرة الثالثة من المادة 186 من القانون 17.95؛

7- تقديم تقرير للجمعية العامة يبين فيه أسباب إصدار سندات القرض مع تحديد الأجل أو الآجال التي يمكن خلالها ممارسة حق الخيار الممنوح لحاملي السندات وتبيان القواعد التي سيتم وفقها تحويل سندات القرض إلى أسهم¹⁹⁴؛

وتجدر الإشارة إلى أن هذه السلطات الواسعة المخولة لأعضاء مجلس الإدارة الجماعية ليست مطلقة، بل ترد عليها جملة من القيود ضمان للحيد والنزاهة وحسن التصرف وفعالية الإدارة والتسيير، ودرء لاستغلال المسيرين لمناصبه داخل الشركة خدمة لمصالحهم الشخصية.

البند الثاني: القيود الواردة على سلطات مجلس الإدارة الجماعية

يتمتع مجلس الإدارة الجماعية بسلطات واسعة للتصرف باسم الشركة ولحسابها في جميع الظروف¹⁹⁵، وتحت رقابة مجلس الرقابة، وذلك مع مراعاة السلطات التي يخولها القانون صراحة لمجلس الرقابة وجمعية المساهمين، طبقا لمقتضيات المادة 102 من القانون 17.95.

وبالرغم من هذه السلطات العديدة التي يتمتع بها مجلس الإدارة الجماعية باعتباره الجهاز الساهر على إدارة أمور الشركة، فإن صلاحياته محدودة بجملة من القيود التي لا يمكن تجاوزها والتي تنوزع بين قيود قانونية وأخرى نظامية.

أولاً: القيود القانونية

طبقا لمقتضيات المادة 102 من القانون 17.95 تم تحديد نوعين من الضوابط القانونية التي لا يجوز لمجلس الإدارة الجماعية تجاوزها والتي تتجلى فيما يلي:

1- عدم تجاوز مجلس الإدارة الجماعية لاختصاصاته

لا يمكن لمجلس الإدارة الجماعية تجاوز حدود اختصاصاته إلى درجة المساس باختصاصات الهيئات الأخرى المخولة لها صراحة بمقتضى القانون، وبالتالي منع تداخل الاختصاصات بين مختلف الهياكل، إذ لا يجوز لمجلس الإدارة الجماعية اتخاذ القرارات أو القيام بالأعمال التي هي من اختصاص مجلس الرقابة أو جمعيات المساهمين كتعيين أو عزل أحد أعضاء مجلس الرقابة أو المصادقة على القوائم المالية أو القيام بتعديل النظام الأساسي للشركة...إلخ.

194 - تنص المادة 318 من القانون 17.95 على أنه: "يجب على مجلس الإدارة أو مجلس الإدارة الجماعية أن يبين في التقرير الذي يتعين عليه عرضه على الجمعية أسباب الإصدار مع تحديد الأجل أو الآجال التي يمكن خلالها ممارسة حق الخيار الممنوح لحاملي سندات القرض مع تبيان القواعد التي سيتم وفقها تحويل سندات القرض إلى أسهم".

195 - JEROME BONNARD: « Droit Des Sociétés », 8ème Edition, Ed Hachette, Paris, 2011, P110.

2- حضر التصرف خارج نطاق غرض الشركة

لا يجوز لمجلس الإدارة الجماعية القيام بالأعمال والتصرفات التي تتجاوز نطاق غرض الشركة، إذ ينبغي على أعضاء مجلس الإدارة الجماعية التقيد بغرض الشركة.

وتبقى هذه الأخيرة ملتزمة في علاقاتها مع الغير بهذه الأعمال، حتى وإن كانت خارج غرضها حماية لمصالحها ومصالح الشركاء والغير حسن النية المتعامل مع الشركة، إلا إذا ثبت بأن ذلك الغير كان يعلم بأن هذا العمل يتجاوز موضوع الشركة، أو لم يكن يجهل هذا التجاوز نظرا للظروف¹⁹⁶، ولا يكفي مجرد نشر النظام الأساسي للشركة ليكون قرينة قاطعة على علم الغير باختصاصات مجلس الإدارة الجماعية.

ثانيا: القيود الاتفاقية

خولت المادة 102 من القانون 17.95 للمساهمين الحق في التنصيص على بعض الشروط ضمن النظام الأساسي للشركة، من أجل الحد من سلطات وصلاحيات مجلس الإدارة الجماعية، كأن يشترط خضوع إبرام بعض العمليات لترخيص مسبق من طرف مجلس الرقابة، كتفويت العقارات وكذا التفويت الكلي أو الجزئي للمساهمات المدرجة في أصول الشركة الثابتة وكذا تكوين تأمينات وكذا الكفالات والضمانات الإحتياطية والضمانات باسم الشركة، عدا إن تعلق الأمر بشركات تستغل مؤسسة بنكية أو مالية¹⁹⁷.

كل هذه العمليات المبرمة تستوجب ترخيص مسبق من طرف مجلس الرقابة، وذلك وفق الشروط المنصوص عليها في النظام الأساسي للشركة، كما يجوز إدراج قائمة معينة من بعض العقود في النظام الأساسي للشركة، والتي لا يمكن لمجلس الإدارة الجماعية إبرامها إلا بإذن من مجلس الرقابة¹⁹⁸، وفي حالة رفض هذا الأخير منح الترخيص يمكن أن يعرض مجلس الإدارة الجماعية الخلاف على الجمعية العامة قصد البت فيه.

ولا يمكن الاحتجاج أمام الغير بعدم وجود ترخيص إلا إذا أقامت الشركة الدليل على علمهم بذلك أو على أنهم ما كانوا ليجعلوا ذلك.

وتبقى الحكمة من إقرار هذه الرقابة، ضمان سلامة الإدارة، ومنع أعضاء مجلس الإدارة الجماعية من استغلال مناصبهم للحصول على مزايا مالية غير مشروعة والإضرار بمصالح الشركة.

وإذا كان مجلس الإدارة في النظام الكلاسيكي يسعى إلى تسيير ومراقبة نشاط الشركة، فإن النظام المزدوج يهدف إلى إحكام الرقابة على الأداء الذي يقوم به أعضاء مجلس الإدارة الجماعية في إدارتهم للشركة، وهذا يعد من قبيل حكمة (أو حوكمة) الشركات¹⁹⁹ التي تهدف بالأساس إلى تحقيق الجودة والتميز في الأداء عن طريق

196 - TAYEB BELLOULA : « Droit Des Société », 2ème Edition, Ed. Berti, Alger, 2009, P 159-160.

197- المادة 104 من القانون 17.95

198- فتيحة يوسف مولودة عماري: أحكام الشركات التجارية وفقا للنصوص التشريعية والمراسيم التنفيذية الحديثة، الطبعة الثانية، دار الغرب للنشر والتوزيع وهران، الجزائر، 2007، ص 164.

199 - مصطلح حكمة (أو حوكمة) الشركات:

اختيار الأساليب المناسبة لتحقيق أهداف الشركة. وبالتالي الحد من سلبات النظام الكلاسيكي الذي يجمع بين الإدارة والمراقبة.

-
- المفهوم الضيق: يقصد بها النظام الذي يتم بموجبه توجيه الشركة والمراقبة عليها، وبالتالي فهي مجموعة من العلاقات بين الجهاز التنفيذي لإدارة شركة ما ومجلس إدارتها والمساهمين فيها.
 - المفهوم الواسع: يقصد بها مجموع القواعد والإجراءات التي يتم بموجبها إدارة الشركة والمراقبة عليها عن طريق تنظيم العلاقات بين مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية وأصحاب المصالح الآخرين وكذلك المسؤولية الاجتماعية والبيئية للشركة، وعليه تهتم حوكمة الشركات بشكل أساسي بالأسلوب الذي يتم به إدارة الشركة والمراقبة عليها، ويفحص قدرات مجلس الإدارة على وضع سياسات ورسم أهداف للشركة تتفق ومصالحة المساهمين وأصحاب المصالح الآخرين.
- للمزيد أنظر: حمدي محمود بارود: مجلة جامعة الأزهر، سلسلة العلوم الإنسانية، غزة، 2010، المجلد 21، العدد 2، ص 447-508.

المطلب الثاني: النظام القانوني لأجهزة التسيير في شركة المساهمة

إذا كان مجلس الإدارة في شركة المساهمة ذات مجلس الإدارة، أو مجلس الإدارة الجماعية في شركة المساهمة ذات مجلس الإدارة الجماعية ومجلس الرقابة، هو الذي يتولى إدارة الشركة بالمعنى الواسع، وخاصة من حيث وضع خطوطها الرئيسية، وتوجيه سياستها العامة، فإنه يصعب على هذه المجالس الجماعية أن تمارس الإدارة في حياة الشركة اليومية، لذلك كان لابد من وجود أجهزة التسيير التي تقوم على فكرة الوحداية، حيث يعهد التسيير إلى شخص واحد مع إمكانية مساعدته من طرف أشخاص ينتدبون للقيام بهذه المهمة.

وأمام تعدد الأشخاص المكلفين بتسيير الشركة، وفي ظل اختلاف أنظمة التسيير، كان لزاما التعرض إلى النظام القانوني لأجهزة التسيير لكل من شركة المساهمة ذات مجلس الإدارة، وشركة المساهمة ذات مجلس الإدارة الجماعية ومجلس الرقابة.

الفرع الأول: النظام القانوني لأجهزة التسيير في شركة المساهمة ذات مجلس إدارة

يتولى الإدارة العامة للشركة إما رئيس المجلس الإداري بصفته رئيسا مديرا عاما، أو شخص آخر يسمى المدير العام بمساعدة مدير عام منتدب أو عدة مدراء عامين منتدبين طبقا لما تنص عليه المادة 67²⁰⁰ و67 مكررة²⁰¹ من قانون 95 – 17.

ويختار مجلس الإدارة وفق الشروط المحددة في النظام الأساسي إحدى الطريقتين أعلاه لمزاولة مهام الإدارة العامة، فنكون أمام حالتين:

- حالة دمج مهام رئيس مجلس الإدارة ومهام المدير العام الذي يضطلع بمهام التسيير فنتحدث عن الرئيس المدير العام؛
- حالة الفصل بين مهام الرئاسة ومهام التسيير فنتحدث عن رئيس مجلس الإدارة والمدير العام.

200- تنص المادة 67 على أنه: "يتولى الإدارة العامة للشركة تحت مسؤوليته إما رئيس مجلس الإدارة بصفته رئيسا مديرا عاما أو أي شخص طبيعي آخر يعينه مجلس الإدارة بصفة مدير عام...".

201- تنص المادة 67 مكرر على أنه: "يمكن لمجلس الإدارة بناء على اقتراح من المدير العام، أن يفوض شخصا أو عدة أشخاص طبيعيين لمساعدة المدير العام بصفة مدير عام منتدب...".

الفقرة الأولى: رئيس المجلس الإداري بصفته رئيسا مديرا عاما

يعتمد القانون المغربي مبدأ هاما أساسه أن مجلس الإدارة هو الذي يختار ما إذا كان رئيس المجلس هو الذي يضطلع بمهام الإدارة العامة أو يسندها إلى شخص آخر بصفته مديرا عاما²⁰².

وفي حالة عدم تنصيب النظام الأساسي على أي اختيار يتولى رئيس مجلس الإدارة، تحت مسؤوليته، مهام الإدارة العامة²⁰³، وقد بنى المشرع المغربي هذا التوجه إسوة بالمشرع الفرنسي الذي أقر هذا المبدأ بموجب القانون عدد 420 لسنة 2001 المؤرخ في 15 ماي 2001²⁰⁴.

على عكس المشرع التونسي، الذي مازال يعتمد الجمع بين مهام الرئاسة ومهام التسيير كمبدأ، أي أنه في الحالة التي لا يختار فيها المساهمين الفصل فإن الجمع بين المهام هو الذي يسري²⁰⁵، الأمر الذي يقبل النقد إذ أن الأصل ينبغي أن يكون عدم الجمع بين المهام، فيما يجب أن يكون الجمع من الحالات الاستثنائية الممنوحة للمساهمين²⁰⁶.

ويعين رئيس المجلس الإداري من بين الأعضاء، يتولى مهمة تسيير أمور الشركة ويتمتع بصلاحيات مستمدة من القانون وليس من توكيل باقي أعضاء المجلس، وترجع تسمية الرئيس المدير العام أن نفس الشخص يجمع بين أعباء الرئاسة وأعباء الإدارة، لتوجيه وتسيير الحياة اليومية للشركة وذلك تحت المراقبة المستمرة والدائمة لمجلس الإدارة²⁰⁷.

البند الأول: شروط تعيين رئيس المجلس الإداري وانتهاء مهامه

يعتبر الرئيس المحرك الأساسي للمجلس الإداري، ونظرا لأهمية المهام التي يضطلع بها، ولجسامة المسؤولية التي يتحملها عن الأخطاء والمخالفات المرتكبة أثناء قيامه بوظيفته المتعلقة بإدارة وتسيير الشركة، فإن

202 - الفقرة الثانية من المادة 67 من القانون 17.95.

203 - الفقرة الرابعة من المادة 67 من القانون 17.95.

204 - Article L225 1-51 Du Code De Commerce Français: "la direction générale de la société est assumée, sous sa responsabilité, soit par le président du conseil d'administration, soit par une autre personne physique nommée par le conseil d'administration et portant le titre de direction général.

Dans les conditions définies par les statuts, le conseil d'administration choisit entre les deux modalités d'exercice de la direction générale visées au premier alinéa..."

205 - ينص الفصل 208 من مجلة الشركات التونسية على أنه: "ينتخب مجلس الإدارة من بين أعضائه رئيسا له صفة الرئيس المدير العام. ويجب أن يكون شخصا طبيعيا مساهما في الشركة والا اعتبر انتخابه باطلا.

ويحدد مجلس الإدارة أجرة الرئيس المدير العام الذي يعين لمدة لا تتجاوز مدة عضويته بالمجلس ويمكن انتخابه مرة أو عدة مرات.

كما يمكن لمجلس الإدارة عزله في أي وقت كان، ويعتبر باطلا كل شرط مخالف لذلك".

206 - كمال العياري: المسير في الشركات التجارية، الجزء الثاني، مرجع سابق، ص 201.

207 - ANNETTE REBORD: « L'essentiel Du Droit De L'entreprise », Ed. Ellipses, Paris, 2008, P 70.

تعيينه لمنصب الرئيس يخضع لشروط قانونية دقيقة²⁰⁸، لابد من احترامها دون أن ننسى الحديث عن مدة انتدابه وأسباب وطرق انتهاء مهامه.

أولاً: شروط تعيين رئيس المجلس الإداري

جعل المشرع المغربي تعيين رئيس المجلس الإداري، أمراً إلزامياً بعدما كان اختياريًا، وموكولاً وجوباً لمجلس الإدارة بموجب مقتضيات المادة 63 من القانون²⁰⁹ 17.95.

إذ ينتخب المجلس الإداري من بين أعضائه رئيساً والذي يجب أن تتوفر فيه مجموعة من الشروط وكذا احترام العديد من الإجراءات والتدابير، وذلك تحت طائلة بطلان التعيين إذا تخلف فيه شرط من الشروط التالية:

1- أن يكون شخصاً طبيعياً

يجب أن يكون رئيس المجلس الإداري شخصاً طبيعياً تحت طائلة بطلان تعيينه، وذلك خلافاً لما هو عليه الأمر بالنسبة لتعيين المتصرفين حيث أجاز المشرع أن يكونوا أشخاصاً طبيعيين أو اعتباريين.

وعليه يشكل إسناد المشرع رئاسة المجلس إلى الشخص الطبيعي توجهاً إيجابياً، يرمي من جهة إلى ضمان البساطة في الإدارة والتسيير وتوخي الجودة والفعالية، وضمان نوع من الاستقرار في العلاقات بين الرئيس وأعضاء مجلس الإدارة والأغيار، علاوة على تفادي التعقيدات التي يمكن أن يطرحها الشخص الاعتباري، بحيث أنه لا يتولى الإدارة بنفسه بل يوكل من يمثله بجميع التصرفات نيابة عنه، وهو الأمر الذي تؤكد المادة 42 من القانون²¹⁰ 17.95.

ومن جهة ثانية فإنه يسهل تحديد المسؤولية المدنية والجنائية والجبائية للمسير، ويمكن من تفادي تعيين ممثل دائم للشخص الاعتباري، وما يترتب عن ذلك من إشكالات²¹¹ إذا كان الرئيس شخصاً اعتبارياً، بحيث يصعب تحديد مسؤولياته عن الأخطاء والمخالفات المرتكبة أثناء مزاويلته مهام تسيير الشركة وبالتالي يصعب متابعتها.

208- ادريس فائق: التسيير القانوني لشركة المساهمة على ضوء التشريع المغربي والمقارن، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا، جامعة القاضي عياض، مراكش، السنة الجامعية 1990-1991، ص 41.

209- تنص المادة 63 من القانون 17.95 على أنه: "ينتخب مجلس الإدارة من بين أعضائه وفق النصاب والأغلبية المنصوص عليهما في المادة 50 رئيساً يكون تحت طائلة بطلان تعيينه، شخصاً طبيعياً.

يعين الرئيس لمدة لا يمكن أن تتجاوز مدة مأموريته كمتصرف. ويمكن تجديد انتخابه.

يمكن لمجلس الإدارة عزله في أي وقت. وكل شرط مخالف يعد كأن لم يكن".

210- تنص المادة 42 من القانون 17.95 على أنه: "يمكن لشخص اعتباري أن يعين متصرفاً ما لم يتضمن النظام الأساسي ما يخالف ذلك. ويجب على هذا الشخص عند تعيينه تسمية ممثل دائم عنه يخضع لنفس الشروط والالتزامات ويتحمل نفس المسؤوليات المدنية والجنائية كما لو كان متصرفاً باسمه الخاص، وذلك دون المساس بالمسؤولية التضامنية للشخص الاعتباري الذي يمثله.

إذا عزل الشخص المعنوي ممثله الدائم، وجب عليه إبلاغ الشركة دون تأخير، بواسطة رسالة مضمونة، بذلك العزل وبهوية ممثله الدائم الجديد. وينطبق نفس الأمر في حالة وفاة أو استقالة الممثل المذكور".

211- أحمد شكري السباعي: الجزء الرابع، مرجع سابق، ص 56.

2- أن يكون متصرفا

إلى جانب وجوب توفر شرط الشخص الطبيعي، ينبغي على الرئيس المدير العام أن يكون من أعضاء مجلس الإدارة المتصرفين تحت طائلة البطلان، وتتجلى غاية المشرع من إلزام هذا الشرط، ضرورة توفر رئيس المجلس الإداري على نفس الشروط المتطلبة في المتصرفين المحددة بموجب المادة 44 من القانون²¹² 17.95، والتي سبق التطرق إليه بالتفصيل في الفقرة الأولى من الفرع الأول.

وعليه فإذا ما فقد الرئيس المدير العام صفته كعضو في مجلس الإدارة أو صفته كمتصرف في الشركة، فإنه يفقد مباشرة وبصفة آلية رئاسة المجلس ولا يمكنه مواصلة تسيير الشركة وإلا أصبح بمثابة مسير فعلي وليس مسيرا قانونيا للشركة.

3- ضرورة توفر النصاب والأغلبية القانونية

طبقا لمقتضيات المادة 50 من القانون²¹³ 17.95، لكي يكون انتخاب رئيس المجلس الإداري صحيحا لا بد من حضور نصف أعضاء المجلس الإداري على الأقل حضورا فعليا، مع إمكانية تمثيل بعض المتصرفين للبعض الآخر، ويتخذ قرار التعيين، ما لم ينص النظام الأساسي على ضرورة توفر أغلبية أكثر عددا، بأغلبية الأعضاء الحاضرين أو الممثلين، وفي حالة تساوي الأصوات يرجح صوت الرئيس، الأمر الذي يطرح إشكال عدم انتخاب الرئيس بعد، ولكن يمكن حل هذا الإشكال بالتراضي بين الأعضاء وإعادة التصويت على المترشح نفسه أو غيره.

ويتم تعيين رئيس المجلس الإداري في أول جلسة يعقدها مجلس الإدارة بعد تعيين أعضاءه، ومباشرة بعد تعيينه يتولى إدارة الجلسة، وبالتالي الإدارة العامة للشركة²¹⁴.

212- تنص المادة 44 من القانون 17.95 على أنه: "يجب على كل متصرف أن يكون مالكا لعدد من أسهم الشركة يحدده النظام الأساسي. ولا يمكن أن يقل هذا العدد عن المفروض بموجب النظام الأساسي المخول للمساهمين حق الحضور في الجمعية العامة العادية، إن اقتضى الحال".

213- تنص المادة 50 من القانون 17.95 على أنه: "لا يتداول مجلس الإدارة بصورة صحيحة إلا بحضور نصف أعضائه على الأقل حضورا فعليا. يمكن للمتصرف، ما لم ينص النظام الأساسي على خلاف ذلك، أن يوكل متصرفا آخر لتمثيله في جلسة من جلسات المجلس. ولا يمكن أن يكون لكل متصرف سوى توكيل واحد خلال نفس الجلسة.

يمكن أن ينص النظام الأساسي على أنه يعتبر في حكم الحاضرين لأجل احتساب النصاب والأغلبية المتصرفين الذين يشاركون في اجتماع مجلس الإدارة بوسائل الاتصال عبر الصوت والصورة أو وسائل مماثلة تمكن من التعريف بهم. ولا تطبق هذه القاعدة عند اتخاذ القرارات المنصوص عليها في المواد 63 و67 المكررة و67 المكررة مرتين و72.

يمسك سجل للحضور بوقعه كل المتصرفين المشاركين في الاجتماع والأشخاص الآخرين الحاضرين فيه سواء بموجب حكم من أحكام هذا القانون أو لأي سبب من الأسباب.

تتخذ القرارات، ما لم ينص النظام الأساسي على وجوب أغلبية أكثر عددا، بأغلبية الأعضاء الحاضرين أو الممثلين. وفي حالة تساوي الأصوات يرجح صوت الرئيس ما لم ينص النظام الأساسي على خلاف ذلك.

يلزم المتصرفون وكل الأشخاص المدعويين للحضور في اجتماعات مجلس الإدارة بكتمان المعلومات ذات الطابع السري التي يحاطون بها علما خلال أو بمناسبة الاجتماعات بعد تنبيههم من طرف الرئيس بهذا الطابع".

214- تنص المادة 74 على أنه: "... يخول للأشخاص المعيّنين كمتصرفين بمجرد تسميتهم تعيين رئيس مجلس الإدارة وإن اقتضى الحال المدير العام أو المدراء العامين والمدير العام المنتدب أو المدراء العامين المنتدبين..."

ثانيا: مدة انتداب رئيس المجلس الإداري وإعفاءه من مهامه

يقضي رئيس المجلس الإداري مدة معينة فهذا المنصب، يتولى خلالها السهر على التسيير الجيد والفعال لأموال الشركة، وتنفيذ برامجها واستراتيجياتها على المدى المحدد من قبل المشرع أي قبل انتهاء مدة ممارسته لمهامه.

1- مدة انتداب الرئيس

يجب ألا تتجاوز مدة الرئاسة التي يطلع بها الرئيس المدير العام مدة نيابته التي يحددها النظام الأساسي للشركة، وفي كل الحالات ينبغي ألا تتجاوز ثلاث سنوات إذا تم تعيينه كمتصرف في النظام الأساسي و6 سنوات إذا تم تعيينه من طرف الجمعية العامة شريطة ألا تتجاوز مدة ممارسة مهامه كمتصرف²¹⁵.

ويمكن تجديد مدة انتداب الرئيس ما لم ينص النظام الأساسي على خلاف ذلك شريطة توفر نفس الشروط المقررة لانتخاب الرئيس أول مرة²¹⁶.

وتجدر الإشارة في هذا الإطار أن المشرع لم يحدد عدد المرات التي يمكن فيها أن تجدد مدة انتداب الرئيس، الشيء الذي فتح الباب على مصراعيه لاختلاف آراء الفقه.

حيث اعتبر جانب من الفقه أنه لا يجوز تجديد مدة مهام رئيس المجلس الإداري لأكثر من مرة تبعا لتجديد مدة انتدابه كمتصرف.

بينما ذهب جانب آخر من الفقه إلى القول إن سكوت المشرع أو إغفاله التطرق لهذه النقطة يمكن تفسيره بأنه يجوز إعادة انتداب الرئيس لأكثر من مرة، شريطة فقط أن يبقى محتفظا بصفته كمتصرف.

وعموما يمكن تجديد انتخاب رئيس مجلس الإدارة لمزاولة مهامه مرة أخرى، ولا تنتهي مهمته كرئيس إلا بانتهاء صفته كمتصرف.

وفي حالة حصول عائق مؤقت للرئيس أو وفاته أو استقالته أو عزله من منصبه²¹⁷، فإن مجلس الإدارة يمكنه أن ينتدب متصرفا للقيام بمهام الرئيس.

وهنا يجب التمييز بين العائق المؤقت والعائق الدائم:

حالة العائق المؤقت: كالمرض مثلا، يكون انتداب المتصرف للقيام بمهام الرئيس لمدة محددة، وتكون هذه المدة قابلة للتجديد إلى حين زوال العائق المؤقت.

215 - ادريس فائق: رئيس مجلس إدارة شركة المساهمة وفق القانون رقم 17.95، مرجع سابق، ص 165.

216 - الفقرة الثانية من المادة 63 من القانون 17.95.

217 - MICHAEL DE JUGLART ET BENJAMIN IPPOLITO: « Sociétés Commerciales », 10ème Edition, Ed Montchrestien, Paris, 1999, P 485.

حالة العائق الدائم: كالوفاة أو الاستقالة أو العزل من المنصب، فإن مدة انتداب المتصرف تستمر إلى غاية انتخاب رئيس جديد لمجلس الإدارة²¹⁸.

2- إعفاء الرئيس من مهامه

يحق للمجلس الإداري أن يعزل أو يعفي الرئيس من مهامه في أي وقت شاء ولو كان معيناً لمدة معينة، وكل شرط يقع مخالفاً يعد كأن لم يكن، ولا يتطلب عزل الرئيس تعليلاً أو سابق إعلان أو منح تعويض باعتباره من النظام العام²¹⁹.

وإذا كان يحق لمجلس الإدارة عزل الرئيس بطريقة مباشرة فإنه يحق للجمعية العامة أن تمارسه بطريقة غير مباشرة عن طريق عزل المتصرف الذي يمارس مهام الرئيس وذلك تطبيقاً لمقتضيات الفقرة الثالثة من المادة 48 من القانون 17.95 دون الخضوع لأي قيود²²⁰.

والحق في عزل الرئيس أو إعفائه من مهامه يقابله حق هذا الأخير في الاستقالة، أو التخلي عن ممارسة مهامه الإدارية.

إلا أنه لا يجوز للرئيس الاستقالة عن سوء نية أو في وقت غير مناسب أو للهرب من الصعوبات التي تمر بها الشركة، فيتحمل مسؤولية الضرر المترتب مباشرة عن استقالته تلك.

وكما يمكن أن تكون الاستقالة اختيارية، أي وفق إرادة الرئيس فإنها قد تكون تلقائية، ناتجة عن تخلف شرط من شروط تعيينه.

البند الثاني: صلاحيات رئيس المجلس الإداري بصفته رئيساً مديراً عاماً

يضطلع رئيس المجلس الإداري بجملة من المهام والتي تتجلى في تمثيل المجلس وتنظيم وإدارة أشغاله وتقديم بيان بشأنها إلى الجمعية العامة، بالإضافة إلى السهر على حسن سير أجهزة الشركة، وتحقيقه بصفة خاصة من قدرة المتصرفين على أداء مهامهم.

والجدير بالذكر، أن القانون المغربي أقر الفصل بين مهام الرئيس والمدير العام دون إلزامية ذلك، ويبقى لكل شركة الحق في اختيار النمط الذي يلائمها، غير أنه في الحالة التي لا ينص النظام الأساسي على أي اختيار، يتولى رئيس مجلس الإدارة تحت مسؤوليته الإدارة العامة²²¹.

218 - نادية فاضيل: شركات الأموال في القانون الجزائري، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص 235.

219- تنص الفقرة الثالثة من المادة 63 من القانون 17.95 على أنه: "يمكن لمجلس الإدارة عزله في أي وقت. وكل شرط مخالف يعد كأن لم يكن".

220- فاطمة الزهراء المزينخ: الرقابة الداخلية في شركات المساهمة، رسالة لنيل دبلوم ماستر في القانون الخاص، جامعة مولى اسماعيل، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، وحدة قانون المقاول، مكناس، السنة الجامعية 2010-2011، ص 205.

221- تنص الفقرة الرابعة من المادة 67 من القانون 17.95 على أنه: "وفي حالة عدم تنصيب النظام الأساسي على أي اختيار يتولى رئيس مجلس الإدارة، تحت مسؤوليته، مهام الإدارة العامة".

وعليه يتضح أن رئيس المجلس الإداري يتمتع بصلاحيات عامة، وأخرى خاصة.

أولاً: الصلاحيات العامة لرئيس مجلس الإدارة

على أساس الهيكلة الجديدة لمجلس الإدارة بشركة المساهمة ذات مجلس الإدارة، تم توزيع صلاحيات رئيس المجلس الإداري في المواد 74 و 74 مكرر و 75 من القانون 17.95.

والجدير بالذكر، أن صلاحيات المدير قد تكون في يد الرئيس المدير العام، ويتولى الإدارة العامة للشركة تحت مسؤوليته ويخضع للأحكام المتعلقة بالمدير العام.

يتمتع رئيس المجلس الإداري بصلاحيات عامة مستمدة من القانون وليس من توكيل باقي الأعضاء²²²، إذ يتولى الرئيس تحت مسؤوليته الإدارة العامة للشركة، وتمثيلها في علاقاتها مع الأغيار، ويتمتع بسلطات واسعة للتصرف باسم الشركة في جميع الظروف مع مراعاة السلطات التي يخولها صراحة القانون لجمعية المساهمين، وكذا تلك التي يخولها القانون بصفة خاصة لمجلس الإدارة²²³.

وعليه يتضح أنه يصعب الفصل بين سلطات المجلس الإداري ورئيسه، مما قد يثير جملة من الإشكالات المتمثلة بالأساس في تداخل المهام بين الجهازين، الأمر الذي ليس في مصلحة الشركة ولا الأغيار²²⁴.

إن تنصيب المشرع على أن رئيس المجلس الإداري هو الذي يمثل الشركة اتجاه الأغيار، أي أمام الهيئات الإدارية والمتمثلة في مصلحة إدارة الضرائب والجمارك والهيئات القضائية، وبالتالي رفع الدعاوى باسم الشركة وبالمقابل ترفع عليه الدعاوى، لا سيما فيما يتعلق بتحميله المسؤولية المترتبة على أخطاء التسيير التي يباشرها أثناء مزاولته لمهام إدارة وتسيير الشركة.

ويملك رئيس المجلس الإداري الحق في تفويض من يمثله أمام هذه الهيئات، وهنا يجب التمييز بين نوعيين من التفويض:

إما تفويض الإمضاء فقط، حيث يبقى الرئيس يتمتع بكافة الصلاحيات في اتخاذ القرار بالشركة، وتكتفي الجهة المفوض لها بالتوقيع فقط.

222- تنص المادة 74 من القانون 17.95 على أنه: "يتمتع المدير العام في حدود غرض الشركة بأوسع السلط للتصرف باسمها في جميع الظروف مع مراعاة السلطات التي يخولها القانون صراحة لجمعية المساهمين ومجلس الإدارة.

كما يمثل الشركة في علاقاتها مع الأغيار، وتلتزم الشركة حتى بتصرفات المدير العام التي لا تدخل ضمن غرضها ما لم تثبت أن الغير كان على علم بأن تلك التصرفات تتجاوز هذا الغرض أو لم يكن ليجهله نظرا للظروف ولا يكفي مجرد نشر النظام الأساسي لإقامة هذه الحجة.

لا يحتج ضد الأغيار بمقتضيات النظام الأساسي أو بقرارات مجلس الإدارة التي تحد من سلط المدير العام".

223- سعيد الدفيلي: الجمعيات العامة لشركات المساهمة 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 1993-1994، ص 79.

224-PHILIPPE MERLE : « Droit Commercial, Sociétés Commerciales », 8ème Edition, Paris, 2001, P. 432.

وإما تفويض الصلاحيات أي نقل جانب من اختصاصات الرئيس إلى الجهة المفوض إليها التي تصبح تتمتع بصلاحيات اتخاذ القرار دون الرجوع إليه مع بقاء مسؤوليته قائمة أمام الشركة والأغيار.

وتلتزم الشركة في علاقتها مع الأغيار بتصرفات رئيس المجلس الإداري حتى تلك التي لا تدخل ضمن غرضها، ما لم تثبت أن الغير كان على علم بأن تلك التصرفات تتجاوز هذا الغرض، أو لم يكن ليجهله نظرا للظروف، ولا يكفي نشر النظام الأساسي لإقامة هذه الحجة²²⁵.

ولا يحتج ضد الأغيار بمقتضيات النظام الأساسي أو بقرار مجلس الإدارة التي تحد من سلط الرئيس²²⁶.

ويتولى مجلس الإدارة تحديد الصلاحيات والسلطات التي يحق لرئيس مجلس الإدارة ممارستها، كما يحدد مقدار مكافأته، وينتخب من طرف أعضاء المجلس الذين يملكون الحق في عزله في أي وقت بمقتضى القانون، لذلك فالسلطة الحقيقية في يد أعضاء المجلس الذين يملكون حق عزل الرئيس في حالة الإخلال بمهامهم وليس العكس.

ويتحمل رئيس المجلس الإداري علاوة على الصلاحيات العامة التي سبق ذكرها، صلاحيات خاصة ينفرد بها وحده دون غيره من باقي أعضاء المجلس.

ثانيا: الصلاحيات الخاصة لرئيس مجلس الإدارة

إضافة إلى المهام العامة، نص القانون 17.95 على جملة من المهام الخاصة لرئيس مجلس الإدارة والتي أتت متفرقة في العديد من المواد.

طبقا لمقتضيات المادة 73 من القانون 17.95، يدعو الرئيس المجلس الإداري للانعقاد كلما نص القانون على ذلك، وكلما دعا لذلك حسن سير أعمال المجلس.

وفي حالة تقصير الرئيس أو حالة الاستعجال، يمكن أن توجه هذه الدعوى من طرف مراقب أو مراقبي الحسابات.

ويرفق رئيس المجلس الإداري الدعوى للانعقاد بجدول الأعمال وبالمعلومات الضرورية لمنح المتصرفين فرصة الاستعداد للمداولات²²⁷.

225 - الفقرة الثالثة من المادة 74 من القانون 17.95.

226 - الفقرة الرابعة من المادة 74 من القانون 17.95.

227 - محمد الإدريسي العلي المشيشي: الاستدعاء الشخصي الفعلي من شروط اجتماع المجلس الإداري، مقال منشور بالمجلة المغربية للقانون والسياسة والاقتصاد، العدد 1، سنة 1976، ص 45.

وتثبت مداولات المجلس في محاضر جلسات، يحررها كاتب المجلس تحت سلطة رئيس الجلسة، ويوقعها هذا الأخير ومتصرف واحد على الأقل، وإذا عاق رئيس الجلسة عائق وقع محضر الجلسات متصرفان اثنان على الأقل²²⁸.

ويصادق رئيس المجلس الإداري بمفرده أو أحد المديرين العامين وكاتب المجلس معا، على صحة نسخ محاضر المداولات أو مستخرجاتها²²⁹.

وطبقا لمقتضيات المادة 135 من القانون 17.95، يتأسس رئيس المجلس الإداري جمعيات المساهمين، وفي حالة غيابه الشخص المعين في النظام الأساسي.

ويصادق مصادقة صحيحة على نسخ محاضر الجمعيات أو المستخرجات وفق الشروط المنصوص عليها في الفقرة الأولى من المادة 54 من القانون²³⁰ 17.95.

وبناء على مقتضيات المادة 58 من القانون 17.95، يتولى رئيس المجلس الإداري إخبار مراقبي الحسابات بكل الاتفاقيات التي تبرم بين الشركة وأحد متصرفيها أو أحد مديريها إن تم الترخيص المسبق بها ويعرضها على الجمعية العامة العادية للموافقة عليها.

وتتمتع صلاحيات رئيس المجلس الإداري إلى اقتراح تعيين كاتب للمجلس مكلف بتنظيم الاجتماعات تحت سلطته، يتولى تحرير محاضر الجلسات وتضمينها وفق الشروط المنصوص عليها في المادتين 52 و53 من القانون 17.95، ويمكن أن يكون هذا الكاتب أجيرا للشركة أو شخصا من ذوي الاختصاص يتم اختياره من خارج الشركة على ألا يكون من مراقبي الحسابات²³¹.

وبموجب المادة 67 مكرر من القانون 17.95، يقترح الرئيس على المجلس الإداري تفويض شخص أو عدة أشخاص لمساعدته في مهامه، كالمدير العام في حالة الفصل بين مهام الرئيس والمدير العام، بصفته مديريين عامين منتدبين²³².

ويتحمل رئيس مجلس الإدارة بمناسبة مزاولته لمهامه نفس المسؤولية المدنية والجنائية والضريبية الملقاة على عاتق المتصرفين والنتيجة عن ارتكابهم للأعمال ترتب عنها إلحاق الضرر بالشركة أو المساهمين أو الأغيار.

228- تنص الفقرة الأولى من المادة 52 من القانون 17.95 على أنه: "يصادق رئيس مجلس الإدارة بمفرده أو أحد المديرين العامين وكاتب المجلس معا على صحة نسخ محاضر المداولات أو مستخرجاتها".

229- تنص الفقرة الأولى من المادة 54 من القانون 17.95 على أنه: "يصادق رئيس مجلس الإدارة بمفرده أو أحد المديرين العامين وكاتب المجلس معا على صحة نسخ محاضر المداولات أو مستخرجاتها".

230- المادة 138 من القانون 17.95.

231- المادة 64 من القانون 17.95.

232- المادة 67 مكرر من القانون 17.95.

الفقرة الثانية: المدير العام والمدير العام المنتدب

تنص المادة 67 من القانون 17.95 على أنه: "يتولى الإدارة العامة للشركة تحت مسؤوليته إما رئيس مجلس الإدارة بصفته رئيسا مديرا عاما أو أي شخص طبيعي آخر يعينه مجلس الإدارة بصفة مدير عام".

وتضيف المادة 67 مكرر من القانون 15.97 على أنه: "يمكن لمجلس الإدارة بناء على اقتراح من المدير العام، أن يفوض شخصا أو عدة أشخاص طبيعيين لمساعدة المدير العام بصفة مدير عام منتدب.

يحدد مجلس الإدارة مكافأة المدير العام والمديرين العامين المنتدبين".

يتضح من خلال مقتضيات المادتين أن وجود المدير العام إلى جانب الرئيس -في حالة الدمج بين مهام الرئيس والمدير العام، ليست ضرورة حتمية للشركة، باعتبار أن رئيس المجلس هو الذي يضطلع بمهام الإدارة العامة بصفته رئيسا مديرا عاما، كما سبق دراسة ذلك بالتفصيل في الفقرة الأولى من هذا الفرع.

وفي هذه الحالة تملك الشركات كامل الحرية في تعيين المدير العام أو الاكتفاء فقط بالرئيس، وذلك حسب حاجياتها وكثافة نشاطها، فحجم الشركة واتساع نشاطها وتشعبه هو الذي يفرض عليها أحيانا تعيين المدير العام أو المديرين العامين المنتدبين لمساعدة الرئيس المدير العام، باعتباره الشخص المؤهل أكثر من غيره لمعرفة حاجيات الشركة وإمكاناتها ومؤهلاتها المادية والمعنوية.

أما في حالة اختيار الفصل بين مهام الرئيس والمدير العام، فتعيين المدير العام يصبح أمرا إلزاميا للشركة.

البند الأول: النظام القانوني للمدير العام

يعتبر المدير العام بمثابة جهاز تنفيذي مكلف بالتسيير اليومي والدائم للشركة وذلك عبر تكليفه بالإدارة العامة للشركة بكل ما تقتضيه من سلطات ومسؤوليات، باعتباره يضطلع بنفس أعمال الإدارة والتسيير التي يقوم بها الرئيس المدير العام.

أولا: تعيين المدير العام ومدة انتدابه

يتطلب تعيين المدير العام توافر جملة من الشروط القانونية، إضافة إلى احترامه المدة المحددة للقيام بوظيفته والمتمثلة بالأساس في تسيير وإدارة الشركة.

1- تعيين المدير العام

يختص المجلس الإداري بتعيين المدير العام، ويشترط فيه نفس الشروط الواجب توافرها في الرئيس المدير العام، والمتمثلة بالأساس فيما يلي:

1- أن يكون شخصا طبيعيا²³³: لا يمكن أن يكون المدير العام شخصا اعتباريا، باعتباره مسيرا للشركة وتطبق في حقه جمع العقوبات التي يرتبها القانون في حالة ارتكابه أخطاء في التسيير ألحقت أضرارا بمصالح الشركة، وبالتالي متابعتة في ذمته المالية والشخصية وكذا تطبيق في حقه العقوبات السالبة للحرية، والتي لا يمكن أن تطبق إلا في حق الأشخاص الطبيعيين²³⁴.

2- ألا يكون محكوما عليه بسقوط الأهلية التجارية، التي يترتب عليها المنع من الإدارة أو التدبير أو التسيير أو المراقبة، بصفة مباشرة أو غير مباشرة، لكل مقاول أو شركة²³⁵، أو محكوما عليه من أجل جريمة جنائية²³⁶.

ألا يوجد في حالات التنافي، كأن يجمع بين مهام المدير العام ومراقبي الحسابات، عملا بمقتضيات المادة 162 من القانون 17.95.

والملاحظ من خلال التعديلات التي جاءت بها المادة 67 من القانون 17.95، أن المدير العام أصبح يعين من طرف المجلس الإداري على عكس ما كانت تنص عليه المادة قبل التعديل، كون تعيين المدير العام كان أمرا اختياريا وليس إلزاميا، بالإضافة إلى عدم إمكانية منح المجلس الإداري الوكالة أو التفويض للمدير العام إلا بناء على اقتراح من رئيس المجلس حيث أصبح المجلس الإداري له الحرية المطلقة في تعيين المدير العام دون الحاجة إلى اقتراح الرئيس.

3- مدة انتداب المدير العام

تتحدد مدة مزاولة المدير العام لمهامه في مدة انتدابه من طرف المجلس الإداري، إلا أنه في الحالة التي يكون فيها المدير العام، متصرفا فإن مدة مهامه لا يمكن أن تتجاوز مدة انتدابه.

ثانيا: مهام المدير العام وأسباب انتهاءها

يتمتع المدير العام بكافة صلاحيات الرئيس المدير العام في شركة المساهمة ذات مجلس الإدارة، المخولة له صراحة بموجب القانون شريطة ممارسة هذه الصلاحيات في حدود غرض الشركة، وقبل انتهاء مدة انتدابه لمزاولة مهام المدير العام.

1- مهام المدير العام

يتمتع المدير العام بنفس الصلاحيات والسلط المخولة للرئيس في حالة جمعه بين مهام الرئاسة والإدارة، والتي تم تحدها بموجب المادة 74 من القانون 17.95 والتي تنص على أنه: "يتمتع المدير العام في حدود غرض

233 - الفقرة الأولى من المادة 67 من القانون 15.79.

234- DAHDOUN(H) ET DAHDOUN(C.L.): Droit Commerciale, Volume 2, Entreprises Sociétaires, op, p 416.

235 - المادة 711 من مدونة التجارة.

236- أحمد شكري السباعي: الوسيط في الشركات والمجموعات ذات النفع الاقتصادي، شركات المساهمة، الجزء الرابع، مرجع سابق، ص 63.

الشركة بأوسع السلط للتصرف باسمها في جميع الظروف مع مراعاة السلطات التي يخولها القانون صراحة لجمعية المساهمين ومجلس الإدارة.

كما يمثل الشركة في علاقاتها مع الأغيار، وتلتزم الشركة حتى بتصرفات المدير العام التي لا تدخل ضمن غرضها ما لم تثبت أن الغير كان على علم بأن تلك التصرفات تتجاوز هذا الغرض أو لم يكن ليجهله نظرا للظروف ولا يكفي مجرد نشر النظام الأساسي لإقامة هذه الحجة.

لا يحتج ضد الأغيار بمقتضيات النظام الأساسي أو بقرارات مجلس الإدارة التي تحد من سلط المدير العام".

2- انتهاء مهام المدير العام

تنتهي مهام المدير العام بانتهاء مدة انتدابه أو بالوفاة أو الاستقالة أو العزل، إذ يعزل المدير العام كما يعزل رئيس المجلس الإداري، في أي وقت، من طرف مجلس الإدارة دون تعليل أو سابق إنذار، إلا أنه في حالة اتخاذ قرار العزل دون سبب مشروع يمكن أن يكون محل تعويض عن الضرر إلا في الحالة التي يكون فيها المدير العام يزاوّل مهام رئيس مجلس الإدارة²³⁷.

وتجدر الإشارة إلى أن المادة 67 من القانون 17.95 قبل التعديل كانت تنص على أن عزل المدير العام من طرف المجلس الإداري لا يتم إلا باقتراح من رئيس المجلس الإداري، باعتبار أن هذا الأخير هو الذي كان يقترح تعيينهم على مجلس الإدارة قبل التعديل الذي أدخل على المادة.

أما إذا توقف المدير العام أو منعه عائق من مزاولة مهامه يحتفظ المديرون العامون المنتدبون، ما لم يقرر المجلس خلاف ذلك، بمهامهم واختصاصاتهم إلى حين تعيين المدير العام الجديد.

ولا يفسخ عقد عمل المدير العام أو المدير العام المنتدب المعزول، الذي يكون في نفس الوقت أجيّرا للشركة بسبب مجرد العزل²³⁸.

البند الثاني: النظام القانوني للمدير العام المنتدب

يضطلع المدير العام المنتدب بمهام التسيير شأنه في ذلك شأن الرئيس أو المدير العام، فهو يعد مسيرا قانونيا للشركة -بموجب التعديل الذي أدخل على المادة 56 من القانون 17.95- وليس أجيّرا لدى الشركة، بدليل أن المشرع حمله المسؤولية الملقاة على عاتق المسير بمناسبة مزاولة مهام تسيير الشركة وفق أحكام الباب الثاني من القسم الحادي عشر من القانون²³⁹ 17.95.

237 - المادة 67 المكررة مرتين من القانون 17.95.

238 - الفقرة الأخيرة من المادة 67 من القانون 17.95.

239 - المواد من 352 إلى 355 من القانون 17.95.

الأمر الذي يدفعنا إلى دراسة النظام القانوني للمدير العام المنتدب سواء من حيث التعيين ومدة الانتداب أو من حيث الصلاحيات المخولة له بموجب القانون وطرق انتهاءها.

أولاً: تعيين المدير العام المنتدب وانتهاء مهامه

نظراً لضخامة حجم نشاط شركة المساهمة، فإنه يصعب على رئيس المجلس الإداري أو المدير العام أن يقوم بأعمال الإدارة والتسيير لوحده، الأمر الذي يفرض عليه أن يستعين بمساعد أو مساعدين بصفتهم مديرين عامين منتدبين، قصد مساعدته في مهام التسيير اليومية للشركة²⁴⁰.

1. تعيين المدير العام المنتدب

تنص المادة 67 المكررة من القانون 17.95 على أنه: "يمكن لمجلس الإدارة بناء على اقتراح من المدير العام، أن يفوض شخصاً أو عدة أشخاص طبيعيين لمساعدة المدير العام بصفة مدير عام منتدب".

يتضح من خلال نص هذه المادة أن تعيين المدير العام المنتدب ليس أمراً إلزامياً، بل هو اختياري يرتبط بحجم النشاط الذي تزاوله الشركة، وحاجياتها للموارد البشرية على مستوى التسيير²⁴¹.

ويتم تعيين المدير العام المنتدب، أو المديرين العامين المنتدبين من طرف المجلس الإداري باقتراح من المدير العام.

ويجب أن تتوفر في المدير العام المنتدب جميع الشروط الضرورية الواجب توافرها في الرئيس والمدير العام، أي أن يكون شخصاً طبيعياً، وألا يوجد في حالات التنافي كالجمع بين مهمة التسيير ومهمة مراقب الحسابات.

ولا يمكن للمجلس الإداري تعيين مدير عام منتدب من تلقاء نفسه تحت طائلة البطلان، باعتبار أن المشرع أوكل للمدير العام حق اقتراح الشخص المؤهل لمساعدته بصفته مدير عام منتدب، إلا أنه لا يعني ذلك أن المجلس الإداري ملزم دوماً على تعيين المدير العام المنتدب أو الموافقة على الشخص الذي يقترحه المدير العام، بل إن هذا التعيين يخضع لإجراءات النصاب والأغلبية القانونية التي يفرضها القانون لصحة اجتماعات المجلس الإداري.

ويحدد مجلس الإدارة مكافأة المدير العام والمديرين العامين المنتدبين²⁴².

2. عزل المدير العام المنتدب

يقع عزل المدير العام من طرف مجلس الإدارة بناء على اقتراح للمدير العام، حيث لا يملك المجلس الإداري الحق في عزله بإرادته المنفردة دون مراعاة اقتراح المدير العام.

240 - YVES GUYON : « Droit Des Affaires, Droit Commerciale Générale Et Sociétés, Tome 1 », 9ème Edition, Economica, 1996, P. 354.

241 - معوض نادية: الشركات التجارية، دار النهضة العربية، القاهرة، 2001، ص 381.

242 - الفقرة الأخيرة من المادة 67 المكررة من القانون 17.95.

وفي الحالة التي يحدث فيها أمر يحول دون قيام المدير العام بمهامه، يستمر المديرون العامون في ممارسة وظائفهم إلى غاية تعيين مدير عام جديد، إذا لم يقرر المجلس الإداري إيقافهم عن مزاولة مهامهم²⁴³.

إذ يجوز لمجلس الإدارة عزل المديرين العامين في أي وقت كان، وبناء على اقتراح المدير العام.

وإذا كان العزل يعتبر حقا منصوص عليه بموجب القانون، فإن ذلك يوجب بمقتضى القانون المطالبة بتعويض الضرر إذا ما تم التعسف في استعمال الحق، واتخاذ قرار العزل دون سبب مشروع.

أما في الحالة التي يكون فيها المدير العام أو المدير العام المنتدب في نفس الوقت أجيلا لدى الشركة، فإن عزله لا يؤدي إلى فسخ عقد العمل الذي يربطه بالشركة بسبب مجرد العزل²⁴⁴.

ثانيا: سلطات المدير العام المنتدب

لقد خصص المشرع المادة 75 من القانون 17.95 للتنصيب على السلطات التي يطلع بها المدير العام المنتدب، إذ تناط بالمديرين العامين المنتدبين تجاه الشركة السلطات التي يحدد مجلس الإدارة نطاقها ومدتها باقتراح من المدير العام.

ويرجع الأمر في تحديد السلطات المخولة للمدير العام المنتدب إلى المجلس الإداري، وذلك باتفاق مع المدير العام، فيقومان بتحديد طبيعة المهام التي ستوكل للمدير العام المنتدب، ومدتها.

ويتمتع المديرين العامين المنتدبين اتجاه الأغيار بنفس السلطات التي يتمتع بها المدير العام، الأمر الذي يحيل إلى أن المدير العام المنتدب ليس وكيل عن المدير العام، بل يمثل الشركة في مواجهة الغير، حتى وإن كان يقوم بمهامه تحت إشرافه وعلى مسؤوليته الشخصية.

بعد دراسة النظام القانوني لأجهزة التسيير في شركة المساهمة ذات مجلس الإدارة، يمكن رصد الملاحظات التالية:

1- أن المشرع أراد الحد من التركيز في التسيير لمنصب الرئيس الذي كان يجمع دائما بين مهام الرئاسة والإدارة، فبموجب التعديلات التي أدخلت على مؤسسة رئيس المجلس الإداري، أصبح بإمكان المجلس الفصل بين مهام الرئيس ومهام الإدارة العامة، بحيث يتولى الرئيس مهام رئاسة الجلسات التي يعقدها المجلس واستدعاء أعضائه لحضور الجلسات، واقتراح جدول أعمال الجلسات، ولا يتحمل أي مسؤولية فيما يتعلق بأعمال الإدارة والتسيير التي تصبح من اختصاص المدير العام.

2- إلزامية تعيين المدير العام بعدما كان الأمر اختياريا ومنحه سلطات واسعة بموجب القانون وليس من توكيل باقي أعضاء المجلس.

243 - الفقرة الثانية من المادة 67 المكررة مرتين من القانون 17.95.

244 - الفقرة الأخيرة من المادة 67 المكررة مرتين من القانون 17.95.

3- إحداث مؤسسة المدير العام المنتدب الذي يعد مسير للشركة بموجب القانون، وتحديد الاختصاصات الموكولة له، وإخضاعه لأحكام مسؤولية الأعضاء المكلفين بالتسيير عن الأخطاء والمخالفات المرتكبة أثناء القيام بوظائفهم المتعلقة بالإدارة والتسيير والتي تتنوع بين المسؤولية المدنية والجنائية والجبائية.

الفرع الثاني: النظام القانوني لأجهزة التسيير في شركة المساهمة ذات مجلس

الإدارة الجماعية

تخضع شركة المساهمة ذات مجلس الإدارة الجماعية وذات مجلس الرقابة إلى الأحكام العامة المتعلقة بالتأسيس والإشهار واكتساب الشخصية المعنوية والسلطات المخولة للجمعية العامة للمساهمين، والرقابة على أعمال الإدارة والتسيير، والخضوع إلى أحكام المسؤولية المترتبة على الأخطاء والمخالفات المرتكبة أثناء مزاولة مهام تسيير الحياة اليومية للشركة.

فإلى جانب نظام الإدارة المزدوجة، تنفرد شركة المساهمة ذات مجلس الإدارة بخاصية مهمة، وهي أن المشرع سمح بأن يكون أعضاءها من المساهمين²⁴⁵ أو من خارجهم، بينما أوجب أن يكون أعضاء مجلس الرقابة من المساهمين، ولعل الغاية من وراء ذلك هو الرغبة بالاستفادة من الكفاءات والأطر المؤهلة في مجال التدبير والتسيير.

وتجدر الإشارة إلى أن هذا التنظيم لشركة المساهمة ذات مجلس الإدارة الجماعية وذات مجلس الرقابة، ليس بشكل جديد أو مستقل لشركة المساهمة، وإنما يعتبر فقط حالة جديدة لإدارة وتسيير شركة المساهمة، حيث يجوز تبني هذا النظام عند تأسيس الشركة، كما يجوز إدخاله أثناء نشاطها²⁴⁶.

ولعل أهم ما يميز شركة المساهمة ذات مجلس الإدارة الجماعية، هو أن مجلس الإدارة الجماعية يضطلع بمهام واسعة لوضع الإستراتيجية العامة للشركة، ولا يعهد لرئيسها سوى بتمثيل الشركة لدى الغير.

وبالتالي تكون سلطات رئيس مجلس الإدارة الجماعية جد محدودة بالمقارنة مع سلطات رئيس المجلس الإداري في شركة المساهمة ذات مجلس الإدارة، الذي يتولى الإدارة العامة للشركة.

وتجدر الإشارة أنه يمكن أن تباشر المهام المسندة إلى مجلس الإدارة الجماعية من قبل شخص طبيعي واحد، وذلك في شركات المساهمة التي يقل رأسمالها عن مليون وخمسمائة ألف درهم، فننتحدث عن شركة

245- تنص الفقرة الثالثة من المادة 79 من القانون 17.95 على أنه: "عند شغور مقعد أحد أعضاء مجلس الإدارة الجماعية، يتعين على مجلس الرقابة ملؤه داخل أجل شهرين. وإلا، فيمكن لكل ذي مصلحة أن يطلب من رئيس المحكمة بصفته قاضي المستعجلات القيام بهذا التعيين بصفة مؤقتة. يمكن تعويض الشخص المعين بهذه الطريقة في أي وقت من طرف مجلس الرقابة".

246 - YVES GUYON: OP, P 358.

المساهمة ذات مجلس الإدارة الجماعية والمدير العام الوحيد، وهذه التسمية توحي من وراءها المشرع تمييزه عن المدير العام في شركة المساهمة ذات مجلس الإدارة في حالة الفصل بين مهام رئيس المجلس الإداري والمدير العام.

أما بالنسبة لشركات المساهمة التي يساوي أو يزيد رأسمالها عن مليون وخمسمائة ألف درهم، فقد ألزمها المشرع بإحداث مجلس للإدارة الجماعية يتولى مهام تدبير وتسيير أمور الشركة.

ويكمن الاختلاف على مستوى التسيير بالنسبة لشركة المساهمة ذات مجلس الإدارة، حيث يضطلع مجلس الإدارة برسم الاستراتيجية العامة للشركة على المدى البعيد، بينما يضطلع الرئيس المدير العام بمهام التسيير اليومي لأمر الشركة، أما بالنسبة لشركة المساهمة ذات مجلس الإدارة الجماعية فإن مجلس الإدارة الجماعية أو المدير العام الوحيد إن وجد يقوم بالمهمتين معا، بينما لا يعهد لرئيس المجلس أو المدير العام إن وجد سوى بمهمة تمثيل الشركة لدى الغير.

وعلى هذا الأساس يتولى جهاز مجلس الإدارة الجماعية والمدير العام الوحيد مهام تدبير وتسيير الشركة، بينما يضطلع جهاز رئيس مجلس الإدارة الجماعية والمدير العام بمهام تمثيل الشركة لدى الغير.

الفقرة الأولى: شركة المساهمة ذات مجلس الإدارة الجماعية والمدير العام الوحيد

تعتبر شركة المساهمة ذات مجلس الإدارة الجماعية والمدير العام الوحيد من المستجدات التي جاء بها القانون 20.05، والتي تهدف إلى تحقيق الجودة والتميز في الأداء عن طريق اختيار الأسلوب المناسب لإحتياجات كل شركة حسب حجم نشاطها، وبالتالي تبسيط أسلوب تنظيم الإدارة على الشركات الصغيرة الحجم حتى لا تتحمل أعباء وتكاليف مجلس الإدارة الجماعية.

ويضطلع المدير العام الوحيد بمهام التسيير المنوطة بمجلس الإدارة الجماعية، علاوة على تمثيل الشركة لذا الغير، فهو يجمع بين سلطتي التسيير وتمثيل الشركة في آن واحد، بينما يناط بمجلس الإدارة الجماعية سلطة التسيير.

البند الأول: مهام والتزامات مجلس الإدارة الجماعية

يعتبر مجلس الإدارة الجماعية الهيئة المكلفة بالتخطيط في شركة المساهمة ذات مجلس الإدارة الجماعية، بحيث يتولى ضبط الخطوط العريضة للإستراتيجية العامة للشركة، ويقوم في نفس الوقت بتنفيذها باعتباره جهاز يجمع بين مهام التخطيط والتنفيذ. ويتمتع مجلس الإدارة الجماعية بنفس الصلاحيات والسلطات المخولة للمجلس، وذلك باعتبار أن الجهازين يضطلعان بنفس المهام وهي الإدارة العامة للشركة²⁴⁷.

247- الملاحظ أن المشرع المغربي لم يضع تمييزا واضحا بين أعمال التسيير والإدارة، رغم أنه نص في عنوان القسم الثالث عن "إدارة الشركة وتسييرها" و"أجهزة الإدارة والتسيير" متضمنا العبارتين معا الإدارة والتسيير من أجل التفرقة بين المصطلحين، إلا أن الأحكام المنصوبة تحت هذا العنوان لم تتضمن أية إشارة لعبارة التسيير، بل أورد مصطلح التصرف، فهو استعمل عبارة الإدارة سواء عند الحديث عن أجهزة الإدارة أو أجهزة التسيير.

أولاً: مهام الإدارة والتسيير

يتمتع مجلس الإدارة الجماعية بأوسع السلط للتصرف باسم الشركة ولحسابها، غير أنه يزاول هذه السلط في حدود غرض الشركة، وذلك تحت رقابة مجلس الرقابة، مع مراعاة السلطات التي يخولها القانون صراحة لمجلس الرقابة وجمعيات المساهمين²⁴⁸.

وفي حالة تجاوز مجلس الإدارة الجماعية حدود سلطاته التي حددها له القانون، تبقى الشركة ملتزمة بهذه التصرفات في علاقتها مع الغير، حتى وإن كانت خارجة عن غرضها، إلا إذا أثبتت أن هذا الغير كان على علم بأن هذه التصرفات تتجاوز غرض الشركة أو لم يكن ليجهله نظرا للظروف، ولا يكفي مجرد نشر النظام الأساسي لإقامة هذه الحجة.

كما يمكن لأعضاء مجلس الإدارة الجماعية أن يتقاسموا مهام الإدارة بترخيص من مجلس الرقابة، ولكن لا ينبغي عدم تجريد مجلس الإدارة الجماعية من صبغته كجهاز يتولى إدارة الشركة جماعيا²⁴⁹.

إذ لا بد من توضيح أن مجلس الإدارة الجماعية كهيكل جماعي، يملك صلاحيات جماعية لا يمكن أن تتوفر لعضو مجلس الإدارة الجماعية بصفة منفردة، باعتبار أن شركات المساهمة عبارة عن شركات كبيرة الحجم ومتعددة الأنشطة، وبالتالي لا يمكن تسييرها من طرف شخص واحد مهما كان له من القدرات والكفاءات العالية في مجال التدبير والتسيير.

إلا أن هذا لا ينفي وجود أجهزة مكلفة بتسيير الأمور اليومية والتفصيلية للشركة بشكل منفرد كرئيس المجلس الإداري في شركة المساهمة ذات مجلس الإدارة أو المدير العام، والمدير العام الوحيد في شركة المساهمة ذات مجلس الإدارة الجماعية.

وفي مقابل الصلاحيات الواسعة التي يتمتع بها أعضاء الإدارة والتسيير تلقى على عاتقهم جملة من الالتزامات أو الواجبات التي ينبغي أن يمارسها بتمام الأمانة والحيطه والحذر والكفاءة اللازمة بما يصب في مصلحة الشركة، وإلا كانوا عرضة للمساءلة القانونية، بدعوى المسؤولية المقررة في حق مسيري الشركات التجارية المترتبة عن الإضرار بمصالح الشركة.

ثانياً: المهام ذات الطبيعة المالية والمحاسبية

يضطلع مجلس الإدارة الجماعية بعدة مهام إدارية ذات طبيعة مالية ومحاسبية والمتمثلة فيما يلي:

- 1- إعداد القوائم التركيبية وحصر النتيجة الصافية للسنة المالية ومشروعاً لرصد هذه النتيجة ليعرضها على موافقة الجمعية العامة العادية السنوية؛

248 - الفقرة الأولى من المادة 102 من القانون 17.95.

249 - الفقرة الرابعة من المادة 102 من القانون 17.95.

ويتم إعداد القوائم التركيبية وفق القواعد والمبادئ²⁵⁰ المحدد في القانون 9.88 المتعلق بالقواعد المحاسبية الواجب على التجار العمل بها.

وتجدر الإشارة أن عدم التزام مجلس الإدارة الجماعية بهذه القواعد والمبادئ، يشكل مسك محاسبة بطريقة تدليسية وغير منتظمة يترتب عنها المتابعة بجريمة التفالس بالتدليس²⁵¹، وقيام المسؤولية الضريبية لمجلس الإدارة الجماعية باعتباره المسير القانوني للشركة؛

2- يقدم مجلس الإدارة الجماعية تقريراً لمجلس الرقابة مرة كل ثلاث أشهر على الأقل²⁵²، ويجب أن يتضمن تقرير التسيير الوضعية المالية للشركة وأفاقها المستقبلية²⁵³؛

3- القيام بتحديد كيفية أداء الأرباح المصوت عليها من طرف الجمعية العامة في حالة عدم قيامها بذلك؛

4- القيام ببناء على تفويض من الجمعية العامة غير العادية، بالزيادة في رأسمال الشركة دفعة واحدة أو في دفعات وتحديد ومعاينة كيفية إثبات تحقيقها والعمل على تغيير النظام الأساسي وفقاً لتلك الزيادة²⁵⁴؛

كما يمكن للجمعية العامة غير العادية تفويض كل السلط لمجلس الإدارة الجماعية قصد إنجاز التخفيض في رأسمال الشركة²⁵⁵.

5- إعداد تقرير يبين أسباب الزيادة المقترحة في رأسمال الشركة وكيفيةها، والذي تقوم على أساسه الجمعية العامة غير العادية باتخاذ قرار الزيادة في رأس مال الشركة²⁵⁶؛

250- المبادئ المحاسبية هي:

- مبدأ تخصص السنوات المالية
- مبدأ دوام المناهج
- مبدأ الحيطة والحذر
- مبدأ استمرارية الاستغلال
- مبدأ الوضوح
- مبدأ التكلفة التاريخية
- مبدأ الأهمية النسبية

251- ينص الفصل 561 من القانون الجنائي على أنه: "يعد مرتكباً للتفالس بالتدليس، ويعاقب بالحبس من سنتين إلى خمس سنوات، التاجر المتوقف عن الدفع الذي يخفي حساباته أو يبذل أصوله كلها أو بعضها أو يتلفها، وكذلك الذي يقرر بمديونيته بديون لا حقيقة لها إما في أوراق أو عقود رسمية أو عرقية، وإما بإثباتها في الميزانية".

252 - الفقرة الثامنة من المادة 104 من القانون 17.95

253 - الفقرة الأولى من المادة 142 من القانون 15.97

254 - الفقرة الثالثة من المادة 186 من القانون 15.97

255 - الفقرة الثانية من المادة 209 من القانون 15.97

256 - الفقرة الأولى والثانية من المادة 186 من القانون 15.97

يجب على مجلس الإدارة الجماعية أن يبين في التقرير الذي يتعين عليه عرضه على الجمعية أسباب الإصدار مع تحديد الأجل أو الأجال التي يمكن خلالها ممارسة حق الخيار الممنوح لحاملي سندات القرض مع تبيان القواعد التي سيتم وفقها تحويل سندات القرض إلى أسهم²⁵⁷.

وأن يشير تقرير التسيير لمجلس الإدارة الجماعية فيما يتعلق بالشركات التي تدعو الجمهور للاكتتاب إلى قيمة وملاءمة الإستثمارات التي أنجزتها الشركة وكذا تأثيرها المتوقع على تنمية هذه الأخيرة. ويشير كذلك إن اقتضى الحال إلى المخاطر المرتبطة بالإستثمارات المذكورة، ويتضمن بيان وتحليل المخاطر والوقائع التي تعرفها أجهزة إدارة أو تدبير الشركة والتي قد تؤثر بصورة إيجابية أو سلبية على وضعيتها المالية²⁵⁸.

كما يجب على مجلس الإدارة الجماعية مباشرة جميع الأعمال القانونية أو المادية اللازمة لتحقيق غرض الشركة، لا فرق في ذلك بين أعمال الإدارة والتسيير، إذ يضطلع بجميع المهام ما عدا تمثيل الشركة لدى الغير، الأمر الذي يترتب عنه جملة من الإشكالات، لأن التسيير الجماعي يتسم بالبطء والتعقيد وصعوبة اتخاذ القرارات التي أحيانا تحتاج إلى السرعة وفطنة شخص واحد يتولى التسيير عوض التسيير الجماعي، علاوة على صعوبة تحديد المسؤولية المباشرة لكل عضو من أعضاء المجلس.

وإذا كان المشرع قد أوكل مهمة التسيير الجماعي لمجلس الإدارة الجماعية في الشركات التي يعادل أو يفوق رأسمالها مليون وخمسمائة ألف درهم، فإنه بالنسبة للشركات التي يقل رأسمالها عن مليون وخمسمائة ألف درهم، أوكل مهام تسيير الشركة لشخص واحد يدعى المدير العام الوحيد، والذي يتولى القيام بالدور الذي يقوم به مجلس الإدارة الجماعية في الشركات التي يعادل أو يفوق رأسمالها مليون وخمسمائة ألف درهم، إضافة إلى مهمة تمثيل الشركة لدى الغير.

وبما أن المدير العام الوحيد يضطلع بنفس مهام الإدارة والتسيير التي يقوم بها مجلس الإدارة الجماعية، سنكتفي بدراسة النظام القانوني له باعتباره هيكل هام من هياكل تسيير الشركة، ويخضع لجميع أحكام المسؤولية المدنية والجنائية والجبائية المتعلقة بأعمال الإدارة والتسيير.

البند الثاني: النظام القانوني للمدير العام الوحيد

في إطار ملاءمة التشريع المغربي الترسنة القانونية لجميع أنواع الشركات التجارية من حيث حجم نشاطها، إذ جعل مهمة التسيير في الشركات الكبرى والمتوسطة مسندة لمجلس الإدارة الجماعية كهيكل تسيير جماعي، بينما جعل مهمة التسيير في الشركات الصغرى مسندة لشخص واحد يلقب بالمدير العام الوحيد، رغبة منه في تبسيط مهام التسيير وتسهيلها وجعلها أكثر مرونة، والتخفيف من الأعباء الإدارية والمالية للشركات الصغرى.

257- المادة 318 من القانون 15.97.

258- الفقرة الثانية من مادة 155 من القانون 15.97.

وَيَتِمَتَعُ الْمَدِيرُ الْعَامُ الْوَحِيدُ فِي شَرَكَةِ الْمَسَاهِمَةِ ذَاتَ مَجْلِسِ الْإِدَارَةِ الْجَمَاعِيَةِ بِمَرْكَزِ هَامَ، وَالْمَتَمَثِّلُ بِالْأَسَاسِ فِي تَوْلِيهِ مَهَامِ الْإِدَارَةِ الْعَامَةِ لِلشَّرَكَةِ عِلَاوَةً عَلَى تَمَثِيلِهَا لَدَى الْغَيْرِ.

وَعَلَى هَذَا الْأَسَاسِ يَمْلِكُ الْمَدِيرُ الْعَامُ الْوَحِيدُ سُلْطَتِي التَّسْيِيرِ وَتَمَثِيلِ الشَّرَكَةِ لَدَى الْغَيْرِ بِمَقْتَضَى الْقَانُونِ.

أولاً: تعيين المدير العام الوحيد

يَعَيِّنُ الْمَدِيرُ الْعَامُ الْوَحِيدُ كِبَاقِي أَعْضَاءَ مَجْلِسِ الْإِدَارَةِ الْجَمَاعِيَةِ مِنْ قَبْلِ مَجْلِسِ الرِّقَابَةِ²⁵⁹، وَيَجِبُ أَنْ تَتَوَفَّرَ فِيهِ جَمِيعُ الشَّرُوطِ الْضَّرُورِيَةِ الْوَاجِبِ تَوْفَرِهَا فِي أَعْضَاءِ الْمَجْلِسِ.

وَيَكُونُ الْمَدِيرُ الْعَامُ الْوَحِيدُ مِنَ الْأَشْخَاصِ الطَّبِيعِيِّينَ تَحْتَ طَائِلَةِ بَطْلَانِ التَّعْيِينِ، أَيُّ أَنَّهُ لَا يَجُوزُ لِلشَّخْصِ الْمَعْنُوي أَنْ يَكُونَ مَدِيرًا عَامًا وَحِيدًا.

كَمَا يُمْكِنُ اخْتِيَارُ الْمَدِيرِ الْعَامِ الْوَحِيدِ مِنْ خَارِجِ الْمَسَاهِمِينَ مِمَّا يَتِيحُ الْفُرْصَةَ لِنَفَازِ الْكِفَآءَاتِ الْخَارِجِيَةِ إِلَى الشَّرَكَةِ وَالتِّي قَدْ لَا تَتَوَفَّرُ فِي الْمَسَاهِمِينَ.

وَيُمْكِنُ أَنْ يَكُونَ الْمَدِيرُ الْعَامُ الْوَحِيدُ مِنْ أَجْرَاءِ الشَّرَكَةِ شَرِيطَةُ التَّوْفِيقِ بَيْنَ عَمَلِهِ كَأَجِيرٍ وَبَيْنَ صِفَتِهِ كَمَدِيرٍ عَامٍ وَحِيدٍ، وَأَنْ يَكُونَ عَقْدَ عَمَلِهِ عَقْدَ فَعْلِيٍّ، وَأَنْ عَمَلُهُ فِي الشَّرَكَةِ وَاقِعِيٌّ وَلَيْسَ صُورِيٍّ²⁶⁰.

وَيَجِبُ أَلَّا يَوْجَدَ الْمَدِيرُ الْعَامُ الْوَحِيدُ فِي حَالَةٍ مِنْ حَالَاتِ التَّنَافِي كَالْجَمْعِ مَثَلًا بَيْنَ مَهْمَةِ الْمَدِيرِ الْعَامِ الْوَحِيدِ الْمَتَمَثِّلَةِ فِي الْإِدَارَةِ وَالتَّسْيِيرِ وَبَيْنَ مَهَامِ مَرَاقِبِي الْحِسَابَاتِ.

وَيَتَرْتَبُ عَنْ خَرَقِ مَقْتَضِيَّاتِ تَعْيِينِ الْمَدِيرِ الْعَامِ الْوَحِيدِ وَشُرُوطِهِ بَطْلَانِ التَّعْيِينِ وَالْقَرَارَاتِ الْمَتَّخَذَةِ، إِلَّا أَنَّهُ لَا يُمْكِنُ لِلشَّرَكَةِ وَلَا الْمَسَاهِمِينَ أَنْ يَحْتَجُوا بِالْبَطْلَانِ اتِّجَاهَ الْأَغْيَارِ الْحَسَنِيَّةِ، إِذْ لَا يُمْكِنُ لِلشَّرَكَةِ وَلَا لِلْغَيْرِ مِنْ أَجْلِ التَّحَلُّلِ مِنَ التَّزَامَاتِهِمُ الْإِحْتِجَاجَ بِعَدَمِ قَانُونِيَّةِ تَعْيِينِ أَشْخَاصٍ مَكْلُفِينَ بِتَسْيِيرِ الشَّرَكَةِ وَإِدَارَتِهَا إِذَا تَمَّ نَشْرُ ذَلِكَ التَّعْيِينِ بِصِفَةِ قَانُونِيَّةٍ.

ثانياً: عزل المدير العام الوحيد

يَتِمُّ عَزْلُ الْمَدِيرِ الْعَامِ الْوَحِيدِ وَفَقَ الْقَوَاعِدِ الْمَقْرَرِ لِعَزْلِ أَعْضَاءِ مَجْلِسِ الْإِدَارَةِ الْجَمَاعِيَةِ، لِكُونِهِ يَحُلُّ مَحَلَّ مَجْلِسِ الْإِدَارَةِ الْجَمَاعِيَةِ بِالنِّسْبَةِ لِلشَّرَكَاتِ الَّتِي يَقِلُّ رَأْسْمَالُهَا عَنْ مِلْيُونٍ وَخَمْسَمِائَةِ أَلْفِ دِرْهَمٍ.

وَإِذَا كَانَ الْمَدِيرُ الْعَامُ الْوَحِيدُ يَعْينُ مِنْ طَرَفِ مَجْلِسِ الرِّقَابَةِ كَسَائِرِ أَعْضَاءِ مَجْلِسِ الْإِدَارَةِ الْجَمَاعِيَةِ، فَإِنَّ الْمَبْدَأَ يَقْضِي بِأَنْ يَتِمَّ عَزْلُهُ مِنْ طَرَفِ مَجْلِسِ الرِّقَابَةِ عَمَلًا بِقَاعِدَةِ أَنَّ السُّلْطَةَ الَّتِي تَمْلِكُ حَقَّ التَّعْيِينِ هِيَ ذَاتُهَا الَّتِي تَبَآشُرُ الْعَزْلَ، إِلَّا أَنَّهُ وَضْمَانًا لِنَوْعِ مِنَ التَّوَازَنِ فِي تَوْزِيعِ السُّلْطَةِ بَيْنَ أَجْهَزَةِ الشَّرَكَةِ، عَمَلُ الْمَشْرَعِ عَلَى جَعْلِ قَرَارِ

259 - الْفَقْرَةُ الثَّانِيَّةُ مِنَ الْمَادَّةِ 79 مِنَ الْقَانُونِ 17.95.

260 - الْفَقْرَةُ الثَّالِثَةُ مِنَ الْمَادَّةِ 79 مِنَ الْقَانُونِ 17.95.

عزل المدير العام الوحيد من اختصاص الجمعية العامة، وأن دور مجلس الرقابة يقتصر فقط على اقتراح العزل ولا يمكن أن يباشره إلا عندما ينص النظام الأساسي للشركة على ذلك.

ولا يمكن للجمعية العامة أن تتخذ قرار العزل من تلقاء نفسها بل لا بد من اقتراح ذلك من طرف مجلس الرقابة، وإذا اتخذ قرار عزل المدير العام الوحيد دون سبب مشروع، يمكن أن يكون محل تعويض عن الضرر الذي لحقه جراء العزل²⁶¹. وإذا كان المدير العام الوحيد يربطه عقد عمل مع الشركة أي من الأجراء لدى الشركة، فإن عزله من منصب المدير العام الوحيد لا يترتب عليه فسخ عقد العمل الذي يربطه بالشركة.

ولا يمكن للمدير العام الوحيد مباشرة مهام الإدارة والتسيير بالمجان خاصة إذا كان من خارج المساهمين، ويتم تحديد مقدار المكافئة في عقد التعيين بناء على قرار مجلس الرقابة²⁶².

ويحتل المدير العام الوحيد مركزا هاما في الشركة نظرا للدور المزدوج الذي يضطلع به، فهو من جهة يمثّل مجلس الإدارة الجماعية في القيام بجميع مهام الإدارة والتسيير الموكولة للمجلس، ومن جهة أخرى يمثّل رئيس مجلس الإدارة الجماعية والمدير العام في تمثيل الشركة لدى الغير. الأمر الذي يطرح مشكل تداخل الاختصاصات في هذا النوع من الشركات، وعلى هذا الأساس تعزف العديد من الشركات عن تبني هذا النمط الجديد للإدارة والتسيير بالنسبة لشركة المساهمة.

الفقرة الثانية: شركة المساهمة ذات رئيس مجلس الإدارة الجماعية والمدير العام

لقد أخذ المشرع المغربي بنظام شركة المساهمة ذات مجلس الإدارة الجماعية وذات مجلس الرقابة بهدف تبسيط طريقة إدارة شركة المساهمة، وإضفاء الفعالية على آليات تديرها وتسييرها، ووضع حد لتداخل السلطة بين أجهزة الإدارة العامة وأجهزة الرقابة.

إلا أنه على مستوى أجهزة الإدارة والتسيير، نجد أن المشرع خول لمجلس الإدارة الجماعية القيام بالإدارة العامة للشركة أي الجمع بين المهام الإستراتيجية الكبرى للشركة من جهة، والقيام بتنفيذها من جهة أخرى، فيما لا يعهد لرئيس مجلس الإدارة الجماعية سوى بمهمة تمثيل الشركة لدى الغير والتي يتم إسنادها في بعض الحالات لعضو أو عدة أعضاء في مجلس الإدارة الجماعية، ويكون له لقب مدير عام.

البند الأول: رئيس مجلس الإدارة الجماعية

يعد مجلس الإدارة الجماعية هيئة أساسية في شركة المساهمة، نظرا للدور الذي يضطلع به هذا الجهاز الحيوي، لا سيما من حيث إدارة الشركة وتسييرها، بهدف تحقيق أغراضها.

261 - المادة 80 من القانون 17.95.

262 - المادة 82 من القانون 17.95.

ويزاول مجلس الإدارة الجماعية مهامه تحت إشراف ومسؤولية رئيسه، الذي حصر المشرع دوره في تمثيل الشركة لدى الغير، دون التدخل في رسم الإستراتيجية العامة للشركة التي هي من اختصاص مجلس الإدارة الجماعية.

أولاً: تعيين وعزل رئيس الإدارة الجماعية

خول المشرع في إطار تنظيمه لهيكل الإدارة والتسيير لشركة المساهمة ذات مجلس الإدارة الجماعية ومجلس الرقابة سلط تعيين أعضاء المجلس بما فهم الرئيس إلى مجلس الرقابة، أما سلطة العزل فتملكها الجمعية العامة إلا إذا نص النظام الأساسي للشركة على خلاف ذلك فإن قرار العزل يعود إلى مجلس الرقابة.

1- تعيين رئيس مجلس الإدارة الجماعية

يتم تعيين رئيس مجلس الإدارة الجماعية من قبل مجلس الرقابة، وليس من طرف المجلس، كما هو الحال بالنسبة لرئيس مجلس الإدارة في شركة المساهمة ذات مجلس الإدارة، ورئيس مجلس الرقابة الذي يتم تعيينه من قبل مجلسه.

فالملاحظ أن مجلس الإدارة الجماعية لا يتولى مهام التعيين المتعلقة بمناصب المسؤولية في المجلس، فهي تعود إلى مجلس الرقابة مما يبرز سلطة ونفوذ مجلس الرقابة على مجلس الإدارة الجماعية، ولعل الحكمة من وراء ذلك هي ضمان وضع أعضاء مجلس الإدارة الجماعية تحت يد مجلس الرقابة، وبالتالي إحكام الرقابة على أعمال أجهزة الإدارة والتسيير.

ويشترط في رئيس مجلس الإدارة الجماعية توافر جميع الشروط التي يجب أن تتحقق في أعضاء مجلس الإدارة الجماعية، وذلك ضماناً لنوع من النزاهة والحياد في شخص الرئيس باعتباره الممثل القانوني لدى الشركة في علاقاتها مع الأغيار.

2- عزل رئيس مجلس الإدارة الجماعية

لم يحدد المشرع الجهة المكلفة بعزل رئيس مجلس الإدارة الجماعية، متأثراً في ذلك بالمشرع الفرنسي، لكن بالرجوع إلى الفقرة الثانية من المادة 80 من القانون 17.95، وباعتبار رئيس مجلس الإدارة الجماعية عضو من أعضاء المجلس فإنه تسري عليه جميع القواعد المتعلقة بالعزل التي تسري على أعضاء مجلس الإدارة الجماعية بما فهم المدير العام الوحيد ورئيس المجلس والمدير العام.

وعلى هذا الأساس فإن عزل رئيس مجلس الإدارة الجماعية يتم من طرف الجمعية العامة، كما يمكن عزله من طرف مجلس الرقابة عندما ينص النظام الأساسي للشركة على ذلك. وإذا اتخذ قرار العزل دون سبب

مشروع، يمكن أن يكون محل تعويض. ولا يفسخ عقد عمل العضو المعزول من مجلس الإدارة الجماعية الذي يكون في نفس الوقت أجيرا للشركة بسبب مجرد العزل²⁶³.

ويحدد في عقد التعيين قيمة المكافئة التي يتقاضها رئيس مجلس الإدارة الجماعية مقابل مهامه داخل الشركة بناء على قرار مجلس الرقابة.

ثانيا: مهام رئيس مجلس الإدارة الجماعية

يتولى رئيس مجلس الإدارة الجماعية مهمة تمثيل الشركة في علاقاته مع الغير²⁶⁴، وعليه تنحصر المهام التي يقوم بها رئيس مجلس الإدارة الجماعية في تمثيل الشركة دون أن يتمتع بالحق في مباشرة الأعمال التي تتعلق بالإدارة العامة للشركة، والتي تبقى من اختصاص مجلس الإدارة الجماعية²⁶⁵.

وعلى هذا الأساس يتولى مجلس الإدارة الجماعية كهيكل تسيير جماعي وضع الخطوط العريضة والإستراتيجية العامة للشركة علاوة على تنفيذها، في حين يكتفي الرئيس بتنفيذ القرارات الصادرة عن المجلس وعن جميع أجهزة الإدارة والتسيير بالشركة وتمثيلها لدى الغير.

وبالتالي تكون سلطة التقرير بيد مجلس الإدارة الجماعية بينما سلطة التمثيل لدى الغير في يد رئيس المجلس، مما يترتب عنه توزيع الاختصاصات بين أعضاء الإدارة والتسيير، تفاديا لتركيز السلط في يد شخص واحد، الأمر الذي ينتج عنه استغلال النفوذ والإضرار بمصالح الشركة خدمة للمصالح الخاصة.

كما أن الطابع الجماعي للإدارة والتسيير وتداخل الاختصاصات بين هياكل الإدارة والتسيير يثير صعوبة تحديد المسؤولية المباشرة للشخص المرتكب للفعل الضار بالشركة والأغيار.

كما يجوز تخويل سلطة تمثيل الشركة لدى الغير لعضو أو عدة أعضاء من أعضاء مجلس الإدارة الجماعية ويكون له بذلك لقب مدير عام.

البند الثاني: المدير العام

طبقا لمقتضيات الفقرة الأولى من المادة 103 من القانون 17.95، يمكن أن يخول النظام الأساسي لمجلس الرقابة سلطة إسناد مهمة تمثيل الشركة لعضو أو عدة أعضاء من مجلس الإدارة الجماعية عوض رئيسها، ويكون له في هذه الحالة لقب مدير عام، الأمر الذي يدفعنا إلى البحث عن السلطة التي تملك قرار تعيينه وعزله من منصب المدير العام، بالإضافة إلى الإحاطة بطبيعة المهام المسندة إليه.

263- تنص المادة 80 من القانون 17.95 على أنه: "يمكن للجمعية العامة عزل أعضاء مجلس الإدارة الجماعية أو المدير العام الوحيد، كما يمكن لمجلس الرقابة عزلهم عندما تنص الأنظمة الأساسية للشركة على ذلك. وإذا اتخذ قرار العزل دون سبب مشروع، يمكن أن يكون محل تعويض. لا يفسخ عقد عمل العضو المعزول من مجلس الإدارة الجماعية الذي يكون في نفس الوقت أجيرا للشركة بسبب العزل وحده".

264 - الفقرة الأولى من المادة 103 من القانون 17.95.

265 - JEROME BONNARD: « Droit Des Sociétés », 8ème Edition, Ed Hachette, Paris, 2011, P110.

أولاً: تعيين وعزل المدير العام

إن الحديث عن تعيين وعزل المدير العام بالنسبة لشركة المساهمة ذات مجلس الإدارة الجماعية ومجلس الرقابة، يستلزم البحث عن الأساس القانوني لنشأة هذا المنصب، والسلطة التي تملك حق تعيين وعزل المدير العام أو المديرين العامين.

1- تعيين المدير العام

قبل دراسة الكيفية التي يتم بها تعيين المدير العام، يجب التمييز بين مؤسسة المدير العام والمدير العام الوحيد:

1- المدير العام الوحيد يعين من قبل مجلس الرقابة ويزاول المهام المنوطة بمجلس الإدارة الجماعية، ويمثل الشركة لدى الغير، بينما المدير العام لا يتم تعيينه إلا إذا نص النظام الأساسي على ذلك، ولا يتم تكليفه بمهمة تمثيل الشركة لدى الغير إلا إذا منح النظام الأساسي لمجلس الرقابة هذه السلطة.

2- المدير العام يجمع بين سلطتي التسيير وتمثيل الشركة لدى الغير، في حين ينحصر دور المدير العام في تمثيل الشركة في علاقاتها مع الأغيار.

3- إن أساس نشأة مؤسسة المدير العام هو أساس قانوني يفرضه حجم رأسمال الشركة، أي لا وجود لمؤسسة المدير العام إلا في الشركات التي يقل رأسمالها عن مليون وخمسمائة ألف درهم، بينما أساس نشأة مؤسسة المدير العام هو النظام الأساسي للشركة.

ويتم تعيين المدير العام أو المديرين العامين من قبل مجلس الرقابة إسوة بأعضاء مجلس الإدارة الجماعية ورئيسه، بينما يخضع العزل لنفس قواعد عزل رئيس المجلس²⁶⁶.

2- عزل المدير العام

يخضع عزل المدير العام لنفس القواعد والشروط المتعلقة بعزل أعضاء مجلس الإدارة الجماعية، إذ يمكن للجمعية العامة عزل المدير العام، كما يمكن لمجلس الرقابة عزله من منصبه عندما ينص النظام الأساسي على ذلك.

وإذا اتخذ قرار العزل دون سبب مشروع، يمكن للعضو المعزول المطالبة بتعويض الضرر الذي مسه جراء العزل. وإذا كان العضو المعزول يجمع في نفس الوقت بين منصب مدير عام وأجير بالشركة، فإن قرار عزله من منصب المدير العام لا يترتب عليه فسخ عقد العمل الذي يربطه بالشركة²⁶⁷.

266- أحمد شكري السباعي: الوسيط في الشركات والمجموعات ذات النفع الاقتصادي، شركات المساهمة، الجزء الرابع، مرجع سابق، ص 153.

267- المادة 80 من القانون 17.95.

ثانياً: مهام المدير العام

ينحصر دور المدير العام في شركة المساهمة ذات مجلس الإدارة الجماعية ومجلس الرقابة في تمثيل الشركة دون مباشرة أعمال الإدارة والتسيير شأنه في ذلك شأن رئيس مجلس الإدارة الجماعية.

الأمر الذي يطرح جملة من الإشكالات حول تداخل المهام بين كل من المدير العام الوحيد والذي يضطلع بالإضافة إلى مهام الإدارة العامة بمهمة تمثيل الشركة وبين المدير العام ورئيس المجلس اللذان أسندت لهما نفس المهمة وهي تمثيل الشركة لدى الغير.

ككيف يتم تدبير الأمور بين مختلف هذه الأجهزة الثلاث؟ ومن يتحمل مسؤولية الأخطاء التي تلحق الضرر بالغير المتعامل مع الشركة؟ وهل تطبق عليهم أحكام المسؤولية المشتركة أم أحكام المسؤولية الشخصية المترتبة عن الخطأ الشخصي لكل مسير على حدا؟ وهل وجود مؤسسة المدير العام تلغي مهام الرئيس في تمثيل الشركة؟

إن وجود المدير العام إلى جانب الرئيس كجهازين مستقلين تنحصر مهمتهم في تمثيل الشركة، يدعم توجه المشرع في ضبط أسلوب إدارة شركة المساهمة ذات مجلس الإدارة الجماعية ومجلس الرقابة، وضمان الفعالية والجودة في أساليب الأداء التي تتنوع بتنوع الأجهزة المكلفة سواء بإدارة وتسيير الشركة أو تمثيلها لدى الغير. الأمر الذي يخدم مصلحة الغير المتعامل مع الشركة نظراً لتعدد الهياكل التي تضطلع بالمهام التي تربطهم بالشركة.

إضافة إلى سهولة تحديد مسؤولية كل شخص على حدة في إطار المهمة التي باشرها شخصياً، وعدم تركيز الصلاحيات في يد شخص واحد، وبالتالي الحد من سلبات نظام الإدارة في شركة المساهمة ذات مجلس الإدارة التي يضطلع فيها المدير العام بمهام الإدارة العامة وتمثيل الشركة لدى الغير.

وفي هذا السياق يجب التمييز بين المدير العام في شركة المساهمة ذات مجلس الإدارة الذي يجمع بين سلطتي الإدارة العامة وتمثيل الشركة، وبين المدير العام في شركة المساهمة ذات مجلس الإدارة الجماعية وذات مجلس الرقابة والذي تنحصر مهمته فقط في تمثيل الشركة لدى الغير.

ويبقى هدف المشرع من تبني هذا النظام الجديد في إدارة وتسيير شركة المساهمة هو إدخال آليات ومبادئ الحكامة الجيدة في تسيير شركات المساهمة، والتخلي عن بعض الإجراءات المعقدة، وتكريس مفهوم الشفافية على مستوى التدبير والتسيير داخل الشركة، حماية لحقوق المساهمين من جهة والأغيار من جهة ثانية، مع تحديد مهام أجهزة الإدارة والتسيير وتقرير مسؤوليتها عن الأخطاء المرتكبة أثناء مزاولتها للمهام المنوطة بها.

والجدير بالذكر أن شركة المساهمة تضم عدداً وفيراً من المساهمين، وبالتالي فإن اشتراكهم كلهم في إدارة الشركة أمر لا يمكن الاستناد إليه للنهوض والسير بأعمالها، بالإضافة إلى إستحالته في الغالب، لدى أولى المشرع شؤون إدارة الشركة إلى أجهزة الإدارة والتسيير والمتمثلة في كل من مجلس الإدارة ومجلس الإدارة الجماعية

ورؤساء المجالس والمدير العام الوحيد والمدير العام والمدير العام المنتدب، ليكونوا الأداة الرئيسية والفعالة المنفذة للأعمال اليومية للشركة في حدود غرضها وما ينص عليه القانون.

وبذلك يكون المشرع قد أورد من خلال الإصلاحي التشريعي لقانون الشركات كافة أصناف المسيرين القانونيين للشركات التجارية بالمعنى الواسع، ولم يستثن أحدًا من الأشخاص اللذين لهم سلطة التسيير أو الإدارة داخل الشركة.

وبالتالي إخضاعهم لأحكام مسؤولية أجهزة الإدارة والتسيير ابتداءً بالمسؤولية المدنية والجنائية وصولاً إلى المسؤولية الضريبية.

خاتمة الفصل الأول

من خلال دراسة الإطار القانوني لكافة أصناف مسيري الشركات التجارية باعتبارهم جهاز إدارة وتسيير داخل الشركة، والذين تم التنصيص عليهم في مقتضيات المادة 98 من م.ت.د.ع على أساس أنهم ذوو الصفة الخاصة لقيام المسؤولية الضريبية، يمكن الوقوف على أن المشرع جعل مسؤولية المسير عن أداء ديون الشركة بما فيها الديون الضريبية تختلف حسب الطبيعة والشكل القانوني للشركة محل التسيير.

بحيث في شركات الأشخاص يسأل المسير أو الميسرين مسؤولية مطلقة وغير محدودة عن ديون الشركة متى عجزت هذه الأخيرة عن الوفاء بديونها، ومنه متابعتهم في أموالهم الخاصة باعتبارها الضمان العام لدائي الشركة نظرا لاتحاد الذمة المالية للشركة بالذمة المالية الشخصية الخاصة للمسير.

في حين في شركات الأموال لا يسأل المسير أو مسيري الشركة إلا في حدود حصصهم التي ساهموا بها في تكون رأسمال الشركة، نظرا لتمتع هذه الأخيرة بذمة مالية مستقلة، مما يجعل المسير في منئى عن أية متابعة في حالة عجز الشركة عن أداء ديونها، الأمر الذي دفع بالمشرع إلى إقرار مسؤولية المسير بشتى أنواعها المدنية والجنائية والجبائية، والمتربة عن ارتكاب أخطاء في الإدارة والتسيير نتج عنها إلحاق الضرر بالشركة أو المساهمين أو الأغيار المتعاملين مع الشركة.

إذ بالرغم من تمتيع المسير في ظل قانون الشركات التجارية بسلطات وصلاحيات واسعة نظرا للدور الفعال والرئيسي الذي يلعبه في تحريك دواليب النشاط التجاري للشركة التي يسيرها، بحيث إذا ما توفرت الشركة على مسير أو مسيرين يتحلون بالحيطة والحذر والكفاءة والنزاهة والحياد كان ذلك عاملا في ازدهار نشاطها واستمرارية إنتاجيتها.

فإنه في مقابل هذه الصلاحيات والسلطات الواسعة، ألقى على عاتق المسير تحمل مسؤولية الأخطاء الناتجة عن الإدارة والتسيير والتي تتنوع بين المسؤولية المدنية والجنائية والضريبية، وذلك في حالة إخلاله بواجباته والتزاماته اتجاه الشركة والأغيار.

وهكذا، تبقى غاية المشرع من وراء إقرار مسؤولية المسير المرتبطة بالإدارة والتسيير، الحد من الخروقات وأعمال الغش والتحايل والتدليس التي تشوب الشركات التجارية، نظرا لانفراد المسير باتخاذ القرار وتنفيذه، الأمر الذي يجعل هذه الأخيرة ستارا يحجب تلاعبات المسير خدمة لمصلحته الخاصة على حساب المصلحة الاقتصادية والاجتماعية للشركة.

فكثيرا ما نلاحظ أن الوضعية المالية للمسير تزدهر نتيجة مزاولته لمهام إدارة وتسيير الشركة في حين تتدهور الوضعية الاقتصادية والمالية للشركة، وبالتالي توقفها عن أداء ديونها بما فيها الديون الضريبية، وذلك نتيجة سوء إدارة وتسيير الشركة مما يترتب عنه قيام مسؤولية المسير عن أداء ديون الشركة سواء على مستوى

قانون الشركات التجارية أو مدونة تحصيل الديون العمومية إعمالا لمقتضات المادة 98 من م.ت.د.ع حفاظا على حقوق الخزينة العامة من الضياع.

الفصل الثاني:

المسؤولية الضريبية للمسير بين

قانون الشركات التجارية ومدونة

تحصيل الديون العمومية

يشكل المسير الممثل الرسمي للشركة، والضامن الفعلي لسيرها العادي واستمرارية نشاطها، والذي يسهر على اتخاذ وحسن تطبيق قراراتها ذات الانعكاسات الإيجابية على الاستراتيجية المالية والاقتصادية للشركة.

إذ يعتبر المسير العنصر الفعال والحاسم في البنية الأساسية والرئيسية للشركة، لكن جعل اتخاذ القرارات المتعلقة بالإدارة والتسيير حكرا على مسيري الشركات التجارية، يجعل هذه الأخيرة مجالا خصبا لارتكاب العديد من المخالفات الناتجة عن سوء تدبير وتسيير الشركات التجارية.

بحيث إذا كان المسير يشكل أهم عنصر في الشركة، باعتباره المحرك الأساسي لها، فإنه يعد في نفس الوقت أكثر شخص يمكن أن يمارس التحايل داخل الشركة، إذ يتوفر على قدر كبير من الخبرة والذكاء يمكنه من إخفاء معالم الأخطاء والمخالفات التي يرتكبها.

ووعيا من المشرع المغربي بمدى جسامة الأخطاء والمخالفات المتعلقة بمهام الإدارة والتسيير، عمد على تنظيم المسؤولية المترتبة عنها، ونظرا لكونها عديدة ومتشعبة جاءت متفرقة في العديد من النصوص القانونية المنظمة للمسؤولية المترتبة عن الأخطاء والمخالفات المرتكبة من طرف أجهزة الإدارة والتسيير، والتي يمكن تصنيفها إلى المسؤولية المدنية المحددة بموجب المواد من 352 إلى 354 من القانون 17.95، والمسؤولية الجنائية المنصوص عليها في المواد 384 إلى 386 من القانون 17.95 المتعلق بالشركات التجارية.

إذ تتمتع الإدارة الجبائية بإمكانية إعمال المسؤولية المدنية أو المسؤولية الجنائية للمسيرين بناء على مقتضيات القانونية المطبقة على الشركات التجارية، في حالة عدم احترام المسير للالتزامات الضريبية، حيث يمكن للإدارة الجبائية تحريك المتابعات في مواجهة المسير الذي يحول بأخطائه المتعلقة بالإدارة والتسيير دون تحصيل الديون الضريبية المفروض على الشركة.

ويبقى الهدف الأساسي للمشرع من وراء إقرار دعوى المسؤولية الضريبية لمسيري الشركات التجارية هو التوسع إلى أكبر حد ممكن متابعة الأفعال الاحتيالية للمسيرين وبالتالي معاقبة كل الأخطاء والمخالفات المرتكبة أثناء تسيير وتدبير الشركات التجارية.

وهكذا، تهدف دعوى المسؤولية الضريبية لمسيري الشركة، إلى حماية الشركات التجارية من الأعمال التدليسية التي ترتكب أثناء تسييرها من طرف الأجهزة المكلفة بالإدارة والتسيير، إذ تمثل هذه الأخيرة الضحايا الأولى والأساسية للتعسف واستغلال السلط والصلاحيات المخولة للمسيرين بشكل يتعارض مع مصالحها الاقتصادية والاجتماعية.

وتتميز دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير باستئثار الإدارة الجبائية بتحصيل الدين الضريبي دون مواجهتها بتزاحم الدائنين كما هو الأمر بالنسبة لباقي دعاوى مسؤولية المسير التي يتم بموجبها تحميل المسير أداء جميع ديون الشركة بما فيها الديون الضريبية.

وتخضع الشروط اللازمة لقيام هذا النوع من المسؤولية التضامنية للمسير مع الشركة عن أداء ديونها الضريبية المدينة بها للإدارة الجبائية، لأحكام المسؤولية التقصيرية الواردة في قانون الالتزامات والعقود، من حيث توافر أركانها الأساسية والمتمثلة في الخطأ والضرر والعلاقة السببية مادام المشرع لم يتكفل بوضع مقتضيات قانونية خاصة بها في إطار التشريع الجبائي، لا سيما في القانون 15.97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية، الأمر الذي سنعمل على دراسته في (المبحث الثاني)، على أن نخصص (المبحث الأول) لدراسة مجال تطبيق المسؤولية الضريبية لمسيرى الشركات.

المبحث الأول: مجال تطبيق المسؤولية الضريبية لمسيرى الشركات

تسيير الشركات التجارية من طرف شخص واحد أو أكثر، بصفتهم مسيرين للشركة ومسؤولين عن مباشرة جميع شؤونها الداخلية والخارجية وقيادة هياكلها إلى تحقيق إستراتيجيتها العامة وذروتها الاقتصادية.

ولما نتحدث عن الشركة، فإننا نتحدث بالدرجة الأولى عن مسيرها، أي ذلك الشخص الطبيعي أو الاعتباري²⁶⁸، الحريص عند القيام بالأعمال المنوطة به على بذل فائق العناية في تسيير أمور الشركة بأقصى ما يمكن من النزاهة والتبصر واليقظة، والحرص على مصالح الشركة أي تجنب استغلال منصبه للحصول على مكاسب مالية على حساب مصلحة الشركة التي يسيرها خاصة عندما تتعارض مصالحه الخاصة مع مصالح الشركة.

والذي يجب عليه أن يمارس وظائفه وفق مبادئ الحياد والنزاهة والشفافية لضمان تحقيق الأغراض التي أسست من أجلها الشركة، والالتزام بمقتضيات نظامها الأساسي وبأحكام قانون الشركات التجارية.

كما يجب أن يتمتع مسير الشركة بقدر من المعرفة والمؤهلات الخاصة في مجال الإدارة والتسيير، وقدرته على تدبير أمور الشركة بحنكة، والتنبيه بالأخطار المستقبلية التي تواجهها، ووضع التدابير الوقائية والاحترازية لضمان استمرارية الاستغلال، وبالتالي التحلي بالمحددات المثلى لتسيير الشركة بما يتناسب ومؤهلاتها المالية والبشرية²⁶⁹.

ونظرا للدور الإستراتيجي الذي يضطلع به المسير في الشركة، والالتزامات الملقاة على كاهله بمناسبة مزاولته لمهام الإدارة والتسيير، ألزمه المشرع بتحمل المسؤولية حالة ارتكابه أفعالا تلحق أضرارا بالشركة أو الغير، والتي قد تكون مسؤولية مدنية أو جنائية أو ضريبية، وذلك حسب طبيعة الخطأ المرتكب وجسامة الأضرار المترتبة عليه.

268- يمكن أن يكون الشخص الاعتباري مسيريا طبقا لمقتضيات المادة 42 من القانون 17.95.

تنص المادة 42 من القانون 17.95 على أنه: يمكن لشخص معنوي أن يعين متصرفا ما لم يتضمن النظام الأساسي ما يخالف ذلك. ويجب على هذا الشخص عند تعيينه تسمية ممثل دائم عنه يخضع لنفس الشروط والالتزامات ويتحمل نفس المسؤوليات المدنية والجنائية كما لو كان متصرفا باسمه الخاص، وذلك دون المساس بالمسؤولية التضامنية للشخص المعنوي الذي يمثله.

إذا عزل الشخص المعنوي ممثله الدائم، وجب عليه إبلاغ الشركة دون تأخير، بواسطة رسالة مضمونة، بذلك العزل وبهوية ممثله الدائم الجديد. وينطبق نفس الأمر في حالة وفاة أو استقالة الممثل المذكور.

269- PHILIPPE LE TOURNEAU: « La Responsabilité Civile Professionnelle », Economica, Paris 1995, P 6.

المطلب الأول: تركيز المسؤولية الضريبية على مسيري الشركات

طبقا لمقتضيات المادة 98 من م.ت.ع، يتضح أن المسؤولية الضريبية تخص مسيري الشركة دون باقي الأعضاء، باعتبارهم الهيكل الذي يسهر على تسيير وتنظيم أعمالها بشكل يتماشى وما هو منصوص عليه في القوانين الجاري بها العمل والمنظمة لها، وبالتالي فهم يتولون تسييرها وتحملون مسؤولية إدارتها وتديرها. وينحصر اعتراف القانون بالأشخاص الذين هم أهلا للالتزام بالتسيير في الأشخاص الطبيعيين والأشخاص الاعتباريين.

الفرع الأول: مسيرو الشركات الأشخاص الطبيعيين

إن الشركات التجارية عبارة عن أشخاص اعتبارية، ليس لها وجود مادي ولا القدرة الذاتية على التعبير عن إرادتها وتدير شؤونها وحماية مصالحها والدفاع عنها والمطالبة أو الوفاء بديونها، وبذلك تختلف عن الشخص الطبيعي الذي يستطيع مباشرة كل هذه المهام وتحمل مسؤولية تصرفاته، باعتباره ممثل للشخص المعنوي إما بحكم القانون أو بحكم الواقع، وتختلف صفته بحسب المرحلة التي يعين فيها كمسير للشركة.

الفقرة الأولى: المسير في حالة استقرار الشركة

لقد خاطب المشرع من خلال المادة 98 من م.ت.ع مسير الشركة، لتحديد مسؤوليته عن الأخطاء والمخالفات المرتكبة أثناء مزاولة مهام إدارة وتسيير الشركة، ومساءلته عنها بمتابعته في ذمته المالية والشخصية لأداء الديون الضريبية للشركة.

إلا أنه لم يعطي تعريفا واضحا لمفهوم المسير المعني بدعوى المسؤولية الضريبية، على اعتبار أن مصطلح المسير يتخذ مفهوما واسعا في مجال المسؤولية بشتى أنواعها.

ويقصد بمسير الشركة كل شخص طبيعي أو معنوي يتم تعيينه لفترة معينة ليشرف على مهام التسيير والتدبير المتعلقة بالشركة، ويعتبر ممثلها القانوني الذي يتحمل جميع التزاماتها وحقوقها اتجاه الغير²⁷⁰.

فهو ذلك الشخص الذي يمارس سلطة داخل هيكل منظم المتمثل في الشركة، والمخول للتصرف باسم الشركة ولحسابها ويمنح لذلك سلطات واسعة في الإدارة والتمثيل تحقيقا لمصلحة الشركة²⁷¹.

270 - GERARD LEGRAND: « La Responsabilité Fiscale Des Dirigeants D'entreprise », LITEC, Paris, 2003, P1.

271 - FABRICE FRANÇOIS, ISABELLE MAIGRET, AMBOISE MARLANGE: « Dirigeant De Société Statut Social Et Fiscale », DALMAS, 1^{er} Edition, Paris, 2003, P 10.

وعليه فصفة مسير الشركة لا تقتصر على المسيرين القانونيين فقط بل تشمل أيضا المسيرين الفعليين للشركة.

البند الأول: المسير بحكم القانون

يطلق مصطلح المسير بحكم القانون على كل شخص معين وفق مقتضيات قانونية، وأنيطت به مهمة إدارة وتسيير الشركة بغض النظر عن طريقة تعيينه سواء في النظام الأساسي للشركة أو بالقانون أو بالقضاء.

فهو ذلك الشخص الذي يقوم بمهام الإدارة والتسيير بموجب سند قانوني. وتختلف تسمية المسير القانوني للشركة حسب الطبيعة والشكل القانوني للشركة موضوع التسيير، إذ يطلق عليه في شركات الأشخاص بالمسير في حالة التسيير الفردي أو المسيرين في حالة التسيير الجماعي²⁷².

أما بالنسبة لشركات الأموال فيطلق عليهم بالمسيرين والمتصرفين والمديرين العامين والمسيرين الآخرين أي المدير العام الوحيد والمدير العام المنتدب ورئيس مجلس الإدارة بالنسبة لشركة المساهمة ذات مجلس الإدارة، ورئيس مجلس الإدارة الجماعية بالنسبة لشركة المساهمة ذات مجلس الإدارة الجماعية وذات مجلس الرقابة، وذلك وفقا لما سبق دراسته بالتفصيل في الفصل الأول من القسم الأول من هذا البحث.

وعلى هذا الأساس فالمسير القانوني هو الذي نصت عليه الأحكام المنظمة للشركة من حيث طريقة تعيينه وتسميته وصلاحياته ومسؤولياته وما إلى ذلك من الأحكام المنطبقة عليه²⁷³.

فإقرار صفة المسير القانوني للشركة تتم من طرف المشرع، عكس إقرار صفة المسير الفعلي الذي يقتضي أعمال جملة من المعايير والاجتهاد القضائي والفقهي.

البند الثاني: المسير بحكم الواقع

لقد ورد مصطلح المسير الفعلي في العديد من المقتضيات القانونية المتعلقة بالشركات²⁷⁴، دون وضع تعريف واضح له مما يدفعنا إلى البحث في الاجتهاد القضائي والفقهي عن مدلول المسير الفعلي، خاصة أن المشرع

272- تنص الفقرة الثانية من المادة 7 من القانون 5.96 على أنه: "يتمتع كل مسير على حدة بنفس السلطات المذكورة في حالة تعدد المسيرين، مع مراعاة حق كل واحد منهم في التعرض على أية عملية قبل إبرامها.

273- كمال العياري: المسير في الشركات التجارية، الجزء الأول، مجمع الأطرش للكتاب المختص، تونس، الطبعة الثانية، 2014، ص 18.

274- تنص المادة 440 من القانون 17.95 على أنه: "تطبق أحكام المواد من 437 إلى 439 على كل شخص يكون قد زاول فعليا، بصفة مباشرة أو بواسطة شخص آخر، إدارة شركة مساهمة مبسطة تحت اسم أو محل رئيس ومسير الشركة".

- تنص المادة 374 من القانون 17.95 على أنه: "تطبق أحكام هذا القسم التي تخص أعضاء أجهزة الإدارة أو التدبير أو التسيير لشركات المساهمة على كل شخص يكون قد زاول فعلا، سواء مباشرة أو بواسطة شخص آخر، إدارة الشركات المذكورة أو تدبيرها أو تسييرها إما باسم ممثلها القانونيين أو بالحلول محلهم".

- تنص المادة 584 من مدونة التجارة على أنه: "...يمكن أن تقضي المحكمة بعدم قابلية تفويت الأسهم حصص الشركة وشهادات حق التصويت التي يحوزها مسير أو عدة مسيرين قانونيين كانوا أم فعليين...."

- تنص المادة 702 على أنه: "تطبق مقتضيات هذا القسم على مسيري المقاولات الفردية أو ذات شكل شركة والتي كانت موضوع فتح المسطرة، سواء كانوا مسيرين قانونيين أو فعليين، يتقاضون أجرا أم لا".

مائل المسير الفعلي بالمسير القانوني في تحمل المسؤولية اتجاه الشركة واتجاه الأغيار بشتى أنواعها سواء كانت مدنية أو جنائية أو ضريبية.

يعرف المسير الفعلي على أنه ذلك الشخص الذي يقوم بممارسة مهام الإدارة والتسيير دون أن يكون ذلك بموجب القانون بل بموجب الممارسة الفعلية لمهمة التسيير فنكون أمام حالتين:

- **الحالة الأولى:** يكون فيها المسير الفعلي شبيه بالمسير القانوني، باعتبار أنه يتمتع بالصلاحيات القانونية المخولة للمسير القانوني، لكنه يباشر مهام التسيير وهو يفتقد لإحدى الشروط القانونية الواجب توافرها لمباشرة تلك المهمة بصفة قانونية حين تعيينه أو فقدها بعد تعيينه²⁷⁵.

كأن يتم تعيين المسير من قبل جلسة عامة لا يتوفر فيها النصاب والأغلبية القانونية المنصوص عليهما في النظام الأساسي للشركة أو الشخص الذي يتم تنصيبه رغما عنه في مناصب الإدارة والتسيير، وبالتالي يكون مسير بحكم الواقع الذي فرض عليه مزاولة هذه المهمة بعيدا عن الوضع القانوني، نتيجة لعدم مراعاة الشروط القانونية الضرورية لتولي منصب المسير القانوني للشركة.

في هذه الحالة يكون المسير الفعلي هو ذلك الشخص الذي يزاول أعمال التسيير لشركة ما كمسير قانوني، دون أن يكون قد نصب لهذه الغاية من طرف أجهزة الشركة²⁷⁶.

- **الحالة الثانية:** هي التي يباشر فيها بعض الأشخاص بصفة مباشرة أو غير مباشرة مهام التسيير فعليا عوضا عن الهياكل القانونية التي يفترض أن تقوم بالتسيير²⁷⁷، وتفترض صفة المسير في هذه الحالة توفر ثلاث شروط:

1- ممارسة نشاط إيجابي للتسيير: ويضم هذا المقتضى شرطان متلازمان، يتمثل الأول في ممارسة تسيير وإدارة الشركة محل المسير القانوني والتصرف عوضا عنه، أما الشرط الثاني فيتمثل في أن تكون ممارسة التسيير بصفة فعلية أي يجب أن يكون هذا النشاط إيجابيا وليس سلبيا، ممثلا في اتخاذ قرارات إيجابية والمشاركة الفعلية والجدية في تسيير أمور الشركة.

2- ممارسة النشاط الإيجابي بحرية واستقلالية: أي مقدرة الشخص الذي تنطبق عليه صفة المسير الفعلي على اتخاذ قرارات تهم مصير الشركة باستقلالية وحرية، أي قيامه بمحض إرادته بالتصرف وليس تنفيذا لأوامر الغير، وبالتالي تحمل مسؤولية قراراته التي تهم تسيير الشركة.

3- أن تكون هذه الممارسة بصفة اعتيادية وليست مؤقتة: يعتبر شرط تكرار مهام التسيير بصفة اعتيادية أمرا ضروريا لإضفاء صفة المسير الفعلي، فالتدخل مرة واحدة أو مرتين لا يكفي، بل

275- KOLSI(S): « Le Statut Juridique Des Dirigeants De La Société Anonyme », Thèse De Doctorat, 1997, F.S.J.P.S, Tunis II, P 338.

276 - YVES GUYON: « Droit Des Affaires, Entreprises En Difficulté Judiciaire Faillite, Tome 2 », 6ème, Edition, Economique, 1997, P 429.

277 - المادة 374 من القانون 17.95.

تكرار النشاط الإيجابي هو الذي يضيف الممارسة الفعلية للتسيير عوض المسير القانوني وبالتالي تصبح الممارسة المتكررة ستارا يعتمد عليه الغير من أجل التعامل مع الشركة²⁷⁸.

ولا يمكن للمسير الفعلي التحلل من المسؤولية باختلاف أنواعها المدنية والجنائية والضريبية بعلّة عدم شرعيته كمسير قانوني للشركة. فالمسير الفعلي هو من يمثل الشركة قانونا، لأن المسير الظاهري ليس سوى ستار، ولأن قانون الأعمال، والقانون الضريبي على الخصوص، يتميز بالواقعية والنفاد إلى حقائق الأمور وعدم الوقوف على الظاهر أو القشور، وبالتالي فإن صفة المسير إنما تسند فعليا إلى من يمارس صلاحيات الإدارة والتسيير الحقيقية، لا من كان اسمه حبرا على ورق النظام الأساسي للشركة²⁷⁹.

الفقرة الثانية: المسير في حالة تعرض الشركة للصعوبات

يمكن أن تمر الشركة من عدة صعوبات اقتصادية أو مالية أو اجتماعية، قد تؤثر بشكل سلبي على سيرها العادي، وبالتالي صعوبة استمراريته في مزاولة نشاطها الاعتيادي، في هذه الحالة يصبح للشركة ممثل قانوني يزاوّل مهام التسيير بصفة مؤقتة، تختلف تسميته حسب طبيعة الصعوبة التي تواجهها الشركة في مرحلة تعيينه.

البند الأول: المسير في حالة الصعوبات المؤقتة

يرجع وجود المسير المؤقت إلى رغبة المشرع في الحفاظ على استمرارية استغلال الشركة، باعتبارها وحدة اقتصادية واجتماعية لا بد من إنقاذها، حماية لمصالحها ومصالح الأغيار المتعاملين معها.

وعليه أقر المشرع المغربي تعيين المسير المؤقت في مجموعة من الحالات التي تستوجب ذلك:

- حالة الشغور: طبقا لمقتضيات المادتين 49 و89 من القانون 17.95 بحيث يجب القيام بتعيينات مؤقتة قصد استكمال العدد القانوني للأعضاء المحدد في القانون المنظم للشركات²⁸⁰.

278 - CLAUDINE MARTIN: « La Responsabilité Du Dirigeant et Gestion Des Risques », Mémoire Droit Des Activités Economiques, Université De Nantes, 2008, P 16.

279 - أحمد الورفلي: دراسات في القانون الجبائي، الدراسة السابعة، تمثيل الخصوم في النزاع الجبائي، سلسلة الخبر، المغربية لطباعة وإشهار الكتاب، 2003، ص 331.

280 - تنص المادة 49 على أنه: "في حالة شغور مقعد أو عدة مقاعد للمتصرفين بسبب الوفاة أو الاستقالة أو لأي عائق آخر دون أن يقل عدد المتصرفين عن الحد الأدنى النظامي، يمكن لمجلس الإدارة القيام بتعيينات مؤقتة للمتصرفين في الفترة الفاصلة بين جمعيتين عامتين.

عندما يقل عدد المتصرفين عن الحد الأدنى القانوني، يجب على باقي المتصرفين دعوى الجمعية العامة العادية للانعقاد داخل أجل لا يتعدى ثلاثين يوما من تاريخ الشغور، قصد استكمال أعضاء المجلس".

- تنص المادة 89 على أنه: "في حالة شغور مقعد أو عدة مقاعد لأعضاء مجلس الرقابة بسبب الوفاة أو الاستقالة أو لأي عائق آخر، يمكن لذلك المجلس القيام أثناء الفترة الفاصلة بين جمعيتين عامتين بتعيينات مؤقتة.

عندما يقل عدد أعضاء مجلس الرقابة عن الحد الأدنى القانوني، يجب على مجلس الإدارة الجمعية أن يدعو الجمعية العامة العادية للانعقاد داخل أجل لا يتعدى ثلاثين يوما من تاريخ الشغور قصد استكمال أعضاء مجلس الرقابة".

- حالة وجود نزاعات بين هياكل التسيير: ينتج عنها عجز هياكل التسيير عن القيام بالمهام المنوطة بها نتيجة نزاعات قوية بين أعضائها، يترتب عنها استحالة عملية التسيير من طرف أحدهم بصفة طبيعية، أو سوء التصرف مما يعرض مصالح الشركة لأضرار وخيمة يصعب تداركها، وبالتالي تعيين المسير المؤقت ليتولى مهام التسيير والإدارة بصفة مؤقتة إلى حين حل النزاع وعودة الأمور إلى نصابها.

- حالة تعسف الأغلبية: يتم تعيين المسير المؤقت عندما يتضح أنه لا توجد أية وسيلة تمكن من حل الأزمة التي تتعرض لها الشركة وحماية مصالح المساهمين داخلها²⁸¹، بسبب تعسف الأغلبية على مصالح الأقلية، وبالتالي وضع حد لتسيير الأغلبية عندما تعتبر الأقلية أن هذا التسيير يكتسي طابعا تعسفيا²⁸².

وطبقا لمقتضيات المادة 157 من القانون 17.95 أقر المشرع إمكانية اللجوء والاستعانة بمؤسسة الخبرة في شؤون التسيير أو ما يصطلح عليه بخير الأقلية²⁸³، إلى حين ضمان السير العادي للشركة.

إذ يشكل وضع الشركة تحت الإدارة المؤقتة وسيلة لمواجهة تعسف الأغلبية، وهكذا عندما تخرق أجهزة الشركة التزاماتها يتدخل القضاء لسحب منها سلطاتها ويحل محلها مسيرا مؤقتا في انتظار توقيع العقوبة النهائية²⁸⁴.

- حالة التسوية القضائية: إذا تعرضت الشركة إلى مساطر معالجة صعوبات المقاول المنصوص عليها في الباب الخامس من مدونة التجارة، وبلغت إلى مرحلة التسوية القضائية، فإنه يتم تعيين مسير مؤقت بصفته سنديك يساعد رئيس المقاول في جميع الأعمال التي تخص التسيير أو في بعض منها²⁸⁵، أو إعطاءه الحق في التسيير الكلي أو الجزئي مراعاة لمصلحة الشركة والمحافظة على استمرارية نشاطها²⁸⁶.

281 - YVES GUYON: « L'indépendance Des Commissaires Des Comptes », Administrateur Judiciaires, Semaine Juridique, 1977, Juriscl, Soc, Fasc. 37 N°10.

282 - BEZARD PIERRE: « La Société Anonyme », Edition Montchrestien, 1986, P 99.

للمزيد: انظر عبد الوهاب الميرني: سلطة الأغلبية في قانون شركة المساهمة في القانون المغربي، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون الخاص، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، أكادال الرباط، السنة الجامعية 1996-1997، ص 594 وما بعده.

283- تنص المادة 157 من القانون 17.95 على أنه: "يسوغ لمساهم أو عدة مساهمين يمثلون ما لا يقل عن عشر رأسمال الشركة رفع طلب لرئيس المحكمة بصفته قاضي المستعجلات بتعيين خبير أو عدة خبراء مكلفين بتقديم تقرير عن عملية أو عدة عمليات تتعلق بالتسيير. إذا تمت الاستجابة لهذا الطلب، حدد الأمر الاستعجالي نطاق مهمة الخبير وسلطاته، على أن يتم استدعاء الممثلين القانونيين للشركة إلى الجلسة استدعاء قانونيا.

يحدد الأمر الاستعجالي كذلك إن اقتضى الحال، أتعاب الخبير أو الخبراء بصورة مؤقتة، ولا يتم أداء الأتعاب إلا عند انتهاء مهمة الخبراء إما من طرف الشركة أو من طرف المساهمين الذين طلبوا إجراء الخبرة إذا تبين أن للطلب طابعا تعسفيا وأنه يهدف إلى الإضرار بالشركة. يوجه هذا التقرير إلى مقدم الطلب وإلى مجلس الإدارة أو الإدارة الجماعية ومجلس الرقابة وكذلك إلى مراقب أو مراقبي الحسابات. ويجب أن يوضع رهن إشارة المساهمين بمناسبة الجمعية العامة المقبلة ويكون مرفقا بتقرير مراقب أو مراقبي الحسابات".

284 - عبد الواحد حمداوي: تعسف الأغلبية في شركة المساهمة، دراسة مقارنة، مطبعة الأمنية، الرباط، 2013، ص 387.

285 - وتتمتع المحكمة بسلطة تقديرية واسعة على سير المقاول، مما يوجب عليها تحديد العمليات التي يجب على السنديك مساعدة رئيس المقاول فيها. رئيس المقاول ناقصا، وبالتالي التأثير السلبي على سير المقاول، مما يوجب عليها تحديد العمليات التي يجب على السنديك مساعدة رئيس المقاول فيها.

286 - الأسباب الموجبة لتولي السنديك مهمة التسيير الكلي أو الجزئي للمقاول هي:

- إذا صدرت أخطاء جسيمة من طرف رئيس المقاول أثناء عمليات التسيير؛

ويتم تعيين المسير المؤقت للشركة لمدة زمنية محددة في الحالات التي يوجد فيها خطر حال يهدد توازن واستقرار الشركة، لذلك فهو يشكل تقنية أو وسيلة لتجاوز المخاطر المترتبة عن الأزمات التي تعترض الشركة.

وبمجرد تعيين المسير المؤقت يصبح يتمتع بكافة الصلاحيات والسلطات القانونية المخولة للمسير القانوني، ومتى ارتكب أثناء قيامه بمهمته المحددة من حيث الطبيعة والمدة، أحد الأخطاء أو المخالفات المتعلقة بالتسيير إلا ويمكن متابعته بالعقوبات المقررة في حق أجهزة الإدارة والتسيير بصفته مسير قانوني للشركة.

البند الثاني: المسير في حالة التصفية القضائية

ينتج عن اختلال الشركة بشكل لا رجعة فيه حلها ودخولها مرحلة التصفية القضائية، وبالتالي انتهاء سلطة المسير القانوني للشركة الذي يحل محله السنديك الذي يباشر القيام بمهام التصفية أي بيع الأصول وتسديد الخصوم، ويتولى السنديك في هذه المرحلة تسيير الشركة²⁸⁷، إذ يعتبر الممثل القانوني للشركة أمام القضاء في جميع الدعاوى التي ترفع من طرف الشركة أو عليها.

ويترب عن الحكم القاضي بالتصفية القضائية تخلي المدين بقوة القانون عن تسيير أمواله والتصرف فيها، ويقوم السنديك بصفته المصفي في هذه المرحلة بجميع حقوق الدائن، أي أنه يحل محل المسير القانوني بقوة القانون²⁸⁸، على خلاف تعيين السنديك بصفته مسير مؤقت خلال مسطرة التسوية القضائية، الذي لا يترب عنه الإقصاء الكلي للمسير إلا في الحالة التي تقرر المحكمة ذلك.

ويشمل هذا التخلي جميع أعمال الإدارة والتسيير وكذا التصرفات التي تقع على أموال المدين²⁸⁹، كما يشمل إقامة جميع الدعاوى القضائية المتعلقة بالذمة المالية للشركة طيلة فترة التصفية القضائية²⁹⁰.

ويتعين على السنديك بمناسبة القيام بمهامه أن يحترم الالتزامات القانونية والتعاقدية المفروضة على المسير²⁹¹، فهو يعد مسؤولاً اتجاه الشركة والأغيار عن الأخطاء المرتكبة أثناء مزاولته لمهامه مما يعرضه للمساءلة القانونية المفروضة على المسير القانوني في مجال المسؤولية المدنية والجنائية والضريبية. وعلى هذا الأساس يباشر السنديك جميع التصرفات التي هدفها المحافظة على أموال الشركة وحقوقها، واتخاذ جميع الإجراءات لتحصيل ديون الشركة من المدينين سواء بالطرق الودية أو المطالبة القضائية²⁹².

- إذا تبين للمحكمة عدم كفاءة المسير؛

- إذا رفض رئيس المقابلة التعاون مع السنديك.

للمزيد أنظر: عبد الحق بوكبيش: استمرارية المقابلة الخاضعة للتسوية القضائية، دار السلام، الرباط، الطبعة الأولى، 2007، ص 23.

287- تنص الفقرة 3 من مدونة التجارة: "...يقوم السنديك بتسيير المقابلة..."

288- تنص المادة 619 من مدونة التجارة على أنه: "...يؤدي الحكم بالتصفية القضائية إلى تخلي المدين عن تسيير أمواله والتصرف فيها، (...) يقوم السنديك بممارسة حقوق المدين وإقامة دعاوى بشأن ذمته المالية طيلة فترة التصفية القضائية".

289 - مروان بدري الإبراهيم: تصفية شركات المساهمة دراسة مقارنة، دار الكتب القانونية، مصر، 2010، ص 161-290.

290 - غلال فالي: مساطر معالجة صعوبة المقابلة، دار السلام، الرباط، 2012، ص 321.

291 - الفقرة الرابعة من المادة 640 من القانون 17.95.

292- عبد الرزاق السنهاوري: الوسيط في شرح القانون المدني، الجزء الخامس، الطبعة الثانية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1987، ص 506.

الفرع الثاني: مسيرو الشركات الأشخاص الاعتبارية

أقر المشرع المغربي بإمكانية جعل الشخص الاعتبار مسيرا للشركة، وذلك بموجب المادة 42 من القانون 17.95، والتي تنص على أنه: "يمكن لشخص معنوي أن يعين متصرفا ما لم يتضمن النظام الأساسي ما يخالف ذلك، ويجب على هذا الشخص عند تعيينه تسمية ممثل دائم عنه يخضع لنفس الشروط والالتزامات ويتحمل نفس المسؤوليات المدنية والجنائية كما لو كان متصرفا باسمه الخاص، وذلك دون المساس بالمسؤولية التضامنية للشخص المعنوي الذي يمثلته.

إذا عزل الشخص المعنوي ممثله الدائم، وجب عليه إبلاغ الشركة دون تأخير، بواسطة رسالة مضمونة، بذلك العزل وبهوية ممثله الدائم الجديد. وينطبق نفس الأمر في حالة وفاة أو استقالة الممثل المذكور".

وعليه يمكن للشخص الاعتبار أن يكون مسيرا للشركة، وباعتباره مجردا من صفتي الإدراك والتميز فهو يباشر نشاطه عن طريق ممثلين من الأشخاص الطبيعيين، الذين يتوفر لديهم الإدراك والتميز بصفته مسيرين للشخص الاعتباري، وتطبق في حقهم المسؤولية المدنية والجنائية والضريبية، مما يطرح السؤال حول مدى إمكانية خضوع الشخص الاعتباري للمسؤولية الجنائية الجبائية وتطبيق العقوبات الجنائية عليه؟

الفقرة الأولى: المسؤولية الجنائية الجبائية للشخص الاعتباري

يعد موضوع المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي من المواضيع التي كانت ومازالت مثار جدل ونقاش في الفقه والقضاء²⁹³، إذ لم يستقر وضع هذه المسؤولية في التشريع بصفة نهائية. وإن كان الشخص الطبيعي هو محور القانون الجنائي، إلا أن اتساع دائرة نشاط الأشخاص الاعتبارية وظهور الجرائم الاقتصادية²⁹⁴ أدى إلى التفكير في إقرار مسؤوليتها الجنائية عن بعض الجرائم التي ترتكبها بمناسبة مزاولتها لنشاطها الاقتصادي.

البند الأول: مبدأ إقرار المسؤولية الجنائية للشخص الاعتباري

إن إقرار مبدأ المسؤولية الجنائية للشخص الاعتباري في القانون المغربي يجد سنداه في الفصل 127 من القانون الجنائي، الذي ينص على أنه: "لا يمكن أن يحكم على الأشخاص المعنوية إلا بالعقوبات المالية والعقوبات الإضافية الواردة في الأرقام 5 و6 و7 من الفصل 36، ويجوز أيضا أن يحكم عليها بالتدابير الوقائية العينية الواردة في الفصل 62".

إن تضمين التشريع الجنائي المغربي عقوبات ضد الأشخاص الاعتبارية، لا يستبعد مساءلة الأشخاص الطبيعيين المسيرين لها، باعتبار أن الأشخاص الاعتبارية تتوفر على ذمة مالية خاصة بها، وبالتالي إمكانية تحملها

293- سليمان الطماوي: مبادئ القانون الإداري، دراسة مقارنة، الطبعة التاسعة، دار الفكر العربي، القاهرة، 1973، ص 63 وما بعدها.

294- محمد علي: المسؤولية الجنائية لأشخاص المعنوية عن الجرائم الاقتصادية في القانون الجنائي المغربي، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون الخاص، السنة الجامعية 1991-1992، جامعة محمد الخامس، كلية الحقوق، الرباط، ص 124.

المسؤولية المدنية المتمثلة في التعويض المادي أو المعنوي عن الأضرار الناتجة عن الأخطاء التي ترتكبها بمناسبة مزاولتها لنشاطها.

أما فيما يتعلق بالمسؤولية الجنائية الجبائية فهناك نوعين من العقوبات:

- فيما يخص العقوبات أو الغرامات المالية يمكن تحميلها للأشخاص الاعتبارية؛
- أما فيما يخص العقوبات السالبة للحرية فتبقى حكرا على الأشخاص الطبيعيين الممثلين للشخص الاعتباري.

البند الثاني: إقرار العقوبات الجنائية في التشريع الضريبي

تنص المادة 192 من م.ع.ض على ما يلي: "بصرف النظر عن الجزاءات المنصوص عليها في هذه المدونة، يتعرض لغرامة من خمسة (5.000) ألف إلى خمسين (50.000) ألف درهم كل شخص ثبت في حقه قصد الإفلات من إخضاعه للضريبة أو التملص من دفعها أو الحصول على خصم منها أو استرجاع مبالغ بغير حق، استعمال إحدى الوسائل التالية:

- تسلم أو تقديم فواتير صورية؛

- تقديم تقييدات محاسبية مزيفة أو صورية؛

- بيع بدون فواتير بصفة متكررة؛

- إخفاء أو اتلاف وثائق المحاسبية المطلوبة قانونيا؛

اختلاس مجموع أو بعض أصول الشركة أو الزيادة بصورة تدليسية في خصومها قصد افتعال اعسارها؛

في حالة العود إلى المخالفة قبل مضي خمس (5) سنوات على الحكم بالغرامة المذكورة الذي اكتسب قوة الشيء المقضي به، يعاقب مرتكب المخالفة، زيادة على الغرامة المقررة أعلاه، بالحبس من شهر واحد إلى ثلاثة (3) أشهر".

من خلال نص المادة السالفة الذكر تم إقرار المسؤولية الجنائية الضريبية من طرف التشريع الجبائي على كل شخص بصفة عامة، الأمر الذي يستشف منه أن الأمر يتعلق بالأشخاص الطبيعيين والاعتباريين. لكن هل من المعقول تطبيق عقوبة الحبس على الأشخاص الاعتبارية؟

للإجابة على السؤال وتناديا لكثرة النقاشات وتضارب التأويلات نص المشرع في المادة 231 من م.ع.ض على كيفية تطبيق العقوبات الواردة بالمادة 192 من م.ع.ض السالفة الذكر.

حيث تنص المادة 231 من م.ع.ض على أنه: "...مهما يكون النظام القانوني للخاضع للضريبة، فإن عقوبة الحبس المقررة في المادة المشار إليها في الفقرة أعلاه، لا يمكن أن تطبق إلا على الشخص الطبيعي الذي ارتكب المخالفة أو على كل مسؤول ثبت أن المخالفة ارتكبت بتعليمات منه وبموافقته..."

وعلى هذا الأساس يتم إقرار مسؤولية الأشخاص الاعتبارية عن الأفعال المرتكبة باسمها وفي إطار مزاولتها لنشاطها، بحملها العقوبات المالية، أما العقوبات البدنية فيتم تحميلها للمسير إذ ثبتت مسؤوليته عن المخالفات المرتكبة، أما في حالة عجز الشركة عن تسديد ديونها، فإنه يتم متابعته في ذمته المالية الشخصية إما بدعوى تكملة خصوم الشركة أو دعوى تمديد المسطرة إليه أو دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة، الأمر الذي سيتم دراسته بالتفصيل في المبحث الثاني من هذا الفصل.

الفقرة الثانية: شروط إقرار المسؤولية الجنائية للأشخاص الاعتبارية

ميز القانون الجنائي بين الفاعل الأصلي والشريك، فالفاعل الأصلي هو كل من يرتكب شخصياً أفعال يجرمها القانون²⁹⁵، بينما الشريك هو الذي لم يرتكب الأفعال المادية أو المعنوية للجريمة كما حددها القانون وإنما ساهم في اقترافها وفق بعض الشروط.

إن هذا التمييز يجعل الشريك يستقل عن الفاعل الأصلي من حيث توقيع العقوبة، وبالتالي تفادي تطبيق نفس العقوبة المشددة على شريك لا يتصف بالصفات الذاتية التي تشترط لتطبيقها، خاصة إذا كان الشريك شخصاً اعتبارياً لا يمكن معاقبته بمثل عقوبات الفاعل الأصلي كالشخص الطبيعي إذا حكم عليه بإحدى العقوبات السالبة للحرية²⁹⁶، مما يدفعنا إلى البحث عن شروط قيام المسؤولية الجنائية للشخص الاعتباري.

إن المشرع المغربي أقر المسؤولية الجنائية للأشخاص الاعتبارية دون تحديد شروط قيامها، الأمر الذي يمكن أن نستشفه من التشريعات المقارنة²⁹⁷.

بالرجوع إلى التشريع الفرنسي الذي اعترف بمسؤولية الشخص الاعتباري منذ 1 مارس 1994، ضمن القانون الجنائي في الفصل 121-2 بصيغته الجديدة بحيث نص على أن الأشخاص المعنوية فيما عدا الدولة تكون مسؤولة جنائياً في الحالات المنصوص عليها بالقانون عن الجرائم التي ترتكب من هياكلها أو ممثليها لفائدتها.

295 - DESPORTES (F) ET LE GUNHEC(F): « le nouveau droit pénal, tome 1, droit pénal général », 7ème édition, Economica, p 453 ss.

296 - كمال العياري: إجراءات التقاضي والتنفيذ في المادة الجنائية، الطبعة الثانية، مجمع الأطرش للكتاب المختص، تونس، 2009، ص 332-338.
297 - الفصل 33 من مجلة الصرف التونسية الذي ينص على أنه: "... يمكن أن يقع تتبع الذات المعنوية نفسها وأن تسلط عليها العقوبة المالية المنصوص عليها بهذا القانون".

- ينص الفصل 107 من مجلة الحقوق والإجراءات الجنائية التونسية على أنه: "تطبق العقوبات البدنية المنصوص عليها بالفصول 92 و 94 و 97 و 98 و 99 و 101 من هذه المجلة بالنسبة إلى ذوات المعنوية بصفة شخصية على رؤسائها أو وكلائها أو مديريها أو على كل شخص له صفة لتمثيل الذات المعنوية وثبتت مسؤوليته في الأعمال المرتكبة"

إذ يمكن أن نستشف من هذا المقتضى القانوني أنه لقيام المسؤولية الجنائية للأشخاص الاعتبارية يجب توافر شرطين متلازمين وهما أن ترتكب الجريمة من طرف مسير الشركة ولحسابها.

البند الأول: ارتكاب الجريمة من طرف مسيري الشركة

يتمتع المسير بصفته الممثل القانوني للشركة بأوسع السلط لممارسة المهام المنوطة به باسم الشركة وفي حدود غرضها، وتلتزم الشركة بتصرفات المسير حتى تلك التي لا تدخل ضمن غرضها، بالتالي قيام مسؤوليتها الجنائية عن جميع الأخطاء والمخالفات المرتكبة بمناسبة مزاولة المسير لمهامه.

بحيث لا يمكن الإقرار بالمسؤولية الجنائية للشركة إلا إذا ارتكبت المخالفات من طرف مسيرها وباسمها وليس باسمه الخاص. وهنا تجدر الإشارة إلى أن المسؤولية الجنائية للشخص الاعتباري قد تكون مباشرة، أو غير مباشرة²⁹⁸.

1- المسؤولية الجنائية المباشرة: وهي التي تسند فيها الجريمة إلى الشخص المعنوي فتقام عليه الدعوى الجنائية بصفة أصلية ويقضى عليه بالعقوبات المقررة والتي تتناسب مع طبيعته. وهذه المسؤولية لا تمثل النوع الغالب في المسؤولية الجنائية للشخص الاعتباري.

2- أما المسؤولية الجنائية غير المباشرة: وهي التي لا تقام فيها الدعوى الجنائية على الشخص الاعتباري باعتباره خصما أصليا، وإنما باعتباره خصما تابعا. وتكون مسؤولية الشخص الاعتباري جنائيا غير مباشرة عندما ينص القانون على أن هذا الشخص يسأل بطريقة التضامن مع الأشخاص الطبيعيين الداخليين في تكوينه²⁹⁹.

مما يجعل المسؤولية الجنائية للشخص الاعتباري تتميز بخاصيتين أساسيتين وهما أنها مسؤولية غير مباشرة من جهة وذاتية من جهة أخرى.

وعلى هذا الأساس لا تقام المسؤولية الجنائية للشخص الاعتباري إلا من خلال الأشخاص المسؤولين في الشركة، كما سبق دراستهم بالتفصيل في القسم الخاص بأجهزة إدارة وتسيير الشركة، أي كل شخص تنطبق عليه صفة مسير الشركة، وبمفهوم المخالفة لا تقام مسؤولية الشركة إذا صدر التصرف الموجب للعقوبة الجنائية من طرف شخص غير مسير للشركة باعتباره ممثلا القانوني وقراراته وأهدافه هي نفسها قرارات وأهداف الشركة.

البند الثاني: ارتكاب الجريمة لحساب الشركة

الأشخاص الاعتبارية مسؤولة جنائيا عن أعمال مسيرها عندما يقومون بهذه الأعمال لحسابها أو باسمها في إطار ممارستها لنشاطها.

298- محمود مصطفى: الجرائم الاقتصادية في القانون المقارن، الجزء الأول، الأحكام العامة والإجراءات الجنائية، الطبعة الثانية، القاهرة، 1979، ص 122.

299 - LEVASSEUR GEORGES : « Le Droit Pénal Economique », Paris, 1960, P 224.

إذ لا يتم إقرار مسؤولية الشركة جنائياً إلا إذا ارتكبت هذه الجرائم باسمها ولحسابها بهدف تحقيق مصلحتها وليس مصالح مسيرها الخاصة، التي يترتب عنها قيام المسؤولية الجنائية الشخصية للمسير وليس المسؤولية الجنائية للشركة.

ويشكل معيار تحقيق مصلحة الشركة أو لفائدها شرط ضروري لقيام المسؤولية الجنائية للشركة³⁰⁰.

ويقصد بهذا الشرط أن تكون الجريمة قد ارتكبت بهدف تحقيق مصلحة الشركة، كتحقيق ربح أو تجنب خسارة ودفع الضرر عنها، ويستوي أن تكون هذه المصلحة مادية أو معنوية، مباشرة أو غير مباشرة، محققة أو احتمالية، حالة أو مؤجلة³⁰¹.

وفي غياب وجود تعريف واضح لمصلحة الشركة³⁰²، تطرح صعوبة تحديد مفهوم مصلحة الشركة، الذي يختلف حسب الحالات والمواضيع التي تناولته، إذ أصبح مفهوم مصلحة الشركة في ظل التطورات الاقتصادية لا يشمل المصلحة المادية فحسب بل يتسع ليشمل المصلحة المعنوية كذلك.

إن مفهوم مصلحة الشركة موجود وحاسم في إدارتها وتسييرها، وضرورة احترامه أثناء مزاولة المسيرين لمهام التسيير الاعتيادية للشركة.

300 - DELMAS MARTY ET DELLAGE(G): « Droit Pénal Des Affaires », Puf, Thémis, 4ème Ed, 2000, P119.

301- رشيق يوسف: النظام القانوني لمسير الشركة ذات المسؤولية المحدودة متعددة الشركاء، دراسة مقارنة، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية السوسية، الرباط، السمة الجامعية 2003-2004 ص 163.

302 - هناك عدة نظريات حول تعريف مصلحة الشركة، تتعلق بتصورات مختلفة حول الطبيعة القانونية للشركة، وهذه النظريات تتعايش معاً وإن كانت تستقل إحداهما عن الأخرى.

- النظرية الأولى: اعتبار الشركة عقد تطبق عليه القواعد العامة التي تخضع لها العقود، بحيث يخضع الشركاء لحرية التعاقد وسلطان الإدارة، وعليه في نظرية "الشركة عقد" تختلط مصلحة الشركة بمصلحة الشركاء، حيث يعتبر أنصار هذه النظرية أن الشركة لم تنشأ من أجل إرضاء مصلحة أخرى غير مصلحة الشركاء الذين لهم وحدهم أهلية اقتسام أرباح الشركة فيما بينهم.

- النظرية الثانية: اعتبار الشركة نظاماً قانونياً أكثر منها عقداً، لأن العقد الذي تنشأ عنه يؤدي إلى إبراز كائن جديد مستقل عن العناصر البشرية والمادية التي تشكله، وبالتالي نكون أمام "مؤسسة"، بحيث تفسر مصلحة الشركة بأنها مصلحة المؤسسة، وعليه تم اعتبار أن مصلحة الشركة يمكن أن تعرف بأنها المصلحة العليا للشخص المعنوي في حد ذاته والذي تكون له مصلحة مختلفة عن مصلحة الشركاء، فكل من المؤسسة والشركة وجهان لنفس النظام، فالمؤسسة هي حقيقة اقتصادية والشركة هي النظام القانوني لها.

- النظرية الثالثة: اعتبار مفهوم مصلحة الشركة هو تصور "مختلط" فهو يغطي تارة مصلحة الشركاء وتارة أخرى مصلحة المؤسسة، وأساس ذلك أن الشركاء هم الذين أنشؤا الشركة، وبالتالي يبدو من الطبيعي الأخذ بعين الاعتبار هذه الشرعية، إلا أن مصلحة الشركة هي أيضاً مصلحة الشخص المعنوي في حد ذاته والمتميزة عن تلك المتعلقة بالشركاء.

ولذلك اختلفت مصلحة الشركة تبعاً لاختلاف النظريات.

- للمزيد أنظر: أحمد محمد محرز: القانون التجاري الجزائري، الشركات التجارية، الأحكام العامة لشركات التضامن/ الشركة ذات المسؤولية المحدودة/ شركات المساهمة، الجزء الثاني، الطبعة الثانية، 1980، ص 8.

- ثروة عبد الرحيم: موسوعة القضاء والفقه للدول العربية، الجزء 96، الدار العربية للموسوعات، بيروت، لبنان، بدون طبعة، ص 26.

فاحترام مصلحة الشركة يعني أن وجود الشركة يجب أن يحصن ضد تصرفات من شأنها إلحاق أضرار بالشركة³⁰³.

ويشكل ارتكاب الجريمة من طرف المسير ولفائدة الشركة شرطان متلازمان للإقرار بالمسؤولية الجنائية للأشخاص الاعتبارية، والتي لا تنفي في المقابل متابعة مسيرها الأشخاص الطبيعيين عن الجرائم التي ارتكبها أثناء مزاولتهم لنشاطها، إذا ما تحققت كافة الشروط المتطلبة قانونيا لمساءلة المسيرين عن الأخطاء المرتكبة بمناسبة إدارة وتسيير الشركة.

والجدير بالذكر أن دعوى المسؤولية الضريبية لمسيرى الشركة لا ترمي إلى حماية الذمة المالية للشركة فحسب بل إنما حماية الضمان العام للأغيار المتعاملين معها.

303 - عبد الرحيم بنبعيدة: مفهوم مصلحة الشركة كضابط لتحديد اختصاصات ومسؤولية مجلس الإدارة والجمعيات العامة، دراسة تحليلية مقارنة، رسالة لنيل درجة الدكتوراه في الحقوق، كلية الحقوق، عين شمس، مصر، 2000، ص 12-38.

المطلب الثاني: مسؤوليات المسير الموجبة لقيام المسؤولية الضريبية

تشكل أخطاء الإدارة والتسيير أهم المخالفات التي ترتكب من طرف هياكل الإدارة والتسيير، وهذه الأهمية نابعة من ارتباط هذه المخالفات بإدارة وتسيير الشركات التجارية، وكذلك من الصفة الخاصة للأشخاص المسؤولين عنها وهم مسيرو الشركات على اختلاف أنواعهم ودراجاتهم، باعتبارهم أجهزة الإدارة والتسيير داخل الشركة.

ويسأل مسيرو الشركات عن الأخطاء التي يرتكبونها أثناء ممارستهم لمهامهم، بدعوى المسؤولية المدنية والجنائية والضريبية الناجمة عن أخطاء الإدارة والتسيير التي يترتب عنها إلحاق الضرر بالشركة أو بالمساهمين أو بالغير³⁰⁴.

بحيث إذا كان المسير يعتبر أهم عنصر في الشركة، باعتباره المحرك الأساسي لها، فإنه يعد في نفس الوقت أكثر شخص يمكن أن يمارس التحايل داخل الشركة، إذ تتوفر على قدر كبير من الخبرة والذكاء يمكنه من إخفاء معالم الأخطاء والمخالفات التي يرتكبها.

ووعيا من المشرع المغربي بمدى جسامة الأخطاء والمخالفات المتعلقة بمهام الإدارة والتسيير، عمد على تنظيم المسؤولية المترتبة عنها، ونظرا لكونها عديدة ومتشعبة جاءت متفرقة في العديد من النصوص القانونية المنظمة للمسؤولية المترتبة عن الأخطاء والمخالفات المرتكبة من طرف أجهزة الإدارة والتسيير، والتي يمكن تصنيفها إلى مسؤولية مدنية وجنائية وضريبية.

وعلى مستوى قانون الشركات يجب التمييز بين المسؤولية المدنية والجنائية الناشئة عن الإخلال بإجراءات التأسيس وبطلان الشركة المواد من 349 إلى 351 من القانون 17.95، والمسؤولية المدنية والجنائية الناشئة عن أخطاء الإدارة والتسيير المواد من 352 إلى 354 فيما يخص المسؤولية المدنية، أما فيما يتعلق بالمسؤولية الجنائية المرتبطة بالإدارة والتسيير المواد من 384 إلى 386 من القانون 17.95.

وما يهمنا في هذه الدراسة هو المسؤولية المدنية والجنائية المرتبطة بأخطاء الإدارة والتسيير، والتي يترتب عنها في نفس الوقت المسؤولية الضريبية إذا توفرت الشروط القانونية لإقرارها كما سنرى في المبحث الثاني من هذا الفصل.

إذ تتمتع الإدارة الجبائية بإمكانية إعمال المسؤولية المدنية أو المسؤولية الجنائية للمسيرين بناء على مقتضيات القانونية المطبقة على الشركات التجارية، في حالة عدم احترام المسير للالتزامات الضريبية، حيث يمكن

304- عزيز عكيلي: الوسيط في الشركات التجارية، دراسة فقهية قضائية مقارنة في الأحكام العامة والخاصة، دار الثقافة، عمان، 2010، ص 362.

للإدارة الجبائية تحريك المتابعات في مواجهة المسير الذي يحول بأخطائه المتعلقة بالإدارة والتسيير دون تحصيل الدين الضريبي المفروض على الشركة.

الفرع الأول: المسؤولية المدنية للمسير المترتبة عن أخطاء الإدارة والتسيير

باعتبار المسير هو الشخص المكلف بمهام الإدارة والتسيير، ينبغي أن تتوفر فيه الأمانة وحسن النية أثناء تدبير أمور الشركة، والقيام بوظيفته بأقصى ما يمكن من النزاهة والحرص على مصالح الشركة والأغيار³⁰⁵.

وعليه أن يبرهن على ذلك من خلال كيفية ممارسته لصلاحياته القانونية، والتي تتمثل في القيام بكل عمل أو فعل قانوني يدخل في أعمال الإدارة، في حدود غرض الشركة، وأن يبذل العناية التي يبذلها في أداء أعماله الخاصة، والامتناع عن كل الأعمال التي من شأنها إلحاق الضرر بالشركة والمساهمين والأغيار.

وتجد هذه المقتضيات الواجبة على المسير سندها القانوني في القواعد العامة للمسؤولية المدنية التي تحمل على المسير بدل عناية الرجل المعتاد وذلك طبقا للمواد 903 و1006 من القانون للالتزامات والعقود³⁰⁶.

وإضافة للقواعد العامة للمسؤولية المدنية، فإن قانون الشركات التجارية لم يغفل تنظيم المسؤولية المدنية للمسير عن أخطاء الإدارة والتسيير والتي يترتب عنها إلحاق الضرر بالشركة أو الأغيار، وذلك تجسيدا وتكريسا للمسؤولية المدنية في القواعد العامة والتي تتسم بالقصور وعدم كفايتها لمعاقبة مسيري الشركات التجارية.

والأصل أن مسؤولية مسيري الشركات مسؤولية تضامنية استنادا للمادة 352 من القانون 17.95 التي نصت على أنه: "يكون المتصرفون والمدير العام وإن اقتضى الحال المدير العام المنتدب أو أعضاء مجلس الإدارة الجماعية مسؤولين فرادى أو متضامنين حسب الحالة تجاه الشركة أو الأغيار سواء عن مخالفة الأحكام التشريعية والتنظيمية المطبقة على شركات المساهمة أو عن خروقات النظام الأساسي للشركة أو عن الأخطاء التي يرتكبونها في التسيير".

305 - AHMED OUREFELLI: « Le Concept D'entrepreneur Avisé Et De Dirigeant Loyal, Un Outil Efficace De Prévention ? », Revue Tunisienne De Droit 2007, P 463.

306- ينص الفصل 1006 من ق.ل.ع على أنه: كل شريك ملزم بأن ينفذ التزاماته تجاه الشركة بنفس العناية التي يبذلها في أداء الأعمال الخاصة بنفسه، وكل تفريط في هذه العناية يعتبر خطأ يتحمل مسؤوليته تجاه الآخرين. وهو مسؤول أيضا عن عدم تنفيذ الالتزامات الناشئة من عقد الشركة. وعن إساءته استعمال الصلاحيات الممنوحة له. وهو لا يضمن الحادث الفجائي والقوة القاهرة، ما لم يتسبب عن خطئه أو عن فعله".

- ينص الفصل 903 من ق.ل.ع على أنه: على الوكيل أن يبذل، في أدائه المهمة التي كلف بها، عناية الرجل المتبصر حي الضمير. وهو مسؤول عن الضرر الذي يلحق الموكل نتيجة انتفاء هذه العناية كما إذا لم ينفذ اختيارا مقتضى الوكالة أو التعليمات التي تلقاها، أو إذا لم يتخذ ما يقتضيه العرف في المعاملات. وإذا توفرت للوكيل أسباب خطيرة تدفعه إلى مخالفة التعليمات التي تلقاها أو إلى مخالفة ما جرى عليه العرف، وجب عليه أن يبادر بإخطار الموكل بها في أقرب فرصة، وعليه أن ينتظر تعليماته، ما لم يكن في الانتظار خطر".

وتنشأ مسؤولية المسير اتجاه الشركة أو الأغيار عن مخالفة القوانين والأنظمة الجاري بها العمل، أو النظام الأساسي للشركة أو عن أخطاء الإدارة والتسيير.

إذ تترتب المسؤولية المدنية للمسير نتيجة إخلاله بالتزاماته وواجباته التي تلقي على عاتقه مهمة العمل لصالح الشركة وتحقيق الأهداف التي أنشئت لأجلها³⁰⁷.

الفقرة الأولى: دعوى المسؤولية المدنية للمسير

يناط بمسيرى الشركات التجارية ممارسة نشاطهم في إدارة الشركة، والقيام بكافة الصلاحيات والسلطات المخولة لهم من أجل حسن تدبيرها وتسييرها، لكن في حدود مصلحة الشركة وليس بمعزل عن المساءلة القانونية.

إذ تشكل المسؤولية المدنية لمسيرى الشركات والمترتبة عن ارتكاب أخطاء في الإدارة والتسيير، نتج عنها ضرر للشركة أو الغير الحد الفاصل الذي يقف أمام التلاعبات والخروقات التي يعرفها مجال الإدارة والتسيير للشركات التجارية.

وتنتج المسؤولية المدنية عن كل فعل يلحق ضرراً بالغير، يترتب عنه إلزام المسؤول بأداء التعويض للطرف المضرور في الحالات التي تتوفر فيها شروط هذه المسؤولية، فهي لا تحمل معنى الردع بقدر ما تفيد معنى جبر الضرر الذي تسبب فيه الشخص المسؤول³⁰⁸.

وتعد المسؤولية عن أخطاء التسيير أكثر المسؤوليات شيوعاً وانتشاراً، كما أن صورها وحالاتها بالنسبة للمسيرين عديدة وخصوصاً عند ممارستهم للسلطات الواسعة المخولة لهم بموجب القانون، حيث تقع عدة تجاوزات وأخطاء تتسبب في العديد من الأضرار سواء بالنسبة للشركة أو الأغيار، مما يفتح المجال لتحريك دعوى المسؤولية المدنية لجبر الضرر، وبالتالي لا بد من التعرف على الطبيعة القانونية للمسؤولية المدنية التي يتعرض لها المسير في حالة ارتكابه أعمالاً تلحق ضرراً بالشركة أو الأغيار.

البند الأول: الطبيعة القانونية للمسؤولية المدنية للمسير

يسأل مسيرى الشركات عن جميع الأخطاء التي يرتكبها في الإدارة والتسيير، وعن أعمال الغش أو إساءة استعمال السلطة، ومخالفاتهم لأحكام القانون أو النظام الأساسي للشركة³⁰⁹.

307 - محمد عبد الوهاب المحاسنة: المسؤولية المدنية لأعضاء مجلس الإدارة في شركات المساهمة العامة في القانون الأردني، رسالة ماجستير، جامعة مؤتة، 2004، ص 44.

308 - محمد البوشواري: المسؤولية المدنية، الطبعة الثانية، مطبعة تاسيلا، أكادير، 2008، ص 4-5.

- للمزيد انظر: عبد القادر العرعاري: مصادر الإلتزام، الكتاب الثاني، المسؤولية المدنية، الطبعة الرابعة، مطبعة الأمانة، الرباط، 2015، ص 14-15.

309 - سميحة القليوبي: الشركات التجارية، الجزء الثاني، الطبعة الثالثة، دار النهضة العربية، 1993، ص 468.

وتحوي دعوى المسؤولية المدنية اتجاه المسير حقوق الغير، ولا تقام إلا ممن أصابه ضرر نتيجة الأخطاء المرتكبة من طرف مسيري الشركة.

وتتحمل الشركة في الأصل نتائج هذه المسؤولية وإصلاح الأضرار اللاحقة بالغير، لأن المسيرين يباشرون أعمالهم باسم الشركة، فمسؤولية المسير تبقى احتياطية، لا يمكن إثارتها إلا عن عدم قدرة الشركة على أداء ديونها، إلا أن ذلك لا يعفي من قيام المسؤولية الشخصية للمسير عن الأخطاء المرتكبة من طرفه والمستقلة عن وظيفته³¹⁰.

وتقع المسؤولية على المسير سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا، قانونيا أو فعليا، من المساهمين أو من الغير، والتي يمكن أن تكون عقدية أو تقصيرية.

أولاً: المسؤولية العقدية للمسير

تختلف طبيعة المسؤولية المدنية التي يتعرض لها المسير في حالة ارتكابه أفعالا تلحق ضررا بالشركة أو الأغيار، والتي قد تكون مسؤولية عقدية أو مسؤولية تقصيرية أو مسؤولية مزدوجة.

وتقوم المسؤولية العقدية للمسير إذا أخل هذا الأخير بتنفيذ التزامه العقدي سواء كان ذلك عن عمد وإصرار أو نتيجة تقصير وإهمال.

ويلزم الالتزام العقدي للمسير ببذل عناية الرجل المتبصر أثناء القيام بمهامه، وأن يراقب جيدا أعمال التسيير حتى تكون مطابقة للقانون والنظام الأساسي، والإطلاع دوما على أعمال الشركة وحالها الاقتصادي والمالي، حتى يتمكن المسير من التصرف عند الضرورة لتجنب الأزمات والصعوبات داخل الشركة، ولا يقف واجب العناية عند هذا الحد بل يمتد أيضا إلى حسن اختيار المديرين المساعدين أو المنتدبين وكذلك إلى واجب عزلهم عند الاقتضاء، وتقتضي الاستجابة لهذه المقتضيات والواجبات أن يكون المسير متمتعا بالكفاءة العالية وصحة الضمير الأخلاقي اليقظ³¹¹.

ويتربى عن عدم تقيد المسير بهذه الالتزامات، إثارة مسؤوليته عن الضرر اللاحق بالشركة جراء انتفاء واجب العناية، والمؤاخذة من أجل الإهمال أو التقصير أو الأخطاء المرتكبة من قبله أثناء ممارسته لمهام تسيير الشركة³¹².

كما يمكن أن تنشأ المسؤولية العقدية للمسير في حالة عدم التقيد بالشروط والإجراءات الواجب توافرها في الاتفاقات المبرمة بين الشركة ومسيرها، والتي سبق دراستها بالتفصيل في الفصل الأول.

310- شكري السباعي: الوسيط في الشركات والمجموعات ذات النفع الاقتصادي، شركات المساهمة، الجزء الرابع، مرجع سابق، ص 168-169.

311 - كمال العياري: المسير في الشركات التجارية، الجزء الثاني، مرجع سابق، ص 10.

312 - الفصل 903 من ق.ل.ع.

ثانياً: المسؤولية التقصيرية للمسير

تنشأ المسؤولية التقصيرية عن الإخلال بالواجبات التي يفرضها القانون، كاشتراط القانون عدم إلحاق الضرر بالغير، وكل من تسبب في وقوع هذا الضرر إلا ويلتزم بأداء التعويض للطرف المضرور³¹³.

ولا يمكن الاتفاق مسبقاً على مخالفة قواعد المسؤولية التقصيرية لأنها من النظام العام.

وتقوم المسؤولية التقصيرية على أساس الفعل الضار، وتنشأ بسبب القيام بعمل غير مشروع نتج عنه ضرر، وبالتالي فهي التزام بأن يضمن الشخص نتائج تصرفاته الخاطئة التي تلحق ضرراً بالغير³¹⁴.

وهذه المقتضيات المتعلقة بالمسؤولية التقصيرية تسري على مسيري الشركات عندما تنطبق أحكامها عليهم.

إذ تثار المسؤولية التقصيرية للمسير في حالة إلحاقه ضرراً بالشركة أو المساهمين أو الأغيار، سواء ارتكب الفعل عن قصد³¹⁵ أو عن تقصير وخطأ³¹⁶ وسواء أكان الخطأ جسيماً أو يسيراً ارتكب بسوء نية أو عن حسن نية.

ولئن كانت المسؤولية الناجمة عن مخالفة الأحكام التشريعية والتنظيمية، أو عن خروقات النظام الأساسي للشركة تبدو واضحة شيء ما، فإن الأمر ليس كذلك بالنسبة للمسؤولية المترتبة عن أخطاء التسيير، ويرجع الأمر إلى الغموض الذي يسود عبارة أخطاء التسيير، وعدم تعريفها أو وضع معايير دقيقة من طرف المشرع لتحديد طبيعتها، مما يفسح المجال للفقه والاجتهاد القضائي لتأطير مفهوم الخطأ في التسيير وتصنيف مدى جسامته، وبالتالي خضوعه للسلطة التقديرية للقضاء.

فأخطاء التسيير عديدة ومتشعبة لا يمكن حصرها، وتختلف صورها باختلاف القوانين التي تناولت بعض الأمثلة منها، كقانون الشركات والقانون الجنائي والقانون الضريبي ومدونة التجارة، ولعل أكثرها شيوعاً والتي يتم بموجبها متابعة المسير في ذمته المالية والشخصية ما نصت عليه المادة 706 من مدونة التجارة والتي تتمثل فيما يلي:

- التصرف في أموال الشركة كما لو كانت أمواله الخاصة؛

313- عبد القادر العرعاري: مصادر الالتزام، الكتاب الثاني، المسؤولية المدنية، دراسة مقارنة، الطبعة الرابعة، 2015، 20.

314 - طه مصطفى كمال: الشركات التجارية، الأريطة، دار الفكر الجامعي، 2007، ص 286.

315- ينص الفصل 77 من ق.ل.ع على أنه: "كل فعل ارتكبه الإنسان عن بينة واختيار، ومن غير أن يسمح له به القانون، فأحدث ضرراً مادياً أو معنوياً للغير، ألزم مرتكبه بتعويض هذا الضرر، إذا ثبت أن ذلك الفعل هو السبب المباشر في حصول الضرر. وكل شرط مخالف لذلك يكون عديم الأثر".

316- ينص الفصل 78 من ق.ل.ع على أنه: "كل شخص مسؤول عن الضرر المعنوي أو المادي الذي أحدثه، لا بفعله فقط ولكن بخطئه أيضاً، وذلك عندما يثبت أن هذا الخطأ هو السبب المباشر في ذلك الضرر.

وكل شرط مخالف لذلك يكون عديم الأثر.

والخطأ هو ترك ما كان يجب فعله، أو فعل ما كان يجب الإمساك عنه، وذلك من غير قصد لإحداث الضرر".

- إبرامه عقود تجارية لأجل مصلحة خاصة تحت ستار الشركة قصد إخفاء تصرفاته؛
 - استعمال أموال الشركة أو ائتمانها بشكل يتنافى مع مصالحها لأغراض شخصية أو لتفضيل مقاوله أخرى له بها مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
 - مواصلة استغلال به عجز بصفة تعسفية لمصلحة خاصة من شأنه أن يؤدي إلى توقف الشركة عن الدفع؛
 - مسك محاسبة وهمية أو العمل على إخفاء وثائق محاسبة الشركة أو الامتناع عن مسك كل محاسبة موافقة للقواعد القانونية؛
 - اختلاس أو إخفاءه كل أصول، أو جزء منها، أو الزيادة في خصوم الشركة بكيفية تدليسية؛
 - المسك، بكيفية واضحة، لمحاسبة غير كاملة أو غير صحيحة.
- وتجدر الإشارة أن هذه الأخطاء على سبيل المثال وليس الحصر، إذ لا يمكن تعداد أخطاء التسيير وإلا سيعتبر كل خطأ خارج عن تلك اللائحة مباحا حتى ولو تسبب هذا الخطأ بضرر للشركة أو الأغيار.
- ويمكن إجمال أخطاء التسيير في الأعمال التي يقوم بها المسير ويترتب عنها إلحاق الضرر بالشركة أو المساهمين أو الأغيار، وسنناقش هذه النقطة بالتفصيل في المبحث الموالي من هذا الفصل.

البند الثاني: نطاق المسؤولية المدنية للمسير

يمكن أن تكون المسؤولية المدنية المترتبة على مسير الشركة عن المخالفات والأخطاء التي يرتكبها أثناء مزاولته لمهامه، إما تضامنية أو فردية بأن يسأل المسير عن أخطاءه الشخصية دون غيره ويتحمل منفردا تبعية الضرر الذي تسبب فيه للشركة أو الأغيار.

وذلك طبقا لمقتضيات المادة 352 من القانون 17.95 التي نصت على أنه: "يكون المتصرفون والمدير العام وإن اقتضى الحال المدير العام المنتدب أو أعضاء مجلس الإدارة الجماعية مسؤولين فرادى أو متضامنين".

أولا: المسؤولية الفردية للمسير

تترتب المسؤولية الفردية للمسير عندما يثبت أن الخطأ الذي ألحق الضرر بالشركة أو الأغيار قد تسبب فيه بصفة منفردة عن باقي أعضاء هيكل الإدارة والتسيير.

وتكون هنا المسؤولية فردية تطل المسير فقط دون باقي أعضاء أجهزة الإدارة والتسيير، إذ يسأل العضو المخالف أو الأعضاء المخالفين فقط³¹⁷، وفي هذه الحالة ترفع الدعوى من طرف رئيس مجلس الإدارة بالنسبة

317- خالد التلاحمة: الوجيز في القانون التجاري، دار المعتر للتوزيع والنشر، عمان، 2003، ص 243.

لشركة المساهمة ذات مجلس الإدارة، أو رئيس مجلس الإدارة الجماعية أو المدير العام الوحيد أو المدير العام بالنسبة لشركة المساهمة ذات مجلس الإدارة الجماعية وذات مجلس الرقابة وذلك بصفتهم ممثلين للشركة لدى الأغيار.

أما إذا كان مرتكب الخطأ هو رئيس مجلس الإدارة في حالة الجمع بين مهام الرئاسة والتسيير وجب تعيين عضو آخر في المجلس لإقامة الدعوى باسم الشركة على رئيس المجلس الإداري بصفته المسير القانوني للشركة.

وفي كلتا الحالتين تملك الجمعية العامة الحق في اختيار شخص من خارج الشركة لإقامة الدعوى بنيابة عنها إذا رأت أن ذلك يصب في مصلحة الشركة.

ويقع على عاتق المتضرر إثبات الفعل أو الخطأ أو التقصير والضرر وعلاقة السببية على أن يخضع تقدير جميع الوقائع والظروف للسلطة القضائية.

وفي المقابل فمن حق المسير أن ينفي المسؤولية عنه، إذا أثبت أنه ليس له علاقة بالخطأ الذي وقع سواء من حيث التقصير أو الإهمال المؤاخذ عليه، وبالتالي يستوجب على المسير الذي تثار مسؤوليته أن يحتج بصورة واضحة برفضه للقرارات التي اتخذت في غيابه أو ضد شخصه من قبل باقي أعضاء أجهزة الإدارة والتسيير³¹⁸.

وتجدر الإشارة أن تقرير المسؤولية الفردية للمسير لا يعني استبعاد باقي أعضاء أجهزة الإدارة والتسيير، بل تتم متابعتهم بدعوى المسؤولية المدنية عن أخطاء التسيير التي ارتكبها المسير المتابع فرديا، إذا لوحظ في مراقبتهم لأعماله تقصير وإهمال وعدم اليقظة في الإشراف على شؤون الشركة أو تبين أنه كان بإمكانهم منعه من الوقوع في الخطأ لو أنهم تحلوا بالحرص والعناية اللازمة.

ثانيا: المسؤولية التضامنية

يسأل أعضاء أجهزة الإدارة والتسيير بشكل جماعي عن الأخطاء المترتبة نتيجة قيامهم بأعمال من شأنها إلحاق الضرر بالشركة أو الأغيار، أو امتناعهم أو إهمالهم أو تقصيرهم في القيام بأعمال يجب عليهم القيام بها في إدارة وتسيير الشركة، وتثار هذه المسؤولية إذا كان الضرر الذي لحق بالشركة ناجما عن أخطائهم المشتركة، وهنا يتعين على الجمعية العامة تعيين من ينوب عنها في إقامة الدعوى على أعضاء أجهزة الإدارة والتسيير بصفتهم متضامنين في القيام بنفس الأعمال.

وفي هذه الحالة تحدد المحكمة نسبة مساهمة كل واحد منهم في تعويض الضرر استنادا للفقرة الثانية من المادة 352 من القانون 17.95.

318- فؤاد معلال: شرح القانون التجاري الجديد، دار الأفاق المغربية، مطبعة الأمنية، الرباط، 2012، ص 269.

أما إذا تعذر تحديد المسؤول الأصلي عن الخطأ، من بين أعضاء أجهزة الإدارة والتسيير، أو تعذر تحديد النسبة التي ساهم بها كل واحد منهم في الضرر، كان كل منهم مسؤولاً بالتضامن عن النتائج، دون تمييز بين من كان منهم محرضاً أو شريكاً أو فاعلاً أصلياً في الضرر³¹⁹.

كما يمكن إبعاد عضو من أعضاء أجهزة الإدارة والتسيير من دائرة المسؤولية الجماعية، إذا أثبت اعتراضه كتابة على القرار الذي تضمن المخالفة أو الخطأ الذي ترتب عنه الضرر³²⁰.

وتعد قرارات المجلس (مجلس الإدارة أو مجلس الإدارة الجماعية حسب طبيعة نظام تسيير شركة المساهمة) متخذة بالإجماع أي الصادرة بموافقة جميع أعضاءه، إذا قام المجلس باتخاذ بعض القرارات بالأغلبية ولم يعترض عليه باقي الأعضاء، أما إذا اعترضوا وسجلوا اعتراضهم كتابة في محضر الاجتماع فعندها يعفى هؤلاء الأعضاء من المسؤولية ولا يكون القرار عندئذ صادر بالإجماع وإنما بأغلبية الأعضاء فلا تقوم مسؤولية الأقلية المعارضة الذين أثبتوا اعتراضهم في محضر الجلسة التي صدر فيها القرار، كذلك لا يعد الغياب في الجلسة التي صدر فيها القرار الخاطئ سبباً للإعفاء من المسؤولية ولو كان الغياب بعذر³²¹، لأن الغياب غير المبرر يشكل خطأ في حد ذاته، إلا إذا أثبت العضو الغائب عدم علمه بالقرار أو عدم استطاعته الاعتراض عليه.

ويمكن للمسير الدفع بعدم مسؤوليته عن أخطاء الإدارة والتسيير التي ألحقت الضرر بالشركة، إذا أثبت اعتراضه على القرارات الخاطئة، ويجب أن يكون هذا الاعتراض واضحاً ومدرجاً بمحضر اجتماع مجلس الإدارة، فمجرد التصويت ضد القرار غير كافٍ، وفي الحالات الخطيرة يجب عليه أن يستقيل من مهامه³²².

الفقرة الثانية: وسائل إثارة المسؤولية المدنية للمسير

أجاز المشرع المغربي لكل متضرر سواء كان الضرر نتيجة مخالفة المقتضيات القانونية أو التنظيمية أو النظام الأساسي للشركة أو نتيجة ارتكاب أخطاء في التسيير، رفع دعوى المطالبة بالتعويض عن الضرر الذي لحقه جراء هذه الأخطاء أو المخالفات، وتختلف دعوى المسؤولية المدنية للمسير حسب الجهة المتضررة والتي أقامت الدعوى للمطالبة بالحق المدني، هل هي الشركة أم المساهمين أم الأغيار.

319- ينص الفصل 99 من ق.ل.ع على أنه: "إذا وقع الضرر من أشخاص متعددين عملوا متواطئين، كان كل منهم مسؤولاً بالتضامن عن النتائج، دون تمييز بين من كان منهم محرضاً أو شريكاً أو فاعلاً أصلياً".

- ينص الفصل 100 من ق.ل.ع على أنه: "يطبق الحكم المقرر في الفصل 99، إذا تعدد المسؤولون عن الضرر وتعذر تحديد فاعله الأصلي، من بينهم، أو تعذر تحديد النسبة التي ساهموا بها في الضرر".

320- رشيد بخير: أصول المسؤولية المدنية في شركات المساهمة في القانون المغربي، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون الخاص، جامعة محمد الخامس أكدال، الرباط، السنة الجامعية 2004-2005، ص 385.

321 - عزيز العيكيلى: مرجع سابق، ص 299.

322 - RIPERT(G) ET ROBLOT(R) : « Traité Élémentaire De Droit Commercial, Tome 1 », 2ème Edition, Ed L.G.D.J., 1980, Paris P 1013-1014.

البند الأول: أنواع دعوى المسؤولية المدنية للمسير

يترتب عن المسؤولية المدنية للمسير سواء أكانت فردية أو تضامنية ثلاث أشكال من الدعاوى، لكل واحدة طبيعتها الخاصة وأطرافها، إذ ترفع من طرف المساهم أو الغير وتسمى الدعوى الفردية، أو ترفع باسم الشركة من قبل ممثلها القانوني فتسمى دعوى الشركة.

أولاً: دعوى الشركة

تسمى هذه الدعوى بدعوى الشركة وذلك لأنها ترفع من قبل الشركة عن طريق ممثلها القانوني، وتقوم دعوى المسؤولية المدنية من طرف الشركة على المسيرين عند ارتكابهم أخطاء ألحقت بها أضراراً وخيمة باعتبارها شخصاً اعتبارياً³²³.

ويعتبر الممثل القانوني للشركة صاحب الحق في إقامة دعوى المسؤولية لأنه يحظى بمهمة تمثيلها لدى الغير والدفاع عن مصالحها حتى اتجاه المسيرين أنفسهم.

أما في الحالة التي يجمع فيها العضو بين مهمة تمثيل الشركة لدى الغير ومهمة التسيير مثل رئيس مجلس الإدارة في شركة المساهمة ذات مجلس الإدارة والمدير العام الوحيد في شركة المساهمة ذات مجلس الإدارة الجماعية، فإنه يطرح إشكال ذوو الصفة في إقامة الدعوى هل يرفع المسير الدعوى ضد نفسه في حالة ارتكابه خطأ ألحق ضرراً بالشركة؟

في هذه الحالة خول المشرع للمساهمين بمقتضى المادة 353 من القانون 17.95 فرادى أو جماعات، إقامة دعوى الشركة في المسؤولية ضد أعضاء أجهزة الإدارة والتسيير للمطالبة بالتعويض عن الأضرار التي لحقت بالشركة.

لأجل ذلك، يجوز للمساهمين ولمصلحتهم المشتركة، أن يكلفوا، على حسابهم الخاص، واحداً أو بعضاً منهم بتمثيلهم لدعم دعوى الشركة الموجهة ضد أعضاء أجهزة الإدارة والتسيير سواء من حيث المطالبة أو من حيث الدفاع.

ولا يكون لانسحاب مساهم أو عدة مساهمين خلال الدعوى إما لكونهم فقدوا صفة مساهمين أو لأنهم تخلوا بمحض إرادتهم، أي أثر على سير الدعوى المذكورة.

وعند إقامة دعوى الشركة وفق الشروط المنصوص عليها في المادة 353 من القانون 17.95، لا يمكن للمحكمة أن تبت فيها إلا إذا تم إدخال الشركة في الدعوى بشكل صحيح في شخص ممثلها القانونيين.

323- محمد فريد العريبي: الشركات التجارية، الأريطة، دار الجامعة الجديدة، 2003، ص 265.

وإذا كانت الشركة في مرحلة التصفية القضائية فإن السنديك بصفته مصفي³²⁴ الشركة هو صاحب الحق في رفع دعوى الشركة، والقيام بجميع الإجراءات القانونية باسم الشركة أو نيابة عنها لتحصيل ديونها والمحافظة على حقوقها، إذ تمتد سلطات المصفي إلى أعمال التقاضي باسم الشركة سواء كانت مدعية أو مدعى عليها.

وفي حالة تقاعس أعضاء أجهزة الإدارة والتسيير كلهم أو بعضهم عن رفع الدعوى، تتولى الجمعية العامة قرار عزل الأعضاء كلهم أو بعضهم، ويتم تعيين أعضاء جدد يتولون أمر رفع دعوى الشركة.

ويعتبر كأن لم يكن واردا في النظام الأساسي كل شرط من شأنه أن يعلق ممارسة دعوى الشركة على الإبداء المسبق لرأي الجمعية العامة أو على ترخيص من هذه الأخيرة أو يتضمن تنازلا مسبقا عن هذه الدعوى.

ولا يمكن أن يترتب عن أي قرار من قرارات الجمعية العامة سقوط دعوى المسؤولية ضد أعضاء أجهزة الإدارة والتسيير لخطأ ارتكبهه أثناء ممارستهم لمهامهم³²⁵.

ويكون أعضاء أجهزة الإدارة والتسيير مسؤولين قبل الشركة عن جميع أعمال الغش والاحتيايل وعن كل المخالفات القانونية والنظامية ومخالفة النظام الأساسي للشركة، ومتى ترتب على ذلك إلحاق ضرر بالذمة المالية للشركة يسأل المسيرين فرادى أو متضامنين حسب الحالة، اتجاه الشركة أو الأغيار عن تعسفهم في استعمال السلط المخولة لهم بموجب القانون أثناء إدارة وتسيير الشركة وكذلك يسألون عن إهمالهم في تنفيذ التزاماتهم والإخلال بائتمان الشركة³²⁶.

أما إذا كان الضرر الناتج عن الخطأ الذي ارتكبه أعضاء مجلس الإدارة والتسيير يتعلق بمساهم واحد، فلا شأن للشركة به وإنما يحق لهذا المساهم أن يقيم الدعوى على الشركة بصفة فردية فنكون أمام الدعوى الفردية.

ثانيا: الدعوى الفردية

يمكن لكل مساهم أو الغير أن يرفع الدعوى الفردية إذا لحقه ضرر شخصي من جراء خطأ ارتكبه مسير الشركة أو أي عضو من أعضاء أجهزة الإدارة والتسيير وليس من طرف الشركة باعتبارها شخص اعتباري.

وتترتب الدعوى الفردية عن التصرف الخاطئ من طرف أعضاء أجهزة الإدارة والتسيير والذي ألحق ضررا شخصيا بالمساهم أو الغير ولا يمتد للشركة باعتبارها شخصا اعتباريا، كأن يتم نشر بيانات غير صحيحة عن الوضع المالي للشركة مما يدفع المساهم أو الغير إلى شراء أسهم الشركة، أو يتم منحها قروض من طرف الأبنك

324- يعتبر المصفي وكبلا مستخدما لغرض التصفية وممثلا للشركة ولمجموع الدائنين، وأن أموال الشركة التي تنتقل إليه حيازتها، تنتقل إليه بهذين الاعتبارين، أي أنها أموال شركة تحت التصفية تعينت فيها حقوق الدائنين، فلم يعد للشركة حق التصرف فيها لحسابها الخاص وذلك بسبب انتقال الحق في تصفية تلك الأموال إلى مجموع الدائنين الذين يمثلهم المصفي للتصفية.

للمزيد أنظر: علي حسن يونس: الشركات التجارية، دار الفكر العربية، القاهرة، ص 197 وما بعدها.

325- المادة 354 من القانون 17.95.

326- إباد عدنان محمد الحصان: إدارة شركة المساهمة العامة، عمان، مطبعة الروزنا، 2007، ص 109.

على أساس وضعها المالي، لكن سرعان ما يتضح سوء الوضع المالي للشركة وانخفاض أسعار أسهمها وعجزها عن الوفاء بديونها، في هذه الحالة يقع على المساهم أو الغير ضرار فرديا يصلح أن يكون أساسا للدعوى الفردية بغية جبر الضرر الذي لحق المساهم أو الغير شخصيا دون الشركة نتيجة غش وتدليس من طرف أجهزة الإدارة والتسيير.

وبالتالي أجاز المشرع للمساهمين المتضررين نتيجة أخطاء أجهزة الإدارة والتسيير أن يوكل شخصا أو عدة أشخاص من بينهم مباشرة حقوقهم باسمهم أمام المحكمة المختصة وذلك وفق الشروط التالية:

- يجب أن يكون التوكيل كتابيا وأن يشير صراحة إلى أنه يمنح بمقتضاه للوكيل أو الوكلاء صلاحية القيام بكافة أعمال المسطرة باسم الموكل، كما ينص عند الاقتضاء، على تخويل صلاحية ممارسة طرق الطعن؛
- يجب أن يتضمن المقال الافتتاحي الاسم الشخصي والعائلي وعنوان كل واحد من الموكلين وكذا عدد الأسهم التي يملكونها، وأن يحدد مبلغ التعويض الذي يطالب به كل واحد منهم³²⁷.

وتتميز الدعوى الفردية التي يقيمها المساهم أو الغير عن دعوى الشركة التي يقيمها الممثل القانوني للشركة، في كون الدعوى الفردية تتعلق بضرر خاص أصاب المساهم أو الغير شخصا، والمبالغ المالية المحكوم بها تعود إلى المساهم أو الغير وليس الشركة، بينما دعوى الشركة باعتبارها دعوى جماعية محلها يتعلق بالمطالبة بالتعويض عن الضرر الجماعي أي الخاص بالشركة كشخص اعتباري يستتر خلفه جميع المساهمين، والمبالغ المحكوم بها في هذه الحالة تعود إلى الذمة المالية للشركة، وتقام دعوى الشركة على أساس المسؤولية العقدية بحكم الرابطة التعاقدية التي تربط بين الشركة وأعضاء أجهزة الإدارة والتسيير.

في حين تقام الدعوى الفردية على أساس المسؤولية التقصيرية، فهي لا تستند إلى رابطة تعاقدية بين المساهم وأعضاء أجهزة الإدارة والتسيير بل تركز على الفعل الضار الذي أصاب المساهم أو الغير، وتخضع للقواعد العامة للمسؤولية المدنية.

مما يخول للمساهم أو الغير رفع دعوى المسؤولية المدنية التقصيرية على أعضاء أجهزة الإدارة والتسيير إذا لحقه ضرر من جراء مخالفة المقتضيات القانونية أو التنظيمية أو ارتكاب أخطاء في الإدارة والتسيير أثناء مزاولتهم لمهامهم، وبناء على ذلك يتعين على الشخص المضرور إثبات خطأ المسيرين والضرر الشخصي الذي لحقه والعلاقة السببية بين الخطأ والضرر بجميع وسائل الإثبات القانونية³²⁸.

واستنادا إلى المادة 355 من القانون 17.95، تتقدم دعوى المسؤولية سواء دعوى الشركة أو الدعوى الفردية بمضي خمس سنوات ابتداء من الفعل المحدث للضرر، أو من يوم اكتشاف ذلك الفعل إذا وقع كتمانته،

327 - الفقرة الثالثة من المادة 352 من القانون 17.95.

328 - سامي فوزي محمد: الشركات التجارية الأحكام العامة والخاصة، دراسة مقارنة، دار الثقافة، عمان، 2005، ص 477.

وفيما يخص العناصر المدرجة في القوائم التركيبية يسري التقادم ابتداء من تاريخ الإيداع بكتابة الضبط المنصوص عليه في المادة 158 من القانون 17.95.

غير أنه إذا وصف هذا العمل بالجريمة، فلا تتقادم الدعوى إلا بمرور عشرين سنة³²⁹.

البند الثاني: حالات قيام المسؤولية المدنية للمسير

حددت المادة 352 من القانون 17.95 القواعد العامة المتعلقة بقيام مسؤولية أعضاء أجهزة الإدارة والتسيير عن المخالفات التي يرتكبونها، فاعتبرتهم بذلك مسؤولين إما فرادى أو متضامنين حسب الأحوال تجاه الشركة وتجاه الغير عن مخالفة الأحكام التشريعية والتنظيمية المطبقة على شركات المساهمة، أو عن الخروقات المتعلقة بالنظام الأساسي للشركة، أو عن الأخطاء التي يرتكبونها في التسيير.

أولاً: مخالفة المقتضيات القانونية والتنظيمية أو النظام الأساسي للشركة

طبقاً لمقتضيات المادة 352 من القانون 17.95 تترتب المسؤولية المدنية للمسير في كل مرة يرتكب خطأ ناتجا عن عدم احترام قاعدة قانونية أو تنظيمية كان من الواجب عليه احترامها، ولتحديد لائحة الأعمال التي تشكل أخطاء في قانون الشركات التجارية أو النظام الأساسي للشركة، يجب جرد كل الالتزامات التي يتحملها المسير بمناسبة مزاولته لمهامه، مادام أن عدم احترام القواعد المنظمة لها، يشكل خطأ يترتب عنه قيام مسؤوليته المدنية قبل الشركة أو المساهمين.

والالتزامات الواجب على المسير التقيد بها أثناء مزاولته لمهام إدارة وتسيير الشركة سواء المتعلقة بالأحكام التشريعية والتنظيمية المطبقة على شركات المساهمة أو المتعلقة بالنظام الأساسي للشركة، والتي تم دراستها بالتفصيل في الفصل الأول، وتفاديا للتكرار سنكتفي بجرد بعض الأمثلة فقط، لأن كل إخلال بأي التزام قانوني من طرف المسير يترتب قيام مسؤوليته المدنية اتجاه الشركة والأغيار إذا لحقهم ضرر من جراء ذلك.

بالنسبة لمخالفة الأحكام التشريعية والتنظيمية المطبقة على شركات المساهمة سواء تعلقت بسير أعمال مجلس الإدارة والرقابة أو الجمعيات أو بطلان الشركة أو المداولات أو توزيع الأرباح الصورية أو مخالفة القوانين التي تنظم الموازنة والحسابات أو عدم مراعاة القواعد التي تنظم الترخيص المسبق لإجراء بعض الأعمال.

أما بالنسبة لخرق النظام الأساسي للشركة فيتمثل في القيام بأعمال لا تدخل ضمن غرض الشركة، أو تجاوز المسير للمقتضيات النظامية التي تحد من سلطاته، أو عدم استصدار ترخيص سابق من مجلس الرقابة خلافاً لمقتضيات النظام الأساسي للشركة³³⁰.

329- تنص المادة 355 من القانون 17.95 على أنه: "تتقادم دعوى المسؤولية ضد المتصرفين والمدير العام وإن اقتضى الحال المدير العام المنتدب أو أعضاء مجلس الإدارة الجماعية سواء قدمتها الشركة أو فرد من الأفراد، بمرور خمس سنوات ابتداء من تاريخ كشفه، وفيما يخص العناصر المدرجة في القوائم التركيبية يسري التقادم ابتداء من تاريخ الإيداع بكتابة الضبط المنصوص عليه في المادة 158. غير أنه إذا وصف هذا العمل بالجريمة، فلا تتقادم الدعوى إلا بمرور عشرين سنة".

330 - أحمد شكري السباعي: الوسيط في الشركات والمجموعات ذات النفع الاقتصادي، شركات المساهمة، الجزء الرابع، ص 208.

ثانيا: ارتكاب المسير أخطاء في الإدارة والتسيير.

يثير خطأ التسيير جملة من الإشكالات في ظل غياب تعريف قانوني له، أو تحديد معايير قانونية تؤطر وتصنف أخطاء التسيير³³¹.

وباعتبار الطبيعة القانونية لهذا النوع من المفاهيم التي يصعب فيها المغامرة بتعريف قد يعتريه النقص وانعدام الدقة والوضوح، لم يقدّم المشرع المغربي بالمجازفة بوضع تعريف قانوني لأخطاء التسيير، نظرا للأهمية البالغة لمفهوم الخطأ بالنسبة لتصرفات المسيرين ومعاملات الشركة، لا سيما لكونه الركن الأساسي في قيام المسؤولية المدنية لمسير الشركات.

وإذا كان من الصعب القيام بمجرد كل حالات الأخطاء في التسيير، التي يمكن أن يترتب عنها قيام المسؤولية المدنية لمسير الشركات نظرا للغموض الذي يعرفه المفهوم، فإن الفقه حاول صياغة بعض المعايير من شأنها التمكين من التعرف على أخطاء التسيير، وتتميز هذه المعايير بالتنوع نظرا لتنوع أخطاء التسيير، وسندرج بعضا منها على سبيل المثال لا الحصر.

1. الأخطاء المترتبة عن الفعل الإيجابي

في هذه الحالة يسأل المسير عن الأعمال التي يقوم بها وتشكل خطأ في التسيير يترتب عنه قيام مسؤوليته المدنية اتجاه الشركة أو الأغيار والتي تتجلى فيما يلي:

- الأخطاء الناتجة عن القيام بأعمال الغش والاحتيال كتقديم موازنة غير صحيحة لا تعكس الوضع المالي الحقيقي للشركة؛
- استغلال المسير لأموال الشركة كما لو كانت أمواله الخاصة³³²؛
- تحميل الشركة مصاريف تتجاوز مركزها المالي³³³؛
- تفويت المسير لمنقولات الشركة دون تصويت الجمع العام³³⁴؛
- منح قروض بدون فائدة لمجموعة من الشركات والأشخاص الذاتيين دون أي سند أو ضمان ودون أن تربطهم أية علاقة مع الشركة³³⁵؛

331- عبد الله درميش: قيام المسؤولية المدنية لمسير المقاولات نتيجة خطأ في التسيير، مجلة المعيار، العدد 48، دجنبر 2012، ص 89 وما بعدها.

332- قرار رقم 436 ملف عدد 1570/05/2011 بتاريخ 13/03/2012 صادر عن محكمة الاستئناف التجارية بمراكش.

333 - Cass.Com, 21 Octobre 1974, Revu.Soc 1975, P 113.

334- قرار رقم 452 ملف عدد 1354/09/11 بتاريخ 15/03/2012 صادر عن محكمة الاستئناف التجارية بمراكش.

335- حكم رقم 469 ملف عدد 78/2004 بتاريخ 06/04/2009 صادر عن المحكمة التجارية بأكادير.

- إساءة التصرف والإضرار بمصلحة الشركة³³⁶؛
- استغلال به عجز بصفة تعسفية من أجل تحقيق مصلحة خاصة على حساب المصلحة الاجتماعية للشركة من شأنه أن يؤدي إلى توقفها عن الدفع؛
- إبرام عقود باسم الشركة مقابل مبالغ مالية لأجل مصلحة خاصة قصد اخفاء تصرفات المسير، وما ذلك من الأخطاء العديدة التي لا يمكن حصرها في مجال الإدارة والتسيير.

2. الأخطاء المترتبة عن الفعل السلبي

وتتمثل في الأخطاء المترتبة عن الفعل السلبي للمسير كالاتناع عن القيام بإجراء معين، نظرا لعدم اهتمامه بمهام التسيير أو لعدم تفرغه أو المبالغة في الحيطة والحذر خوفا من العزل من منصبه، وبالتالي عدم مباشرة العديد من الأعمال الضرورية لإدارة الشركة، ومن أمثلتها:

- عدم القيام بمراقبة بعض المسيرين الآخرين الذين يستبدون بأموال الشركة؛
 - عدم إعلام الشركاء بالوضع الحقيقي للشركة التي تعاني صعوبات مالية واقتصادية؛
 - عدم تقديم المسير إلى رئيس المحكمة طلب فتح مسطرة معالجة صعوبات المقاول؛
 - الغياب المتكرر عن حضور اجتماعات مجلس إدارة الشركة؛
 - تقاعس المسيرين عن إعداد تقرير التسيير والجرد والقوائم التركيبية وعرضها على الجمعية العامة للمساهمين لأجل المصادقة عليها³³⁷؛
 - عدم متابعة مديني الشركة وتحصيل مستحققاتها في الوقت وتقدمها نتيجة الإهمال؛
 - التهاون عن الوفاء بديون الشركة عند حلول أجلها، وتركها تتراكم وبالتالي عجزها عن الأداء والحجز على موجوداتها؛ والأمثلة على ذلك عديدة.
- كما يمكن متابعة المسير بدعوى المسؤولية المدنية عن أخطاء التسيير الناتجة عن القصور أو الجهل أو عدم اليقظة أو التغافل، ولئن كانت تغيب عنها الصبغة الإرادية فإنها تعتبر من قبيل أخطاء التسيير³³⁸.
- وفي المقابل لا يمكن متابعة المسير بدعوى المسؤولية المدنية إذا كان الخطأ يعزى إلى ظروف خارجة عن إرادته، كالقوة القاهرة أو الظروف الطارئة.

336- قرار رقم 762 ملف عدد 2007/05/916 بتاريخ 2008/06/19 صادر عن محكمة الاستئناف التجارية بمراكش.

337 - حكم رقم 288 ملف عدد 2011/8/340 بتاريخ 2012/02/16 صادر عن المحكمة التجارية بأكادير.

338- كمال العياري: المسير في الشركات التجارية، الجزء الثاني، مرجع سابق، ص 266-271.

وما يجب الإشارة إليه إلى أن مسؤولية المسير لا تقتصر فقط على الأخطاء التي تظهر أثناء حياة الشركة وإنما تمتد إلى الأخطاء التي تكتشف بعد خضوع الشركة لمساطر صعوبات المكافحة استنادا لنص المادة 704 من مدونة التجارة "حينما يظهر من خلال سير المسطرة في مواجهة شركة تجارية نقص في باب الأصول، يمكن للمحكمة، في حالة حصول خطأ في التسيير ساهم في هذا النقص، أن تقرر تحميله، كليا أو جزئيا تضاميا أم لا، لكل المسيرين أو للبعض منهم فقط".

وعلى هذا إذا تحققت هذه الشروط يتم تمديد المسطرة للمسير بدعوى تكملة خصوم الشركة، وهذا ما سنتطرق له بالتفصيل في الفصل الأول من القسم الثاني للتمييز بين دعوى المسؤولية الضريبية للمسير ودعوى تمديد المسطرة للمسير.

وعلى هذا أساس يكون مسيرو الشركات مسؤولين مسؤولية تضامنية دون الإخلال بمسؤوليتهم الشخصية عما يرتكبونه من أعمال مرتبطة بمخالفة الأحكام التشريعية والتنظيمية المطبقة على قانون شركات المساهمة أو النظام الأساسي للشركة، أو عن عدم القيام بواجباتهم في الإدارة والتسيير، مما يلحق أضرارا بالشركة أو الأغيار.

وبالتالي تكريس المشرع لمسؤولية المسير عن الأخطاء المرتكبة أثناء مزاولته لمهام تسيير أمور الشركة مما يجعله عرضة للمساءلة القانونية بدعوى المسؤولية المدنية أو المسؤولية الجنائية إذا شكلت هذه الأعمال جرائم الإدارة والتسيير أو المسؤولية الضريبية إذا اتخذت هذه الأخطاء شكل أعمال تدليسية.

الفرع الثاني: المسؤولية الجنائية للمسير المترتبة عن جرائم الإدارة والتسيير

لقد أصبح التدخل بالأداة الجنائية في ميدان الشركات أمر تمليه الظرفية الراهنة التي يعرفها ميدان الأعمال، إذ أصبحت الشركات أداة لارتكاب الجرائم الاقتصادية، ومجالا خصبا للخروقات والاختلاسات، وحرصا من المشرع المغربي على الحد من هذه الظواهر الإجرامية، وحفاظا على سيادة عنصر الثقة في مجال الشركات التجارية، بادر إلى التنصيص على مجموعة من القواعد القانونية شكلت ترسانة جنائية في مجال الشركات، ومنها ما جاء به القانون 17.95 الخاص بشركات المساهمة، لكن أكثر ما كان يعاب على هذا القانون هو المغالاة في الطابع الجزري مما دفع بمجموعة من شركات المساهمة إلى تغيير شكلها القانوني إلى شركات ذات مسؤولية محدودة، الأمر الذي دفع بالمشرع إلى تعديله بمقتضى القانون 20.05، للتخفيف من الطابع الجزري للعقوبات المتخذة ضد أجهزة الإدارة والتسيير في شركة المساهمة³³⁹.

339- عبد الرحيم السلماني: نحو سياسة جنائية أكثر ملائمة في مجال الأعمال والمقاولات، المجلة المغربية للقانون الاقتصادي، العدد الثالث، 2010، ص 7 وما بعدها.

إذ تم التراجع عن تطبيق بعض العقوبات الحبسية إما بتخفيضها إلى النصف³⁴⁰ أو إلغائها والاقتصار على الغرامات المالية فقط³⁴¹، علاوة على حذف المادة التي تنص على تطبيق العقوبة الأشد في حالة ما إذا كان الفعل مجرماً في نفس الوقت في القانون الجنائي العام وفي قانون الشركات.

وتتميز مقتضيات الجزية لقانون الشركات بكون أغلبها عقوبات مالية، تخاطب في أغلب نصوصها أعضاء أجهزة الإدارة والتسيير لشركة المساهمة، استناداً إلى كونه الهيكل المسؤول الأول على حسن سير عمل الشركة، وبالتالي كان لزاماً على المشرع أن يخص لهذه الفئة مجموعة من المقتضيات الجنائية في حالة استهدافها تحقيق مصالحها الخاصة على حساب مصلحة الشركة.

وما يهمنا في هذا الموضوع هي الجرائم المتعلقة بتسيير شركة المساهمة، وبالضبط الجرائم المرتكبة من طرف أجهزة الإدارة والتسيير بمناسبة ممارستهم لمهامهم داخل الشركة، والتي خص لها المشرع الباب الثالث تحت عنوان المخالفات المتعلقة بالإدارة والتسيير، المواد من 384 إلى 386 من القانون 17.95.

وتتميز جرائم الإدارة والتسيير المرتكبة من طرف مسيري الشركات التجارية بانقسامها إلى فئتين: جرائم التسيير ذات القصد الجنائي وجرائم التسيير ذات الطبيعة المادية.

ولقد أولى المشرع المغربي أهمية قصوى للتسيير في الشركات التجارية حماية للشركة والمساهمين والأغيار المتعاملين معها، من خلال سن جملة من المقتضيات الجزية المتعلقة بأجهزة الإدارة والتسيير لمعاقبة كل انحراف ترتكبه بمناسبة تسيير الشركة، خاصة في ظل ارتفاع حجم الجرائم التي أصبحت تتم من خلال الشركات التجارية، إذ أصبحت هذه الأخيرة مجالاً خصصاً للجرائم ذات الطابع الاقتصادي-المالي، والتي لا تمس فقط مصالح المساهمين والشركات وإنما مصالح العامة كذلك³⁴².

والملاحظ أن غالبية جرائم التسيير عمدية، تتطلب لقيامها عنصر القصد الجنائي العام³⁴³ الذي عبر عنه المشرع بعبارات مختلفة كعبارة "عن قصد" أو "عمداً" أو "عن طريق الغش" أو "بسوء نية"، أو توفر القصد

340- تعتبر المادة 381 من القانون 17.95 النموذج الأمثل الوحيد عن تخفيض العقوبة الحبسية إلى النصف، حيث رأى المشرع المغربي أن العقوبة التي كانت مقررة للمخالفات المنظمة في إطارها جد قاسية مقارنة مع طبيعة ونوعية الجرائم.

341- الفقرة الثانية والثالثة من المادة 395 من القانون 17.95.

- الفقرة الثانية من المادة 403 من القانون 17.95.

- المادة 400 من القانون 17.95.

- الفقرة الثانية والثالثة من المادة 408 من القانون 17.95.

- المادة 421 من القانون 17.95.

للمزيد انظر: خدوج فلاح: المسؤولية الجنائية لمسيري شركات المساهمة ومدى التراجع عن الطابع الجزري على ضوء القانون 20.05، مجلة المقال، العدد المزدوج 4/3، 2011، ص 28 وما بعدها.

342 - محمد محبوب: أساسيات في قانون الشركات، الطبعة الأولى، أبي رقراق للطباعة والنشر، 2005، ص 235.

343- تعلق الأمر بالجرائم العمدية ذات القصد الجنائي العام والتي تدخل في نطاق المسؤولية الجنائية، وتتطلب هذه الطائفة من الجرائم لقيامها بالإضافة إلى الركن القانوني والمادي، الركن المعنوي المتمثل في القصد الجنائي، وهذا الأخير غالباً ما يكون عاماً أي يأتي في صورته العادية، وهذا يعني أن القصد الجنائي العام يقوم على عنصري العلم والإرادة دون الاعتداد بالغاية أو الباعث من ارتكاب الجريمة. وعليه يلزم لقيام المسؤولية الجنائية لمسيري الشركات

الجنائي الخاص³⁴⁴ الذي يتجلى في الدافع أو الباعث من وراء ارتكاب الجريمة، والذي يكمن في أن سلوك المسير يكون موجهاً في غالب الأحيان لتحقيق مصلحته الشخصية على حساب مصلحة الشركة التي يسيرها، فيتحقق القصد الجنائي الخاص في السعي إلى تحقيق المصلحة الشخصية لمسير الشركة.

وبحكم السلطات الواسعة التي يتمتع بها المسير في مجال الإدارة والتسيير، يسأل عن الجرائم التي يرتكبها أثناء مزاولته لوظائفه، والتي تكون عبارة عن مخالفة أوامر المشرع ونواهه عن عمد، وتتحقق جرائم التسيير ذات القصد الجنائي بإحدى صورتين: الأولى تتعلق بالجرائم الماسة بالمصلحة الاقتصادية للشركة، أما الثانية فتتمثل في الجرائم التي تتعلق بحسابات الشركة.

الفقرة الأولى: الجرائم الماسة بالمصلحة الاقتصادية للشركة

تشكل الجرائم الماسة بالمصلحة الاقتصادية للشركة، جرائم عمدية ذات قصد جنائي خاص، يتطلب قيامها سعي مسير الشركة إلى تحقيق مصلحة شخصية على حساب المصلحة العامة للشركة.

وعلى هذا الأساس فإن المسؤولية الجنائية للمسير المترتبة عن الجرائم العمدية ذات القصد الجنائي الخاص، لا تقوم إلا بعد إثبات الركن المادي والمعنوي لقيام الجريمة، والمتمثل في المصلحة الشخصية للمسير وهذا ما أقره القضاء في العديد من أحكامه³⁴⁵.

التجارية عن جريمة عمدية ذات قصد جنائي عام، أن يكون قد ارتكب الفعل المجرم عن علم وإرادة، إذ يعد العلم والإرادة العناصر المكونة للقصد الجنائي بصفة عامة.

والجرائم العمدية ذات القصد العام، المستهدفة لمسير الشركات التجارية كثيرة منها ما تم التنصيص عليه في القانون الجنائي العام كجريمة النصب والتزوير وخيانة الأمانة...ومنها ما تم التنصيص عليه في بعض القوانين الجنائية الخاصة بالمنظمة لمجال المال والأعمال كجرائم البنوك والبورصة، والجرائم الجمركية والضريبية...ومنها ما تم التنصيص عليه في القانون الجنائي لشركات المساهمة كجريمة توزيع أرباح وهمية وجريمة نشر وتوزيع قوائم تركيبية مغشوشة.

344- لم يكتفي المشرع في القانون الجنائي لشركة المساهمة بتوفر عنصر القصد الجنائي العام في الجرائم العمدية، بل اشترط توافر عنصر القصد الجنائي الخاص كذلك في بعض الجرائم العمدية، ويكمن القصد الجنائي الخاص في الدافع أو الباعث من ارتكاب الجريمة.

ومن الجرائم التي تطلب المشرع قصداً جنائياً خاصاً لقيامها، ويمكن إدانة مسيري الشركات من أجلها ومتابعتهم عنها ما تم التنصيص عليه في القانون الجنائي العام كجريمة النصب والتزوير وخيانة الأمانة، أما البعض الآخر فقد تم التنصيص عليه في القانون الجنائي لشركات المساهمة، ونخص بالذكر جرمي إساءة استعمال أموال واعتمادات الشركة، وجرمي سوء استعمال السلطة والأصوات داخل الشركة استناداً للفقرة الثالثة والرابعة من المادة 384 القانون 17.95.

للمزيد أنظر: خدوج فلاح: المسؤولية الجنائية للمسير في الشركات التجارية على ضوء التشريع والفقه والقضاء، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون الخاص، وحدة قانون الأعمال، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، عين الشق، الدار البيضاء، السنة الجامعية 2003-2004، ص 65-86.

345 - CRIM 6 OCT, 1980, REV.SOC, 1981, P 256

- CRIM 9 MAI, 1973, D, 1974, P 271.

- CRIM; 6 NOVEMBRE 1979, D, 1980, IR, P 144.

- CRIM 19 NOVEMBRE 1979, D, 1980, IR, P 379.

- CRIM 16 JANVIER 1964, D, P 194.

وتشكل الجرائم المنصوص عليها في الفقرة الثالثة والرابعة من المادة 384 من القانون 17.95، والمتمثلة في جريمة إساءة استعمال أموال واعتمادات الشركة، وجريمة إساءة استعمال السلط والأصوات داخل الشركة أكثر الجرائم تطبيقا وتداولاً في ميدان الشركات التجارية، والأكثر ارتكاباً من طرف مسيري الشركات.

البند الأول: جريمة إساءة استعمال أموال واعتمادات الشركة

تعود نشأة جريمة إساءة استعمال أموال واعتمادات الشركة للقانون الفرنسي³⁴⁶، بموجب المرسوم 8 غشت 1935 نتيجة فضائح كبرى شهدتها ميدان الأعمال³⁴⁷، وتم تكريس هذه الجريمة في قانون 24 يوليوز 1966 في المادة 3-437.

والمشرع المغربي حذا حذو المشرع الفرنسي، وذلك بتبنيه لجريمة إساءة استعمال أموال واعتمادات الشركة، ويحدد النص التجريبي لها في الفقرة الثالثة من المادة 384 من القانون 17.95 التي تنص على أنه: "يعاقب بعقوبة الحبس من شهر إلى ستة أشهر وبغرامة من 100.000 إلى 1.000.000 درهم أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، أعضاء أجهزة الإدارة أو التدبير أو التسيير لشركة مساهمة: ... الذين استعملوا بسوء نية، أموال الشركة أو اعتماداتها استعمالاً يعلمون تعارضه مع المصالح الاقتصادية لهذه الأخيرة وذلك بغية تحقيق أغراض شخصية أو لتفضيل شركة أو مقاوله أخرى لهم بها مصالح مباشرة أو غير مباشرة".

وتخضع جريمة إساءة استعمال أموال واعتمادات الشركة، لنفس الأركان التي تخضع لها سائر الجرائم، والمتمثلة في تحقق سلامة الركن المادي والمعنوي للجريمة.

أولاً: الركن المادي لجريمة إساءة استعمال أموال واعتمادات الشركة

يسمى الركن المادي أيضاً بالفعل المجرم، وهو ذلك العنصر الذي تنتقل بواسطته الجريمة من حالة المشروع إلى حالة الوجود اليقيني، ويتمثل في القيام بالفعل المحظور من القانون ولا توجد جريمة بدون ركن مادي، إذ بغير ماديتها لا تصاب حقوق الأفراد أو الجماعات بأي اعتداء.

والفعل المحظور في جريمة إساءة استعمال أموال واعتمادات الشركة، يتمثل كما هو واضح من تسميتها في استعمال المسير لأموال واعتمادات الشركة استعمالاً مخالفاً لمصلحتها³⁴⁸.

وعليه يقوم الركن المادي لهذه الجريمة بتوافر عنصرين أساسيين وهما:

346- MEDINA ANNIE : « Le Délit D'abus De Biens Sociaux: Délit Inutile? » Recueil Le Dalloz, (Cahier Droit Des Affaires), 176^e Année- 2^e Cahier(Bleu), 20 Avril 2000, N° 16, P III.

- MEDINA ANNIE: « Abus De Biens Sociaux, Prévention- Détection — Poursuite », Référence Droit De L'entreprise, Edition Dalloz, 2001, P 1.

347 - EVA JOLY ET CAROLINE JOLY BAUMGARTNER: « L'abus De Biens Sociaux A L'épreuve De La Pratique, Ed Economica », 2002, P 10.

348- ماية زكري ويس بن لطرش عبد الوهاب: جريمة الاستعمال التعسفي لأموال الشركة، بحث مقدم لنيل شهادة الماجستير في القانون، كلية الحقوق، جامعة الإخوة منتوري قسنطينة، الجزائر، السنة الجامعية 2004-2005، ص 39-102.

1. العنصر الأول: استعمال أموال واعتمادات الشركة

يقصد بالاستعمال في نطاق جريمة إساءة استعمال أموال واعتمادات الشركة كل تصرف يقع على أموال الشركة³⁴⁹، دون نية تملك المال من طرف الفاعل، بل يكفي أن يقوم مسير الشركة باستعمال عنصر من عناصر ذمتها المالية، وذلك بحكم السلطات الواسعة التي تخول له استعمال³⁵⁰ أموال الشركة واعتماداتها³⁵¹ في حدود الصلاحيات المسموح بها، والتي تصب في مصلحة الشركة³⁵².

لكن قد تخرج هذه السلطات عن الحدود التي رسمها له قانون الشركات التجارية والنظام الأساسي للشركة، ويصبح مسير الشركة يتعامل بأموال الشركة واعتماداتها وكأنها أمواله الخاصة، واستعمالها على هذا الأساس بغرض تحقيق مصالح شخصية تتعارض مع المصالح الاقتصادية للشركة.

349- محمد كرام: جريمة إساءة استعمال أموال واعتمادات الشركة في قانون شركات المساهمة المغربي، مجلة المحامي، العدد 39، يوليو 2001، ص 81.
350- يعرف مصطلح الاستعمال بأنه: "القيام باستخدام شيء ما" وهذا يعني استخدام مال مملوك للشركة، وعليه فما هي الأفعال المكونة للاستعمال المجرم؟ وهل تقوم الجريمة بمجرد الاستعمال؟ أم أنها تتطلب أفعال أخرى كالتبديد والاختلاس.

إن الاستعمال الذي يقصده المشرع هو "الاستخدام" ولو بطريقة مؤقتة مع نية الإرجاع، فيعتبر استعمالاً فعل الاستفادة من القروض والتسبيقات والسيارات العقارات وحتى استعمال معدات وأدوات الشركة بدون حق.

فمفهوم الاستعمال الذي أقره المشرع الفرنسي هو مفهوم واسع جداً، إذ يضم كل الاستخدامات التي تقع عليها هذه الجريمة، وأن الاستعمال هو مفهوم يكفي نفسه، أي أنه لا يتطلب ولا يتضمن أي تملك للشيء المستعمل، فتقوم الجريمة مستقلة عنه، ومنه فإن مجرد الاستعمال التعسفي لأموال الشركة يقيم المخالفة وذلك دون الحاجة إلى نية أو إرادة تملك بصفة نهائية للشيء المستعمل.

-للمزيد أنظر: JEAN PAUL ANTONA et PHILIPPE COLLIN et FRANÇOIS LANGLART: « La Responsabilité Pénale Des Cadres Et Dirigeants ».

Dans Le Monde Des Affaires », Dalloz, 1996, P 39

351- يقصد بأموال الشركة مجموع الأموال سواء منها المنقولة له أو غير المنقولة والتي تدخل في الذمة المالية للشركة، أو ما يصطلح عليها بأصول الشركة، كالبيضائع والأدوات والمعدات إضافة إلى الديون المستحقة لدى الغير والعقارات العائدة لها.

وتجدر الإشارة أنه لا يمكن الحديث عن جريمة إساءة استعمال أموال الشركة إلا إذا كانت هذه الأموال أو الأصول تدخل فعلاً في ملكية الشركة، ولا يمكن التحقق من ذلك إلا بالرجوع إلى حسابات الشركة.

أما اعتمادات الشركة فيقصد بها استغلال اسم الشركة وسمعتها التجارية المتألفة في السوق والنتيجة عن ثقل وزنها المالي وقوتها التنافسية وعن كبر حجم أعمالها ومعاملاتها التجارية.

352- يعد مفهوم مصلحة الشركة من ضمن المفاهيم القانونية التي يصعب إعطاؤها تعريفاً محدداً ومضبوطاً، وقد انقسم الفقه الجنائي في تفسير هذا المفهوم إلى اتجاهين أساسيين:

- اتجاه يأخذ بالمفهوم الضيق لمصلحة الشركة حيث يرى بأنها تتجلى في مصلحة المساهمين فقط، وينطلق هذا الاتجاه من مفهوم حكمة المقابلة، باعتباره الأساس الجديد لإعادة توزيع السلطات داخل الشركة قصد تحقيق توازن بين القوى المتواجدة.

- واتجاه ثاني يأخذ بالمفهوم الواسع لمصلحة الشركة، ويستند في ذلك على النظرية النظامية للشركة ويعرف هذا الاتجاه مصلحة الشركة، بأنها المصلحة العليا للشخص المعنوي ذاته، الذي يعد فاعلاً اقتصادياً مستقلاً وله أهداف مستقلة عن أهداف الأشخاص المكونين له، أي المساهمين والأجراء والدائنين والموردين والزبناء....، على أن مصلحة هؤلاء تلتقي في الصالح العام المتمثل في ازدهار الشركة والحفاظ على سيرورتها وبقائها. ولقد كان لهذين الاتجاهين الأثر الكبير على الإجهاد القضائي، الذي لم يستقر هو الآخر على موقف موحد فنجد تارة يأخذ بالمفهوم الواسع، كي يضمن فعالية وتطبيق مقتضيات الجزية، وتارة أخرى يأخذ بالمفهوم الضيق، ويتجلى ذلك حين رفضه في مناسبات عديدة حق الانتصاب كطرف مدني لكل من الأجراء والدائنين الذين يقعون ضحية تعسفات المسيرين.

للمزيد أنظر: خدوج فلاح: المسؤولية الجنائية للمسير في شركات المساهمة على ضوء التشريع والفقه والقضاء، مرجع سابق، ص 85-86.

2. العنصر الثاني: تعارض الاستعمال مع المصلحة الاقتصادية للشركة

يشكل تعارض استعمال أموال الشركة واعتماداتها مع مصالحها الاقتصادية الشرط الثاني الذي يلزم توافره لقيام الركن المادي لجريمة إساءة استعمال أموال واعتمادات الشركة.

وعليه فإن استعمال أموال الشركة واعتماداتها لا يشكل جريمة لقيام المسؤولية الجنائية للمسير، إلا إذا كان هذا الاستعمال مخالفا لمصلحة الشركة من جهة، وبغرض تحقيق مصلحة شخصية للمسير من جهة ثانية، أو لتفضيل شركة أو مقاوله أخرى له بها مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

ثانيا: الركن المعنوي لجريمة إساءة استعمال أموال واعتمادات الشركة

يتمثل الركن المعنوي لجريمة إساءة استعمال أموال واعتمادات الشركة من جهة، في سوء نية مرتكب الجريمة، ومن جهة ثانية، سعيه لتحقيق مصالح شخصية أو تفضيل مقاوله أخرى له بها مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

وعليه يكون المشرع قد اشترط لقيام الجريمة، أولا توفر القصد الجنائي العام أي سوء نية مرتكب الجرم، وثانيا توفر القصد الجنائي الخاص والمتمثل في تحقيق مصلحته الشخصية.

انطلاقا مما سبق، فإنه لقيام جريمة إساءة استعمال أموال واعتمادات الشركة يجب تحقق سلامة الركن المادي والمعنوي للجريمة، والمتمثل في الاستعمال السيء لأموال واعتمادات الشركة بشكل يخالف مصالحها الاقتصادية، ويحقق المصلحة الشخصية للمسير.

البند الثاني: جريمة إساءة استعمال السلط والأصوات داخل الشركة

لقد نص المشرع على هذه الجريمة في البند الرابع من المادة 384 من القانون 17.95 المتعلق بشركات المساهمة كما يلي: "يعاقب بعقوبة الحبس من شهر إلى ستة أشهر وبغرامة من 100.000 إلى 1.000.000 درهم أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط أعضاء أجهزة الإدارة أو التدبير أو التسيير لشركة مساهمة:

... الذين استعملوا بسوء نية السلط المخولة لهم أو الأصوات التي يملكونها في الشركة أو هما معا بحكم مناصبهم استعمالا يعلمون تعارضه مع المصالح الاقتصادية لهذه الأخيرة، وذلك بغية تحقيق أغراض شخصية أو تفضيل شركة أو مقاوله أخرى لهم بها مصالح مباشرة أو غير مباشرة".

وحسب نص المادة السالفة الذكر فالعناصر المكونة للجريمة هي إساءة استعمال السلط³⁵³ أو الأصوات³⁵⁴، وتعارض هذا الاستعمال مع مصالح الشركة.

إذ يتمثل العنصر المعنوي للجريمة في سوء النية، أما العنصر المادي فيتمثل في استعمال السلط أو الأصوات، شريطة تعارض هذا الاستعمال مع المصالح الاقتصادية للشركة.

وبالتالي يعاقب مسير الشركة الذي يستعمل بسوء نية السلط المخولة له والأصوات التي يملكها بشكل يتعارض مع مصالح هذه الأخيرة³⁵⁵، وذلك بغية البحث عن امتياز شخصي قد يكون مباشراً أو ناتجاً عن الرغبة في تمييز شركة أو مقابلة أخرى له بها مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

ومن المؤكد أن كل عناصر الجريمة هي مشابهة لتلك التي تطبع جريمة إساءة استعمال أموال أو اعتمادات الشركة، والاختلاف بينهما يتعلق بمحل الاستعمال حيث ينصرف في هذه الجريمة إلى إساءة استعمال السلط أو الأصوات.

وقد تستعمل الأصوات أو السلط لتسهيل جمعيات اختلاس الأموال التي قد يقوم بها المسير وفي هذه الحالة تكون السلط والأصوات وسيلة فقط يتحقق بها الهدف الأساسي للمسير، والمتمثل في الاستيلاء على مال الشركة.

لذلك يرى الفقه بأن سوء استعمال السلط أو الأصوات تشكل جرائم مسهلة لجريمة سوء استعمال أموال الشركة أو اعتماداتها، والتي تعد الهدف المبتغى من وراء الأولى³⁵⁶.

إذ يترتب عن الجريمتين إلحاق الضرر بالذمة المالية للشركة، مما ينتج عنه عجز هذه الأخيرة عن الوفاء بديونها بصفة عامة والدين الضريبي بصفة خاصة، فتقام إلى جانب دعوى المسؤولية الجنائية للمسير مسؤوليته عن أداء الديون الضريبية للشركة.

353- السلطات المقصودة في النص هي تلك التي يمكن أن تتوفر عليها أجهزة الإدارة والتسيير في الجمعيات العامة بصفتهم وكلاء، بحيث تعرف السلطة بكونها تلك الحقوق المملوكة للمسيرين بواسطة القانون أو بواسطة النظام الأساسي للشركة، والتي ينتهي سوء استعمالها إلى تجريمها بواسطة البند الرابع من المادة 384 من القانون 17.95، وهكذا نكون أمام سوء استعمال السلط، مثلاً في الحالة التي يعمد فيها أحد المسيرين إلى إعطاء أوامر لأجراء الشركة بإنجاز أشغال شخصية للمسير.

واستعمال السلط يمكن أن يتحقق بأفعال إيجابية كإعطاء أوامر أو اتخاذ مواقف تخدم المصالح الشخصية لمصدرها، ويمكن أن تتحقق بأفعال سلبية كالامتناع عن المطالبة بديون الشركة.

354- تتجلى مسألة سوء استعمال الأصوات داخل الشركة حينما يوكل أحد المساهمين المسير بوكالة على بياض حتى ينوب عنه في عملية التصويت داخل الجمعية العمومية فيستغل المسير هذه الوكالة ليؤثر في قرارات الجمعية بالشكل الذي يرغب فيه.

للمزيد أنظر: رضى بن خدة: محاولة في القانون الجنائي للشركات التجارية، تأصيل وتفصيل، الطبعة الثانية، دار السلام للطباعة والنشر والتوزيع، الرباط، 2012، ص 428-434.

355 - BOSQUET DENIS (JEAN BERNARD) : « Droit Pénale Des Sociétés », Economica, Paris, 1997, P 51.

356 - LARGUIER JEAN : « Droit Pénal Des Affaires », 8ème Edition, Armand Colin, Collection U, Paris, 1992, P 307.

الفقرة الثانية: الجرائم المتعلقة بحسابات الشركة³⁵⁷

في ظل غياب قانون جنائي جبائي، يرتب المسؤولية الجنائية الجبائية للمسير، ولا سيما في مجال التلاعب بحسابات الشركة قصد التقليل من مبلغ النتيجة الصافية الخاضعة للضريبة أو إظهار عجز على مستواها، يستطيع من خلاله المسير إثبات عدم قدرة الشركة عن أداء الدين الضريبي، الأمر الذي يدفعنا إلى البحث عن الجرائم التي ترتبط بالجانب المحاسبي للشركة، باعتباره المجال الخصب للأعمال الاحتياطية للمسير بغية إثبات وجود عجز لدى الشركة، يستحيل معه أداء ديونها الضريبية، بحيث تمثل الجرائم المرتبطة بإدارة وتسيير الشركة والمتعلقة بالمجال المحاسبي والمالي في جريمة توزيع أرباح وهمية في غياب الجرد أو بالاعتماد على جرد تدليسية والجرائم المتعلقة بالقوائم التركيبية وتقرير التسيير.

البند الأول: جريمة توزيع أرباح وهمية في غياب الجرد أو بالاعتماد على جرد تدليسية.

تتحقق جريمة توزيع أرباح وهمية، على إثر قيام مسيرو الشركة عن قصد بتوزيع أرباح وهمية على المساهمين في غياب أي جرد³⁵⁸ أو بالاعتماد على جرد تدليسية.

وعليه يكون البند الأول من المادة 384 من القانون 17.95 قد حصر أركان قيام هذه الجريمة كالآتي:

الركن المادي: يتجسد في توزيع أرباح وهمية³⁵⁹ وأن يتم هذا التوزيع في غياب أي جرد أو بالاعتماد على جرد تدليسية، أما الركن المعنوي فيتمثل في القصد أو العمد الذي لا يشمل الإهمال أو التقصير، ويخضع تقدير هذه الأركان للسلطة التقديرية للقاضي الجنائي³⁶⁰.

ويتم توزيع الأرباح الصورية عن طريق إعادة ميزانية الأرباح والخسائر بطريقة تدليسية، لأن هذه الأخيرة تمثل مصدر الثقة بالنسبة للمتعاملين مع الشركة³⁶¹. وبالتالي عدم إعطاء صورة حقيقية عن الوضع المالي للشركة مما يترتب عليه إلحاق الضرر بالذمة المالية للشركة والمساهمين والأغيار المتعاملين مع معها، الأمر الذي يخول لدائي الشركة مطالبة المسير بتعويضهم عن الضرر اللاحق بهم من جراء توزيع الأرباح الوهمية للشركة، لأن ذلك

357- أحمد الورفلي: مراقبة حسابات الشركات: هاجس الشفافية والسلامة المالية، مجلة القضاء والتشريع، العدد 6 يونيو 2007، ص 35 وما بعدها.
358- الجرد هو جدول تفصيلي يوضع انطلاقاً من مختلف القيم المدرجة في الذمة المالية للشركة، والذي يتضمن من جهة تعداد هذه القيم، ومن جهة أخرى تقديرها.

359- تعد أرباح وهمية، الأرباح التي يتم توزيعها قبل إجراء كل الاقتطاعات القانونية، مثل الخسائر السنوية المنصرمة، المبالغ المخصصة للاحتياطي القانوني، المصاريف ذات الاستهلاك الخمسي، كذلك الخاصة بتأسيس الشركة، أو الزيادة في رأسمال، أو مصاريف عمليات الإدماج والتحويل، المصاريف المتعلقة بالإشهار...، كما يجب قبل توزيع الربح الصافي المحصل عليه، أن تضاف إليه الأرباح المنقولة عن السنوات المالية السابقة إن وجدت. وهكذا فإن توزيع الأرباح السنوية دون القيام بكافة الاقتطاعات أو الإضافات القانونية، يعد ربحاً صورياً يترتب بموجبه قيام جريمة توزيع أرباح وهمية على المساهمين سواء أتم ذلك بالاعتماد على جرد تدليسية أو في غياب أي جرد.

للمزيد أنظر: خدوج فلاح: المسؤولية الجنائية للمسير في الشركات التجارية على ضوء التشريع والفقه والقضاء، مرجع سابق، ص 69-72.
360- محمد اعضية: الحماية الجنائية لمصالح الشركاء في الشركات التجارية، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، أكادال، الرباط، السنة الجامعية 2003-2004، ص 156.

361- عماد محمد أمين السيد رمضان: حماية المساهم في شركة المساهمة، دراسة مقارنة، دار الكتب القانونية، مطابع الشتات، مصر، 2008 ص 817.

من شأنه الإنقاص من الضمان العام للدائنين، بدل من رفع دعوى استرداد المبالغ الموزعة على المساهمين، وصعوبة مقاضاتهم بسبب حسن نيتهم أو غير ذلك³⁶².

ويؤثر ارتكاب أعمال تدليسية على مستوى الميزانية العامة للشركة على الضمان العام للدائنين، مما يؤدي إلى قيام المسؤولية الجنائية للمسير، إلى جانب مطالبته بتعويض المتضررين إثر توزيع أرباح وهمية تؤدي إلى إضعاف السيولة المالية للشركة، وتبديد رأسمالها على إثر توزيع أرباح لم تتحقق، بل يتم اقتطاعها من رأسمال الشركة، أو بإنقاص أصل من أصولها وبالتالي ظهور عجز لديها على المدى الطويل يترتب عنه استحالة الوفاء بديونها بصفة عامة والدين الضريبي بصفة خاصة، وعليه يتم متابعة المسير بدعوى المسؤولية الضريبية، وإحلاله محل الشركة في أداء ديونها الضريبية.

البند الثاني: الجرائم المتعلقة بالقوائم التركيبية وتقرير التسيير

تشكل القوائم التركيبية وتقرير التسيير أهم الوسائل المرتبطة بالإدارة والتسيير والتي يتم من خلالها إعلام المساهمين والأغيار بالوضع المالي الحقيقي للشركة، باعتباره مسألة مهمة لبيان مدى قدرة الشركة على تحقيق الأهداف التي أنشئت لأجلها، إذ من شأن الوقوف على المركز المالي الحقيقي للشركة، اتاحة الفرصة لمعالجة ما قد يعترضها من أزمات وصعوبات، قبل فوات الأوان.

وبالإضطلاع على تقرير التسيير السنوي يتمكن المساهمين من التدخل في الوقت المناسب من أجل تقييم وتقويم الوضع المالي للشركة وتصحيح مساره في الاتجاه الصحيح، وتفادي الصعوبات المادية التي يمكن أن تقع فيها الشركة، ويصعب تداركها بعد ذلك، مما يؤدي إلى انهيارها.

وانطلاقاً من هذه الاعتبارات سعى المشرع إلى توفير الحماية القانونية للشركة والمساهمين والأغيار، عن طريق تجريم كل الأعمال المتعلقة بعدم تقديم ونشر القوائم التركيبية وتقرير التسيير لكل سنة مالية.

362- محمد الإدريسي العمرابي: مسؤولية المسيرين في شركات المساهمة، الدورة التخصيصية في المادة التجارية، سلسلة الندوات واللقاءات والأيام الدراسية، يونيو 2004، وزارة العدل، المعهد العالي للقضاء، العدد 5، ص 253.

أولاً: جريمة نشر أو تقديم قوائم تركيبية غير صادقة

تتحقق هذه الجريمة بنشر أو تقديم قوائم تركيبية³⁶³ من طرف مسيري الشركة، مع العلم أن هذه القوائم المقدمة للمساهمين أو إدارة الضرائب³⁶⁴ أو المنشورة للعموم غير صادقة³⁶⁵، ولا تعكس الوضع المالي الحقيقي للشركة، إضافة إلى الإرادة الواعية للمسيرين بهذا السلوك المجرم، فيكون مجرد الإهمال لا يدخل في تكوين الركن المعنوي للجريمة.

وتتعدد صور المخالفات التي تطل القوائم التركيبية وتجعلها غير صادقة، وأهم صور هذه المخالفات هي الغش والتدليس الذي يطال الموازنة، وذلك إما بالزيادة في خصوم الشركة أو التخفيض من أصولها، بغية إظهار الربح الذي لم يتحقق، أو إظهار عجز بهدف التملص من أداء الواجبات الضريبية.

ثانياً: جريمة عدم إعداد الجرد والقوائم التركيبية وتقرير التسيير.

تنص المادة 386 من القانون 17.95 على أنه: "يعاقب بغرامة من 20.000 إلى 200.000 درهم أعضاء أجهزة الإدارة أو التدبير أو التسيير لشركة مساهمة الذين لم يعدوا برسم كل سنة مالية الجرد والقوائم التركيبية وتقرير التسيير".

باستقراء نص المادة السالفة الذكر نجد أن هذه الجريمة تتحقق في حالة الإتيان بالسلوك السلبي، الذي يتمثل في الامتناع عن إعداد الجرد والقوائم التركيبية وتقرير التسيير³⁶⁶، وعليه يمكن القول بأن هذه الجريمة ذات طابع مادي تتحقق بمجرد تسجيل السلوك المادي المتمثل في عدم إعداد الجرد والقوائم التركيبية

363- القوائم التركيبية هي تلك الحسابات الدورية التي تعبر عن الوضعية المالية والاقتصادية للشركة، وعن النتائج التي حققها خلال كل سنة مالية.

وتشمل القوائم التركيبية طبقاً للمادتين 9 و10 من القانون 9.88 المتعلق بالقواعد المحاسبية الواجبة على التجار العمل بها:

- الموازنة وحسابات العائدات والتكاليف؛

- قائمة أرصدة الإدارة وجدول التمويل؛

- قائمة المعلومات التكميلية.

فجميع هذه الوثائق تشكل كلاً لا يتجزأ.

364- تلزم المدونة العامة للضرائب الأشخاص الخاضعين للضريبة على الشركات، بإداع القوائم التركيبية المعدة برسم كل سنة مالية لدى إدارة الضرائب، وذلك خلال الثلاث أشهر الموالية لتاريخ قفل كل سنة محاسبية، ويعد مسيروا الشركات من ضمن الأشخاص المعنيين بهذا الالتزام الضريبي الذي يعد بمثابة إعلام لإدارة الضرائب.

365 - طبقاً للقانون 9.88 يجب على المسير التقيد بالمبادئ المحاسبية، لكي تكون محاسبة صادقة وذات قوة ثبوتية.

وتتجلى الصورة الصادقة للمحاسبة في المبادئ التالية: الإخلاص والانتظام والصورة الصادقة للحسابات، وطبقاً للمادة 11 من القانون المحاسبي يعد مبدأ الصورة الصادقة للحسابات أهم الخصائص التي يجب أن تطبع القوائم التركيبية.

366- يعد تقرير التسيير من طرف مجلس الإدارة أو مجلس الإدارة الجماعية عند اختتام كل سنة محاسبية، ويتضمن كل عناصر المعلومات ذات الفائدة بالنسبة للمساهمين، وذلك حتى يتسنى لهم تقييم نشاط الشركة خلال السنة المالية المنصرمة، والعمليات المنجزة والصعوبات التي اعترضتها، والنتائج التي حصلت عليها، ومكونات الناتج القابل للتوزيع، واقترحت تخصيص ذلك الناتج، والوضعية المالية للشركة وأفاقها المستقبلية، ويعتبر من أهم الوثائق التي ينبغي عرضها على أنظار الجمعية العامة السنوية للمساهمين، باعتباره وثيقة تمكن المساهمين من تغيير عمل أجهزة الإدارة والتسيير، وأداة مهنية في تفعيل حق المساهمين في الإعلام.

وتقرير التسيير، ولا يهم ما إذا كان هذا الامتناع عمدا أم مجرد إهمال³⁶⁷، الأمر الذي يجعلها تصنف ضمن خانة جرائم الإهمال والإغفال الموجبة لقيام المسؤولية الجنائية والجبائية للمسير.

والملاحظ أن الطابع الجنائي طغى بشكل كبير على الجانب المحاسبي والمالي للشركة، باعتباره المجال الخصب للمخالفات والخروقات التي يرتكها مسيرو الشركات التجارية، وبالنظر إلى كون المحاسبة تعتبر وسيلة إعلام تعكس الوضع المالي الحقيقي للشركة.

وعلى هذا الأساس إذا شابت حسابات الشركة إخلالات جسيمة من شأنها أن تشكل في قيمة الإثبات التي تكتسبها المحاسبة، وينتج عنها تدليس للمساهمين والأغيار المتعاملين مع الشركة، يترتب عنها قيام المسؤولية الجنائية للمسير وفق القانون الجنائي للشركات إلى جانب مسؤوليته الضريبية وفق المادة 192 من المدونة العامة للضرائب.

وباعتبار أن إدارة وتسيير الشركة مهمة موكولة للمسيرين بموجب القانون، فمن يسيء تحمل هذه المسؤولية سيكون حتما عرضة للمساءلة القانونية، عن تصرفاته وأفعاله الاحتيالية والتدليسية التي يترتب عنها إلحاق الضرر بالشركة والمساهمين من جهة، والأغيار الذين تربطهم علاقات مع الشركة من جهة ثانية، لذا لا غرابة في أن يكون موضوع المسؤولية الضريبية لمسيرى الشركات واحد من أهم المواضيع التي تستحق الدراسة بغية تحديد معالم تلك المسؤولية سواء وفق قانون الشركات التجارية أو وفق مدونة تحصيل الديون العمومية.

367- رضى بن خدة: مرجع سابق، ص 418.

المبحث الثاني: مسؤولية المسير على مستوى مدونة تحصيل الديون

العمومية

تهدف دعوى المسؤولية الشخصية والتضامنية للمسير مع الشركة عن أداء ديونها الضريبية المدينة بها للإدارة الجبائية إعمالا لمقتضيات المادة 98 من م.ت.د.ع، إلى حماية الشركات التجارية من الأعمال التدليسية التي ترتكب أثناء تسييرها من طرف الأجهزة المكلفة بالإدارة والتسيير، إذ تمثل هذه الأخيرة الضحايا الأولى والأساسية للتعسف واستغلال السلط والصلاحيات المخولة للمسيرين بشكل يتعارض مع مصالحها الاقتصادية والاجتماعية.

بحيث يتوخى مشرع مدونة تحصيل الديون العمومية من وراء إقرار هذا النوع من المسؤولية إلى التوسع إلى أكبر حد ممكن متابعة الأفعال الاحتيالية للمسيرين وبالتالي معاقبة كل الأخطاء والمخالفات المرتكبة أثناء تسيير الشركة.

والملاحظ أن مجال دعوى المسؤولية الضريبية ضيق جيدا بحيث لا يسمح بمتابعة مسيرى الشركة، إلا عند عدم كفاية موجوداتها وعجزها عن أداء ديونها الضريبية، وإثبات العلاقة السببية بين الأعمال الاحتيالية للمسيرين واستحالة تحصيل الدين الضريبي.

ومن أجل رفع الغموض عن هذه الدعوى والإحاطة بها من جميع جوانبها حتى يتسنى ويسهل تطبيق أحكامها على مرتكبيها، وتفاديا للتداخل الحاصل بينها وبين الدعاوى الأخرى المشابهة لها لا سيما دعوى تمديد المسطرة للمسير، ودعوى تحميل المسير خصوم الشركة، ودعوى متابعة المسير بالجريمة الضريبية.

كان لزاما دراسة جميع عناصر إثارة دعوى المسؤولية الضريبية وفق ما تنص عليه مقتضيات المادة 98 من مدونة تحصيل الديون العمومية، باعتبارها مسؤولية خاصة، تتطلب توافر جملة من القواعد والعناصر لأجل إدانة المسير بتحمل الالتزام الضريبي للشركة، ومتابعته في ذمته الشخصية والمالية على سبيل التضامن بنفس الدين الضريبي، شريطة إثبات مسؤوليته التضامنية وفق الشروط المقررة في المادة السالفة الذكر.

المطلب الأول: عناصر المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير

إن استقلالية الشركات عن شخص مسيرها أو مؤسسها وغيرهم من الأشخاص الذين ساهموا في إحداثها، غالبا ما تجعل من استخلاص الديون العمومية المترتبة بذمتها أمرا صعبا، لأنه إذا ما تبين أن أصول الشركة غير كافية لتغطية كل الديون المستحقة عليها، فإن استقلالية الذمة المالية للمسير عن الذمة المالية للشركة تحول دون أن يواصل المحاسب العمومي إجراءات استخلاص تلك الديون ضد مسيرها.

كما أنه في بعض الأحيان يتم إحداث شركات بصفة صورية لتكون بمثابة ستار يخفي إما مؤسسات فردية، يحرص مسيرها على وضع أموالهم في منأى متابعات دائنهم، أو أنشطة تديرها شركات أخرى، تمثل برغم من الشكل الذي تتخذه تجزئة للشركات المصريح بها وتساهم في إنجاز نفس الأهداف.

وفي هذه الحالة تصبح الشركة أداة للتحايل بهدف التملص من الوفاء بالتزاماتها الضريبية اتجاه الإدارة الجبائية.

ووعيا من المشرع المغربي بأن الاعتماد على أحكام المسؤولية المدنية وفق القواعد العامة أو قانون الشركات التجارية أو المسؤولية الجنائية وفق القانون الجنائي للشركات التجارية كما سبق دراسة ذلك بالتفصيل في المبحث الأول من هذا الفصل، أو القانون الجنائي العام في إطار جرائم النصب والاحتيال وخيانة الأمانة، أو متابعة المسير وفق مقتضيات الجنائية الجبائية للمدونة العامة للضرائب، أو إدانة المسير بجريمة افتعال العسر وفق المدونة العامة لتحصيل الديون العمومية³⁶⁸، غير كافية لمقاومة الأعمال الاحتيالية للمسيرين قصد التملص من الوفاء بالالتزام الضريبي، تم التأسيس ضمن مقتضيات المادة 98 من م.ت.د.ع، لنوع جديد من المسؤولية الضريبية التي يتحملها المسير، وهي مسؤولية خاصة تركز على قواعد مضبوطة لإثارتها وتخضع لإجراءات محددة للحكم بإدانة المسير بدعوى المسؤولية الضريبية.

368 - أنواع المتابعات التي يمكن للإدارة الضريبية القيام بها في مواجهة المسير من أجل استخلاص الدين الضريبي هي:

- إمكانية إعمال المسؤولية المدنية للمسيرين المترتبة عن أخطاء الإدارة والتسيير وفق القواعد العامة لقانون الالتزامات والعقود؛

- إمكانية إعمال المسؤولية الجنائية للمسيرين المترتبة عن أخطاء الإدارة والتسيير وفق قواعد القانون الجنائي العام المتعلقة بجرائم النصب والاحتيال وخيانة الأمانة.

- مساءلة المسير مدنيا بناء على مقتضيات المادة 352 من القانون 17.95.

- مساءلة المسير جنائيا بناء على مقتضيات المواد من 384 إلى 386 من القانون 17.95.

- مساءلة المسير وفق المواد من 703 إلى 706 من مدونة التجارة.

- مساءلة المسير جنائيا جبائيا طبقا للمادة 192 و231 من المدونة العامة للضرائب بدعوى التملص من أداء الضريبة.

- متابعة المسير بجريمة افتعال العسر وفق المواد من 84 إلى 89 من م.ت.ع.

الفرع الأول: خصائص دعوى المسؤولية الضريبية

يضطلع المسير بمهمة تمثيل الشركة لدى الغير، ويقصد بالغير كل من أصابه ضرر بفعل المسير بصفته الممثل القانوني للشركة، فالمسیر مسؤول مباشرة في مواجهة الغير عن أخطائه المرتكبة في الإدارة والتسيير، والغير هو كل شخص كان دائناً أو مديناً للشركة، سواء كان شخصاً طبيعياً أو شخصاً معنوياً، إلا أن الأغلب أن يكون الدائنين للشركة هم أكثر المتضررين.

وتشمل كلمة الغير أولاً المتعاملين مع الشركة من تجار وفاعلين اقتصاديين وبنوك ومؤسسات التأمين...، وثانياً مختلف أجهزة الدولة كالقضاء والإدارة الجبائية، بحيث يرفع المسير الدعاوى باسم الشركة كما ترفع عليه، وكذلك المصالح الجبائية الممثلة في إدارة الضرائب، والخزينة العامة للمملكة، وإدارة الجمارك والضرائب المباشرة وغير المباشرة.

وفي حالة ارتكاب المسير خطأ ألحق ضرراً بالذمة المالية للشركة كعدم المطالبة بمستحققاتها أو عدم أداء الضرائب المترتبة عليها وقت حلول أجلها، مما أدى إلى إجراء الحجز على ممتلكاتها المنقولة وغير المنقولة، وعجزها عن أداء كافة ديونها الضريبية، في هذه الحالة يجوز لإدارة الضرائب بصفته متضررة من جراء هذا الخطأ، إقامة دعوى المسؤولية الضريبية للمسير ومطالبته بالتعويض عن الضرر الذي لحقها، نظراً لعجز الشركة عن الوفاء بديونها الضريبية، إثر ارتكاب المسير خطأ في التسيير ألحق ضرراً بالذمة المالية للشركة.

وتنفرد دعوى المسؤولية الضريبية للمسير بمجموعة من الخصائص التي تميزها عن باقي دعوى متابعة مسير الشركة، سواء من ناحية الطبيعة القانونية للدعوى، أو من ناحية شروط قيامها.

الفقرة الأولى: الطبيعة القانونية للدعوى

خروجاً عن القواعد العامة وقانون الشركات ومدونة التجارة، التي تحمل المسير المسؤولية عن الأخطاء التي يرتكبها بمناسبة إدارة وتسيير الشركة، فقد رتب المشرع حماية خاصة للدين الضريبي تشكل ضماناً لحقوق الخزينة العامة، والمتمثلة في تحمل المسيرين على وجه التضامن مع الشركة أداء المبالغ المستحقة عليها.

وعليه يكون المشرع قد حدد نطاق مسؤولية المسير عن تعذر تحصيل الضرائب الواجبة على الشركة في المسؤولية المدنية، وليس المسؤولية الجنائية التي تخضع لمبدأ هام وهو لا جريمة ولا عقوبة إلا بنص، فالأفعال التي تترتب عليها المسؤولية الجنائية محددة ومن ثم تتحدد العقوبات المطابقة لها، بينما المسؤولية المدنية تخضع للمبدأ الذي نص عليه الفصل 77 من ق.ل.ع³⁶⁹، كل خطأ سبب ضرراً للغير يستوجب التعويض، ولقد

369- ينص الفصل 77 من ق.ل.ع على أنه: "كل فعل ارتكبه الإنسان عن بينة واختيار، ومن غير أن يسمح له به القانون، فأحدث ضرراً مادياً أو معنوياً للغير، ألزم مرتكبه بتعويض هذا الضرر، إذا ثبت أن ذلك الفعل هو السبب المباشر في حصول الضرر. وكل شرط مخالف لذلك يكون عديم الأثر".

حصر المشرع في المادة 98 من م.ت.د.ع، الركن الأساسي لقيام دعوى المسؤولية الضريبية للمسير في ارتكابه أعمال تدليسية، باعتبارها أخطاء لا تحصى ولا تعد.

وبالتالي تكون مسؤولية المسير عن أداء الديون الضريبية للشركة، مسؤولية مدنية أوسع نطاقا، ولا تحمل معنى الردع الذي تنطوي عليه المسؤولية الجنائية، وإنما تفيد معنى جبر الضرر الذي تسبب فيه الشخص المسؤول.

وعلى هذا الأساس تكون مسؤولية مسير الشركة في إطار المادة 98 من م.ت.د.ع مسؤولية مدنية، والتي يمكن أن تكون عقدية أو تقصيرية.

مما يثير السؤال حول نوع المسؤولية الضريبية للمسير، هل هي مسؤولية مدنية ذات طابع عقدي أم مسؤولية مدنية ذات طابع تقصيري؟

البند الأول: المسؤولية الضريبية للمسير ذات طابع عقدي

تترتب المسؤولية العقدية عن الإخلال بالتزام عقدي، فلما كان العقد شريعة المتعاقدين كان لزاما احترام مضمون هذه العلاقة وأي إخلال بها، إلا ويستوجب تحميل المسؤولية للطرف الذي تسبب في حصول هذا الإخلال³⁷⁰، وهذا ما عبر عنه المشرع المغربي في الفصل 263 من ق.ل.ع³⁷¹، وبالتالي يستحق التعويض إما بسبب عدم الوفاء بالتزام أو التأخر في الوفاء به.

والمسير عندما يقوم بالتزاماته نيابة عن الشركة بصفته الممثل القانوني لها، ويبرم العقود باسمها، فهو بهذه الصفة التمثيلية لا تربطه بالغير أية علاقة مباشرة، إلا بمقدار ما يمنحه نظام الشركة وعقد تأسيسها، والسلطات والصلاحيات المخولة له في إبرام العقود باسم الشركة بشكل مباشر.

فكما سبق دراسة ذلك، فإن المسير يتمتع بصلاحيات واسعة في إدارة الشركة في حدود غرضها، وبالتالي تعتبر الأعمال والتصرفات التي يقوم بها، ويمارسها باسم الشركة ولفائدتها، ملزمة للشركة في مواجهة الغير الذي يتعامل معها بحسن نية، ولها الرجوع على المسير بقيمة الضرر الذي لحق بها، إلا أنه في حالة عجز الشركة عن الوفاء بالتزاماتها اتجاه الغير، نتيجة عسرها أو تعرضها لصعوبات مادية يمكن متابعة المسير في ذمته المالية الشخصية للوفاء بالتزامات الضريبية للشركة، إذا ثبت وجود صلة مباشرة بين الأخطاء التي ارتكبها بمناسبة إدارة وتسيير الشركة، وعجز هذه الأخيرة عن الوفاء بديونها الضريبية.

370- حسين عامر وعبد الرحيم عامر: المسؤولية المدنية العقدية والتقصيرية، الطبعة الثانية، دار المعارف، القاهرة، 1979، ص 10.

371- ينص الفصل 263 من ق.ل.ع على أنه: "يستحق التعويض، إما بسبب عدم الوفاء بالتزام، وإما بسبب التأخر في الوفاء به وذلك ولو لم يكن هناك أي سوء نية من جانب المدين".

إن عدم وجود أية علاقة تعاقدية بين المسير والإدارة الضريبية بصفة مباشرة، يجعل المسؤولية الضريبية للمسير مسؤولية مدنية غير قائمة على أي التزام عقدي بين الطرفين، والتي تتجسد في القيام بعمل غير مشروع أي ما عبر عنه المشرع في المادة 98 من م.ت.د.ع بالأعمال التدليسية، وليس الإخلال بالتزام عقدي.

البند الثاني: المسؤولية الضريبية للمسير ذات طابع تقصيري

إن إعمال قواعد المسؤولية العقدية في إطار العلاقة التي تربط المتعاقدين ببعضهما نتيجة إخلال أحدهما بالالتزامات العقدية وإتيانه الخطأ العقدي بوصفه العنصر اللازم لقيام هذا النوع من المسؤولية المترتبة عن الإخلال بالتزام عقدي، فإن المسؤولية التقصيرية تبنى على العمل غير المشروع، سواء وقع ارتكاب الفعل عن قصد أو عن خطأ أو عن تقصير، وسواء كان الخطأ جسيماً أو يسيراً ارتكب بسوء نية أو عن حسن نية عملاً بمقتضيات المادة 78 من ق.ل.ع التي جاء فيها "...الخطأ هو ترك ما كان يجب فعله أو فعل ما كان يجب الإمساك عنه، وذلك من غير قصد لإحداث الضرر"³⁷².

وكأساس تهدف قواعد المسؤولية التقصيرية ضد مسيري الشركات إلى جبر الضرر الذي تعرضت إليه الشركة أو المساهمين أو الأغيار، بحيث تتحقق المسؤولية التقصيرية للمسير بوقوع خطأ تسبب عنه إلحاق ضرر بالغير، ولا تكون ثمة صلة عقدية بين المدين والغير المضرور والذي غالباً ما يكون دائناً للشركة.

وإعمالاً لمقتضيات المادة 98 من م.ت.ع، يسأل مسيري الشركة عن الأعمال التدليسية والتي تأخذ صور متعددة كالتقصير أو الإهمال أو المخالفات والمناورات الاحتمالية... التي يرتكبونها بمناسبة مزاولتهم لمهام إدارة وتسيير الشركة، في حالة إلحاق ضرر بالذمة المالية للشركة ترتب عنه عجز هذه الأخيرة عن الوفاء بديونها الضريبية، وكان سبب هذا العجز هو الأعمال التدليسية المرتكبة من طرف المسير، مما يترتب عنه إحلال المسير محل الشركة في أداء ديونها الضريبية.

وفي هذه الحالة تكون مسؤولية المسير إما فردية، وذلك عندما تناط مهام التسيير بشخص واحد، وإما تضامنية تطال جميع مسيري الشركة في حالة التسيير الجماعي، مما يصعب معه تحديد نسبة كل واحد منهم في ارتكاب الخطأ³⁷³.

وبناء على هذه الاعتبارات تكون دعوى المسؤولية الضريبية للمسير، في حالة عجز الشركة عن أداء ديونها الضريبية نتيجة أعمال تدليسية مرتكبة من طرف المسير مسؤولية تقصيرية، لا يتم إعمالها إلا في حالة عسر الشركة، لأن الأصل هو تحمل الشركة مسؤولية الأضرار اللاحقة بالغير، لأن المسيرين يباشرون جميع أعمالهم باسمها ولفائدتها.

372 - أحمد شكري السباعي: الوسيط في الشركات والمجموعات ذات النفع الاقتصادي، شركات المساهمة، الجزء الرابع، ص 170.

373 - ربيعة غيث: الدور الجزري للقضاء تجاه شركة المساهمة، مسؤولية أعضاء أجهزة الإدارة والتدبير والتسيير، المجلة المغربية للقانون والأعمال والمقاولات، عدد 10، مارس 2006، ص 31.

ومعنى ذلك أن إدارة الضرائب ترجع في الأصل على الشركة باعتبارها المدين الأصلي بالدين الضريبي مادامت هذه الأخيرة قادرة على الأداء، ولا ترجع على المسيرين إلا في حالة عجزها عن الأداء، مما يجعل دعوى المسؤولية الضريبية دعوى احتياطية بامتياز.

وهكذا، تتميز دعوى المسؤولية الضريبية بكونها دعوى خاصة في المجال الضريبي، مرتبطة بقيام المسير بأخطاء في التسيير، تهدف إلى ردع المسيرين من جهة، وإلى ضمان سداد الدين الضريبي من جهة ثانية إذا توفرت الأركان الضرورية لقيامها.

الفقرة الثانية: أركان المسؤولية الضريبية

بحكم المهام الموكولة للمسير والمتمثلة في مباشرة جميع أعمال إدارة وتسيير الشركة، فإنه معرض لارتكاب العديد من الأخطاء المرتبطة بالتسيير مما يجعل مسؤوليته قائمة اتجاه الشركة والمساهمين والأغيار.

وهذه المسؤولية لا تشذ عن القواعد العامة للمسؤولية سواء المدنية أو الجنائية أو الضريبية، إذ تقوم المسؤولية على توفر ثلاث عناصر وهي وجود خطأ وضرر وعلاقة سببية بين الخطأ والضرر.

والمسؤولية الضريبية للمسير المثارة بموجب المادة 98 من م.ت.د.ع، لا تخرج بدورها عن العناصر التقليدية لقيام المسؤولية، مع بعض الخصوصيات والمتمثلة في توصيف الخطأ الموجب لقيام المسؤولية، الذي يجب أن يكون تدليسا، إضافة إلى عدم إعمال السلطة التقديرية للقاضي في تحديد قيمة التعويض عن الضرر.

البند الأول: الخطأ في التسيير ذو الطبيعة التدليسية

تهدف القوانين الموجبة لقيام مسؤولية المسير عن أخطاء الإدارة والتسيير إلى حماية الضمان العام للدائنين من جهة، وتوخي الحيطة والحذر عند مزاوله مهام التسيير بالشركة من جهة ثانية.

الأمر الذي قد يثقل كاهل المسير، ويترتب عنه العزوف عن تحمل مهام التسيير والمسؤولية المرتبطة بها، فلو كان المسير في كل مرة مجبر على تحمل مسؤولية الأعمال التي يقوم بها وتمس بمصالح الأغيار، لأدى ذلك إلى العزوف عن القيام بمهام التسيير، وعليه إذا ما كان المسير يتصرف لفائدة الشركة ولمصلحتها، فإن أقل شيء يمكن أن تقوم به الشركة اتجاه مسيرها، وهو تحمل تبعات أعمالهم العادية على الأقل باعتبارها الحاجز الذي يحمي المسيرين³⁷⁴، ومنه يجب التمييز بين مجرد الخطأ في الإدارة والتسيير، وبين الأعمال التي تنطوي على الغش والاحتيال ومخالفة أحكام القانون والنظام الأساسي للشركة.

وفي هذا الإطار وتفاديا لأي خلط بين الأعمال العادية للمسير التي تتحملها الشركة، وبين الأعمال الموجبة لقيام المسؤولية الضريبية والتي تم توصيفها بالأعمال التدليسية، فيكون الخطأ في المسؤولية الضريبية خطأ

374- MAXENCE(L): « L'introuvable Responsabilité Du Dirigeant Sociale Envers Les Tiers Pour Fautes De Gestion », Bulletin Mensuel D'information Des Sociétés Joly(BMIS), N°12,01/12/2003, P 1231 ss.

تدليسيا يتحقق إثر قيام المسير بأعمال تدليسية، مما يثير السؤال حول ما المقصود بالأعمال التدليسية في إطار المسؤولية الضريبية المؤسسة بموجب المادة 98 من م.ت.د.ع.

أولاً: الخطأ التدليسي في الميدان المدني

يعرف الخطأ باعتباره ركناً أو شرطاً أساسياً في المسؤولية التقصيرية بوجه عام بأنه: إخلال الشخص بالتزام قانوني مع إدراكه لهذا الإخلال³⁷⁵، أو انحرافه عن السلوك المألوف للرجل المعتاد³⁷⁶.

وهذا الإخلال بالالتزام القانوني أو الانحراف عن السلوك المعتاد يتحقق به الخطأ في المسؤولية التقصيرية، سواء كان عمدياً، كما لو صدر عن الشخص بقصد الإضرار بالغير، أو غير عمدي، كما لو جاء نتيجة للإهمال أو لعدم التبصر وأخذ الحيطة والحذر³⁷⁷.

ويعد التدليس واحد من أهم وصور تطبيقات الخطأ العمدي في المسؤولية التقصيرية، حيث ينحرف به مرتكبه عن السلوك المألوف في التعامل، ويخل به الثقة المشروعة بينه وبين الطرف الآخر.

وبارتكاب المسير لأعمال تدليسية يخرج عن نطاق السلوك المألوف للرجل المعتاد، إذ يتحقق الخطأ التدليسي فيما يصدر عن مسير الشركة باعتباره الطرف المرتكب للتدليس، من سلوك أو نشاط تدليسي، يرمي إلى تضليل الطرف الآخر، أي الإدارة الضريبية، وإيهامها بغير الحقيقة، سواء كان هذا السلوك أو النشاط التدليسي قد تمثل بأعمال إيجابية للمسير، كما في الطرق أو الأساليب الاحتيالية المادية التي تتحقق بإدخال الزيف على عناصر أو صفات أو ظروف واقعة معينة بغية تحريف وتشويه الحقيقة من أجل إيقاع الغير في الخطأ، كمسك محاسبة وهمية أو إخفاء الوثائق المحاسبية، أو اختلاس أصول الشركة، أو الزيادة في خصومها بطريقة تدليسية قصد افتعال إعسارها....، أو بمجرد موقف سلبي من المسير، كالامتناع عن القيام بالفعل، كعدم إيداع الإقرار الضريبي أو عدم مسك المحاسبة أو رفض الخضوع للمراقبة الجبائية أو عدم أداء الضريبة في أجلها القانوني...إلخ.

وبالتالي يسهل اعتبار الامتناع عن القيام بالفعل تدليساً، لأنه صادر عن المسير باعتباره شخص ذو كفاءة وخبرة عالية في مجال التسيير، ولم يجمع الواجبات الضريبية للشركة التي يسيرها، ولا يتوقع منه الإهمال أو التقصير أو أدنى تحايل أو إخفاء للحقيقة، ولما كان هذا السلوك الصادر من المسير يشكل خطأ عمدياً، فإنه يجب أن يخضع في تقديره للخطأ العمدي في المسؤولية التقصيرية.

وهذا المعيار موضوعي مجرد، قوامه الانحراف عن السلوك الذي يجب أن يتحلى به مسير الشركة من واجب العناية والنزاهة والتبصر والحيطة والحذر أثناء ممارسته لمهام التسيير، وباعتبار الخطأ التدليسي يشكل

375- مأمون الكزبري: نظرية الالتزام في ضوء قانون الالتزامات والعقود المغربي، الجزء الأول، مصادر الالتزام، الطبعة الثانية، 1972 مطابع دار الفلم، بيروت، ص 370.

376- محمود جمال الدين زكي: الوجيز في نظرية الالتزام في القانون المدني المصري، الجزء الأول، مصادر الالتزام، مطبعة جامعة القاهرة، الطبعة الثانية، 1976، ص 465.

377- سليمان مرقس: المسؤولية المدنية في تقنيات الدول العربية، مطبعة الجبلاوي، الجزء الأول، القاهرة، 1971، ص 262 وما بعدها.

أهم صور وتطبيقات الخطأ العمدي، بحيث تكون الأعمال التدليسية التي يرتكها المسير بمناسبة ممارسة مهام الإدارة والتسيير بالشركة، ناتجة عن علم وإرادة منه، وبدافع التهرب من أداء الضريبة.

ويقع عبء إثبات الخطأ على عاتق من يدعي وقوعه، لأن الأصل في مسلك أي شخص أنه يتفق والسلوك المألوف للشخص العادي، فيكون لزاما على من يدعي خلاف هذا الأصل عبء إثباته.

وعلى هذا الأساس يقع عبء إثبات الخطأ الصادر من طرف المسير على عاتق الإدارة الضريبية، بكافة طرق الإثبات، لأن الخطأ التدليسي نوع من الغش، والغش يجوز إثباته بكافة طرق الإثبات القانونية، وسنتطرق للإثبات في دعوى المسؤولية الضريبية بالتفصيل في المطلب الثاني من هذا المبحث.

وبناء على ما سبق يشترط في الخطأ التدليسي الموجب لقيام المسؤولية التقصيرية للمسير، استعمال هذا الأخير حيل غير مشروعة قانونا، والتي يمكن أن تأخذ شكل أعمال غش أو أعمال تدليسية، على اعتبار أن التدليس في الميدان المدني يختلف كلياً عن التدليس في الميدان الجبائي الذي تترتب عنه المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير.

إذ بتنصيب المشرع الجبائي على الأعمال التدليسية في المادة 98 من مدونة تحصيل الديون العمومية، والتي تقابلها المادة L266 و المادة L267 من كتاب المساطر الجبائية الفرنسي، لم يقصد بها الأعمال التدليسية المتعارف عليها في المجال المدني والتي تبشر من خلال اللجوء إلى تصرفات ووسائل احتيالية، ووقائع مادية ملموسة لإيقاع المتعاقد في غلط يحمله على التعاقد، بحيث لولا هذه الوسائل الاحتيالية أو الخداع لما قام هذا المتعاقد بإبرام العقد، وإنما اعتبر المسير مدلساً بمجرد اتخاذ موقفاً سلبياً أو عدم مبادرته إلى سداد الديون الجبائية للشركة بحلول أجل الوفاء بها، حفاظاً على حقوق الخزينة العامة من الضياع.

الأمر الذي يدفعنا للبحث عن صور وأنواع الأعمال التدليسية في الميدان الجبائي المشكلة للخطأ التدليسي باعتباره أساس قيام المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير.

ثانياً: التدليس في الميدان الجبائي

تشكل الأعمال التدليسية حجر الزاوية في قيام المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير، بحيث لا يمكن متابعة المسير بدعوى المسؤولية عن أداء الديون الضريبية للشركة، إلا عند ارتكابه لأعمال تدليسية متبثة قانوناً، مما يثير إشكالات الأول يتعلق بمفهوم الأعمال التدليسية، وصورها في الميدان الجبائي والثاني يتعلق بطرق إثباتها القانوني.

1. التحديد المفاهيمي للأعمال التدليسية

يعتري مفهوم الأعمال التدليسية جملة من الغموض، فهي تفتقد إلى تعريف دقيق ومحدد أو وجود معايير قانونية يمكن الاستناد إليها من أجل تأطيرها نظراً لأهميتها باعتبارها العنصر الأساسي لقيام مسؤولية المسير الضريبية.

ومن وجهتي نظرنا، إن غياب تعريف قانوني للأعمال التدليسية ليس بعيب أو خطأ ارتكبه المشرع أثناء صياغة المادة 98 من م.ت.د.ع، بل أحسن صنعا، باعتبار المفهوم مرتبط بمجال حيوي دائم التجديد والتطوير، الأمر الذي سيجعل الأعمال التدليسية تأخذ مظاهر وصور مختلفة، تختلف باختلاف التقنيات والوسائل الاحتمالية لا سيما في مجال ذو طبيعة تقنية كالمجال الضريبي، مما يجعل الأعمال التدليسية المرتبطة به لا تحصى ولا تعد ولا تأخذ صور ثابتة.

إلا أنه بالرجوع إلى الدورية الصادرة عن الخزينة العامة المتعلقة بتحصيل الديون العمومية³⁷⁸، نجدها تحدد مفهوم الأعمال التدليسية كالتالي: "يقصد بالأعمال التدليسية الاستعمال المتعمد لوسائل أو طرق الغاية من ورائها عدم أداء الضرائب والرسوم التي في حكمها، والقيام بها بمعرفة كاملة بالسبب والتي لا يمكن اعتبارها أخطاء أو إغفالات غير مقصودة".

وتبعا لهذا التعريف تفترض الأعمال التدليسية من جهة وجود عنصر القصد العام والمتمثل في الاستعمال المتعمد، أي ارتكاب الفعل من طرف المسير عن علم وإرادة، ومن جهة أخرى وجود عنصر القصد الخاص، أي الدافع أو الباعث من القيام بالأعمال التدليسية وهو عدم أداء الضرائب والرسوم التي في حكمها.

وذلك على غرار المشرع الفرنسي³⁷⁹ الذي حدد مفهوم الأعمال التدليسية كالآتي: "يستلزم مفهوم الأعمال التدليسية استخدام طرق ينتج عنها إما إخفاء أو تقليص المادة الخاضعة للضريبة أو الحصول من الدولة على استرداد غير مبررة عندما لا يكون من الممكن اعتبار هذه الطرق بمثابة أخطاء تغتفر أو إغفالات لا إرادية، وإنما على العكس من ذلك نتيجة أعمال واعية وإرادية ترمي إلى إضفاء مظهر الصديق على تصريحات مقترفيها غير المطابقة للحقيقة في الواقع، وتفترض النية الظاهرة للإفلات كليا أو جزئيا من الضريبة".

ولقد كرس القضاء الفرنسي في جل أحكامه نفس التعريف لمفهوم الأعمال التدليسية، والذي يتكون من عنصرين: من جهة "عناصر عمدية... تتمثل في الاقتراف الواعي لكل مخالفة ضريبية" ومن جهة أخرى "عناصر مادية ترمي إلى تمويه وجود المخالفة في شكل عملية قانونية على الوجه الأكمل"³⁸⁰.

وبناء عليه، تفترض الأعمال التدليسية من جهة وجود عنصر مادي يتمثل في إضفاء مظهر المطابقة للقانون على أعمال ترمي إلى مخالفة الواجبات الضريبية، وهذه هي الحالة، مثلا عندما يستخدم شخص شركات

378- Instruction Relative Au Recouvrement Des Créances Publiques : Mais, 2011, P 185.

"On entend par manœuvres frauduleuses, la mise en œuvre de procédés ayant pour finalité d'éluder le paiement des impôts et taxes, accomplis en toute connaissance de cause et ne pouvant être considérés comme des erreurs ou des omissions involontaires".

379- الدورية الصادرة عن الإدارة الضريبية الفرنسية بتاريخ 1980/02/06 (BODGI 13 L-1-80) والمنشورة في ID العدد 10 لسنة 1980 من مجلة القانون الضريبي.

380 - قرار مجلس الدولة الفرنسي المؤرخ في 1993/03/17 ملف عدد 74304.

- قرار مجلس الدولة الفرنسي المؤرخ في 1992/07/15 ملف عدد 90-12522.

- قرار مجلس الدولة الفرنسي المؤرخ في 1988/02/2 ملف عدد 86-17357.

- قرار مجلس الدولة الفرنسي المؤرخ في 1997/07/08 ملف عدد 95-14537.

- قرار مجلس الدولة الفرنسي المؤرخ في 0979/03/02 ملف عدد 05712.

وهمية بهدف الحصول على فواتورات تمكنه بصفة خاصة من استرداد الضريبة على القيمة المضافة المضمنة في فواتورات صورية³⁸¹، ومن جهة أخرى وجود عنصر العمد المتمثل في الطابع الواعي للأعمال التدليسية المقترفة.

وبالرجوع لمختلف التعاريف التي حاولت مقارنة التدليس الجبائي نجد أن جلها يتمحور حول مظاهر التملص من أداء الضريبة، باعتبار أن الأعمال التدليسية هي عبارة عن وسائل تستعمل عن وعي وإرادة بهدف عدم أداء الضريبة المستحقة والواجبة الأداء.

بحيث نجد الأستاذ Camille Rossier يعتبر التدليس الجبائي بأنه "الحركات المادية والعمليات القانونية والمحاسبية وكل الوسائل والترتيبات التي يلجأ إليها الملمزم أو الغير بهدف التملص من دفع الضريبة"³⁸²؛

أما الأستاذ Lusien Mehil فقد عرف التدليس الجبائي بأنه: "خرق للقانون الجبائي بهدف التهرب من فرض الضريبة وتخفيض أساسها"³⁸³؛

أما على المستوى القضائي فمفهوم التدليس الجبائي اختلف باختلاف صور وأشكال الأعمال التدليسية المرتكبة في مجال إدارة وتسيير الشركات التجارية.

2. صور الأعمال التدليسية في الميدان الجبائي

لتحديد صور الأعمال التدليسية في الميدان الجبائي سنعمل على دراسة التشريعات المقارنة³⁸⁴، التي تناولت مفهوم الأعمال التدليسية في إطار دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير.

381- قرار مجلس الدولة الفرنسي المؤرخ في 1979/03/02 ملف عدد 5712.

- قرار مجلس الدولة الفرنسي المؤرخ في 1977/05/11 ملف عدد 3134.

- انظر: الموقع الإلكتروني: <http://www.legifrance.gouv.fr>

382- Cite par André Margairaz: La fraude fiscale et ses succédanées, Collection de la Nouvelle Ecole de Lausanne, l'impôt, 1997, p18.

383 - LUSIEN MEHIL: « Sciences Et Techniques Fiscales, Tome 2 », Puf, Themis Droit, 1984, P 733.

384- نص المشرع التونسي على المسؤولية الجبائية الخاصة للمسير في المادة 28 سابع من مجلة المحاسبة العمومية والذي أضيف بالقانون (عدد 1 لسنة 2012 المؤرخ في 16 ماي 2012) على ما يلي: "إذا تعذر استخلاص الديون الراجعة للدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية الخاضعة ميزانيتها وتصرفها المالي والمحاسبي إلى أحكام القانون الأساسي للميزانية ومجلة المحاسبة العمومية والمتخلدة بذمة شخص معنوي تبعا لعمليات قام بها مسير أو مسيره قصد التملص من دفعها، فإنه يمكن تحميل المسير أو المسيرين المسؤولية التضامنية في تسديد الديون المعنوية بالتملص وذلك بمقتضى حكم صادر بناء على دعوى يرفعها المحاسب العمومي المكلف بالاستخلاص أمام المحكمة الابتدائية التي يوجد مقره بدائرتها وذلك طبقا لأحكام مجلة المرافعات المدنية والتجارية.

ويتم رفع الدعوى إذا تبين أن المسير أو المسيرين قاموا إثر انطلاق عملية المراقبة أو المراجعة الجبائية أو إثر مباشرة إجراءات الاستخلاص وبهدف التملص من دفع الديون العمومية بإحدى أو بعض العمليات التالية:

- التغيير المتعمد للاسم الاجتماعي للشخص المعنوي أو لمقره دون إعلام مصالح الجبائية؛
- القيام بعمليات تؤدي إلى تحويل ممتلكات الشخص المعنوي إلى الغير؛
- افتعال وضعيات قانونية غير حقيقية.

ويجوز للمحاسب العمومي ضمانا لاستخلاص الديون، اتخاذ تدابير تحفظية على مكاسب مسير أو مسيري الشخص المعنوي وذلك بناء على إذن من رئيس المحكمة المتعده طبقا للفصل 322 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية. ولا تفقد هذه التدابير آثارها إلا في صورة رفض الدعوى المرفوعة من قبل المحاسب العمومي بمقتضى حكم اكتسب صبغة الحكم البات أو إذا تم خلاص الديون المتخلدة بذمة الشخص المعنوي.

وبالرجوع إلى مقتضيات المادة 98 من م.ت.د.ع والتي جاء فيها ما يلي: "إذا تعذر تحصيل الضرائب كيفما كانت طبيعتها والغرامات والزيادات وصوائر التحصيل المرتبطة بها الواجبة على شركة أو مقاوله نتيجة أعمال تدليسية متبثة قانونا، يمكن جعل المديرين أو المتصرفين أو المسيرين الآخرين مسؤولين على وجه التضامن مع الشركة أو المقاوله عن أداء المبالغ المستحقة وذلك إذا لم يكونوا ملزمين بأداء ديون الشركة تطبيقا لأحكام أخرى".

والمادة L267 من كتاب المساطر الجبائية الفرنسي³⁸⁵ التي ورد فيها ما يلي: "حينما يكون مسيرو الشركات والأشخاص المعنوية والمجموعات، مسؤولين عن أفعال تدليسية أو عدم الامتثال المتكرر للالتزامات الضريبية استحالة معها تحصيل الديون الضريبية والجزاءات..."

وباستقراء هاتين المادتين نجد أن المادة 98 من م.ت.د.ع تقابل المادة L 267 من كتاب المساطر الجبائية الفرنسي، مع وجود اختلاف جوهري هو أن المشرع الفرنسي حدد العنصر المادي للأعمال التدليسية في حالتين على سبيل الاختيار، وهما المناورات التدليسية أو الطابع الخطير والمتكرر لعدم مراعاة الالتزامات الجبائية، أي أن المحاسب المكلف بالتحصيل له الخيار في التمسك بإحدهما أو كلاهما، في حين أن المشرع المغربي اكتفى بالتنصيص على الأعمال التدليسية فقط، مما جعل دعوى المسؤولية الضريبية للمسير على مستوى التطبيق القضائي المغربي لم تنهج المسار الذي رسم لها، الأمر الذي سندرسه بالتفصيل لاحقا.

وبالرجوع إلى العمل القضائي الفرنسي نجده اعتمد على العنصرين لإثارة دعوى المسؤولية الضريبية للمسير كالتالي:

أ. المناورات التدليسية:

تتمثل المناورات التدليسية فيما يلي:

- التستر على المداخل؛
- أداءات متستر عنها من أجل إنقاص مبلغ الرسوم الضريبية³⁸⁶؛
- خصم مبالغ الرسوم من فواتير مزيفة وغير حقيقية أو صادرة عن مقاولات لم تعد موجودة.

ولا تطبق مقتضيات هذا الفصل على المسير أو المسيرين الملزمين شخصيا وبحكم القانون طبقا لمجلة الشركات التجارية، أو بموجب حكم صادر ضدهم، بتأدية الديون المستحقة في ذمة الشخص المعنوي.

تطبق أحكام هذا الفصل بمفعول رجعي".

385 -ART L 267: " lorsqu'un dirigeant d'une société, d'une personne morale ou de tout autre groupement, est responsable des manœuvres frauduleuses ou de l'inobservation grave et répétée des obligations fiscales qui on rendu impossible le recouvrement des impositions et des pénalités..."

386 - قرار محكمة النقض الفرنسية المؤرخ في 1971/05/24 ملف عدد 384.

ب. عدم الامتثال الخطير والمتكرر للواجبات الضريبية:

يعتبر عدم التصريح المتكرر بالضريبة على القيمة المضافة أهم مثال على عدم الامتثال الخطير والمتكرر للواجبات الضريبية، خاصة أن المقابلة تعتبر وسيطا بين الخاضع للضريبة والخزينة؛

وبناء عليه تشكل جميع الأعمال المقرونة بنية التملص من أداء الضريبة كليا أو جزئيا مختلف الإشكال والصور التي يمكن أن تتمظهر بها الأعمال التدليسية في الميدان الجبائي، والتي لا يمكن حصرها، بل سنكتفي بإدراج بعض الأمثلة منها فقط التي اعتمد عليها القضاء الفرنسي في بعض الأحكام الصادرة عنه، بحيث أقرت محكمة النقض الفرنسية بثبوت الأعمال التدليسية المتمثلة في:

- استخدام الحيل "البيع بدون فواتورات بصورة متكررة" لإخفاء المداخيل ودفع الأجور خفية والنقص في المبالغ الضريبية المؤداة³⁸⁷.
- استخدام الحيل للإفلات من الضريبة والتحويلات الوهمية المتكررة للمقر الاجتماعي للشركة (أربع مرات في فترة وجيزة) على إثر خضوعها لمراقبة ضريبية³⁸⁸؛
- استخدام المسير لفواتورات صورية³⁸⁹؛ تقديم تصاريح ضريبية كاذبة لتمويه واقعة القيام باختلاسات كبيرة لأصول الشركة³⁹⁰؛
- استخدام فواتورات صورية بهدف خصم الضريبة على القيمة المضافة بدون وجه حق³⁹¹.

وهكذا جعل الاجتهاد القضائي الفرنسي صور الأعمال التدليسية تتمثل في كل الأعمال والوسائل والتصرفات المقرونة بنية التهرب من أداء الضريبة إما كليا أو جزئيا.

وبالرغم من أن المشرع المغربي اقتصر على التنصيص على الأعمال التدليسية فقط، دون عدم الامتثال الخطير والمتكرر للواجبات الضريبية، فإننا نجد أن الإدارة الجبائية أثناء تحريكها لدعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير تشبث بنفس الحالات التي أوردها المشرع الفرنسي، لا سيما عدم الإمتثال الخطير والمتكرر للواجبات الضريبية، الأمر الذي أدى إلى إفراغ المادة 98 من م.ت.د.ع من محتواها، وجعلها محاطة بجمللة من الإشكالات العملية والقضائية نظرا للغموض الذي يعتري مفهوم الأعمال التدليسية، وتكيفها مع الاجتهاد القضائي الفرنسي رغم الاختلاف الجوهرى بين النص الجبائي الفرنسي و النص الجبائي المغربي المؤطر لدعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير.

387- قرار محكمة النقض الفرنسية المؤرخ في 1971/05/24 ملف عدد 11867-37.

388 - قرار محكمة النقض الفرنسية المؤرخ في 1980/07/10 ملف عدد 19589-87.

389 - قرار محكمة النقض الفرنسية المؤرخ في 1993/12/07 ملف عدد 12380-92.

390 - قرار محكمة النقض الفرنسية المؤرخ في 1995/05/27 ملف عدد 18746-93.

391 - قرار محكمة النقض الفرنسية المؤرخ في 2004/01/21 ملف عدد 16089-00.

- انظر: الموقع الالكتروني: <http://www.legifrance.gouv.fr>

إلا أن هذا لا يمنع من إدراج بعض نماذج صور الأعمال التدليسية التي اعتمدت في العمل القضائي المغربي كآلاتي:

- استبدال مسيري الشركة بصفة متكررة بدون إشعار الخزينة العامة³⁹²؛
- تغيير المقر الاجتماعي للشركة أكثر من مرة دون إشعار الخزينة العامة؛
- عدم التصريح بالضريبة على القيمة المضافة وأدائها؛
- تغيير اسم الشركة أكثر من مرة دون إشعار الخزينة؛
- عدم أداء الضرائب وتوقف الشركة عن نشاطها³⁹³؛
- تراكم ديون الشركة حتى توقفت عن مواصلة نشاطها³⁹⁴؛
- عدم أداء الضريبة وتوزيعها على شكل أرباح وحصص على المساهمين؛

وتجدر الإشارة على أن بعض القوانين المقارنة نصت صراحة على صور الأعمال التدليسية، رفعا لكل لبس مثل القانون التونسي الذي حدد الأعمال التدليسية الموجبة لقيام المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير فيما يلي:

- التغيير المتعمد للاسم الاجتماعي للشخص المعنوي أو لمقره دون إعلام مصالح الجباية؛
- القيام بعمليات تؤدي إلى تحويل ممتلكات الشخص المعنوي إلى الغير؛
- افتعال وضعيات قانونية غير حقيقية.

إلا أن الواقع العملي أثبت أنه لا يمكن تحديد الأعمال التدليسية، بمعزل عن الضرر الذي نتج عنها والمتمثل في استحالة التحصيل، بحيث يمكن اعتبار كل الأعمال والتصرفات التي يقوم بها المسير بسوء نية قصد الافلات من أداء الضريبة، وترتب عنها استحالة التحصيل يمكن إدراجها ضمن خانة الأعمال التدليسية بمفهوم المادة 98 من م.ت.د.ع.

392 - حكم عدد 4677 ملف رقم 1475/02/05 صادر بتاريخ 19/09/06 عن المحكمة الابتدائية بالدار البيضاء، غير منشور.

393 - ملف عدد 2010/6/3451 صادر عن محكمة الاستئناف بالدار البيضاء، غير منشور.

394 - قرار رقم 697/1 ملف عدد 2007/01/3793 صادر بتاريخ 2009/02/9 عن محكمة الاستئناف بالدار البيضاء، غير منشور.

- حكم رقم 2329 ملف رقم 05/372/1 صادر بتاريخ 2011/11/01 عن المحكمة الابتدائية بالرباط، غير منشور.

البند الثاني: الضرر والعلاقة السببية

تعد الأعمال التدليسية شرطا أساسيا لقيام المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير، لكنه غير كافي لإدانة المسير بدعوى المسؤولية الضريبية، بل يجب أن ينجم عن تلك الأعمال التدليسية ضررا، وذلك باعتباره الركن الثاني اللازم توافره لقيام وتحقق المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير، إضافة إلى ذلك أن تكون الأعمال التدليسية التي ارتكها المسير هي السبب المباشر والوحيد في حصول هذا الضرر، والمتمثل في استحالة التحصيل.

أولا: تعذر تحصيل الضرائب الواجبة على الشركة

يمثل الضرر الركن الثاني من أركان دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير، ويتمثل الضرر الذي ينال الإدارة الجبائية فيما تفقده هذه الأخيرة من مكاسب مادية كانت ستحصل عليها لولا وقوع الأعمال التدليسية، على أن يشترط في الضرر الذي لحقها أن يكون محقق الوقوع³⁹⁵، وذلك بأن يكون قد وقع فعلا وأضر بمصالحها، وقت مطالبتها بالدين الضريبي، أما إذا لم يكن الضرر قد وقع بالفعل، فإنه حينئذ لا مجال لإعمال أحكام المسؤولية التقصيرية لجبر الضرر.

ونقصد بالضرر في دعوى المسؤولية الضريبية للمسير المساس بحقوق الإدارة الجبائية، فاستحالة التحصيل هو نتيجة الأعمال التدليسية التي ارتكها المسير أثناء تسيير الشركة مما ترتب عنه عجزها عن تسديد ديونها الضريبية، وبالتالي تفويت مبالغ مالية مهمة على الإدارة الجبائية، مما يجعله ضررا ذو طبيعة مالية واقتصادية.

وتكمن خصوصية التعويض في دعوى المسؤولية الضريبية، بكون التعويض يتمثل في أداء المسير للمبالغ الضريبية المدينة بها الشركة للإدارة الجبائية، ولا مجال لإعمال السلطة التقديرية للقاضي في الحكم بالأداء، بحيث ينحصر اختصاصه في التصريح بقيام المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير من عدمه دون أن يتعدى ذلك.

وعموما يشكل التعويض في دعوى المسؤولية الضريبية أداء المبالغ الضريبية المتنازع بشأنها والذي لا يمكن أن يخرج عن المبالغ الضريبية المستحقة والواجبة على الشركة، والمتمثلة في أصل الدين الضريبي علاوة عن الغرامات والزيادات وصوائر التحصيل المرتبطة بها، عكس التعويض في إطار المسؤولية التقصيرية، حيث يتمتع القاضي بسلطة واسعة في تقدير الضرر التقصيري المادي الناتج عن الإخلال بمصلحة مالية للطرف المضرور.

فالتعويض في دعوى المسؤولية الضريبية، لا يعد أن يكون مجرد إحلال المسير محل الشركة في أداء الدين الضريبي وجميع المصاريف المرتبطة به الناتجة عن التأخير في الأداء وإجراءات التحصيل، وبالتالي تحويل الالتزام الضريبي من الشركة العاجزة عن الأداء إلى مسيرها المليء الذمة المالية.

395- عبد الرزاق السنهوري: الوسيط في شرح القانون المدني، الجزء الثاني، نظرية الالتزام بوجه عام، مصادر الالتزام، العقد، المجلد الأول، الطبعة الثالثة، دار النهضة العربية، 1981، ص 1201.

ويقع على عاتق الإدارة الجبائية باعتبارها صاحبة الحق أو المصلحة في دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير عبء إثبات الضرر الذي نالها بسبب الأفعال التدليسية، والمتمثل في استحالة التحصيل، وذلك بكافة طرق الإثبات، لأن الضرر واقعة مادية يجوز إثباته بكافة الطرق القانونية للإثبات.

إلا أنه لا يمكن إدانة المسير بدعوى المسؤولية الضريبية الخاصة إلا باجتماع الأركان الثلاثة المؤسسة لدعوى المسؤولية بصفة عامة، والمسؤولية الضريبية بصفة خاصة، والمتمثلة في الخطأ "الأعمال التدليسية" والضرر "تعذر تحصيل الضرائب الواجبة على الشركة، والعلاقة السببية بين الخطأ "الأعمال التدليسية" والضرر "تعذر التحصيل".

ثانياً: العلاقة السببية

يقصد بالعلاقة السببية كركن في المسؤولية التقصيرية الناشئة عن الخطأ التدليسي، قيام علاقة أو صلة مباشرة بين الخطأ الذي صدر عن الطرف المدلس والمتمثل في سلوكه أو نشاطه التدليسي، والضرر الذي لحق بالطرف المدلس عليه³⁹⁶.

حيث لا يكفي لقيام المسؤولية الضريبية للمسير، أن تثبت الإدارة الجبائية وقوع الأعمال التدليسية من طرف المسير، وضرر أصابها، بل يجب أن تثبت أن الضرر الذي لحق بها كان نتيجة طبيعية ومنطقية للأعمال التدليسية التي ارتكبتها المسير.

وبناء عليه تلعب العلاقة السببية دوراً أساسياً في تحقق المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير، بحيث لا يمكن مسألة المسير في حالة ارتكابه أعمال تدليسية، وحصول ضرر للإدارة الجبائية، بل يجب، إضافة إلى ذلك، أن تكون الأعمال التدليسية التي ارتكبتها المسير بمناسبة ممارسته لمهام الإدارة والتسيير بالشركة، هي السبب الوحيد في الضرر الحاصل للإدارة الجبائية، أي أنه يجب توافر علاقة سببية تجمع بين الخطأ والضرر، حيث تكون بهذا حلقة وصل بين الأعمال التدليسية وتعذر التحصيل، نظراً للدور القانوني الذي تلعبه العلاقة السببية في تبيان الخطأ الذي أدى إلى حدوث الضرر إذا كان هو السبب الوحيد في ذلك، أو تبيان النصيب الذي ساهم به كل عامل من العوامل الأخرى في حالة تعدد الأسباب³⁹⁷.

ووفقاً لقواعد المسؤولية التقصيرية، وباعتبار العلاقة السببية التي تقوم بين الأعمال التدليسية والضرر الذي أصاب الإدارة الجبائية، والمتمثل في تعذر تحصيل الضرائب الواجبة على الشركة، لا بد من إقامة الإثبات على الصلة القائمة بين ركني الخطأ والضرر، ويتحمل عبء الإثبات المتضرر وحده.

وهكذا لإدانة المسير بدعوى المسؤولية الضريبية الخاصة، لا بد من إثبات حصول الضرر أو بمعنى أصح تعذر التحصيل، نتيجة أعمال تدليسية متبثة قانوناً، مما يجعل دعوى المسؤولية الضريبية قائمة على الخطأ

396- سليمان مرقس: المسؤولية المدنية في تقنيات الدول العربية، مطبعة الجيلاوي، القاهرة، 1987 ص 496.

397- فريدة اليوموري: علاقة السببية بين الخطأ والضرر في مجال المسؤولية التقصيرية، دراسة مقارنة، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون الخاص، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الدار البيضاء، السنة الجامعية، 1999-2000، ص 2.

الثابت وليس المفترض، حيث ألقى المشرع على عاتق الإدارة الجبائية عند عجز الشركة عن أداء ديونها الضريبية، إثبات الأعمال التدليسية التي قام بها مسير الشركة والتي أدت إلى استحالة تحصيل الدين الضريبي، ومنه حمل المسير إلزامية أداء المبالغ الواجبة على الشركة، إلا أنه يمكن للمسير التخلص من المسؤولية الملقاة على عاتقه إذا أقام الدليل على انتفاء العلاقة السببية بين الأعمال التدليسية وتعذر تحصيل الدين الضريبي.

الفرع الثاني: الشروط الخاصة بدعوى المسؤولية الضريبية

باستقراء مقتضيات المادة 98 من م.ت.د.ع والتي تنص على ما يلي: "إذا تعذر تحصيل الضرائب...الواجبة على الشركة...يمكن جعل المديرين أو المتصرفين أو المسيرين الآخرين مسؤولين على وجه التضامن مع الشركة أو المقاوله عن أداء المبالغ المستحقة وذلك إذا لم يكون ملزمين بأداء ديون الشركة تطبيقاً لأحكام أخرى".

نلاحظ أن المشرع أحاط دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير بجملة من الشروط العامة لقيامها، والمتمثلة في ضرورة توافر الأركان الثلاثة الموجبة للمسؤولية بصفة عامة، إضافة إلى التنصيص على شرطين من نوع خاص يهدف التضييق من مجال تطبيق دعوى المسؤولية الضريبية المؤسسة بموجب المادة 98 من م.ت.د.ع، بحيث لا يمكن إثارة هذا النوع من المسؤولية إلا في الحالتين التاليتين:

- الحالة الأولى: تتعلق بالدين الضريبي موضوع التحصيل.
- الحالة الثانية: تتعلق بعدم وجود التزام قانوني يتم بموجبه تحميل المسير أداء ديون الشركة، وذلك منعا لتوارد مسؤوليات المسير عن أداء ديون الشركة بصفة عامة والدين الضريبي بصفة خاصة.

الفقرة الأولى: الشروط المتعلقة بالدين الضريبي موضوع التحصيل

باعتبار الدين الضريبي يشكل محل دعوى المسؤولية الضريبية، فقد ألزم المشرع المحاسب المكلف بالتحصيل قبل مباشرة إجراءات التحصيل معاينة الدين الضريبي، إذ يجب عليه أن يتأكد من مدى وجود الدين الضريبي في ذمة المطالب به أولاً واستحقاقه ثانياً، فإذا كان أجل الاستحقاق لم يحل بعد، أو أن الدين قد سقط بالتقادم أو تم دفعه تلقائياً أو تم استخلاصه بواسطة التنفيذ الجبري، فإن دعوى المسؤولية الضريبية تعد في غير موضعها ومضيعة للوقت والجهد بالنسبة للإدارة الجبائية من جهة وتعطيل لنشاط الشركة من جهة أخرى.

إذا لا يمكن متابعة المسير بدعوى المسؤولية الضريبية الخاصة، إلا بالنسبة للديون الضريبية المستحقة والواجبة على الشركة، بحيث هنالك مجموعة من الشروط الأساسية التي يجب أن يستوفها الدين الضريبي حتى يكون موضوع متابعة في إطار دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة لمسير الشركة.

البند الأول: ماهية الاستحقاق والوجوب في الدين الضريبي

القاعدة العامة أن الديون الضريبية يجب أن تؤدي على أبعد تقدير قبل تاريخ الاستحقاق لأن حلول أجل الاستحقاق دون الوفاء بالدين الضريبي يفتح المجال لتطبيق فوائد التأخير، واللجوء إلى مساطر التحصيل الجبري، وتتمثل الغاية من الاستحقاق في إمكانية فرض تأدية الضريبة، وفي أن من ضمن الشروط التي يتطلبها المشرع في الدين العمومي قبل أن يشرع المحاسب المكلف بالتحصيل في مطالبة مديني الدولة بأداء ما تخلص بذمتهم من حقوق للخزينة، هو أن تكون الديون العمومية ومن بينها الديون الضريبية مستحقة، وتكون كذلك إذا حل أجلها لتصبح مستحقة استحقاقاً لأجل³⁹⁸ أو استحقاقاً فورياً³⁹⁹، ما لم يسقط حق المدين في الاستفادة من مزية الأجل.

398- الاستحقاق لأجل:

إن الأصل في الديون الضريبية أنها مستحقة بأجل، أي أن الوفاء بها يتم عن طوعية وبطريقة رضائية خلال أجل معين. وقد حددت مدونة التحصيل هذا الأجل ما بين تاريخ الشروع في التحصيل أو الإصدار وتاريخ الاستحقاق. تستوفي الديون العمومية المدرجة في أوامر المداخل: إما رضائياً خلال الفترة الممتدة بين تاريخ الشروع في التحصيل أو الإصدار وتاريخ الاستحقاق. أما بالنسبة للديون العمومية غير المدرجة في جداول وقوائم إيرادات، باستثناء تلك التي يعهد بها لقباض الجمارك، فإن المحاسب المكلف بالتحصيل يرسل للمدين إشعاراً يتضمن بيان نوع الدين والمبلغ الواجب أدائه وتاريخ الإصدار والاستحقاق حسب ما تنص عليه المادة 6 من القانون 15.97. إذن فأول ما يتوصل به الخاضع للضريبة أو المدين هو هذا الإعلام بالضريبة أو "الإشعار" حسب نوع الدين، لما في ذلك في ضمانه فعليه للخاضع للضريبة، إذ يترتب على عدم تضمين الإعلام الضريبي البيانات المنصوص عليها قانوناً، بطلان الإشعار الضريبي. وقد ورد في حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء ما يلي: "...بطلان الإشعار الضريبي وذلك لكونه مفتقد للشروط الشكلية الواجب توفرها فيه ومنها التعريف بالرسم الضريبي وبيان محل فرض الضريبة مما يجعله باطلاً وموجباً للتصريح به"، حكم رقم 22 ملف عدد 9/12/259 بتاريخ 2013/01/08 غير منشور.

ويكون القصد من الإعلام الضريبي، إخبار الخاضع للضريبة ببداية مرحلة الأداء الطوعي أو التحصيل الرضائي، الذي يمتد أجله من تاريخ الشروع في التحصيل أو الإصدار إلى تاريخ الاستحقاق، الذي بموجبه يصبح الدين العمومي مستحقاً كما يلي:

- بالنسبة للضرائب والرسوم المدرجة في الجداول عند انصرام الشهر الثاني الموالي لشهر الشروع في التحصيل.
- بالنسبة للضرائب والرسوم القابلة للأداء بناء على تصريح، والحقوق والرسوم الجمركية وحقوق التسجيل والتمير، والضرائب والرسوم المحلية والديون الأخرى المستحقة للجماعات المحلية وهيئاتها، فإنه يحدد وفق الشروط المحددة في النصوص أو الاتفاقات المتعلقة بها.
- أما بالنسبة للضرائب والرسوم المخصوصة من المنبع، فإنها تستحق عند انصرام الشهر الموالي الذي تم خلاله اقتطاعها من الأداءات الخاضعة لها.

يلاحظ أن تاريخ الاستحقاق جاء متفاوتاً في م.ت.د.ع. ومختلفاً بحسب أنواع الضرائب والديون العمومية من حيث طبيعتها وأصنافها. وتاريخ الاستحقاق هو التاريخ الذي يصبح بحلوله بإمكان المحاسب المكلف بالتحصيل، استخلاص الدين الضريبي، وابتداء منه يكون باستطاعته اللجوء إلى تطبيق مساطر التحصيل بمراحلتها، الرضائية ثم الجبرية عند اللزوم.

إن القاعدة العامة التي تسطر كيفية تحديد تاريخ استحقاق الضرائب بتقرير احتسابه انطلاقاً من تاريخ الشروع في تحصيل الجداول المتعلقة بها، يتم تطبيقها على جميع الضرائب الصادرة بالطريقة المعمول بها في هذا الصدد، أي بواسطة إصدار الجداول، بالشروط وفي الحالات العادية. أما في غير هذا المجال وعلى سبيل المثال، فإن القاعدة السالفة الذكر، لا تهم الجداول الصادرة على سبيل التسوية في ميدان الضرائب، التي تكون مبدئياً موضوع الأداء بناء على تصريح الخاضع للضريبة حيث يتعين على المحاسب المكلف بالتحصيل الرجوع بشأنها إلى المدونة العامة للضرائب. أما بخصوص الأجل المقررة في مدونة تحصيل الديون العمومية فهي آجال كاملة. أي لا يحتسب ضمنها اليوم الأول والأخير، وغاية المشرع من اعتبار الأجل كاملة، حرصه على انتفاع المدين من الأجل كاملة، وهي ضمانه منحها المشرع للمدين للاستفادة من الأجل كاملة في تسديد الدين الضريبي رضائياً قبل اللجوء إلى إجراءات التحصيل الجبري.

399 - الاستحقاق الفوري: من أجل الحفاظ على المال العام أورد المشرع في م.ت.د.ع. استثناء على قاعدة الأداء بأجل في التحصيل الرضائي فأعطى صبغة الاستحقاق الفوري في الحالات التالية:

- بالنسبة للجداول وقوائم الإيرادات التي يتم إصدارها على سبيل التسوية فيما يتعلق بالضرائب والرسوم المفروض تسديدها أصلاً بناء على تصريح الخاضع للضريبة:

أولاً: أن يكون الدين مستحقاً وواجب الأداء

وضع المشرع صراحة عدة شروط لتحريك دعوى المسؤولية الضريبية للشركة، ومن بينها أنه لا يمكن أن تستهدف هذه الدعوى سوى الديون الضريبية الواجبة على الشركة، إذ أكد على نحو لا لبس فيه أن دعوى المسؤولية الضريبية لا يمكن أن تثار إلا بالنسبة للمبالغ المستحقة والمتخلدة في ذمة الشركة.

وحيث إن المقصود بالمبالغ المستحقة، حسب معجم المصطلحات القانونية للأستاذ كورنو "المستحق هو ما يمكن أن يطالب به بالطرق القانونية، وعليه فالدين الذي سقط بالتقادم غير قابل للتنفيذ الجبري، وبالتالي فهو غير مستحق".

وتبعا لمقتضيات الفقرة الأولى من المادة 98 من م.ت.د.ع، فإنه لا يمكن تحريك دعوى المسؤولية عن أداء الديون الضريبية للشركة، إلا لاستهداف مبالغ ضريبية مستحقة لم يسقط حق المحاسب المكلف بالتحصيل بالتقادم باستخلاصها جبرياً في مواجهة الشركة.

أما الديون الواجبة على الشركة، فهي الضرائب التي نشأت في ذمة الشركة بحصول الواقعة المنشئة لها المحدد تاريخها في القوانين المحدثه لها.

وهكذا لا يمكن مباشرة إجراءات التحصيل الجبري في مواجهة مسير الشركة، إلا بعد التأكد من وجود الالتزام الضريبي للديون المطالب بها بناء على سند تنفيذي، بمعنى أن يكون الدين الضريبي ديناً مؤكداً وواجب الأداء في مواجهة الشركة، ولا يكون كذلك إلا بإصدار أمر قابل للتنفيذ⁴⁰⁰، وهو ما يعرف بالإعلام بأداء الدين أو بيان التصفية.

-
- بالنسبة للخاضع للضريبة الذي لم يعود متوفراً بالمغرب على محل إقامة اعتيادي أو محل مؤسسته الرئيسي أو موطنه الجبائي؛
 - بالنسبة للخاضع للضريبة الذي ينتقل للإقامة خارج دائرة اختصاص المحاسب المكلف بالتحصيل دون أن يشعر هذا الأخير بمحل إقامته الجديد داخل أجل 15 يوماً قبل ذلك الانتقال؛
 - في حالة البيع الإرادي أو الجبري؛
 - في حالة توقيف النشاط؛
 - في حالة إدماج أو انفصال أو تحويل الشكل القانوني للشركة، وعلى العموم في حالة أي تغيير يطرأ على شخص الخاضع للضريبة.
 - عموماً فقد سعى المشرع على مستوى الإطار العام - مدونة تحصيل الديون العمومية - أو الإطار الخاص - المدونة العامة للضرائب - إلى تنويع طرق التحصيل الرضائي وأجاله حسب طبيعة وخصوصية كل ضريبة على حدة.
- غاية المشرع من هذا التنوع المحافظة على حقوق الخزينة من الضياع في شتى المناسبات، ومن وراء ذلك ضمان عملية التحصيل في كافة الظروف الحاسمة التي تتطلب الحزم والجديّة واليقظة والحرص حتى لا تضيق الموارد العمومية نتيجة تغيير في الأوضاع القانونية التي قد تطرأ على حين غفلة كتوقيف النشاط أو بمناسبة إدماج أو انفصال أو تحويل الشكل القانوني للشركة أو تبديل في شخص الخاضع للضريبة لأي سبب من الأسباب.
- للمزيد أنظر: جهد كان حجيبة: تحصيل الديون الضريبية بين قانون المسطرة المدنية وخصوصيات التشريع الضريبي، المطبعة والوراقة الوطنية، مراكش، الطبعة الأولى، 2006، ص 76.
- 400- تنص المادة 8 من م.ت.د.ع على أنه: " جداول الضرائب وأوامر المداخل التي يصورها قباض التسجيل تذييل بمجرد إصدارها بصيغة التنفيذ من طرف الوزير المكلف بالمالية أو الشخص الذي يفوضه لذلك".

وبناء عليه فالمبالغ المستحقة والواجبة على الشركة هي جميع المبالغ الضريبية المتخلدة بذمة الشركة بناء على سند تنفيذي⁴⁰¹ صالح لمطالبة المدين بأداء ما تخلد بذمته بموجبه من ديون ضريبية بجميع طرق التحصيل الودية والجبرية في حالة تماطل المدين عن الوفاء بالدين الضريبي موضع التحصيل والذي لم يسقط بالتقادم.

وتبقى غاية المشرع من وراء التنصيص على مقتضى الوجوب والاستحقاق ليس الاقتصار على المعنى الذي يحمله المصطلحان في الميدان الجبائي، وإنما اتجهت إرادته إلى التأكيد على مبدأ هام يجب على المحاسب المكلف بالتحصيل مباشرته في أول إجراء من إجراء التحصيل الجبري في دعوى المسؤولية الضريبية، ألا وهو مبدأ ضم المبالغ المستحقة والواجبة على الشركة.

ثانيا: مبدأ ضم المبالغ المستحقة والواجبة على الشركة.

إن مبدأ شمولية التحصيل الجبري يجد أساسه القانوني في المادة 38 من م.ت.د.ع، والتي تنص على ما يلي: "يشمل التحصيل الجبري مجموع المبالغ المستحقة الواجبة على نفس المدين".

تطبيقا لهذا المبدأ يتعين على المحاسب المكلف بالتحصيل ضم جميع الضرائب الواجبة والمستحقة على نفس المدين سواء كانت تتعلق بالسنة الجارية أو بالسنوات السابقة، قبل أن يشرع في إجراءات التحصيل، إذ يتوجب عليه أن يضمنها جميعا في أول إجراء من إجراءات التحصيل الجبري ألا وهو الإنذار القانوني، وما يليه من حجز وبيع وصولا عند الاقتضاء للإكراه البدني، وذلك بناء على ما تم التنصيص عليه في دورية تحصيل الديون العمومية والتي جاء فيها ما يلي "بموجب المادة 38 من المدونة، يجب أن ينصب التحصيل الجبري على مجموع المبالغ المستحقة الواجبة على نفس المدين، لذلك يجب على المحاسب المكلف بالتحصيل أن يقوم بضم الديون الصادرة برسم السنوات السابقة إلى تلك التي أصبحت مستحقة خلال السنة الجارية"⁴⁰².

بحيث يتم تجميع كافة الضرائب المستحقة سواء كانت تتعلق بالسنة الجارية أو السنوات السابقة، العالقة بذمة نفس المدين في شكل لائحة تضم مجموع المبلغ المكون للدين الضريبي حيث تشمل إجراءات التحصيل الجبري برمته، وذلك عن طريق وضع لوائح بأسماء المدينين المماطلين في الأداء، جرت العادة على تسميتها بقائمة المتابعات، تتضمن جردا مفصلا لكل الديون الضريبية وغيرها من الديون العمومية الواجبة في حق المدينين بالضريبة.

وتجدر الإشارة أن هذا المبدأ كان معمول به قبل دخول م.ت.د.ع حيز التنفيذ، بناء على مقتضيات الفصل 26 من الظهير 21 غشت 1935 والذي جاء فيه ما يلي: "تشمل المتابعات كل المبالغ المستحقة على المدين بالضريبة كيفما كان نوعها دون تفرقة بين السنوات المالية"⁴⁰³.

401- تحديد الاستحقاق لا يرتبط دائما بوجود سندات تنفيذية، وذلك على اعتبار حالات الأداء التلقائي.

402 - Instruction Relative Au Recouvrement Des Créances Publiques: Mais, 2011, P 40.

403- الظهير الشريف المعتمد في ظل النظام القديم للمتابعات، تم نسخه بالظهير الشريف رقم 1.00.157 بتاريخ 28 محرم 1421 الموافق لـ 3 ماي 2000، الجريدة الرسمية عدد 4800 بتاريخ فاتح يونيو 2000 بتنفيذ القانون رقم 15.97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية.

وتتمثل الحكمة من وراء سن إلزامية أعمال مبدأ ضم الديون الضريبية الواجبة والمستحقة على نفس المدين، أولاً تجنيب المحاسب المكلف بالتحصيل مشقة سلوك مسطرة التحصيل الجبري بالنسبة لكل دين على حدة، وثانياً في وجوب إخبار المدين بالضريبة بكافة المبالغ المستحقة والواجبة عليه، إذ باعتبار عملية الربط المعمول بها في مجال التحصيل، فإن كل إجراء من الإجراءات الجبرية ينصب على السنة الجارية المستحقة عليها الضرائب، وعلى السنوات التي قبلها ما لم تسقط بالتقادم الرباعي⁴⁰⁴.

ويؤدي عدم التزام المحاسب المكلف بالتحصيل بهذا المبدأ القانوني، إلى بطلان إجراءات التحصيل الجبري للدين الضريبي محل دعوى المسؤولية الضريبية للمسير.

البند الثاني: عدم المنازعة في وجود الالتزام بالأداء

تتخذ المنازعات المتعلقة بالدين الضريبي عدة أشكال، إما شكل منازعات في مبدأ الخضوع للالتزام الضريبي المتمثل في المنازعة في صفة الخاضع للضريبة، كإخضاع شخص للضريبة على الرغم من عدم القيام بالواقعة المنشئة لها، أو في صفته كمدين بها، كمتابعة شخص على أساس أنه مدين بدين ضريبي لا علاقة له به، أو في قانونية فرض الضريبة، أو عدم وجود سند قانوني للدين الضريبي المطالب به، وإما منازعة في وجود الالتزام الضريبي، كعدم أحقية المحاسب في التحصيل، أو إدعاء المدين بأداء ما عليه من ديون ضريبية، أو أن حق الخزينة في التحصيل قد انقضى بإحدى الأسباب القانونية التي ينقض بها الالتزام بصفة عامة⁴⁰⁵، والالتزام الضريبي بصفة خاصة كالتقادم أو الإبراء الكلي أو الجزئي من الدين الضريبي والأمثلة على ذلك متعددة.

وعموماً لإثارة دعوى المسؤولية الضريبية للمسير الخاصة يجب ألا يكون الدين الضريبي المطالب به محل نزاع من أي نوع سواء تعلق الأمر بمرحلة تأسيسه أو تحصيله.

وسنكتفي في هذا الفرع بدراسة المنازعة في وجود الالتزام الضريبي، والمتمثلة إما في ادعاء الأداء أو تقادم الدين الضريبي المطالب به، باعتباره أهم الدفع التي يتمسك بها المدين في إطار دعوى المسؤولية الضريبية للمسير، لأن الدعوى غالباً ما تتعلق بديون ضريبية تراكمت على الشركة لسنوات عديدة.

404 - المادة 123 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

405 - ينص الفصل 319 من ق.ل.ع على أنه: "تنقضي الالتزامات بما يأتي:

- الوفاء؛
- استحالة التنفيذ؛
- الإبراء الاختياري؛
- التجديد؛
- المقاصة؛
- اتحاد الدمة؛
- التقادم؛
- الإقالة الاختيارية".

أولاً: ادعاء أداء الدين الضريبي

يمكن للمدين ألا ينازع في أصل أو أساس الدين الضريبي أو في صحة الإعلام بوجود الضريبة، وإنما ينازع الإدارة الجبائية في مدى الأحقية المخولة لها لتنفيذ الجدول الضريبي، أي السند التنفيذي للدين الضريبي، بمعنى أن المدين ينفي على الإدارة الجبائية هذه الأحقية لسبب من الأسباب، كأن يدعي أنه دفع ما عليه من ديون ضريبية، أو أن حق الإدارة الجبائية قد انقضى بإحدى الأسباب القانونية التي ينقضي بها الالتزام في المادة الجبائية⁴⁰⁶.

وتتعلق المنازعة بادعاء الأداء بمدى وجود الالتزام الضريبي من عدمه، ذلك قد يحدث أن يقوم المدين بأداء الدين الضريبي إما كلياً أو جزئياً، ومع ذلك تقوم الإدارة الجبائية بمطالبة بنفس الدين الذي سبق استخلاصه من طرفها، لذلك منح المشرع للمدين إمكانية المنازعة في دين ضريبي سبق أدائه شريطة توافر ما يثبت واقعة الأداء الكلي أو الجزئي للدين الضريبي محل النزاع، وهو ما يعرف بمنازعة ادعاء الأداء والتي غالباً ما تثار بسبب إلزامية قاعدة الأداء بغض النظر عن أي مطالبة أو دعوى في حق المدين المطالب بأداء دين سبق له الوفاء به، لذلك فالمنازعة في هذا المجال لا تنصب على صحة إجراء من إجراءات التحصيل الجبري، ولكنها تتعلق بعدم أحقية الإدارة الجبائية في المطالبة بدين سبق أدائه من طرف المدين به⁴⁰⁷.

ويلاحظ أن أسباب انقضاء الالتزام بالأداء الأكثر إثارة من طرف المدين تتعلق بتقادم الدين الضريبي، مما يثار معه التساؤل حول كفاءة الجهاز القائم على عمليات التحصيل ومدى حرصه على صيانة حقوق الخزينة العامة⁴⁰⁸.

وفي إطار دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير غالباً ما يتمسك المسير بتقادم الديون الضريبية المطالب بها، الأمر الذي يترتب عنه في حالة ثبوت واقعة التقادم قيام مسؤولية المحاسب المكلف بالتحصيل عن الديون المتقادمة بموجب مقتضيات المادة 125 من م.ت.دع⁴⁰⁹، عوض إدانة المسير بأداء ديون الشركة التي سقطت بالتقادم، لذا يبقى شرط عدم تقادم الديون الضريبية في دعوى مسؤولية المسير عن أداء ديون الشركة شرط أساسي وقائم بذاته.

ثانياً: سقوط إجراءات التحصيل

يعتبر التقادم المعمول به في المجال الجبائي تقادم مسقط، بحيث يترتب عن عدم قيام الإدارة الجبائية بإجراءات استخلاص الدين الضريبي خلال الفترة الزمنية المحدد قانوناً، سقوط حقها في استخلاص هذه الديون،

406- عبد الفتاح بلخال: المشروعية الجبائية والحماية القضائية لها في ظل الدستور المغربي، رسالة لنيل الدكتوراه للقانون العام، شعبة العلوم السياسية وحدة المالية العامة، جامعة الحسن الثاني، عين الشق، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الدار البيضاء، السنة الجامعية 2000-2001، ص 440.

407- فاطمة المعاشي: وضعية المكلف في التشريع الضريبي المغربي وعلاقته بالإدارة، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية الحقوق أكادال، الرباط، السنة الجامعية 2000-2001، ص 222.

408- عبد الرحمان أبليل ورحيم الطور: تحصيل الضرائب والديون العمومية على ضوء المدونة الجديدة، مطبعة الأمنية، الرباط، 2000، ص 207.

409- تنص المادة 125 من م.ت.دع على أنه: "إن المحاسبين المكلفين بالتحصيل الذين تركوا أجل التقادم يمر دون القيام بإجراءات التحصيل أو الذين شرعوا فيها ثم تخلوا عنها إلى أن تقادمت الديون المعهود إليهم بتحصيلها، تسقط حقوقهم تجاه المدينين، غير أنهم يبقون مسؤولين تجاه الهيئات العمومية المعنية".

بحيث تتقدم إجراءات تحصيل الضرائب والرسوم والحقوق الجمركية والتمبر بمضي أربع سنوات من تاريخ الشروع في تحصيلها⁴¹⁰.

بحيث يساوي التقادم في هذه الحالة من حيث المفعول والنتيجة التحلل من الالتزام الضريبي بالنسبة للمدين بالضريبة.

وتكمن أهمية التقادم في مجال منازعات تحصيل الدين الضريبي، في دوره الحاسم في صحة التحصيل من عدمه، وأهمية الإدارة الجبائية في استخلاص الدين الضريبي، كما تكمن أهميته من ناحية أخرى بالنظر إلى أن أغلب الدعاوى المرفوعة ضد الخزينة العامة تتعلق بادعاء تقادم الدين الضريبي محل منازعة التحصيل، أو عدم احترام تراتبية إجراءات التحصيل⁴¹¹، فهذا النوع من الدعاوى هو الأكثر فائدة وأكسبها وأنجحها بالنسبة للمدين بالضريبة، كما أنها الأيسر بالنسبة للإثبات القضائي بخصوص تحقق التقادم من عدمه، بحيث بمجرد ما يثبت لدى القضاء عدم قيام المحاسب المكلف بالتحصيل بالإجراءات الضرورية لاستخلاص الدين الضريبي داخل الأجل القانوني للتحصيل، يعلن عن حالة وجود التقادم ويقضي تبعاً لذلك بإبطال الضرائب المعنية⁴¹².

وعلى هذا الأساس لم يقيد المشرع المحاسب المكلف بالتحصيل بوسيلة واحدة لقطع التقادم بل أتاح له إمكانية الاستفادة من الوسائل المنصوص عليها في قانون الالتزامات والعقود طبقاً لمقتضيات الفقرة الثانية والثالثة من المادة 123 من م.ت.د.ع⁴¹³، بحيث يتجلى الهدف من وراء ذلك هو عدم غل يد المحاسب المكلف بالتحصيل وتمكينه من جميع الوسائل القانونية المتاحة لحماية الدين الضريبي من الضياع نتيجة تهاونه أو تقاعسه عن القيام بمهامه، باعتبار أن كل إجراء يقوم به فهو قاطع للتقادم يترتب عنه حماية الدين الضريبي من الضياع⁴¹⁴.

410- تنص المادة 123 من م.ت.د.ع على أنه: "تتقدم إجراءات تحصيل الضرائب والرسوم والحقوق الجمركية وحقوق التسجيل والتمبر بمضي أربع سنوات(4) من تاريخ الشروع في تحصيلها."

411- حكم رقم 2012/604 بتاريخ 2012/09/18 صادر عن المحكمة الإدارية بأكادير، غير منشور.

- حكم رقم 2012/460 بتاريخ 2012/10/02 صادر عن المحكمة الإدارية بأكادير، غير منشور.

412- عبد الغني خالد: المسطرة في القانون الضريبي المغربي، دار النشر المغربية، 2002، ص 377-378.

413- تنص المادة 123 من م.ت.د.ع على أنه: "تتقدم الديون الأخرى المعهود باستخلاصها للمحاسبين المكلفين بالتحصيل، وفق القواعد المقررة في النصوص المتعلقة بها، وعند انعدامها، وفق القواعد المنصوص عليها في الظهير الشريف المؤرخ في 9 رمضان 1331 (12 أغسطس 1913) بمثابة قانون الالتزامات والعقود.

ينقطع التقادم المشار إليه في الفقرتين السابقتين بكل إجراء من إجراءات التحصيل الجبري يتم بمسعى من المحاسب المكلف بالتحصيل، أو بإحدى الإجراءات المنصوص عليها في الفصلين 381 و382 من الظهير الشريف بمثابة قانون الالتزامات والعقود السالف الذكر"

414- عبد الغني خالد: الندوة الوطنية حول الإشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي، ضمانات تحصيل الدين الضريبي، دفاتر المجلس الأعلى، العدد 16، مطبعة المعارف الجديدة، الرباط، 2001، ص 285.

ولقد وسع المشرع من هذه الحماية القانونية للدين الضريبي من الضياع، باعتباره أن كل إجراء سواء كان صادر عن المحاسب⁴¹⁵ أو المدين⁴¹⁶ فهو إجراء قاطع للتقادم.

إذ يؤدي قطع التقادم إلى القضاء على المدة السابقة وجعلها كأنها لم تكن، بحيث إذا بدأ سريان تقادم جديد بعد انقطاعه وجب أن تستمر المدة الكاملة لتترتب عنه آثاره القانونية، وهي سقوط حق الإدارة الجبائية في استخلاص ديونها.

وعلى عكس وقف التقادم الذي يقصد به تعطيل سريان مدته بصفة مؤقتة، لأسباب معينة تؤدي إلى وقف سريان أجل التقادم، وعندما تختفي هذه الأسباب يكون من اللازم احتساب الفترة المنصرمة قبل حدوث التوقف لا كتمال نصاب المدة القانونية للتقادم، على أن المدة التي يتوقف خلالها لا تحتسب ضمن مدة التقادم.

وإثارة المدين لمسألة التقادم في إطار دعوى المسؤولية الضريبية للمسير قد لا يراد منه أحيانا سوى المماطلة، وإبعاد المحكمة عن جوهر الطلب المتمثل في التصريح بإقرار مسؤوليته عن أداء الديون المترتبة بذمة الشركة.

بحيث أن الدفع بالتقادم يعتبر من الأمور التي تدخل في إطار المنازعة في التحصيل، والتي حدد لها المشرع شروطا وإجراءات وجعل الولاية والاختصاص للنظر فيها لجهة القضاء الإداري، في حين أن موضوع دعوى المسؤولية الضريبية تتعلق بالمسؤولية الشخصية المالية للمسير التي تخضع للقواعد العامة للمسؤولية كما

415- الإجراءات التي تصدر عن المحاسب

إن قطع التقادم حسب مقتضيات الفقرة الثالثة من م.ت.د.ع يتم بكل إجراء من إجراءات التحصيل الجبري بمسعى من المحاسب المكلف بالتحصيل أو بإحدى الإجراءات المنصوص عليها في الفصلين 381 و382 من ق.ل.ع.

إذ لا يمكن الدفع بعدم أحقية المحاسب في المطالبة بديون ضريبية لسقوطها بالتقادم إذا قام باتخاذ الإجراءات التي يفرضها القانون في إبائها والقاطعة للتقادم.

ومن بين هذه الإجراءات:

- تبليغ الإنذار القانوني للمدين؛
- الحجز؛
- البيع؛
- الإكراه البدني؛
- الإشعار غير الحائز؛
- المطالبة القضائية أو غير القضائية؛
- دعوى افتعال العسر المواد من 84 إلى 89 من م.ت.د.ع؛
- دعوى بيع السفن المنصوص عليها في المادة 66 من م.ت.د.ع؛
- دعوى المسؤولية الضريبية المنصوص عليها في المادة 98 من م.ت.د.ع؛

416- الإجراءات التي تصدر عن المدين بالضريبة:

- تنص المادة 382 من ق.ل.ع على أنه وينقطع التقادم أيضا بكل أمر يعترف المدين بمقتضاه بحق من بدأ التقادم يسري ضده، كما إذا جرى حساب عن الدين أو أدى المدين قسطا منه وكان هذا الأداء ناتجا عن سند ثابت التاريخ، أو طلب أجلا للوفاء، أو قدم كفيلا أو أي ضمان آخر، أو دفع بالتمسك بالمقاصة عند مطالبة الدائن له بالدين.

بناء عليه فالإقرار الذي يصدر عن المدين بحق الإدارة الجبائية، يكون سببا لقطع التقادم سواء كان صراحة أو ضمنا، كما ينقطع التقادم بالأداء الجزئي للدين الضريبي من طرف المدين.

حددها قانون الالتزامات والعقود والمادة 98 من م.ت.د.ع، وترجع الولاية والاختصاص للنظر فيها لجهة القضاء العادي.

فمسألة تقادم الدين الضريبي تطرح جملة من الإشكالات أهمها:

- إشكالية حماية الدين الضريبي بين تواني المحاسب المكلف بالتحصيل والنص القانوني؛
- إشكالية إشعار المدين بالدين الضريبي؛
- إشكالية وقوع التبليغ الصحيح المؤدي إلى قطع التقادم؛
- إشكالية إثبات التقادم قبل سقوط الحق المطالب به، إذ يتعين على الإدارة الجبائية إثبات التقادم بالنسبة لكل ضريبة على حدة ومدته وعناصره القانونية، لا سيما في ظل إقرار مبدأ ضم الديون المطالبة بها.

وبين إثبات وجود واقعة التقادم من عدمه أمام المحكمة الإدارية، وإثارة دعوى المسؤولية الضريبية للمسير أمام المحكمة الابتدائية، تثار جملة من الإشكالات القانونية التي يترتب عنها انحراف دعوى المسؤولية الضريبية عن مسارها، ألا وهو الإقرار بالمسؤولية الشخصية والتضامنية للمسير عن أداء الديون الضريبية للشركة، إذا توفرت الشروط الضرورية لقيامها، إذ لا يكفي إثبات تقادم الدين الضريبي من عدمه، بل لا بد، أن يكون مسيرو الشركة موضوع الدعوى غير ملزمين بأداء ديونها طبقاً لأحكام أخرى، وذلك منعا لتوارد مسؤوليات المسير عن أداء ديون الشركة.

الفقرة الثانية: عدم التزام المسير بأداء ديون الشركة طبقاً لأحكام أخرى

إن المادة 98 من م.ت.د.ع ليست المقتضى الوحيد الذي يحمل المسير مسؤولية أداء ديون الشركة إذا توفرت الشروط الضرورية لقيامها، بل هناك العديد من النصوص القانونية والتي يتم بموجبها تحميل المسير مسؤولية أداء ديون الشركة.

إذ بالرجوع إلى الدورية الصادرة عن الخزينة العامة المتعلقة بتحصيل الديون العمومية، والتي جاء فيها ما يلي: "يمكن مطالبة المسيرين والمتصرفين والمسيرين الآخرين القانونيين أو الفاعلين للشركات أو المقاولات بأداء ديون الشركة وفق الشروط المنصوص عليها في القوانين الجاري بها العمل، خاصة عندما يفرضها شكل الشركة (شركات الأشخاص) أو عندما يتم إعلانهم مسؤولين طبقاً للمساطر المنصوص عليها في مدونة التجارة أو نتيجة مخالفتهم للمقتضيات المنصوص عليها في قوانين الشركات أو في النصوص الخاصة بالمنظمة لأنشطتهم المهنية"⁴¹⁷.

417-Instruction Relative Au Recouvrement Des Créances Publiques, op, p 183. "Les gérants, administrateurs et autres dirigeants de droit ou de fait de sociétés ou d'entreprises peuvent être tenus au paiement des dettes sociales dans les conditions prévues par les lois en vigueur, notamment, lorsque la forme de la société l'impose (sociétés de personnes) ou lorsqu'ils sont déclarés responsables suite à des

ومن خلال تفسير المقتضيات المتعلقة بالمسؤولية الضريبية الخاصة للمسير أورد المشرع على سبيل الحصر الحالات التي يمكن فيها إثارة مسؤولية المسير عن أداء ديون الشركة.

إذ لا يمكن تحميل المسيرين مسؤولية أداء ديون الشركة إلا إذا كان الشكل القانوني للشركة يفرض عليهم الالتزام بأداء ديونها كما هو الحال بالنسبة لشركات الأشخاص، أو حالة إثارة مسؤوليتهم في إطار مساطر معالجة صعوبات المقاولات المنصوص عليها في الباب الخامس من مدونة التجارة، أو جعلهم مسؤولين نتيجة مخالفة أو خرق مقتضيات قانون الشركات التجارية أو النصوص الخاصة بالمنظمة للنشاط المهني الذي يمارسونه كمخالفتهم الأحكام التي تنظم علاقة الشركة الأم بفروعها التجارية، أو التشريع المنظم لحرية الأسعار والمنافسة بما في ذلك السر المهني وغيرها.

وتجدر الإشارة أنه سبق دراسة مسؤولية المسير عن أداء ديون الضريبة للشركة إثر المخالفات وخرق المقتضيات المنظمة لقانون الشركات، وتفاديا للتكرار سنقتصر على دراسة المقتضيات المنصوص عليها في مدونة التجارة، والحالة التي يفرض فيها شكل الشركة تحميل المسير مسؤولية أداء ديونها الضريبية.

البند الأول: مسؤولية المسير عن ديون الشركة وفقا لقانون الشركات

باستقراء مقتضيات المادة 98 من م.ت.د.ع، لا يمكن متابعة مسير الشركة بدعوى المسؤولية الضريبية، إلا في حالة عدم وجود مقتضيات قانونية خاصة تحمل المسير مسؤولية أداء الديون المترتبة بذمة الشركة بصفة شخصية كما هو الشأن بالنسبة لشركات الأشخاص، أو عند مخالفة المقتضيات القانونية الخاصة بالشركات التجارية.

أولا: مسؤولية المسير عن ديون الشركة بالنسبة لشركات الأشخاص

تقوم شركات الأشخاص على الاعتبار الشخصي، ولذلك أطلق على هذا النوع من الشركات تسمية شركات الأشخاص⁴¹⁸، وتتكون أساسا من عدد قليل من الأشخاص تربطهم روابط مبنية على الثقة وبذل الجهد المشترك، وتمارس نشاطا صغير الحجم قريبا من النشاط الفردي، وتكون فيها شخصية الشريك محل اعتبار، سواء في علاقات الشركاء بعضهم مع بعض أو في علاقاتهم مع الغير، وهذا الاعتبار الشخصي هو الذي يجعل الشركاء مسؤولين عن ديون الشركة مسؤولية تضامنية مطلقة وغير محدودة، إذ تشكل المسؤولية الشخصية والتضامنية للمسيرين أهم خصائص شركة الأشخاص⁴¹⁹. والتي سنعمل على دراستها من خلال شركة التضامن باعتبارها النموذج الأمثل لهذا النوع من الشركات.

procédures engagées en application du code de commerce ou à raison d'infractions aux dispositions prévues par les lois sur les sociétés ou par les textes spéciaux régissant leurs activités professionnelles".

418- تقوم شركات الأشخاص على الاعتبار الشخصي الذي يستند إلى المعرفة والثقة وتنشأ في الغالب بين عدد قليل من الشركاء، وتمارس نشاطا صغير الحجم قريبا من النشاط الفردي. وتتضمن شركات الأشخاص: شركة التوصية البسيطة وشركة المحاصة وشركة التضامن التي تشكل النموذج الأمثل لشركات الأشخاص

419- KHELIFA KHARROUBI: « Droit Des Sociétés Commerciales, Volume 1 », MIP, 2008, P 272-273.

1. المسؤولية الشخصية للمسير عن ديون الشركة

تنص الفقرة الأولى من المادة 3 من القانون 5.96 على أنه: "شركة التضامن هي الشركة التي يكون فيها لكل الشركاء صفة تاجر، يسألون بصفة غير محدودة وعلى وجه التضامن عن ديون الشركة".

ومن خلال نص المادة السالفة الذكر يكتسي الشركاء في شركة التضامن صفة تاجر، إذ يعتبر كل شريك في شركة التضامن تاجرا، ولو لم تكن له هذه الصفة قبل الدخول في الشركة، مما يجعله مسؤولا مسؤولية شخصية وتضامنية عن ديون الشركة الناتجة عن الأنشطة التي تقوم بها، فيكون كل شريك في وضع وكأنه يقوم بهذه الأعمال باسمه ولحسابه الخاص.

فالمسؤولية الشخصية وغير المحدودة للشريك في شركات الأشخاص معناه أن دخول الشريك في الشركة سواء كان مسير أم لا، يترتب عنه مسؤوليته عن ديون الشركة⁴²⁰، وأن هذه المسؤولية تتجاوز أموال الشركة لتتطال أمواله الخاصة، وذلك في حالة عدم كفاية أموال الشركة للوفاء بديونها، فيكون لدائني الشركة ضمان خاص بهم على ذمة الشركة، وضمان إضافي على ذمة الشريك الشخصية، شريطة أن ترتبط هذه الديون بنشاط الشركة وغرضها، علما أن هذه المسؤولية من النظام العام فلا يجوز الإعفاء أو التخفيف منها، فيكون باطلا كل اتفاق يعفي المسير من المسؤولية الشخصية والمطلقة عن ديون الشركة، أو يحد منها⁴²¹.

إذ يسأل الشريك المسير في شركات الأشخاص عن ديون الشركة مسؤولية مطلقة وشخصية كما لو أنه دين شخصي عليه، وبالتالي لا تقتصر مسؤولية المسير عن ديون الشركة بمقدار حصته فقط، خلافا لمسؤولية الشريك في شركات الأموال، ولكن تطال المسؤولية كل أمواله الخاصة ويسأل في ذمته المالية والشخصية⁴²².

وأساس هذه المسؤولية يرجع إلى كون جميع التزامات الشركة وتعهداتها توقع بعنوان الشركة الذي يتضمن جميع الشركاء المتضامنين سواء كانوا مسيرين أم لا، إذ يعتبر كل شريك ملتزما بهذه التعهدات وموقعا عليها بنفسه.

والملاحظ أن هذه المسؤولية وإن كانت من مستلزمات الشركة بالنسبة للغير، فهي ليست كذلك بالنسبة للشركاء أنفسهم، بحيث يجوز لهم الاتفاق في عقد الشركة على ما من شأنه أن يخفف من هذه المسؤولية على بعض الشركاء اتجاه الآخرين، وذلك عكس المسؤولية التضامنية المبنية على تضامن الشركاء فيما بينهم في الوفاء بديون الشركة.

420 - NICOLAS MOLFEISS: « Droit Commercial, Les Sociétés Commerciales, Tome 2 », Economica, 2011, P 451-452.

421 - نسرین شریقی: الشركات التجارية، سلسلة مباحث في القانون، دار بلقيس الجزائر، 2013، ص 47.

422 - محمد بن سالم صالح با يوسف البريكي: شركات الأشخاص في الفقه الإسلامي وقانون الإمارات مع التركيز على شركة المحاصة، دراسة مقارنة، دار البشائر الإسلامية، الطبعة الأولى، 1426 هـ-2005 م، ص 192.

2. المسؤولية التضامنية للمسير عن أداء ديون الشركة

تؤكد الفقرة الرابعة من المادة 8 من القانون 5.96 على أنه: "يكون المديرون مسؤولين بصفة فردية أو بالتضامن تجاه الشركة عما أنجزوه من أعمال مخالفة للقانون أو النظام الأساسي".

بحيث إلى جانب هذه المسؤولية الخاصة بمسيرى شركة التضامن، تثار مسؤولية الميسير بمقتضى الأحكام الواردة بالقانون 5.96 طبقاً للمادة 92 منه التي تجعل الميسيرين الأوائل مسؤولين متضامنين اتجاه الشركاء والأغيار عن الضرر الناتج عن البطلان.

ويسأل كذلك مسيرو الشركة جنائياً عن الجرائم التي يرتكبونها سواء كانت تدخل في مجال القانون الجنائي كالنصب وخيانة الأمانة... إلخ، أو في الجرائم المرتبطة بميدان الأعمال والتي من شأنها الإضرار بمصالح الشركة⁴²³.

ويخضع الميسير غير الشريك بصفة عامة إلى قواعد المسؤولية المدنية أو الجنائية كما سبق التطرق لذلك بالتفصيل سابقاً.

أما الميسير الشريك في شركة التضامن فيخضع لمسؤولية إضافية، والمتمثلة أساساً في المسؤولية التضامنية مع الشركة لسداد كافة ديونها بما فيها الديون الضريبية.

ويقصد بالمسؤولية التضامنية للشركاء بما فيهم الميسير، الحق لدائني الشركة بالمطالبة بدينهم ليس فقط من الشركة كشخص معنوي، وإنما كذلك من الشركاء حتى تستوفي ديونهم منهم جميعاً أو من أحدهم⁴²⁴.

وعلى هذا الأساس يصبح الشركاء مسؤولين عن ديون الشركة على وجه التضامن، وهذا التضامن يقوم بين الشركاء والشركة من جهة، والشركاء فيما بينهم من جهة أخرى، فإذا لم تسدد الشركة ما عليها من ديون، جاز لكل دائن حل أجل دينه اتجاه الشركة أن يطالب شريكاً واحداً أو مجموع الشركاء بالوفاء بجزء من الدين أو بالدين كله، دون الأخذ بعين الاعتبار حدود حصة كل واحد في رأس المال، فإذا وفي الشريك بالدين، كان له الحق في الرجوع على الشركاء كل حسب حصته في الدين، الذي يحسب انطلاقاً من حصته في رأس مال الشركة، أما إذا كان أحد الشركاء معسراً تحمل عنه الآخرين نصيبه كل بحسب حصته في الشركة⁴²⁵.

ولا ينطبق مبدأ التضامن المنصوص عليه في الفقرة الأولى من المادة الثالثة من القانون 5.96 سوى على الميسير الشريك ذاته وخلال النطاق الزمني الذي حدده المشرع للإقرار بالمسؤولية التضامنية للميسير.

423- YVES GUYON: « Droit Des Affaires, Droit Commerciale Générale Et Sociétés, Tome 1 », 9ème Edition, Economica, 1996, P 261-262.

424- ينص الفصل 1042 على أنه: "الشركاء في شركة المفاوضة مسؤولون بالتضامن فيما بينهم عن الالتزامات المعقودة على وجه صحيح من أحدهم، ما لم يكن هناك غش".

425- محمد فريد العربي: القانون التجاري، الشركات التجارية-شركات الأشخاص والأموال، مرجع سابق، ص 126-127.

أما إذا كان المسير عبارة عن شخص معنوي فإنه يخضع لنفس الشروط والالتزامات ويتحمل نفس المسؤولية المدنية والجنائية كما لو كان مسيرا باسمه الخاص، بصرف النظر عن المسؤولية التضامنية للشخص المعنوي الذي يسيره⁴²⁶.

وعموما فمسؤولية المسير عن أداء ديون الشركة بالنسبة لشركات الأشخاص مسؤولية شخصية وتضامنية ومطلقة، إذ يسأل المسير عن ديون الشركة كما لو كانت ديونه الخاصة، لذا يجوز لدائي الشركة أن يرجعوا عليه ومطالبته بكامل الدين، وذلك في حالة عجز الشركة عن الوفاء بديونها بصفة عامة والدين الضريبي بصفة خاصة، الأمر الذي يجعل مسؤولية الشركاء سواء كانوا مسيرين أم لا مسؤولية احتياطية وليست أصلية، مما يحول دون التنفيذ على الأموال الخاصة للمسير في حالة كفاية أموال الشركة، شأنها في ذلك شأن المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير وفق مقتضيات المادة 98 من م.د.ت.ع، مما دفع بالمشرع إلى استثناء شركات الأشخاص من تطبيق مقتضيات المادة 98 من م.د.ت.ع وذلك تفاديا لمتابعة المسير بنفس المسؤولية مرتين ولكن وفق مقتضيات قانونية مختلفة.

ثانيا: مسؤولية المسير عن ديون الشركة بالنسبة لشركات الأموال

يتولى التسيير في هذا النوع من الشركات مسير أو عدة مسيرين يطلعون بمهام إدارة وتسيير الشركة وفق الشروط المحددة قانونيا أو في النظام الأساسي للشركة، الأمر الذي سبق دراسته بالتفصيل، من خلال النظام القانوني للمسير بالنسبة لشركة المساهمة باعتبارها النموذج الأمثل لشركات الأموال، علاوة على دراسة المسؤولية المدنية والجنائية لمسيرى الشركة التي يترتب عنها تحميلهم ديون الشركة بصفة عامة والدين الضريبي بصفة خاصة، وتفاديا للتكرار سنقتصر على دراسة حدود مساءلة مسيرى الشركة عن أداء ديونها في كل من شركة التوصية بالأسهم والشركة ذات المسؤولية المحدودة.

1. بالنسبة للشركة ذات المسؤولية المحدودة

الشركة ذات المسؤولية المحدودة عبارة عن مزيج بين شركات الأشخاص وشركات الأموال، إذ تشبه شركة الأشخاص في كونها تقوم على الاعتبار الشخصي، ويملك فيها الشركاء حصص لا يجوز التنازل عنها لأحد من الغير إلا بموافقة شركاء يملكون على الأقل ثلاثة أرباع رأس مال الشركة.

وقد اختلفت الآراء حول تصنيف هذه النوع من الشركة، فقد ذهب البعض إلى اعتبارها من شركات الأشخاص، التي تقوم على الاعتبار الشخصي⁴²⁷، وذهب البعض الآخر إلى اعتبارها من شركات الأموال القائمة على

426- تنص الفقرة الثانية من المادة 6 من القانون 5.96 التي أنه: "إذا كان المسير شخصا معنويا، فإن مسيره يخضعون لنفس الشروط والالتزامات ويتحملون نفس المسؤولية المدنية والجنائية كما لو كانوا مسيرين باسمهم الخاص، بصرف النظر عن المسؤولية التضامنية للشخص المعنوي الذي يسيره".

427- إلياس ناصيف: الكامل في قانون التجارة، الشركات التجارية، الجزء الثاني، منشورات بحر المتوسط ومنشورات عويدات 6، بيروت، 1992 ص 135.

الاعتبار المالي⁴²⁸، أما الاتجاه الثالث فقد اعتبرها شركة مختلطة في مركز وسط بين شركات الأشخاص وشركات الأموال⁴²⁹.

والحقيقة فهي عبارة عن تجمع بين مزايا شركات الأموال من حيث مسؤولية الشركاء عن ديون الشركة، إذ لا يسأل الشركاء عن ديون الشركة إلا في حدود حصصهم المقدمة، مع احتفاظها بالطابع الشخصي، بحيث رأس مالها ينقسم إلى حصص كما هو الحال، في شركات الأشخاص، ولا يقسم إلى أسهم قابلة للتداول، والحصص تكون متساوية ولا تقبل الانتقال بحرية إلى الأشخاص الآخرين، ولا يتحمل الشركاء مسؤولية خسارة الشركة سوى في حدود حصصهم⁴³⁰، وهذه هي الخاصية الأساسية للشركة باعتبارها من شركات الأموال.

وتسيير الشركة ذات المسؤولية المحدودة من طرف واحد أو أكثر من الأشخاص الطبيعيين، ويمكن اختيار المسيرين من الشركاء أو من الغير⁴³¹.

ويخضع المسيرين الأوائل والشركاء المنسوب لهم بطلان الشركة أو بطلان أحد مقرراتها للمسؤولية التضامنية تجاه الشركاء الآخرين والغير عن الضرر الناتج عن البطلان عملاً بمقتضيات المادة 92 من القانون 5.96، وفي حالة تقييم الحصص بأكثر من قيمتها طبقاً لمقتضيات المادة 53 من القانون 5.96، ولقد جعل المشرع هذه المسؤولية من النظام العام، إذ لا يمكن تقييد ممارستها في النظام الأساسي أو إسقاطها بقرار الجمعية العامة، إضافة إلى المسؤولية المدنية⁴³² والجنائية⁴³³ ومسؤولية مسيري الشركة في إطار مساطر صعوبات المقاول⁴³⁴.

ويكون المسيرين مسؤولين عن أخطاءهم التي تلحق ضرراً بالشركة أو الأغيار، إما نتيجة مخالفة الأحكام القانونية المطبقة على الشركات ذات المسؤولية المحدودة أو عن طريق خرق أحكام النظام الأساسي للشركة أو عن الأخطاء المرتكبة أثناء التسيير⁴³⁵، وتكون هذه المسؤولية إما تضامنية أو فردية تقرر بموجب المادة 67 من القانون 5.96 والتي تنص على ما يلي: "يسأل المسيرين فرادى أو متضامنين حسب الأحوال، تجاه الشركة أو تجاه الأغيار

428- مصطفى كامل طه: القانون التجاري، الشركات التجارية، الأحكام العامة في الشركات-شركات الأشخاص-شركات الأموال، دار الجامعة للنشر، 1992، ص 535.

429- فوزي محمد سامي: الشركات التجارية، الأحكام العامة والخاصة، دراسة مقارنة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2005، ص 206.

للمزيد انظر: عزيز العكيلي: القانون التجاري، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 1997 ص 354.

430- تنص المادة 44 من القانون 5.96 على أنه: "تكون الشركة ذات المسؤولية المحدودة من شخص أو أكثر لا يتحملون الخسائر سوى في حدود حصصهم".

431- تنص المادة 62 من القانون 5.96 على أنه: "تسير الشركة ذات المسؤولية المحدودة من طرف واحد أو أكثر من الأشخاص الطبيعيين.

يمكن اختيار المسيرين من غير الشركاء، ويتم تعيينهم وتحديد مدة مزاولة مهامهم من طرف الشركاء في النظام الأساسي أو بمقتضى عقد لاحق، طبقاً للشروط المنصوص عليها في الفقرة الثانية من المادة 75.

في حالة سكوت النظام الأساسي، فإن تعيين المسير، شريكاً كان أم لا، يتم لمدة ثلاث سنوات.

432- تنص المادة 92 من القانون 5.96 على أنه: "يعتبر المسيرين الأوائل والشركاء المنسوب إليهم بطلان الشركة أو بطلان أحد مقرراتها مسؤولين متضامنين تجاه الشركاء الآخرين والغير عن الضرر الناتج عن البطلان، وتتقادم الدعوى بمرور خمس سنوات على اليوم الذي اكتسب فيه قرار البطلان قوة الشيء المقضي به".

433- المواد من 100 إلى 117 من القانون 5.96.

434- إلهام الهراس: مكانة الشريك في الشركة ذات المسؤولية المحدودة، المجلة المغربية لقانون الأعمال والمقاول، عدد 16 ماي 2006، ص 45-46.

435- قرار رقم 397 ملف عدد 08/434 صادر عن محكمة الاستئناف التجارية بفاس، منشور بالموقع الإلكتروني: <http://www.jurisprudence.maroc>

عن مخالفتهم للأحكام القانونية المطبقة عن الشركات ذات المسؤولية المحدودة أو عن خرق أحكام النظام الأساسي أو عن الأخطاء المرتكبة في التسيير.

إذا ساهم عدة مسيرين في نفس الأفعال، فإن المحكمة تحدد النسبة التي يتحملها كل واحد منهم في تعويض الضرر".

وتكون المسؤولية فردية إذا ارتكب أحد المسيرين الفعل أو الخطأ أو التقصير أو الإهمال بمفرده دون باقي المسيرين، على أن أثرها يمتد إلى كل مسير آخر شاركه في إحداث الفعل أو الخطأ أو الإهمال والتقصير.

ويقع على المتضرر إثبات كل فعل أو خطأ أو إهمال أو تقصير والضرر والعلاقة السببية بينهما، على أن يخضع تقدير جميع الوقائع والظروف لسلطة قضاة الموضوع، إذ تتمتع المحكمة بسلطة واسعة في تحميل المسؤولية للمسير أو المسيرين فرادى أو بالتضامن وفق وقائع كل قضية والاجتهاد القضائي المتعلق بها.

والحكم بأداء التعويض على المسيرين فرادى أو بالتضامن يرتبط في الحقيقة ارتباطا وثيقا بمدى تورط المسير في الخطأ الذي أدى إلى قيام المسؤولية، أي إن كان مشاركا فيه مشاركة إيجابية أو سلبية، أو عدم مساهمته في الخطأ إذا أثبت ذلك، أما إذا كان الخطأ مرتكبا جماعيا بما لا يتيح أي تمييز بين نسبة مساهمة المسيرين في الخطأ، تكون المسؤولية تضامنية بين مسيرى الشركة، والالتزام بالتعويض عن الضرر الذي لحق الغير، وفي حالة عسر الشركة يتحمل المسيرين مسؤولية أداء ديون الشركة بصفة عامة والدين الضريبي بصفة خاصة.

وعند القضاء بالمسؤولية التضامنية بين المسيرين، فإن نظام التضامن في أداء ديون الشركة، طبقا لقانون الالتزامات والعقود⁴³⁶، يقوم على أساس مطالبة المسيرين المتضامنين بكامل المبالغ المحكوم بها على أن يتقاسموا الأعباء فيما بينهم بعد ذلك.

كما يمكن أن تنشأ المسؤولية التضامنية في حالة الحكم جنائيا على عدة مسيرين ارتكبوا ذات الفعل المجرم والمعاقب عليه في القانون الجنائي طبقا للمادة 109 والتي جاء فيها ما يلي: "جميع المحكوم عليهم من أجل نفس الجناية أو نفس الجنحة أو نفس المخالفة يلزمون متضامنين بالغرامات والرد والتعويضات المدنية والصوائر، إلا إذا نص الحكم على خلاف ذلك".

ويكون من حق المضرور أن يتابع قضائيا سائر المسيرين أو أن يختار واحدا أو أكثر منهم.

436 - الفرع الثاني من ق.ل.ع: التضامن بين المدنيين.

وإذا كان لا يجوز للمتابع أن يدفع بتوزيع المسؤولية التضامنية، فإن من حقه إذا حكم عليه وأدى التعويضات المحكوم بها، أن يرجع على باقي المتضامين معه كل واحد في حدود ما ارتكبه من أخطاء أو بقدر حصته في الدين⁴³⁷، ويتحدد الضرر طبقاً للمادة 98 من ق.ل.ع⁴³⁸.

فكل هذه المقتضيات القانونية تهم المسؤولية التضامنية للمسير بالنسبة للشركة ذات المسؤولية المحدودة، والتي يتحمل بموجبها أداء ديون الشركة في حالة عجزها عن الوفاء بديونها نتيجة الأخطاء التي يرتكبها أثناء مزاولته لمهام الإدارة والتسيير داخل الشركة.

2. بالنسبة لشركة التوصية بالأسهم

تعتبر شركة التوصية بالأسهم شركة ذات طبيعة مختلطة، ويقسم رأس مالها إلى أسهم وتتكون من شريك متضامن أو أكثر لهم صفة تاجر يسألون بالتضامن دون تحديد عن ديون الشركة، وبين شركاء موصين لهم صفة مساهمين ولا يتحملون الخسائر إلا في حدود حصصهم، ولا يمكن أن يقل عدد الشركاء الموصين عن ثلاثة⁴³⁹.

وعليه تجمع شركة التوصية بالأسهم بين خصائص شركات الأشخاص التي تقوم على الاعتبار الشخصي، وشركات الأموال التي تقوم على الاعتبار المالي، بحكم احتوائها على فئتين من الشركاء، شركاء متضامين لهم صفة تاجر، ويسألون مسؤولية شخصية وغير محدودة عن ديون الشركة والتزاماتها، ويخضعون لنفس النظام القانوني الذي يخضع له الشركاء المتضامنون في شركة التوصية البسيطة⁴⁴⁰، وشركاء موصون لا يسألون إلا في حدود مساهمتهم في رأس مال الشركة.

ويقوم بمهام التسيير في شركة التوصية بالأسهم مسيراً واحداً أو أكثر من الشركاء المتضامين، والذي يعين أثناء حياة الشركة من قبل الجمعية العامة العادية للمساهمين بموافقة جميع الشركاء المتضامين، ما لم ينص النظام الأساسي على خلاف ذلك⁴⁴¹.

437 - المواد 164 و166 و179 من ق.ل.ع.

438 - أحمد شكري السباعي: الوسيط في الشركات والمجموعات ذات النفع الاقتصادي، الجزء الخامس، في الشركات ذات المسؤولية المحدودة، الطبعة الأولى، مطبعة المعارف الجديدة، الرباط، 2005، ص 323-321.

439 - المادة 31 من القانون 5.96.

440 - شركة التوصية نوعان: شركة التوصية البسيطة وشركة التوصية بالأسهم.

- طبقاً لمقتضيات المادة 20 من القانون 5.96، شركة التوصية البسيطة تتكون من شركاء متضامين وشركاء موصين، ويخضع الشركاء المتضامنون للنظام المطبق على الشركاء المتضامين في شركة التضامن، ويسأل الشركاء الموصون عن الديون المستحقة على الشركة في حدود حصصهم التي لا يمكن أن تكون حصة صناعية.

- وبناءً على مقتضيات المادة 25 من القانون 5.96 لا يمكن للشريك الموصي القيام بأي عمل تسيير ملزم للشركة اتجاه الأغيار لو بناءً على توكيل. وفي حالة مخالفة للمنع المنصوص عليه في الفقرة السابقة، يسأل الشريك الموصي بالتضامن مع الشركاء المتضامين عن ديون والتزامات الشركة المترتبة عن الأعمال الممنوعة، ويمكن أن يلزم تضامناً بكل التزامات الشركة أو ببعضها فقط، حسب عدد وأهمية الديون والالتزامات المذكورة.

وللتذكير فقط فإن شركة التوصية البسيطة تعتبر من شركات الأشخاص بينما شركة التوصية بالأسهم فتعتبر من شركات الأموال.

441 - تنص الفقرة الثانية من المادة 32 من القانون 5.96 على أنه: "يعين المسير أو المسيرون أثناء وجود الشركة، من طرف الجمعية العادية للمساهمين بموافقة جميع الشركاء المتضامين، ما لم ينص النظام الأساسي على خلاف ذلك."

وتنحصر مهمة إدارة وتسيير شركة التوصية بالأسهم في يد الشركاء المتضامنين، ولا يتدخل الشركاء الموصون في الشؤون الإدارية للشركة.

وتسري أحكام شركة التضامن على الشركاء المتضامنين في شركة التوصية بالأسهم، ويتولى إدارة الشركة شريك متضامن واحد أو عدة شركاء متضامنين، سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين، دون الشريك الموصي أو الشركاء الموصين الذين على غرار الشركاء في شركة التوصية البسيطة حيث يمنعهم القانون من التدخل في أعمال التسيير الملزمة للشركة، كإبرام الصفقات باسم الشركة أو التوقيع على العقود التجارية، ولو بناء على تفويض خاص، وإذا خالفوا هذا المنع يعدون بمثابة شركاء متضامنين يسألون مسؤولية مطلقة عن ديون الشركة.

وتبقى الغاية من هذا المنع، هي حماية الأغيار الذين يتعاملون مع الشركة وينخدعون بوضع الشريك الموصي عندما يكون مسيرا، فيعتقد أنه مسؤول مسؤولية شخصية ومطلقة عن التزامات الشركة، بحيث إذا تدخل الشريك الموصي بصفته مسير للشركة وأدى ذلك إلى إلحاق أضرار بالغير، فإنه يسأل مسؤولية شخصية ومالية عن ديون الشركة شأنه في ذلك شأن المسير بصفته شريك متضامن.

ولا تختلف المسؤولية المدنية والجنائية والضريبية للمسيرين الناشئة عن الإخلال بأعمال الإدارة أو التسيير بالنسبة لشركات الأشخاص عن المسؤولية المدنية والجنائية والضريبية للمسيرين بالنسبة لشركات الأموال والتي سبق دراستها بالتفصيل.

وتقوم إلى جانب هذه المسؤوليات مسؤولية أخرى من نوع خاص ومتشدد في حق مسيري الشركات التجارية، وهي مسؤولية المسير الناشئة عن فتح مسطرة من مساطر معالجة صعوبات المقاول، بحيث استثنى المشرع متابعة المسير بأداء الديون الضريبية للشركة وفق مقتضيات المادة 98 من م.ت.د.ع إذا سبق أن حكم عليه بأداء ديون الشركة في إطار مساطر معالجة صعوبات المقاول.

البند الثاني: مسؤولية المسير عن ديون الشركة طبقا لمساطر صعوبات المقاول.

إضافة إلى مسؤولية المسير عن أداء ديون الشركة في ظل قانون الشركات التجارية أو بحكم الشكل القانوني للشركة كما هو الحال بالنسبة لشركات الأشخاص، فقد نصت مدونة التجارة في الباب الخامس تحت عنوان مساطر صعوبات المقاول على مسؤولية خاصة ومشددة يتحملها مسيري الشركة عند فتح مساطر صعوبات المقاول⁴⁴².

وتختلف العقوبات المتخذة ضد مسيري الشركات في إطار صعوبات المقاول حسب الطبيعة والشكل القانوني للشركة موضوع التسيير، كما هو الحال بالنسبة لمسؤولية المسيرين عن ديون الشركة.

442- عبد اللطيف العباسي: مسؤولية مسير الشركة موضوع مسطرة جماعي، مجلة المحاكم المغربية، مطبعة فضالة المحمدية، عدد 100 يناير/فبراير 2006، ص 69 وما بعدها.

فإذا كان المسيريون في شركات الأشخاص يسألون عن ديون الشركة في أموالهم الخاصة مسؤولية مطلقة وتضامنية، وإذا حكم على الشركة بمسطرة من مساطر صعوبات المقاولات طالت هذه المساطر ألياً مسيري الشركة، نظراً لاتحاد الذمة المالية للشركة بالذمة المالية للمسيرين، فإن مسؤولية هؤلاء عن ديون الشركة في شركات الأموال تبقى محصورة بقدر مساهمتهم في رأس مال الشركة دون أن تطل أموالهم الشخصية كقاعدة عامة.

أما الاستثناء فإن هذه المسؤولية تكاد أن تكون مطلقة ويسألون في كافة أموالهم في الحالة التي تكون فيها الشركة متوقفة عن الدفع نتيجة ارتكابهم أخطاء في الإدارة والتسيير، ساهمت بشكل أو بآخر في إيصال الشركة إلى مرحلة التوقف عن دفع ديونها.

ويتم فتح مسطرة التسوية أو التصفية القضائية في مواجهة الشركة التي توجد في وضعية مالية صعبة أو مختلفة بشكل لا رجعة فيه.

إذ يترتب عن فتح المسطرة في مواجهة مسيري الشركة إما تحميلهم مسؤولية تغطية خصوم الشركة، وإما تمدد مسطرة التسوية والتصفية القضائية إليهم ومتابعتهم في ذمتهم الشخصية والمالية.

أولاً: تحميل المسير تغطية خصوم الشركة

يتحدد النص القانوني لدعوى تحميل المسيرين النقص الحاصل في باب أصول الشركة، في مقتضيات المادة 704 من مدونة التجارة والتي تنص على ما يلي: "حينما يظهر من خلال سير المسطرة في مواجهة شركة تجارية نقص في باب الأصول، يمكن للمحكمة، في حالة حصول خطأ في التسيير ساهم في هذا النقص، أن تقرر تحميله، كلياً أو جزئياً تضامنياً أم لا، لكل المسيرين أو للبعض منهم فقط".

بناءً على مقتضيات هذه المادة يتضح أنه لا يمكن متابعة المسير بدعوى تغطية خصوم الشركة إلا إذا تحققت الشروط التالية:

- أن تكون مسطرة المعالجة مفتوحة في مواجهة الشركة سواء تعلق الأمر بالتسوية أو التصفية القضائية؛
- أن يظهر من خلال سير المسطرة وجود نقص في باب أصول الشركة؛
- أن يثبت وجود خطأ في التسيير قبل فتح المسطرة، وأن هذا الخطأ هو الذي ساهم بشكل أو بآخر في حدوث النقص في باب الأصول.

ويخضع تقدير وجود الخطأ من عدمه، وإثبات العلاقة السببية بين خطأ المسير وحدث النقص في باب الأصول للسلطة التقديرية للمحكمة التجارية مصدرة الحكم القاضي بفتح مسطرة التسوية أو التصفية القضائية في مواجهة الشركة.

فإلزام مسيري الشركة بتغطية خصومها يجب أن يحدد بدقة، بحيث لا يترتب أثره بنتيجة آلية لفتح المسطرة اتجاه الشركة، كالالتزام الذي يتوجب على الشركاء المتضامنين بصفة مطلقة، فالالتزام بتغطية خصوم

الشركة يفترض وجود حكم مقدر بكل حرية من طرف المحكمة، نتيجة ارتكازه على الأركان العامة للمسؤولية المدنية⁴⁴³.

ويحصل الضرر في إطار دعوى تغطية خصوم الشركة من خلال وجود عجز في موجودات الشركة، فتقوم مسؤولية المسير لسد النقص في تلك الموجودات، فوجود الضرر يعد شرطا أساسيا للحديث عن التعويض، لأنه لا تعويض إلا عن الضرر الواقع، سواء كان هذا الضرر ماديا أو أدبيا.

ولما كان الأمر يتعلق بحصول دائني الشركة على ديونهم فقد قصر المشرع الأمر في هذه الدعوى على الضرر المادي الذي يتمثل في نقص أصول الشركة الذي يمثل الجانب الإيجابي لدمتها المالية، والتي تشكل الضمان العام لدائني الشركة للوفاء بديونهم، أي أن المشرع في هذه المادة قد ربط بين تحقق الضرر الذي يلحق بدائني الشركة وبين العجز في موجوداتها، نظرا لسهولة إثباته لأنه يعد مسألة حسابية لا تحتاج لأية طريقة أو وسيلة خاصة للإثبات.

إذ يلحق النقص الحاصل في باب الأصول ضرارا بالدائنين لاستحالة أداء الشركة ما عليها من ديون سابقة ليوم الحكم بفتح مسطرة التسوية أو التصفية القضائية، وينتج النقص في الأصول عندما تكون خصوم الشركة تفوق أصولها⁴⁴⁴.

وتجدر الإشارة أن الخصوم التي تؤخذ بعين الاعتبار لتحديد النقص في الأصول هي التي تنشأ قبل فتح المسطرة وليس بعد فتحها، وذلك بعلّة أن الشركة عندما تتابع نشاطها تكون قادرة على أداء ما عليها من ديون، غير أن هناك ما يرى بأن متابعة النشاط لا يمنع الحديث عن النقص في الأصول، وبالتالي يطبق نص القانون على هذه الحالة أيضا⁴⁴⁵.

وتقدر قيمة العجز الحاصل في باب الأصول على أساس الفرق بين عنصري الذمة المالية للشركة أي الأصول والخصوم، ويكون موجبا عندما تكون الأصول تفوق الخصوم، وسالبا في الحالة المعاكسة.

ويؤدي النقص الحاصل في الأصول والذي يجب أن يكون موجود يوم فتح المسطرة، إذ لا تؤخذ بعين الاعتبار الديون التي تنشأ بعد تاريخ فتح المسطرة، إلى استحالة سداد ديون بعض دائني الشركة من ذمتها المالية، مما يؤدي إلى مساءلة المسير عن النقص الحاصل في باب الأصول، والذي يمثل الديون الواجبة على الشركة أي الديون التي تحققت وتم قبولها بصفة نهائية أو مؤقتة سواء كانت ديونا عادية أو مضمون برهن، وبالتالي تحميل المسير مسؤولية تسديد ديون الشركة التي عجزت عن الوفاء بها يوم فتح مسطرة التسوية أو التصفية القضائية، من خلال الحكم عليه بتغطية خصوم الشركة إما كليا أو جزئيا.

443- YVES GUYON : « Droit Des Affaires, Entreprises En Difficultés Redressement Judiciaire- faillite, Tome 2 », 6ème Edition, Economica, Paris 1997, P 417.

444 - JEAN FRANÇOIS MARTIN : « Redressement Et Liquidation Judiciaire Faillite Personnelle- Banqueroute », 5ème Edition, Delmas, 1993, P175.

445 -COMPANA MARIE JEANNE : « Droit De L'entreprise : L'essentiel Pour Comprendre », Ed Lamy, 2002, P 1284.

وتتمتع المحكمة بسلطة واسعة في تحميل النقص في أصول الشركة إما بصفة كلية أو جزئية وبطريقة تضامنية أم لا وذلك لكل المسيرين أو للبعض منهم.

إذا لا يسوغ للمحكمة عندما ثبت في دعوى مسؤولية تغطية خصوم الشركة أن تلزم المسير أو المسيرين بأداء ما يتجاوز النقص المسجل في باب الأصول سواء بعد حصرها نهائياً أو مؤقتاً للخصوم، بحيث يمكن أن تقرر تحميل المسير أو المسيرين كلهم أو بعضهم فقط، تضامناً بينهم أو بصفة غير تضامنية، كل النقص الحاصل في باب الأصول إذا كان ذلك ناجماً بأكمله عن أخطاء في التسيير، أو قد تقتصر على إلزامهم بأداء جزء فقط من هذا النقص متى كانت الأخطاء في التسيير سبباً واحداً فقط إلى جانب أسباب أخرى متنوعة داخلية أو خارجية⁴⁴⁶.

أما إذا تم الحكم بتحميل النقص تضامنياً بين المسيرين، فإن المحكمة في هذه الحالة تكون غير ملزمة بتحديد المبلغ الذي يجب أن يؤديه كل واحد منهم، غير أنه على خلاف ذلك قد يفرض على المحكمة في بعض الحالات أن تحدد الأقساط كل على حدة⁴⁴⁷.

وفي مقابل السلطة التقديرية الواسعة التي تتمتع بها المحكمة، يجب عليها أن تراعي نسبة مشاركة كل واحد من المسيرين في الخطأ أو الإهمال أو التقصير، باعتباره أساس قيام مسؤولية المسير في تحميله النقص الحاصل في باب أصول الشركة، وأن تعفي كل من أثبت تعرضه على القرار الخاطئ الذي اتخذته المسير، والأخذ بعين الاعتبار إذا كان هذا النقص قد حصل في المرحلة التي كان يتولى فيها المسير مهام الإدارة والتسيير بالشركة أم بعد انسحابه منها، وأن تجري بحثاً في الديون المتراكمة على الشركة⁴⁴⁸.

وتخصص المبالغ المحكوم بها على المسير حسب ما يتطلبه تنفيذ الحل المختار للشركة، إذ يتم توظيفها وفق الكيفيات المنصوص عليها في مخطط الاستمرارية من خلال تكملة أصول الشركة، وذلك إذا كان الحل المختار للشركة هو استمرارها في نشاطها، وإما منحها للدائنين كتعويض عن الأضرار التي لحقت بهم من جراء عدم كفاية أصول الشركة لسداد ديونهم، بحيث يتم توزيعها بالتناسب فيما بين دائني الشركة إذا كان الحل المختار هو تفويت المقاولة أو تصفيتها قضائياً.

وعليه تهدف دعوى تغطية خصوم الشركة بالدرجة الأولى إلى إصلاح الضرر الجماعي لدائني الشركة دون تمييز فيما بينهم، مما يجعلها تشكل حاجز قانوني أمام ممارسة دعوى المسؤولية الضريبية للمسير، بحيث إذا تم تحميل المسير مسؤولية تغطية خصوم الشركة لسداد ديونها، فإنه لا يمكن إعمال دعوى المسؤولية الضريبية، باعتبار الدين الضريبي من ضمن الديون الأخرى التي سيتم تسديدها بموجب تكملة خصوم الشركة من طرف المسير وذلك في حالة تفويت أو تصفية الشركة، بغض النظر عن الامتيازات والضمانات التي يحظى بها، فدعوى

446- غلال فالي: مساطر معالجة صعوبات المقاولة، الطبعة الأولى، دار السلام للطباعة والنشر والتوزيع، الرباط، 2012، ص 359.

447- رزان سباطة: نظام العقوبات في قانون صعوبات المقاولة، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون الخاص، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، السويدي، الرباط، السنة الجامعية 2003-2004، ص 26.

448 - PIERRE MICHEL LE CORRE : « Doit Et Pratique Des Procédures Collectives », 2ème Edition, Dalloz-Action, 2003, P875.

تغطية خصوم الشركة جاءت لحماية دائني الشركة سواء العاديين أو الذين يحظون بامتيازات، كامتياز الخزينة العامة، وذلك بفرضها التوزيع بالتناسب فيما بين الدائنين لم الحصول إدانة المسير بتغطية خصوم الشركة.

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 المقاول، فإن إقامة الدعوى الأولى تسحب المصلحة والفائدة من الدعوى الثانية، لأنه لا يمكن أن تمتد 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 تلقائياً أو بناء على طلب من السنديك بتمديد المسطرة لمسير الشركة في ذمته الشخصية المالية، وذلك طبقاً لمقتضيات المادة 705 من مدونة التجارة.

ثانياً: تمديد المسطرة للمسير في ذمته الشخصية المالية

لقد حاول المشرع توحيد قواعد المسطرة بخصوص تطبيق العقوبات المتخذة ضد مسيرى الشركة⁴⁴⁹، بحيث جعل المحكمة التي أصدرت الحكم بفتح مسطرة التسوية أو التصفية القضائية في مواجهة الشركة، هي المحكمة المختصة بتمديد المسطرة لمسيرها إذا ثبت في حقهم، إما الامتناع عن أداء الديون المتخلدة بدمتهم لفائدة الشركة نتيجة الحكم بتحميلهم مسؤولية النقص الحاصل في باب الأصول، وإما ارتكابهم بعض الأفعال المنصوص عليها في المادة 706 من مدونة التجارة، والتي من شأنها الإنقاص من الذمة المالية للشركة، مما يترتب عنه عجز هذه الأخيرة عن أداء ديونها.

الحالة الأولى: المنصوص عليها في المادة 705 من مدونة التجارة والمتمثلة في عدم التزام المسير بأداء المبالغ المحكوم بها لتغطية خصوم الشركة، والتي ورد فيها ما يلي: "يجب على المحكمة أن تفتح المسطرة تجاه المسؤولين الذين تم تحميلهم خصوم الشركة كلاً أو بعضاً منها، والذين لم يبرئوا ذمتهم من هذا الدين"⁴⁵⁰.

تطرح هذه المادة جملة من الإشكالات والمتمثلة فيما يلي:

- لم تحدد المادة 705 من مدونة التجارة نوع المسطرة التي يجب على المحكمة أن تفتحها ضد المسير المحكوم عليه بتغطية خصوم الشركة، أي مسطرة التسوية القضائية أم التصفية القضائية، إذ ترك المشرع للمحكمة السلطة التقديرية الكاملة لتحديد وضعية المسير والتعامل معها حسب مراحل مساطر صعوبات المقاول، فإذا كانت وضعيته مختلفة بشكل لا رجعة فيه، تقضي المحكمة ضد المسير بالتصفية القضائية، أما

449- عبد الكريم عباد: دور القضاء في معالجة صعوبات المقاول، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، شعبة القانون الخاص، وحدة قانون الأعمال، جامعة الحسن الثاني، عين الشق، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الدار البيضاء، السنة الجامعية 2003-2004، ص 461-462.

450 - المادة 705 من مدونة التجارة.

إذا كانت هناك إمكانيات جديدة لتسوية وضعيته وسداد ديونه، في هذه الحالة تقضي المحكمة ضد المسير بالتسوية القضائية⁴⁵¹.

- لم تحدد المادة 705 من مدونة التجارة أجلا محددا يتعين فيه على المسير أداء المبالغ المحكوم بها عليه في إطار دعوى تغطية خصوم الشركة، وبالتالي ليس هناك ما يمنع من إلزامه بأدائها بمجرد صدور الحكم بإدانته بتكملة النقص الحاصل في باب الأصول، خاصة وأن هذا الحكم يكون مشمولاً بالنفذ المعجل طبقا لمقتضيات المادة 728 من مدونة التجارة⁴⁵².

وعلى هذا الأساس فإن مجرد تحقق واقعة امتناع المسير عن تنفيذ الحكم بالإدانة بتغطية خصوم الشركة أي عدم أداء المبالغ المحكوم بها، لأي سبب من الأسباب، يترتب عنه إلزام المحكمة بفتح مسطرة التسوية أو التصفية القضائية في مواجهة المسير تحت طائلة الامتناع عن أداء المبالغ المحكوم بها في إطار دعوى تغطية خصوم الشركة⁴⁵³.

الحالة الثانية: ارتكاب المسير للأفعال المنصوص عليها في المادة 706 من مدونة التجارة.

تصدر المحكمة حكم فتح مسطرة التسوية أو التصفية القضائية ضد مسيرى الشركة بصفة شخصية، الذين تبث في حقهم ارتكاب إحدى الأفعال المنصوص عليها في المادة 706 من مدونة التجارة، والتي وردت على سبيل الحصر كالآتي:

- التصرف في أموال المقابلة كما لو كانت أمواله الخاصة؛
- إبرام عقود تجارية لأجل مصلحة خاصة تحت ستار الشركة قصد إخفاء تصرفاته؛
- استعمال أموال الشركة أو ائتمانها بشكل يتنافى مع مصالحها لأغراض شخصية أو لتفضيل مقابلة أخرى له بها مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- مواصلة استغلال به عجز بصفة تعسفية لمصلحة خاصة من شأنه أن يؤدي إلى توقف الشركة عن الدفع؛
- مسك محاسبة وهمية أو العمل على إخفاء وثائق محاسبة الشركة أو الامتناع عن مسك كل محاسبة موافقة للقواعد القانونية؛

451- أحمد شكري السباعي: الوسيط في مساطر الوقاية من الصعوبات التي تعترض المقابلة ومساطر معالجتها، الجزء الثالث، مطبعة المعارف الجديدة، الرباط، 2009، ص 288.

452- تنص المادة 728 من مدونة التجارة على أنه: "تكون الأحكام والأوامر الصادرة في مادة مسطرة معالجة الصعوبات والتصفية القضائية مشمولة بالنفذ المعجل بقوة القانون عدا تلك المشار إليها في البابين الثاني والثالث من القسم الخامس".

453- علال فالي: مرجع سابق ص 365.

- اختلاس أو إخفاء كل الأصول، أو جزء منها، أو الزيادة في خصوم الشركة بكيفية تدليسية؛
- المسك، بكيفية واضحة، لمحاسبة غير كاملة أو غير صحيحة.

إن طبيعة هذه الأفعال وخطورتها على الذمة المالية للشركة التي تشكل الضمان العام لدائنها، تبرر خطورة الجزاء الذي أقره المشرع في حق مسيرى الشركة إذا تبث في حقهم ارتكاب إحدى هذه الأفعال أو الوقائع، وهو متابعتهم في ذمتهم الشخصية المالية، من أجل تسديد ديون الشركة المتوقفة عن الدفع، نتيجة إخلالهم بواجباتهم والتزاماتهم اتجاه الشركة، والسهر على حسن تسيير وتدير شؤونها، بما يخدم مصالحها ومصالح المساهمين والأغيار المتعاملين معها لا سيما الدائنين.

ويتخذ الحكم بفتح مسطرة التسوية أو التصفية القضائية طابعا مزدوجا، فهذه المسطرة تكون تابعة من جهة إلى مسطرة الحكم بالتسوية أو التصفية القضائية ضد الشركة، أي أن الحكم على المسير متوقف على الحكم بفتح المسطرة ضد الشركة، وتكون مستقلة من جهة أخرى عن حكم فتح المسطرة اتجاه الشركة بأصولها ودائنها وخصومها وإجراءاتها، ويتربط عن هذا الاستقلال أن تكون الشركة موضوع مسطرة للتصفية القضائية والمسير موضوع مسطرة للتسوية القضائية، والعكس صحيح، كما قد يكون المسير أو الشركة معا موضوع مسطرة للتسوية أو التصفية القضائية حسب الوضعية المالية لكل واحد منهما⁴⁵⁴.

وتؤدي هذه التبعية والاستقلالية لا محالة إلى نتائج متباينة تارة، وموحدة تارة أخرى، سواء فيما يتعلق بالخصوم، والتوقف عن الدفع⁴⁵⁵.

وما يهمنا في هذا البحث هي آثار تمديد المسطرة للمسير المتعلقة بالخصوم أي طبيعة ديون الدائنين التي يتحملها المسير في إطار تمديد مسطرة التسوية أو التصفية القضائية في ذمته الشخصية المالية.

باستقراء مقتضيات المادة 707 من مدونة التجارة والتي ورد فيها أنه في حالة المسطرة المفتوحة ضد المسير الذي ارتكب إحدى الأفعال النصوص عليها في المادة 706 من مدونة التجارة، فإن الخصوم تشمل بالإضافة إلى الخصوم الشخصية للمسير خصوم الشركة.

وعليه تتكون خصوم المسير المفتوحة في مواجهته مسطرة التسوية أو التصفية القضائية من خصومه الشخصية وخصوم الشركة، أي من ديون دائنيه الشخصيين وديون دائني الشركة، أما خصوم الشركة فتقتصر على خصومها فقط أي على ديون دائنها فقط.

454- أحمد شكري السباعي: الوسيط في مساطر الوقاية من الصعوبات التي تعترض المفاولة ومساطر معالجتها، الجزء الثالث، مرجع سابق، ص 593.

455- للمزيد أنظر: علال فالي: مرجع سابق، ص 377-378.

الأمر الذي يترتب عنه بمجرد فتح مسطرة التسوية أو التصفية القضائية ضد مسير الشركة تحمله لجميع الديون المقبولة بقوة القانون أثناء فتح المسطرة ضده⁴⁵⁶، ولا يلزم الدائنون بالتصريح بديونهم في كلتا المسطرتين، بل يكفي التصريح بالديون في المسطرة الأولى المتعلقة بالشركة⁴⁵⁷.

ونظرا لمبدأ استقلالية المسطرتين، فإن دائني الشركة لا يعدون أن يكون دائنين عاديين في خصوم مسطرة المسير، حتى لو كانوا في المسطرة المتعلقة بالشركة أصحاب امتيازات أو ضمانات، وذلك من جهة، حفاظا على المساواة بينهم وبين الدائنين العاديين الشخصيين للمسير، ومن جهة أخرى لأن الامتيازات والضمانات التي يملكونها ناشئة عن التصرفات التي أبرمت بينهم وبين الشركة، وليست ناجمة عن تصرفات أبرمت بينهم وبين المسير.

إلا أننا نخالف هذا الرأي باعتبار إن أعمال دعوى تمديد المسطرة للمسير ترمي إلى الحفاظ على حقوق الدائنين من الضياع، فهي تشكل ضمانا إضافية لدائني الشركة المتمثلة في الذمة الشخصية المالية للمسير إلى جانب الذمة المالية للشخص المعنوي الذي يسيره، مما يفرض الحفاظ على الطبيعة القانونية لكل دين على حدة، والتمييز بين الديون العادية والمضمونة برهن والامتيازية، أي الإبقاء على نفس تراتبية الديون في إطار المسطرة المتعلقة بالشركة، ولعل الحكمة من وراء ذلك أنه في حالة تراحم الدائنين، وعدم ملاء الذمة المالية للمسير لتسديد جميع ديونه الشخصية وديون الشركة المتخلدة بدمته أثناء فتح المسطرة في مواجهته، يجب أن تحظى الديون الامتيازية بالأولوية في التسديد مثل الديون الضريبية التي تحظى بامتياز الخزينة العامة، وكذلك الديون المضمونة برهن.

وتجدر الإشارة أن فتح مسطرة التسوية أو التصفية القضائية في مواجهة مسير الشركة يترتب عنها جزاءات ذات طابع مدني كالمسؤولية عن ديون الشركة، إضافة إلى الجزاءات الإضافية ذات الطابع المدني كالحكم بسقوط الأهلية التجارية في حالة ثبوت إحدى الأفعال المحددة في المواد 712 وما يليها من مدونة التجارة، وعلاوة على العقوبات ذات الطابع الجنائي المتمثلة في المتابعة الجنائية للمسير بجريمة التفالس إذا ثبت في حقه ارتكاب الأفعال المنصوص عليها في الحالة الخامسة أو السادسة أو السابعة من المادة 706 من مدونة التجارة، وذلك بموجب المادة 721 من نفس المدونة⁴⁵⁸.

وكما سبق دراسة ذلك يترتب عن متابعة مسير الشركة بدعوى تغطية خصوم الشركة، أو تمديد المسطرة إليه في إطار مساطر معالجة صعوبات المقاول، تحميله مسؤولية أداء ديون الشركة المتوقفة عن الدفع في ذمته الشخصية المالية، إذا توفرت الشروط الضرورية لقيامها، كما سنرى لاحقا، وتبقى غاية المشرع من وراء نصه على استثناء تطبيق مقتضيات المادة 98 من م.ت.د.ع، في الحالة التي يتم فيها إدانة مسيري الشركة بمسؤولية

456 - ANNE CHARVERIAT ET STEPHANE MARTIN : « Défaillances D'entreprises, Régime Juridique Des Procédures Collectives », IMP France, Paris, 1994, P272.

457 - CORINE MASCALA : « Sanction Applicables Aux Dirigeants », Pa Du 6 Septembre 2000, N°178, P63.

458- للمزيد أنظر: نرجس البكوري: مدى فعالية العقوبات المتخذة ضد مسيري المقاول، مجلة المنار، العدد الثالث، السنة الثانية، يناير 2013، ص 13-33.

تسديد ديونها في إطار مساطر صعوبات المقاوله، هي منع توارد مسؤوليات المسير حتى لا يكون عرضة للحيث والظلم.

وعليه لا يمكن تحميل المسير المسؤولية عن أداء الديون الضريبية للشركة على أساس المادة 98 من م.ت.د.ع إذا سبق تحميله مسؤولية أداء ديون الشركة على أساس مقتضيات قانونية أخرى.

وعلى هذا الأساس يتضح أن الغاية من إقرار المشرع عدم متابعة المسير بأداء الديون الضريبية للشركة وفق مقتضيات المادة 98 من مدونة تحصيل الديون العمومية، إذا وجدت مقتضيات قانونية أخرى يتحمل بموجبها المسير ديون الشركة، تتجلى من جهة فاتساع مجال مسؤولية مسيرى الشركات التجارية، وتعددتها من مسؤولية مدنية وجنائية وضريبية عامة وخاصة، وإلى مسؤولية تغطية خصوم الشركة، وتمديد المسطرة للذمة الشخصية المالية للمسير، وغيرها من المسؤوليات التي يمكن أن يتعرض إليها المسير نتيجة الأضرار اللاحقة بالشركة أو الأغيار بمناسبة ممارسته لمهام الإدارة والتسيير بالشركة، ومن جهة ثانية إمكانية التوسع في أخطاء الإدارة والتسيير التي تؤسس لقيام هذه المسؤوليات، من مخالفة الأحكام القانونية والخروقات المتعلقة بالنظام الأساسي للشركة إلى أخطاء التسيير، ومما تثيره من غموض في المفهوم والتأويل.

وهذا التعدد والتنوع في المسؤولية التي يتعرض إليها المسير بمناسبة ممارسته لمهام تسيير الشركة، يطرح مسألة التشدد تجاه المسيرين بما يمكن أن يشكل سببا في العزوف عن التسيير من جهة، وكذلك مسألة التوارد بين مختلف أنواع المسؤوليات بما يثقل كاهل المسير أحيانا من جهة ثانية.

والملاحظ أن المشرع المغربي تشدد في تطبيق دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير، إسوة بالمشرع الفرنسي الذي استلهمته منه المادة 98 من م.ت.د.ع، ولعل الحكمة من وراء ذلك، هي توفير بعض الحماية القانونية لمسيرى الشركات التجارية باعتبارهم الجهاز الإداري الرئيسي لحسن سير وتدبير أمور الشركة.

ونظرا لخطورة الوقع المباشر لهذه المسؤولية على الذمة الشخصية المالية للمسير، كان لزاما أن يقتضي إعمالها توفر جملة من الشروط الشكلية والموضوعية كما سبق دراسة ذلك، حتى لا يتم التوسع فيها من جهة، وإحاطة مسطرة إدانة المسير بدعوى المسؤولية الضريبية الخاصة، بمجموعة من الخطوات الإجرائية المحددة قانونيا حتى تفضي إلى آثار مضبوطة من جهة ثانية.

المطلب الثاني: مسطرة إدانة المسير بدعوى المسؤولية الضريبية الخاصة وآثارها

إن حماية حق الإدارة الجبائية في تحصيل الدين الضريبي في إطار دعوى المسؤولية الضريبية، عن طريق متابعة المسير باعتباره مدين متضامن⁴⁵⁹ مع المدين الأصلي⁴⁶⁰ أي الشركة التي يسيرها، يستوجب إلى جانب استجماع كافة الشروط الشكلية والموضوعية لقيام مسؤولية المسير عن أداء ديون الشركة كما سبق دراستها بالتفصيل، احترام القواعد الإجرائية والمسبورية لإثارة الدعوى حتى لا يكون مصيرها الرفض، لا سيما أنها تقام أمام المحكمة الابتدائية، مما يتطلب في الإدارة الجبائية الإلمام بجميع الإجراءات المتعلقة بدعوى المسؤولية الضريبية، وسريان الدعوى أمام المحكمة الابتدائية التي تكون الإجراءات أمامها دقيقة وصارمة ويفضي خرقها عادة إلى رفض الدعوى.

فاحترام الإجراءات المسبورية للدعوى يلعب دورا هاما وفعالا في حسن سير الدعوى أمام المحكمة، ويحصنها ضد أي رفض سواء لعب في الشكل أو المضمون.

ولم يحدد المشرع إجراءات خاصة بدعوى المسؤولية الضريبية، بالرغم من أن هذه الدعوى تتعلق بمنازعات تحصيل الديون العمومية، حيث يعود الاختصاص للمحاكم الإدارية طبقا لمقتضيات المادة 141 من م.ت.د.⁴⁶¹، إلا أن الاختصاص في دعوى المسؤولية الضريبية يعود إلى المحاكم العادية، وتطبق عليها قواعد المسطرة المدنية، لكن هذا لا يمنع من وجود خصائص معينة تتميز بها المسطرة في دعوى المسؤولية الضريبية عن

459- إلى جانب المدين الأصلي أو الشخص الذي يحل محله هناك أشخاص آخرون يمكن متابعتهم على سبيل التضامن بنفس الدين الضريبي وبنفس طرق المتابعة الجبرية، شريطة إثبات مسؤوليتهم التضامنية، وهي مسؤولية مبنية على ما أقره المشرع في هذا الإطار.

460- مبدئيا يتابع المحاسب المكلف بالتحصيل المدين الأصلي بالدين الضريبي، لكنه قد يتابع أشخاص آخرون يحلون محل المدين الأصلي في الالتزام بأداء الدين الضريبي، بصفتهم متضامنين مع المدين الأصلي، باعتباره الشخص أو الجهة الملزمة بصفة رئيسية بأداء الدين الضريبي، والتي غالبا ما تكون لها صلة مباشرة بتأسيسه حيث كان المخاطب المعني والمباشر لدى مفتش الضرائب، هو المقيد في جدول الضريبة والذي يوجه له الإنذار بالأداء. ولذلك فإن إثبات المدين الأصلي لا يطرح أي إشكال بالنسبة للمحاسب باعتباره الشخص أو الجهة التي يكون اسمها وعنوانها مدونا في السند التنفيذي، ونظرا لذلك جرت العادة أن تتم متابعة المدين الأصلي أولا وألا يتابع باقي الفئات الأخرى إلا بعد فشل جميع إجراءات التحصيل مع هذا المدين لسبب من الأسباب.

ومن تم طرح السؤال هل يتعين على المحاسب المكلف بالتحصيل إثبات أولا أن متابعته للمدين الأصلي كانت دون جدوى، وذلك قبل أن يقوم بمتابعة المدينين الآخرين في غير الحالات التي يكون فيها التضامن.

الواقع أنه لا يبدو من قراءة نصوص المدونة التي تعرضت للأشخاص الذين يمكن متابعتهم بإجراءات التحصيل الجبري، أن المشرع ألزم المحاسب بمتابعة شخص قبل غيره، بل إن ما يفهم أنه خير المحاسب في متابعة الشخص الذي يبدو أكثر ملاءمة وضمنا لتحصيل الدين الضريبي، وترك المجال له لاستعمال سلطاته التقديرية في هذا الإطار، خاصة باعتبار أن الدين يجب أن يدخل خزينة الدولة في آجال معينة.

للمزيد أنظر: مولاي عبد الرحمان أبليل: الإثبات في المادة الجبائية بين القواعد العامة وخصوصيات المادة، على ضوء الممارسة والاجتهاد القضائي، مطبعة الأمانة، الرباط، 2013، ص 155-156.

461- تنص المادة 141 من م.ت.د. على أنه: "تعرض النزاعات التي قد تنشأ عن تطبيق أحكام هذا القانون على المحاكم الإدارية الموجودة بالمكان الذي تستحق فيه الديون العمومية".

المسطرة المتبعة في الدعاوى المدنية، ومرد هذا التمييز يعود إلى عدة عوامل تتصل بطبيعة المنازعة الجبائية من جهة، وإلى أطراف الدعوى من جهة ثانية، وطبيعة الدعوى باعتبارها دعوى احتياطية وليست أصلية.

وتتميز مسطرة إدانة المسير بدعوى المسؤولية الضريبية بعدة خصوصيات سواء على مستوى الإجراءات المتبعة لتحريك الدعوى أو على مستوى الآثار المترتبة عنها.

الفرع الأول: وسائل تحريك دعوى المسؤولية الضريبية للمسير

بالرجوع إلى مقتضيات المادة 98 من م.ت.د.ع والتي تنص على أنه: "إذا تعذر تحصيل الضرائب كيفما كانت طبيعتها والغرامات والزيادات وصوائر التحصيل المرتبطة بها الواجبة على شركة أو مقاول نتيجة أعمال تدليسية متبثة قانونا، يمكن جعل المديرين أو المتصرفين أو المسيرين الآخرين مسؤولين على وجه التضامن مع الشركة أو المقاول عن أداء المبالغ المستحقة وذلك إذا لم يكونوا ملزمين بأداء ديون الشركة تطبيقا لأحكام أخرى.

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 المديرين أو المتصرفين أو المسيرين الآخرين".

وباستقراء مقتضيات المادة 98 من م.ت.د.ع، نلاحظ أنها جاءت خالية من أي إجراء مسطري يذكر لتحريك الدعوى، باستثناء تحديد أطراف الدعوى والجهة القضائية المختصة بالبت في الدعوى.

وأن المسؤولية في إطار هذه الدعوى مبنية على الخطأ الواجب الإثبات وليس المفترض، وتوصيف الخطأ الموجب لقيام المسؤولية الضريبية، إذ يجب أن يكون هذا الأخير تدليسيا.

ومن هنا يتضح أنه يجب على من يقوم بتحريك دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير، أن يثبت أن الأعمال التدليسية التي قام بها مسير الشركة هي التي أدت إلى استحالة التحصيل، فالإثبات في هذه الدعوى مسألة أساسية للإقرار بمسؤولية المسير عن أداء الديون الضريبية للشركة.

الفقرة الأولى: نظام الإثبات في دعوى المسؤولية الضريبية

يعتبر الإثبات مرحلة أساسية في سير كل دعوى قضائية، حيث يعمل كل طرف من أطراف النزاع القضائي على تدعيم عريضته بالحجج والمستندات اللازمة لتأكيد إدعاءاته أمام القضاء⁴⁶².

462- زكرياء العماري: المنازعات الضريبية وتحصيل الديون العمومية، وسائل الإثبات أمام القضاء المغربي، مجلة القضاء المدني، سلسلة دراسات وأبحاث، الجزء الأول، مطبعة المعارف الجديدة، الرباط، العدد 7، 2005، ص 66-95.

ومن الناحية العملية يقوم القاضي قبل تبنيه قواعد الإثبات، وبعد تكييف الدعوى بتعيين على من يقع عليه عبء الإثبات، فمسألة تعيين على من يقع عليه الإثبات تبقى أمرا ضروريا وهاما تتوقف عليه كل دعوى⁴⁶³.

وبما أن المشرع في المجال الضريبي لم يحدد قانونا لتنظيم طرق وعبء الإثبات تبقى القواعد العامة الواردة في قانون الالتزامات والعقود هي الواجبة التطبيق في مجال المنازعات الجبائية.

وفي إطار دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير، يقع عبء الإثبات على الإدارة الجبائية، باعتبارها الطرف المدعي في هذه الدعوى، لذا يجب عليها إثبات الحق الذي تدعيه عملا بمقتضيات الفصل 399 من ق.ل.ع الذي يؤكد على أنه يقع إثبات الالتزام على مدعيه.

وتجدر الإشارة أنه يصعب تطبيق هذه القاعدة على جميع الدعاوى الضريبية، لا سيما التي يكون فيها المدين بالضريبة هو الطرف المدعي، في هذه الحالة يصعب عليه إثبات ما يدعيه نظرا لخصوصيات الإجراءات المتعلقة بالمنازعة الجبائية، وصعوبة إثباتها من طرف المدين بالضريبة، عكس الإدارة الجبائية التي تتوفر على جميع الإمكانيات والمؤهلات البشرية والمادية، وأرشيفات الملفات والوثائق التي تتعلق بالوضعية الضريبية لكل مدين بالضريبة⁴⁶⁴، والتي تثبت جميع الإجراءات التي باشرتها اتجاه المدين لتحصيل الدين الضريبي سواء الحبية منها أو الجبرية، والتي يمكن الاستناد إليها لإثبات قطع تقادم الديون الضريبية المطالب بها.

ولإدانة مسيري الشركة بدعوى المسؤولية الضريبية، يجب على الإدارة الجبائية إثبات مسؤوليتهم التضامنية مع الشركة عن أداء ديونها الضريبية، نتيجة قيامهم بأعمال تدليسية مثبتة قانونا، أدت إلى استحالة تحصيل الدين الضريبي.

ولقد تبين مما سبق، أن ارتكاب الأخطاء في التسيير الموجبة لقيام المسؤولية المدنية والجنائية والضريبية للمسير، ليست من الأفعال والوقائع التي يمكن ارتكابها من طرف أي شخص، حيث نجد أن النصوص المقررة لمسؤولية المسير عن أخطاء التسيير قد حددت وبصفة حصرية الفاعلين، شأنها في ذلك شأن النصوص القانونية المقررة للمسؤولية الضريبية للمسير، حيث حدد المشرع مرتكبي الأفعال التدليسية الموجبة لقيام المسؤولية عن أداء ديون الشركة، وذلك على سبيل المثال وليس الحصر من خلال التنصيص على المسيرين الآخرين⁴⁶⁵.

463- العربي الكزداح: الطعون الجبائية في ظل المحاكم الإدارية بالمغرب، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، وحدة علم الإدارة والقانون الإداري، جامعة محمد الخامس، أكادال، السنة الجامعية 2003-2004، ص255.

464- حمد شكيري: القانون الضريبي المغربي، دراسة تحليلية ونقدية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مؤلفات وأعمال جامعية، الطبعة الثانية، العدد 59، 2005، ص616.

465- كما سبق دراسة ذلك في المبحث الأول من الفصل الأول: إذ يوجد إلى جانب المسير الرئيسي، أشخاص آخرون أقل درجة منهم، يتمتعون بسلطات ومهام داخل الشركة، كسلطة إدارة وتسيير الشركة ويخضعون لنفس المسؤولية المدنية والجنائية والضريبية للمسير الرئيسي.

وتتنوع مهامهم وصلاحياتهم بحسب صفتهم ومركزهم داخل الشركة كمساعدة المسير الرئيسي للشركة.

إذ تختلف تحديد صفة هؤلاء المسيرين بحسب أسلوب إدارة الشركة أو حسب شكلها القانوني، فيتعلق الأمر بألقاب مختلف كالمدبر والمدير العام والمسير ورئيس مجلس الإدارة ورئيس مجلس الإدارة الجماعية والمدبر المنتدب والمدير العام الوحيد والمتصرفين والمسيرين...إلخ.

والمسير باختلاف أنواع ألقابه سواء في شركات الأشخاص أو شركات الأموال إذا باشر أثناء مزاولته لمهام إدارة وتسيير الشركة، أخطاء في التسيير ترتب عنها إلحاق الضرر بمصالح الشركة والمساهمين والأغيار، يكون عرضة للمساءلة القانونية بشتى أنواعها المدنية والجنائية والضريبية.

ولقد خص المشرع هذه المسؤولية بمسيري الشركة، باعتبارهم المحرك الرئيسي لشؤونها، بحيث يتمتعون بموجب مهامهم بسلطات واسعة للتصرف باسم الشركة، تسمح لهم بالقيام بجميع المناورات والأعمال الاحتياطية التي من شأنها الإضرار بالذمة المالية للشركة، مما يؤدي إلى عجزها عن أداء ديونها الضريبية.

وعليه لقيام المسؤولية عن أداء ديون الشركة، تستلزم في مرتكبي الأفعال التدليسية صفة خاصة، وهذه الصفة المطلوبة بموجب المادة 98 من م.ت.ع، وهي أن تكون للفاعل صفة مدير أو متصرف أو مسير، أي كل شخص قائم على أعمال إدارة وتسيير الشركة، كما سبق دراسة ذلك بالتفصيل في المبحث المتعلق بالإطار القانوني لأجهزة الإدارة والتسيير.

وعلى هذا الأساس لا يمكن أن نكون بصدد المسؤولية عن أداء ديون الشركة، إذا كان مرتكب الأعمال التدليسية ليست له صفة مسير للشركة، كما يجب أن تكون هذه الصفة الوظيفة بالشركة مازالت قائمة ولم تزل عن المسير وقت ارتكابه الأعمال التدليسية.

البند الأول: إثبات صفة الشخص المتابع بدعوى المسؤولية الضريبية

طبقا لما ورد بالدورية المتعلقة بتحصيل الديون الصادرة عن الخزينة العامة والتي جاء فيها ما يلي: "يمكن جعل المسيرين والمتصرفين والمسيرين الآخرين القانونيين أو الفعليين للشركات أو مقاولات، مسؤولين على وجه التضامن مع الشركات أو المقاولات عن أداء الضرائب كيفما كانت طبيعتها، والغرامات والزيادات ومصاريف التحصيل المرتبطة بها، في حالتين:

- إذا جعلوا تحصيل الديون متعذرا نتيجة أعمال تدليسية متبثة قانونا؛

- إذا لم يكون مطالبين خلافا لذلك، بأداء ديون الشركة"⁴⁶⁶.

إن المادة 98 من مدونة تحصيل الديون العمومية تخاط بمقتضياتها المسيرين الفعليين والقانونيين، إذ مائل المشرع بين المسير الفعلي والقانوني في تحمل المسؤولية الضريبية إذا توفرت الشروط الضرورية لقيامها.

الأمر الذي يفرض على الإدارة الجبائية أن تثبت علاقة المسير بالشركة موضوع دعوى المسؤولية الضريبية.

466- Instruction Relative Au Recouvrement Des Créances Publiques : Mais, 2011, P 183.

"Les gérants, administrateurs et autres dirigeants de droit ou de fait de sociétés ou d'entreprises, peuvent être rendus solidairement responsables avec lesdites sociétés ou entreprises du paiement des impositions de toute nature, des pénalités, majorations et frais du recouvrement qui s'y rattachent, lorsque:

- ils ont rendu le recouvrement de ces créances impossible, par suite de manœuvres frauduleuses, dûment établies ;
- ils ne sont pas tenus par ailleurs au paiement des dettes sociales".

أولاً: إثبات المسير القانوني للشركة

يتم إثبات صفة المسير القانوني للشركة من خلال الإطلاع على محضر الجمع العام التأسيسي، باعتبار أن المسيرين القانونيين للشركة هم المديرون الشرعيون الذين تم تعيينهم طبقاً للقواعد القانونية المحددة في قانون الشركات التجارية أو النظام الأساسي للشركة، أي كل شخص تم تعيينه وفق مقتضيات قانونية، بغض النظر عن الطريقة التي تم تعيينه بها سواء في النظام الأساسي للشركة أو وفق النصوص القانونية والتنظيمية أو بواسطة القضاء، ويتولى بصفة نظامية مهام الإدارة والتسيير بالشركة.

إذ تختلف طريقة تعيين المسير القانوني سواء كان شخصاً طبيعياً أو معنوياً من شركة لأخرى، وذلك حسب الطبيعة والشكل القانوني والصعوبات التي تمر منها الشركة موضوع التسيير.

ولا يمكن للمسير القانوني أن يدفع عنه المسؤولية المترتبة عن صفته، بدعوى وجود مسير فعلي، على أساس أنه المتحكم الحقيقي في شؤون الشركة، وأنه بمجرد تعيينه بصفة قانونية فإنه ملزم بالقيام بمهمته، لأنه الوحيد المؤهل للقيام بجميع أعمال الإدارة أو التسيير، ويسأل عن كل تقصير أو إهمال، ولا يمكن له أن يتملص من مسؤوليته بدعوى وجود مسير فعلي يمارس مهام التسيير⁴⁶⁷.

وبالمقابل فإن الأشخاص الذين لا يملكون سلطات التسيير ليسوا بمسيرين قانونيين، كمراقبي الحسابات وأعضاء مجلس الرقابة والأشخاص الذين يزاولون مهام الإدارة التقنية والذين تربطهم بالشركة عقد عمل، إذ بالرغم من الأهمية البالغة لهذه الوظائف فإنهم يبقوا بمنأى عن المساءلة، إلا في حالة ما إذا أصبحوا مسيرين فعليين⁴⁶⁸.

وعليه فإن إثبات صفة المسير القانوني للشركة المتابع بدعوى المسؤولية الضريبية، متى توافرت في حقه ارتكاب الأعمال التدليسية التي أدت إلى استحالة التحصيل، لا يطرح أي إشكال بالنسبة للإدارة الجبائية، إذ يكفي الإدلاء لدى القاضي بالوثائق والمستندات التي تثبت مزاوله المسير مهام الإدارة والتسيير بصفته مسير قانوني للشركة، على أساس أن تعيينه تم بطريقة قانونية.

ثانياً: إثبات المسير الفعلي للشركة

يطرح إثبات صفة المسير الفعلي المتابع بدعوى المسؤولية الضريبية جملة من الإشكالات، لأن المشرع لم يشترط في متابعة مسيري الشركة، أن تكون مهام الإدارة والتسيير مقررة بصفة قانونية بناء على عقد أو بمقتضى النظام الأساسي للشركة.

ونظراً لشيوع ظاهرة التسيير الفعلي في الشركات التجارية، حاول المشرع عند إقرار المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير استيعاب جميع الأشخاص الذين قد يعمدون إلى التخفي وراء أشخاص معينين بشكل قانوني للقيام بتصرفات قد تضرر بالشركة وبدائنها دون الظهور في الواجهة وبالتالي التملص من المساءلة القانونية، حيث

467 - حكم رقم 252 ملف عدد 2000/10/20 الصادر بتاريخ 2008/11/24 عن المحكمة التجارية بالدار البيضاء.

468 - الرشيد صلاح الدين: المسؤولية الجنائية لمسير المقاولة حال تعرضها لصعوبة، جرائم التفالس، مجلة المنتدى، العدد الثالث، يونيو 2003، ص 96.

مائل بين المسير الفعلي والقانوني في تحمل المسؤولية عن أداء الديون الضريبية للشركة، لكن يبقى الإشكال المطروح حول صعوبة إثبات الإدارة الجبائية اجتماع المعايير الثلاث المعتمد لتحديد صفة المسير الفعلي والتي سبق دراستها.

حيث يشترط الاجتهاد القضائي الفرنسي استجماع ثلاثة شروط للقول بقيام صفة المسير الفعلي وهي كالتالي:

- 1- ممارسة نشاط إيجابي للتسيير بمنتهى وكامل الحرية والاستقلالية للشركة؛
 - 2- مراقبة دائمة وفعلية لمسير المقاول؛
 - 3- علاقات مع الزبناء والموردين، التصرف بتوقيع الشركة، خاصة فيما يتعلق بالحسابات البنكية، وتمثيل الشركة لدى الإدارات، وقبض أجور أكبر من تلك التي يحصل عليها المسير القانوني⁴⁶⁹.
- وحيث أن عبء إثبات صفة المسير الفعلي يقع على كاهل الإدارة الجبائية، فيجب عليها أن تدعم ملف الدعوى بجميع الوثائق التي من شأنها إثبات أن صفة المسير الفعلي للشركة تقع على الشخص المتابع في إطار دعوى المسؤولية الضريبية، وإلا كان مصير الدعوى الإلغاء تحت طائلة انعدام قواعد إثبات صفة المسير الفعلي.
- وفي جميع الحالات فإن تقدير صفة المسير الفعلي تخضع لسلطة القاضي الذي يأخذ بعين الاعتبار جميع الإثباتات المقدمة حول المهام الممارسة والصلاحيات التي يتمتع بها داخل الشركة.
- وإلى جانب إثبات صفة المدعي عليه أي المسير القانوني أو الفعلي للشركة، يتوجب على الإدارة الجبائية أن تثبت تزامن ارتكاب الأعمال التدليسية التي أدت إلى استحالة التحصيل مع الفترة التي كان يشغل فيها المسير منصب مسير قانوني أو فعلي للشركة.

فإذا كان المسير عرضة للمساءلة القانونية نتيجة ارتكابه أخطاء في التسيير، فإن أهم ما ينبغ الانتباه إليه في مجال الخطأ في التسيير هو الوقت الذي ارتكب فيه ذلك الخطأ، حيث يفترض التمييز بين الأخطاء السابقة على البدء في ممارسة المهام الموكله للمسير والمرحلة التي ارتكب فيها الخطأ، والأخطاء اللاحقة بالشركة بعد انسحابه منها، لأن الخطأ يظل ثابتاً، لكن مسؤولية المسير تظل مستمرة نظراً لامتداد الآثار السلبية للخطأ على وضعية الشركة.

469- قرار مجلس الدولة الفرنسي المؤرخ في 1989/09/29 ملف عدد 47029.

- قرار مجلس الدولة الفرنسي المؤرخ في 1989/10/18 ملف عدد 48608.

- قرار الغرفة التجارية بمحكمة النقض الفرنسية المؤرخ في 1989/07/10 ملف عدد 87-98591.

البند الثاني: إثبات أركان قيام المسؤولية الضريبية

تتمثل المسؤولية الضريبية للمسير في متابعته في ذمته الشخصية المالية بالتعويض عن الضرر الذي لحق الخزينة العامة، جراء ارتكابه أعمالا تدليسية، والمتمثل في تعذر تحصيل الضرائب، وبالتالي فهي تفترض ذات الأركان التي تنص عليها الأحكام العامة للمسؤولية المدنية التقصيرية من خطأ وضرر وعلاقة سببية بينهما، إلا أن التخصيص في قيام مسؤولية المسير عن أداء ديون الشركة، تعلق بالأعمال التدليسية التي يمكن أن يرتكبها المسير أثناء ممارسته لمهام الإدارة والتسيير بالشركة.

مما يفرض على الإدارة الجبائية بعد إثبات صفة الأشخاص المتابعين في دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير، إثبات أركان قيام هذه المسؤولية لا سيما أن المشرع قد حدد طبيعة ونوع الخطأ الذي على أساسه تنعقد هذه المسؤولية، وهو الخطأ التدليسي للمسير الثابت الوقوع وليس المفترض.

أولاً: إثبات قيام المسير بأعمال تدليسية

بحكم أنه سبق دراسة طبيعة دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير، باعتبارها مسؤولية تقصيرية مالية تهدف إلى تعويض الضرر الذي أصاب الخزينة العامة، فإن إثبات الخطأ والمتمثل في الأعمال التدليسية يبقى شرطاً ضرورياً لقيام دعوى المسؤولية الضريبية للمسير.

وإذا أخذنا بعين الاعتبار أن للأعمال التدليسية مفهوم ومدلول واسع، فإن إثبات وقوعها من طرف الإدارة الجبائية ليس بالأمر السهل والهين.

وتجدر الإشارة أن أساس المسؤولية الضريبية المنصوص عليها في المادة 98 من م.ت.د.ع، ليس هو أساس المسؤولية المتعارف عليها في القانون المدني، بحيث أن مصدر المسؤولية في المجال الجبائي هو القانون.

فالمشرع الجبائي بتنصيبه على الأعمال التدليسية من خلال مقتضيات المادة 98 من م.ت.د.ع، لم يقصد بها الأعمال التدليسية المتعارف عليها في المجال المدني، من خلال اللجوء إلى تصرفات ووسائل احتيالية ووقائع مادية ملموسة، وإنما اعتبر أن المدين بالضريبة يعتبر مدلساً بمجرد اتخاذ موقف سلبي، وعدم مبادرته إلى سداد ديونه الضريبية بمجرد حلول أجل الوفاء بها، حفاظاً على حقوق الخزينة العامة من الضياع.

وفي هذا الإطار جعل الفقه الفرنسي الأعمال التدليسية تتمثل في كل الأعمال المقرونة بنية التهرب من الضريبة كلياً أو جزئياً⁴⁷⁰.

ونظراً للاختلاف الجوهرى بين مقتضيات المادة 98 من م.ت.د.ع والمادة 267 L من كتاب المساطر الجبائية الفرنسي، الذي يحمل المسؤولية الضريبية للمسير في إحدى الحالتين:

470 -la jurisprudence du conseil d'état assimile les manœuvres frauduleuses aux : "actes impliquant l'intention manifeste d'éluder tout ou partie de l'impôt".

▪ في حالة ثبوت قيام المسير بالأعمال التدليسية؛

▪ أو في حالة عدم الامتثال الخطير والمتكرر للواجبات الضريبية.

وذلك خلافا للمشرع المغربي الذي لا يحمل المسير المسؤولية الضريبية إلا في حالة ثبوت قيامه بالأعمال التدليسية.

الأمر الذي يجعل واقعة القيام بالأعمال التدليسية تختلف كليا عن واقعة عدم الامتثال الخطير والمتكرر للواجبات الضريبية.

إلا أنه بالرجوع إلى التشريع الجبائي، نجد أن المشرع المغربي اعتبر نفس هذه المخالفات ركنا ماديا لجريمة الغش الضريبي، باعتبارها أفعالا لها تأثير مباشر على ضياع المادة الجبائية وليس على مجرد تحصيلها، وميز بين المدين بالضريبة حسن النية والمدين سيء النية في تطبيق الجزاءات الإدارية، بحيث يطبق على نفس المخالفات جزاءات إدارية قاسية في حالة ثبوت سوء النية، وجزاءات إدارية مخففة في حالة عدم ثبوت سوء النية، الأمر الذي نلمسه في رفع نسبة الجزاءات المطبقة في حالة تصحيح أساس الضريبة في مواجهة المدين سيء النية من 15 بالمائة إلى 100 بالمائة⁴⁷¹.

ومع كل هذا نجد أن الإدارة الجبائية أثناء إثارة دعوى المسؤولية الضريبية للمسير تتبنى نفس الحالات التي أوردها المشرع الفرنسي رغم الاختلاف الجوهرى في مضمون المادتين المؤسستين لقيام المسؤولية الضريبية للمسير.

ومن بين هذه الحالات إثبات المحاسب المكلف بالتحصيل واقعة عدم التزام المدين بتقديم التصريحات الضريبية بصفة منتظمة، وإثبات القصد العمدي للمدين بالضريبة وبصفة متكررة عدم أداء الضريبة على القيمة المضافة المترتبة على الشركة، علما أن القانون اعتبره مجرد وسيط مسؤول عن تحويل مبلغ الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل إلى خزينة الدولة، مما يجعله في وضعية جريمة خيانة الأمانة... إلخ

وعلما أن ثبوت سوء النية لا يكفي لإدراج المخالفات الضريبية في خانة الأعمال التدليسية، وهكذا فإن ارتكاب المسير المخالفات المعاقب عليها بمقتضى القانون الضريبي بسوء النية يجعله عرضة لعقوبة مشددة، وليس لدعوى المسؤولية الضريبية القائمة على ارتكاب الأعمال التدليسية.

كما أن المخالفات التي يكتفي بها الاجتهاد القضائي والفقهي على أنها أعمال تدليسية فقد عددها المشرع على سبيل الحصر ورتب عليها جزاءات جنائية أوكل للقاضي الجزري الاختصاص في تطبيقها، كما يتضح ذلك من خلال مقتضيات المادة 192 من م.ع.ض.

471 - الفقرة باء من المادة 186 من المدونة العامة للضرائب.

والتي لا يمكن تكيفها على أساس أنها أعمالاً تدليسية موجبة لقيام المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير، فمن جهة فالجرائم الضريبية تشكل فقط بعض مظاهر الأعمال التدليسية، والتي أفرد لها المشرع جزاءات جنائية جبائية ضئيلة جداً بالمقارنة مع المبالغ المتحصل عليها في مجال المسؤولية الضريبية المبنية على ارتكاب المسير لأعمال تدليسية، ومن جهة ثانية لو أن الأمر يتعلق بإثبات قيام المسير بجرائم ضريبية فقط، لتمت الإحالة في المادة 98 من م.ت.د.ع على الأفعال أو الوقائع المنصوص عليها في المادة 192 من م.ع.ض، لتكون صياغة المادة كالتالي: "إذا تعذر تحصيل الضرائب... الواجبة على شركة أو مقاول نتيجة ارتكاب إحدى الأفعال المنصوص عليها في المادة 192 من م.ع.ض..."

وحيث أن ثبوت الأعمال التدليسية يعد أمراً صعباً وشرطاً موضوعياً قائماً بذاته ومستقلاً عن بقية شروط قيام المسؤولية الضريبية للمسير، يضاف إلى بقية الشروط الأخرى ألا وهي ثبوت استحالة التحصيل وقيام العلاقة السببية بين الأعمال التدليسية وتعذر تحصيل الضرائب المطالب بها.

ثانياً: إثبات استحالة التحصيل في مواجهة الشركة

لإثبات واقعة تعذر تحصيل الضرائب كيفما كانت طبيعتها والغرامات والزيادات وصوائر التحصيل، في إطار دعوى المسؤولية الضريبية للمسير، تكون الإدارة الجبائية ملزمة بإثبات مباشرتها جميع إجراءات تحصيل الدين الضريبي، فعدم قيام المحاسب المكلف بالتحصيل بهذه الإجراءات يجعل الدعوى المرفوعة ضد مسير الشركة غير ذات موضوع.

ولا يمكن إثبات حدوث واقعة تعذر التحصيل بالضرائب، إلا إذا تم استنفاد جميع مراحل التحصيل الودية والجبرية في مواجهة المدين الأصلي أي الشركة المطالبة بالدين الضريبي، باعتبار أن دعوى مسؤولية المسير عن أداء الديون الضريبية للشركة دعوى مسطرة خص بها المشرع المحاسب لاستخلاص الديون الضريبية التي صارت مستحيلة التحصيل.

إذ ورد في حيثيات الحكم الصادر عن المحكمة الابتدائية بالدار البيضاء ما يلي "وحيث يتم الدفع بأن المسطرة قد استنفذت وعز التنفيذ تبعاً لها وتنوعت المطالبات الإدارية والقضائية وعزا استيفاء المبالغ المستحقة، ولم يبقى إلا تعذر التحصيل، وهي الحالة المنصوص عليها في المادة 98 من م.ت.د.ع" ⁴⁷².

وبالرجوع إلى نص المادتين 56 و57 من م.ت.د.ع، يتبين أن المشرع حدد على نحو لا لبس فيه وسائل إثبات واقعة استحالة التحصيل، بحيث يكفي أن يثبت المحاسب المكلف بالتحصيل أنه يوجد في وضعية تعذر عليه فيها تحصيل الديون الضريبية، نتيجة أعمال تدليسية قام بها مسير الشركة، وذلك وفق ما تم التنصيص عليه في المادتين السالفتين الذكر.

472- حكم عدد 4677 ملف مدني رقم 2005/2/1475 صادر بتاريخ 2006/06/15 عن المحكمة الابتدائية بالدار البيضاء، المشار إليه سابقاً.

إذ باستقراء مقتضيات المادة 56 من م.ت.د.ع نجد أنه: "عند انعدام منقولات قابلة للحجز، وحين يتبين عدم وجود أية وسيلة أخرى لاستيفاء المبالغ الواجبة في ذمة المدين، يحرر محضر بعدم وجود ما يحجز من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل أو من يمثله بحضور السلطة الإدارية المحلية عند الاقتضاء"

وحيث بالرجوع إلى مقتضيات المادة 57 من م.ت.د.ع والتي تنص على ما يلي: "يثبت عسر المدينين:

- إما بمحضر عدم وجود ما يحجز كما نصت عليه المادة 56 أعلاه بالنسبة للمدينين المعروفين بقدرتهم على الوفاء والذين لم يفض الحجز الذي أجري عليهم إلى أي نتيجة؛

- وإما بشهادة العوز المسلمة من طرف السلطة الإدارية المحلية بالنسبة للمدينين المعروفين بعسرهم".

وتبعاً لذلك، فإن إثبات استحالة تحصيل الديون الضريبية يتم عن طريق تحرير محضر بعدم وجود ما يحجز من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل أو من يمثله بحضور السلطة الإدارية المحلية عند الاقتضاء، بحيث يتم إثبات عسر الشركة عن طريق محضر عدم وجود ما يحجز أو عبر شهادة العوز المسلمة من طرف السلطة الإدارية المحلية.

مع العلم أن وجود محضر تبديد أو إخفاء أشياء محجوزة لإثبات استحالة التحصيل، يبقى من جهة غير كاف لإثبات واقعة تعذر التحصيل ما لم يكن التبديد قد شمل جميع أصول الشركة، ومن جهة ثانية فهو لا يغني عن الإدلاء بمحضر عدم وجود ما يحجز، لأنه حتى في حالة تبديد المدين بالضريبة للمحجوز، لا يمكن للمحاسب المكلف بالتحصيل التمسك بواقعة استحالة التحصيل، إلا بعد أن يقوم بالتحريات اللازمة للتحقق مما إذا كانت أصول الشركة منعدمة، حتى إذا ثبت له ذلك، يمكن آنذاك تحرير محضر بعدم وجود ما يحجز لإثبات واقعة استحالة التحصيل.

وعليه لا يمكن للمحاسب المكلف بالتحصيل تحريك دعوى المسؤولية الضريبية في مواجهة مسير الشركة إلا بعد استنفاد جميع إجراءات التحصيل الجبري، دون التمكن من تحصيل الديون المتخلدة في ذمة المدين الأصلي، الأمر الذي يثبت تعذر عملية التحصيل في مواجهة الشركة.

وفي هذه الحالة يخول للمحاسب المكلف بالتحصيل الحق في تطبيق جميع إجراءات التحصيل الجبري في مواجهة مسير الشركة، والتي كان ملزم بها المدين الأصلي، وهذا ما تأكده المادة 29 من م.ت.د.ع⁴⁷³.

وتجدر الإشارة أن طلب المدين الأصلي بتبرئة ذمته على أقساط، أو منحه آجال جديدة أو مهلة للأداء أو ما يعرف بجدولة ديون الشركة شريطة تقديم ضمانات كافية، والتي تشكل في هذه الحالة أصول الشركة نفسها، يجعل المحاسب المكلف بالتحصيل أمام ملزم قادر على الأداء، مما يفرض عليه في هذه الحالة التنازل عن الدعوى

473- تنص المادة 29 من م.ت.د.ع على أنه: "يباشر التحصيل الجبري بناء على سندات تنفيذية، طبقاً للشروط المنصوص عليها في هذا القانون في حق: - المدينين الذين لم يؤدوا ما بذمتهم من ديون داخل الأجل المحددة:

- الأشخاص المشار إليهم في المواد 93 إلى 99 أدناه"،

الموجهة ضد المسير لأداء ديون الشركة، نظرا لوجود إمكانية الأداء⁴⁷⁴، بحيث لا يمكن إعمال دعوى المسؤولية الضريبية إلا عند عجز الشركة عن أداء ديونها الضريبية.

ثالثا: إثبات العلاقة السببية

بالرجوع إلى مقتضيات المادة 98 من م.ت.د.ع والتي ورد فيها ما يلي: "إذا تعذر تحصيل الضرائب والغرامات والزيادات وصوائر التحصيل المرتبطة بها الواجبة على شركة نتيجة أعمال تدليسية متبثة قانونا، يمكن جعل المديرين أو المتصرفين أو المسيرين الآخرين مسؤولين على وجه التضامن مع الشركة أو المقاوله عن أداء المبالغ المستحقة وذلك إذا لم يكونوا ملزمين بأداء ديون الشركة طبقا لأحكام أخرى".

وهكذا، يفترض تطبيق مقتضيات المادة 98 من م.ت.د.ع أن يثبت المحاسب المكلف بالتحصيل قيام علاقة سببية بين الأعمال التدليسية المتبثة قانونا وبين استحالة تحصيل الديون الضريبية الواجبة على الشركة.

إذ يتعين على المحاسب أن يبرهن للمحكمة أن استحالة التحصيل لا تعزى إلى أي سبب آخرى مثل أخطاء الإدارة المكلفة بالوعاء أو التحصيل، وإنما تعود حصريا إلى الأعمال التدليسية التي اقترفها المسير، ويتم ذلك من خلال إثبات أن الإدارة المكلفة بالوعاء قد قامت بجميع المراجعات والمراقبات الضريبية المخولة لها قانونا، وأن المحاسب المكلف بالتحصيل استعمل بدون جدوى جميع إجراءات المتابعات المتاحة له من أجل تحصيل الضرائب الواجبة على الشركة في الوقت المناسب.

474- يجد هذا المقتضى القانوني أساسه في الفقرة الثانية من المادة 124 من م.ت.د.ع والتي تنص على أنه: "...إلا أنه يمكن للمحاسب المكلف بالتحصيل أو الرئيس الإدارة الذي ينتمي إليها أن يقبل من المدينين ثبوت ذمتهم على أقساط، مقابل تقديم الضمانات المنصوص عليها في المادة 118 أعلاه". وبموجب هذه المادة يكون المشرع الجبائي قد أقر ضمانا هامة للمدين بالضريبة تتمثل في منحه تسهيلات في أداء الدين الضريبي، بحيث سمح للمحاسب المكلف بالتحصيل أو لرئيس الإدارة التي ينتمي إليها بتقديمها للمدين الذي يوفر الضمانات المنصوص عليها في المادة 118 من مدونة تحصيل الديون العمومية تسهيلات في الأداء.

وتتمثل هذه التسهيلات في إمكانية تقسيم الدين الضريبي إلى أقساط تؤدي في آجال محددة، وبالتالي فاستجابة المحاسب لطلب المدين بأداء دينه على أقساط يعني توقيف المتابعات في حقه، وهذا التقسيم موكول إلى السلطة التقديرية للمحاسب المكلف بالتحصيل، وبالتالي فعدم الاستجابة لطلب من هذا القبيل لا يمكن أن يكون موضوع منازعة من طرف المدين بالضريبة.

ويتم اللجوء إلى مسطرة منح تسهيلات في الأداء، لفائدة المدين الذي لا ينازع في المبالغ التي في ذمته، إلا أن ظروفه المادية لا تسمح له بالأداء الفوري والتام في تاريخ الاستحقاق، ولذلك يطلب من المحاسب المكلف بالتحصيل الذي له كامل السلطة التقديرية في قبول الطلب أو رفضه أن يسمح له بأداء الدين العمومي على أقساط.

إذ ورد في المذكرة المصلحية عدد 17 الصادرة عن الخزينة العامة للمملكة بتاريخ 1 مارس 2000، في موضوع التسهيلات في الأداء ما يلي: "لا يحق لأي كان أن يوقف أداء الضريبة أو يعرقل إجراءات التحصيل المتخذة في هذا الشأن، إلا أنه يمكن للمحاسبين المكلفين بالتحصيل وتحت مسؤوليتهم، وبناء على تقديم ضمانات أن يمنحوا تسهيلات للملزم الذي يعاني صعوبات مالية، وذلك على شكل إيقاف للأداء أو الأداء بأقساط".

ويهتم المحاسب المكلف بالتحصيل في هذا السياق بدراسة طبيعة الدين الضريبي ومبلغه، وسمعة المدين، ثم طبيعة الضمانة المقدمة.

وعليه فإن منح تسهيلات للأداء من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل لفائدة المدين يحقق فائدة مزدوجة لكلا الطرفين:

- فالمدين يستطيع أداء دينه الضريبي حسب قدراته المادية؛
 - أما المحاسب العمومي فيستطيع تحصيل الدين العمومي في آجال معقولة، مما يخفف من مسؤوليته الشخصية والمالية في تحصيل الدين العمومي، خصوصا أن الأداء الجزئي يعتبر إجراء من الإجراءات القاطعة للتقادم.
- وتجدر الإشارة أن منح التسهيلات في الأداء، لا يعني إعفاء المدين من الغرامات وفوائد التأخير التي تحتسب عند كل أداء جزئي، حيث أن الأداء الجزئي يكون خارج الأجل القانونية لأداء الدين الضريبي.

كما يجب على المحاسب المكلف بالتحصيل إثباته للمحكمة أنه لم يرتكب أي خطأ في إجراءات تحصيل الديون الضريبية محل دعوى مسؤولية المسير عن أداء الديون الضريبية للشركة، ولن يتأتى له ذلك إلا بإثبات ما يلي:

1- أنه قام بجميع الإجراءات المناسبة من أجل محاولة تحصيل الضريبة، وأن يبرهن على أنه استعمل بدون جدوى جميع إجراءات المتابعات التي يخولها له القانون في الوقت المناسب من أجل تحصيل الضرائب.

2- إثبات أن السبب في تعذر التحصيل يعود إلى الأعمال التدليسية التي قام بها المسير، كتبديد جميع أصول الشركة التي كان بالإمكان التنفيذ عليها، وذلك قبل التوصل بإعلام ضريبي، أما إذا قام المسير بأعمال التبديد بعد التوصل بالإعلام الضريبي، فإننا نكون بصدد جريمة افتعال العسر التي نظمها المشرع في المواد من 84 إلى 89 من م.ت.د.ع، الأمر الذي أكدته القضاء في حيثيات الحكم الصادر عن المحكمة الابتدائية بسلا والذي ورد فيه ما يلي: "وحيث من المقرر قانونا وطبقا لما ورد في المادة 84 من م.ت.د.ع أنه يعتبر مفتعلا للعسر ومعرقلا لتحصيل الديون العمومية المدين الذي بعد توصله بإعلام ضريبي يقوم بتبديد الأموال التي تكون ضمان الخزينة للحيلولة دون إجراءات التحصيل.

وحيث أنه ثابت من تصريحات الظنين أمام المحكمة توصله بإعلام الضريبة كما أنه ثابت من تصريحه المفصل أمام الضابطة القضائية والموثق به عملا بالمادة 290 من ق.م.ج، أنه كان على علم بإجراء الحجز في مواجته وبكونه أندر بذلك وأنه قام بعد ذلك ببيع جزء من محتويات المحل التجاري وأرجع الباقي منها لمديونه وهو ما يكون معه قد أقدم على تبديد أموال هي ضمان للخزينة لتحصيل واجب الضريبة"⁴⁷⁵.

الأمر الذي سنعمل على دراسته بالتفصيل في الفصل الأول من القسم الثاني، لتحديد النقط القانونية الفاصلة بين متابعة المسير بدعوى المسؤولية الضريبية أو جريمة افتعال العسر.

وفي المقابل يحق للمسير التمسك بانتفاء العلاقة السببية بين الأعمال التدليسية واستحالة التحصيل، للدفع بعدم مسؤوليته عن أداء الديون الضريبية للشركة، الأمر الذي نفضل إرجاء دراسته إلى حين التطرق إلى الضمانات المخولة للمسير في إطار دعوى المسؤولية الضريبية في الفصل الثاني من القسم الثاني.

الفقرة الثانية: الإجراءات المسطرية لتحريك دعوى المسؤولية الضريبية

يقصد بتحريك الدعوى بداية السير فيها وتسييرها وتقديمها أمام المحكمة المختصة للفصل فيها، فالتحريك هو المرحلة الأولى من الإجراءات المسطرية في الدعوى.

475- حكم عدد 2941 ملف رقم 946/2003 صادر بتاريخ 2003/11/21 عن المحكمة الابتدائية بسلا، منشور بدليل الاجتهادات القضائية في ميدان تحصيل الديون العمومية، مطبعة المعارف الجديدة، الرباط، مارس، 2005، ص 269-270.

وتتميز دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير بالعديد من الخصائص، سواء من حيث تحديد المشرع للشروط الشكلية والموضوعية الواجب توافرها لتحريك الدعوى، أو من حيث تحديد أطرافها والجهة القضائية المختصة للبت فيها.

إذ يتم تحريك دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة لمسيري الشركات التجارية، وفق إجراءات قانونية خاصة، نظرا لارتباطها بقواعد خاصة سواء من حيث الأشخاص المؤهلون لإثارة الدعوى أو من حيث موضوعها الذي تغطي علمها ملامح خاصة، أو من حيث الاختصاص القضائي للبت فيها، أو من حيث الأجل المخول لذوي الصفة لتحريك الدعوى.

البند الأول: الاختصاص في رفع دعوى المسؤولية الضريبية

يعد الاختصاص من أهم المسائل التي تجعل التداخل بين التنظيم القضائي وقانون المسطرة المدنية قائم، فهو من جهة يتعلق بتنظيم المحاكم من حيث صلاحياتها للفصل في القضايا، ومن جهة أخرى يرتبط بالمسطرة التي يتعين الالتزام بها.

وفي إطار تكريس المشرع للسياسة الحديثة المبنية على الجمع بين القواعد الموضوعية والمقتضيات المسطرية، درج المشرع الجبائي من خلال نص المادة 98 من م.ت.د.ع إلى ربط بعض القواعد الإجرائية ذات الصلة بدعوى المسؤولية الضريبية للمسير عبر تحديد من له الصفة في إثارة الدعوى وفي مواجهة من تقدم والقضاء المختص للبت في الدعوى.

أولاً: الأشخاص المؤهلون لتحريك دعوى المسؤولية الضريبية

إن الأشخاص الذين يملكون الصفة والمصلحة في تحريك دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير، هم الأشخاص الذين نص المشرع الجبائي على إمكانية إقامتهم للدعوى وفق مقتضيات المادة 98 من م.ت.د.ع، إذ ورد تعدادهم على سبيل الحصر، باعتبارهم ممثلي الخزينة العامة للمملكة، فهم ذوي الحقوق في رفع الدعوى متى تعرضت مصالح الخزينة العامة للمملكة للضرر من جراء ارتكاب المسير لأعمال تدليسية، أحالت دون تحصيل الدين العمومي بصفة عامة والدين الضريبي بصفة خاصة.

ولقد حدد المشرع هؤلاء الأشخاص في الفقرة الثانية من المادة 98 من م.ت.د.ع كالآتي: "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 المديرين أو المتصرفين أو المسيرين الآخرين".

بحيث تختلف الإدارة الجبائية المقيمة لدعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير حسب طبيعة ونوع الدين العمومي المطالب به.

وعليه تتنوع الضرائب المستهدفة بهذه الدعوى تبعا للجهة المخول لها قانونا أمر تحصيلها.

إذ يعهد للمديرية العامة للضرائب بتحصيل:

- الضريبة على الشركات⁴⁷⁶؛

- الضريبة على الدخل؛

- الضريبة على القيمة المضافة في الداخل⁴⁷⁷؛

- رسوم التسجيل والتمبر والرسوم المماثلة؛

ويعهد للخزينة العامة بتحصيل:

- الرسم المهني؛

- رسم السكن؛

- رسم الخدمات الجماعية؛

- ضرائب ورسوم الجماعات المحلية وهيئاتها؛

بينما يعهد للمديرية العامة لإدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة بتحصيل:

- الضريبة على القيمة المضافة على عمليات الاستيراد؛

- الحقوق والرسوم الجمركية؛

وعلى هذا الأساس جعل المشرع ذوي الصفة والمصلحة في إثارة دعوى المسؤولية الضريبية للمسير هم الخازن العام للمملكة أو المدير العام للضرائب أو المدير العام للجمارك والضرائب غير المباشرة⁴⁷⁸، نظرا لتنوع الدين العمومي المدينة به الشركة للخزينة العامة للمملكة.

476- المادة 12 من قانون المالية رقم 26.04 المتعلق بالسنة المالية 2005 والذي تضمن مقتضيات تعديلية وتكميلية للقانون لرقم 24.86 المتعلق بالضريبة على الشركات.

477- المادة 12 من قانون المالية رقم 48.03 المتعلق بالسنة المالية 2004 والذي تضمن مقتضيات تعديلية وتكميلية للقانون رقم 30.85 المتعلق بالضريبة على القيمة المضافة.

478- تمت إضافة المدير العام للضرائب والمدير العام للجمارك والضرائب غير المباشرة باعتبارهم من الأشخاص ذوي الصفة في إثارة دعوى المسؤولية الخاصة للمسير، بموجب المادة 8 من قانون المالية رقم 40.08 للسنة المالية 2009 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.08.147 في محرم 1430 (30 ديسمبر 2008)، الجريدة الرسمية عدد 5695 مكرر بتاريخ 3 محرم 1430 (31 ديسمبر 2008)، ص 4577.

لكن رغم تنوع الأشخاص المؤهلين لإثارة مسؤولية المسير الضريبية، والذين أوكل لهم المشرع بصفة حصرية أمر إقامة الدعوى، فإن مسطرة تحريك هذه الدعوى تبقى حكرا على المحاسب العمومي⁴⁷⁹، بحيث يتم تحريك الدعوى بواسطة مقال افتتاحي معزز بالملف الإداري المقدم من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل، والذي يتضمن الوثائق المتبثة لقيام المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير.

بحيث يعتبر المحاسب العمومي، كأحد الأجهزة الإدارية الجبائية الأساسية والمحورية في دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير، إذ تناط به أهم الأدوار وأخطرها على الإطلاق في ميدان تحصيل الديون العمومية، بحيث أسندت له الإدارة الجبائية التابع لها عدة مهام في إطار هذه الدعوى.

وتكمن أهمية العمل الذي يقوم به المحاسب العمومي، فيما يوفره للإدارة الجبائية من جميع العناصر التي تساعد على اتخاذ قرارها في إثارة دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير سواء قبل مباشرة الدعوى أو أثناء سريانها.

1. دور المحاسب العمومي قبل مباشرة الدعوى

قبل مباشرة تحريك دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير، يجب على المحاسب المكلف بالتحصيل القيام بجملة من الإجراءات والمتمثلة فيما يلي:

- الحصول على الاسم الكامل لمسير الشركة وعنوانه الشخصي؛
- تحديد الفترة التي كان يشغل فيها منصب مسير للشركة المعنية؛
- الإثبات القانوني أن هذه الفترة متزامنة مع الفترة التي لم تؤدي فيها الديون الضريبية نتيجة ارتكاب أعمال تدليسية من طرف مسير الشركة؛
- الإدلاء بالوثائق التالية:

✓ نسخة من مستخرج الجداول محرر باللغة العربية؛

✓ نسخة من قائمة المتابعات؛

✓ محضر معاينة يفيد توقف الشركة عن مزاولة نشاطها إما بصفة قانونية أو غير قانونية؛

479- Instruction Relative Au Recouvrement Des Créances Publiques : Mais, 2011, P 184. "A cet effet, le comptable chargé du recouvrement concerné doit produire tout élément de preuve, de nature à établir la responsabilité desdits gérants, administrateurs et autres dirigeants de société quant aux manœuvres frauduleuses dénoncées".

ما تم نقله إلى اللغة العربية كالآتي: "ولهذه الغاية، يجب على المحاسب المكلف بالتحصيل المعني أن يدلي بكل عناصر الإثبات التي من شأنها إثارة مسؤولية المديرين والمتصرفين والمسيرين الآخرين للشركة فيما يخص الأعمال التدليسية المثارة.

✓ نسخة من نموذج الشركة؛

✓ نسخة من محضر عدم وجود ما يحجز.

- إثبات وجود المحاسب في وضعية تعذر عليه فيها تحصيل الديون الضريبية نتيجة أعمال تدليسية قام بها مسير الشركة المعنية مثل:

✓ تبديد أو إخفاء أشياء محجوزة؛

✓ افتعال العسر؛

✓ عدم وجود ما يحجز؛

✓ توقف الشركة بصفة غير قانونية عن مزاولة نشاطها التجاري، دون أن يبادر المسير إلى القيام بالإجراءات اللازمة، للتشطيب عليها من السجل التجاري والتصريح بهذا التوقف لدى المصالح الضريبية⁴⁸⁰، الأمر الذي تسبب في خلق حالة من الغموض في الوضعية القانونية للشركة حال دون تحصيل الديون المترتبة في ذمتها؛

✓ تحويل مقر الشركة دون إعلام المصالح الجبائية؛

✓ عدم التزام المدين الأصلي بتقديم التصريحات الضريبية، ويتم الحصول على هذه المعطيات من طرف المديرية العامة للضرائب؛

✓ القصد العمدي للمدين بالضريبة وبصفة متكررة عدم أداء الضريبة على القيمة المضافة المترتبة على الشركة، علما أن القانون اعتبره مجرد وسيط مسؤول عن تحويل مبلغ الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل إلى خزينة الدولة، مما يجعله في وضعية جريمة خيانة الأمانة.

فالملاحظ أن المشرع أحاط إثارة هذه المسؤولية بجملة من الإجراءات المحددة والمضبوطة قانونا، التي يتعين على المحاسب المكلف بالتحصيل احترامها قبل تحريك دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير، علاوة على التقيد بجملة من الالتزامات أثناء سريان الدعوى.

480- تنص المادة 114 من المدونة العامة للضرائب على أنه: "...يجب على كل خضع للضريبة يفوت منشأته، أو يتوقف عن استغلالها ان يدلي خلال 30 يوما الموالية لتاريخ التفويت أو التوقف عن الاستغلال، بإقرار يتضمن البيانات اللازمة لتصفية الضريبة المستحقة..."

2. دور المحاسب المكلف بالتحصيل أثناء سريان الدعوى

أثناء سريان دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير، يكون المحاسب المكلف بالتحصيل ملزماً بتتبع الملف قضائياً، وإمداد مصلحة المنازعات بجميع الوثائق والعناصر اللازمة لإعداد المذكرات، وحضور الخبرة التي تأمر بإجرائها المحكمة وأداء مصارفها.

وهكذا إذا تمكن المحاسب العمومي من القيام بهذه الإجراءات كلها، والتكوين الكامل لملف إثارة المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير، صار بإمكان المحكمة أن تقضي بمسؤولية المسير عن أداء الديون الضريبية للشركة المعنية.

وعليه، فإثارة دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير تقتضي إلمام المحاسب المكلف بالتحصيل بجميع الإجراءات المسطرية اللازمة لقيامها، وذلك حتى لا يكون مصير الدعوى الإلغاء، وبالتالي سقوط الحق المطالب به، ولهذه الغاية يجب على المحاسب تقديم كل الحجج والدلائل التي تمكن من إثارة مسؤولية المسيرين، والتي تثبت على وجه الخصوص الأفعال التدليسية المثارة.

كما يتحمل المحاسب المكلف بالتحصيل عبء الإثبات، لأن مصداقية الحقوق المدعى بها تتوقف على قوة الحجج المتبنة لها، لذلك فإن الحق يكون عديم الفائدة إذا عجز صاحبه عن إثبات وجوده⁴⁸¹.

ولعل أهم الملاحظات التي يمكن إثارتها في هذا الموضوع هي:

بالرغم من تنصيص المادة 98 من م.ت.د.ع على أن ذوي الصفة والمصلحة في رفع دعوى المسؤولية الضريبية هم الخازن العام للمملكة أو المدير العام للضرائب أو المدير العام للجمارك والضرائب غير المباشرة وذلك حسب الحالة، فالملاحظ أن المحاسب المكلف بالتحصيل يلعب دوراً كبيراً ومهماً في تحريك هذه الدعوى، الأمر الذي يدفعنا إلى التساؤل حول غاية المشرع من وراء عدم منح المحاسب المكلف بالتحصيل إمكانية إثارة مسؤولية المسير مباشرة؟ إضافة إلى عدم تبرير لماذا تم جعل هذه الدعوى حصرياً على مديري الإدارة الجبائية المركزية وليس المديرين الجهويين؟ مما يجعل الدعوى تسيير مركزي وليس محلياً.

ثانياً: الجهة المختصة بالنظر في دعوى المسؤولية الضريبية

من الأمور التي يجب الوقوف عليها في إطار دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير، هي تحديد الجهة القضائية المختصة بالنظر في هذه الدعوى، سواء على مستوى الاختصاص النوعي أو المحلي.

1. الاختصاص النوعي للدعوى

يقصد بالاختصاص النوعي تحديد اختصاص المحكمة بدعوى معينة بالنظر إلى طبيعة الرابطة القانونية محل الحماية بصرف النظر عن قيمتها، ويجد هذا التحديد سنده في مقتضيات 98 من م.ت.د.ع التي تنص على أن مسؤولية المسيرين تثار بمبادرة من الخازن العام للمملكة أو المدير العام للضرائب أو المدير العام

481- الفضالي الطيب: الوجيز في القانون القضائي الخاص، الجزء الثاني، الطبعة الثانية، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، 1998، ص 59.

للمجمازك والضرائب غير المباشرة وذلك حسب نوع وطبيعة الضرائب المتنازع فيها، أمام المحكمة الابتدائية المختصة.

ولقد سار الاجتهاد القضائي في نفس الاتجاه حيث ورد في حثيات الحكم الصادر عن المحكمة الابتدائية بالقنيطرة ما يلي "...وحيث أن الدعوى الحالية مقدمة في إطار مقتضيات المادة 98 من مدونة تحصيل الديون العمومية، التي تنص على اختصاص المحكمة الابتدائية للبت في الدعوى المقدمة في إطار هذه الدعوى.

وحيث أن القانون المذكور يعتبر لاحقا على القانون المتعلق بإحداث المحاكم الإدارية، وتعتبر المادة المذكورة واضحة في إسناد الاختصاص للمحكمة الابتدائية.

وحيث أن الدفع بعدم الاختصاص النوعي لفائدة المحكمة الإدارية، يستوجب فيه القانون البت فيه بحكم مستقل.

وحيث يتعين بناء على ما ذكر الحكم باختصاص هذه المحكمة للبت في الملف"⁴⁸².

وهكذا، أسند المشرع والاجتهاد القضائي بصريح العبارة الاختصاص للمحكمة الابتدائية، إلا أن الأمر يثير بعض الإشكالات، بحيث لم تشر المادة إلى المحكمة المعنية، فهل ينعقد الاختصاص للمحكمة الابتدائية التي يتواجد بها مقر المحاسب العمومي، أو المقر الاجتماعي للشركة المعنية، أو مكان إقامة مسير الشركة؟

وتجدر الإشارة إلى أن بعض الكتابات قد أشارت صراحة إلى المحكمة الابتدائية التي يتواجد بها المقر الاجتماعي للشركة، وذلك استنادا إلى ما ورد بالدورية التوضيحية المتعلقة بتحصيل الديون العمومي الصادرة عن الخزينة العامة للمملكة.

لكن بالرجوع إلى المذكرة السالفة الذكر نجد أنها لم تشر إلى المحكمة المعنية، بل تم فقط التأكيد على أن الاختصاص في دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير، يعود إلى المحكمة الابتدائية المختصة شأنها في ذلك شأن ما تم التنصيص عليه بمدونة تحصيل الديون العمومية"⁴⁸³.

ولتأكيد فإن قواعد الاختصاص النوعي تعتبر من النظام العام، ويحق للأطراف الدفع بعدم الاختصاص النوعي قبل كل دفع أو دفع، ولا يمكن إثارة هذا الدفع في طور الاستئناف إلا بالنسبة للأحكام الغيابية، ويجب على من يثير الدفع أن يبين المحكمة التي ترفع إليها القضية وإلا كان الطلب غير مقبول.

482- حكم رقم 1026 بتاريخ 2005/09/21 صادر عن المحكمة الابتدائية بالقنيطرة، غير منشور.

483- Instruction Relative Au Recouvrement Des Créances Publiques : Mais, 2011, P 183. "La mise en cause de la responsabilité des gérants, administrateurs et autres dirigeants de droit ou de fait de sociétés ou d'entreprises intervient à l'initiative du Trésorier Général du Royaume, qui assigne les auteurs de manœuvres frauduleuses visés à l'article 98 du Code de recouvrement, devant le tribunal de première instance compétent".

وهو ما تم نقله إلى اللغة العربية كالآتي: "يتم إثارة دعوى مسؤولية المديرين والمتصرفين والمسيرين الآخرين القانونيين أو الفعليين للشركات أو المقاولات، بمبادرة من الخازن العام للمملكة في مواجهة مرتكبي الأعمال التدليسية المشار إليهم في المادة 98 من مدونة التحصيل أمام المحكمة الابتدائية المختصة".

إذ قبل الدفع، يتم رفع الملف إلى المحكمة المختصة التي تكون الإحالة عليها بقوة القانون وبدون صائر، ويمكن إثارة الدفع بعدم الاختصاص النوعي تلقائيا من طرف الجهة القضائية المعروضة عليها الدعوى⁴⁸⁴، وذلك خلافا لقواعد الاختصاص المحلي التي لا تعتبر من قبيل النظام العام.

2. تحديد الاختصاص المحلي للدعوى

يقصد بالاختصاص المحلي توزيع القضايا توزيعا جغرافيا بين محاكم الطبقة الواحدة على أساس الموقع أو المكان، فقواعده هي التي تحدد المنازعات الداخلة في الدائرة الإقليمية لكل محكمة، أي معرفة المحكمة التي سترفع إليها الدعوى من الناحية المكانية أو الجغرافية، لأن قواعد الاختصاص المحلي تبني في الغالب على اعتبارات محلية أو إقليمية، كموطن الخصوم أو محل الأموال موضوع النزاع، ومفاد ذلك أن محكمة الموطن الحقيقي أو المختار المدعى عليه هي المختصة مكانيا للبت في النزاع.

وإذا لم يكن لهذا الأخير موطن أو محل إقامة بالمغرب، يمكن تقديم الدعوى أمام محكمة موطن أو إقامة المدعي أو أحد منهم عند تعددهم⁴⁸⁵.

وتقام الدعاوى المتعلقة بالضرائب المباشرة والضرائب البلدية، أمام محكمة المكان الذي تجب فيه تأدية الضريبة⁴⁸⁶.

ولقد جعل المشرع الجبائي⁴⁸⁷ المكان الذي تجب فيه تأدية الضريبة هو مكان الذي تفرض فيه الضريبة، أي المقر الاجتماعي للشركة.

إلا أنه في إطار دعوى المسؤولية الخاصة للمسير فبعد استنفاذ إجراءات التحصيل الجبري في مواجهة الشركة أمام المحاكم المختصة التي يتواجد بها المقر الاجتماعي للشركة أو المقابلة المدينة بالدين الضريبي المطالب به، واستحالة التحصيل، يتم متابعة المسير بدعوى المسؤولية التضامنية والشخصية للمسير عن أداء الديون الضريبية الواجبة على الشركة أمام المحاكم الابتدائية للموطن الحقيقي أو المختار للمسير.

وهو ما صار عليه الاجتهاد القضائي بحيث أن جل الدعاوى التي رفعت في إطار دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير، تم تقديمها أمام المحاكم الابتدائية للمملكة التي يتواجد بها محل إقامة المدعى عليه أي مسير الشركة.

484 - الفصل 16 من قانون المسطرة المدنية.

485 - الفصل 27 من قانون المسطرة المدنية.

486 - المادة 28 من قانون المسطرة المدنية.

487 - تنص المادة 18 من المدونة العامة للضرائب على أنه: "تفرض الضريبة على الشركات بالنسبة إلى مجموع حاصلاتها وأرباحها ودخولها في المكان الذي يوجد به مقرها الاجتماعي أو مؤسستها الرئيسية بالمغرب".

إلا أن بعض التشريعات المقارنة⁴⁸⁸ جعلت الاختصاص في دعوى المسؤولية الجبائية الخاصة للمسير يرجع إلى المحكمة التي بدائرتها مقر المحاسب المكلف بالتحصيل، كما مكنته من رفع الدعوى بنفسه دون الحصول على تفويض من المكلف العام بنزاعات الدولة وذلك تماما كالقضايا الجبائية التي تباشر فيها الإدارة الجبائية قضاياها بنفسها ودونما تفويض⁴⁸⁹.

ولعل المشرع المغربي أحسن صنعا في عدم تمكين المحاسب العمومي من تحريك الدعوى بصفة مباشرة، بحيث أن إثارة المحاسب للدعوى من تلقائي نفسه دون الحصول على تفويض من قبل ذوي الصفة والمصلحة في إثارة دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير، يمس بالحماية القانونية التي أقرها المشرع الجبائي للمدين بالضريبة أثناء مباشرة إجراءات التحصيل الجبري للدين المطالب به، فتقييد سلطة المحاسب المكلف بالتحصيل في تحريك هذه الدعوى من تلقاء نفسه ضمانا أساسية لمسير الشركات التجارية، وذلك نظرا لخطورتها على الذمة الشخصية المالية للمسيرين، ودرءا للتوسع في أعمالها.

البند الثاني: أجل تحريك دعوى المسؤولية الضريبية

لم يتطرق المشرع إلى تحديد أجل معين ترفع فيه الدعوى ضد مسير الشركة، لذا يبقى الأجل مفتوحا أمام الخازن العام للمملكة أو المدير العام للضرائب أو المدير العام لإدارة الجمارك والضرائب المباشرة، لإثارة دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير، في أي وقت مادامت الضرائب المطالب بها لم يطلها التقادم، وكذا الإجراءات المتخذة في مواجهة المدين الأصلي بالدين الضريبي.

الأمر الذي تم التأكيد عليه في دورية تحصيل الديون العمومية الصادرة عن الخزينة العامة والتي ورد فيها ما يلي: "لم ينص القانون على أجل لرفع هذه الدعوى، والتي يمكن إثارتها طالما أن المستحقات المعنية لم يطلها التقادم"⁴⁹⁰.

كما أن القاضي الذي ترفع أمامه الدعوى هو الذي يرجع إليه أمر التحري عن سقوط أو عدم سقوط الدين الضريبي والإجراءات المسطرية بالتقادم.

وبخصوص مسير الشركة، تبقى مسألة التقادم بمثابة استثناء هام من القاعدة العامة، إذ باستطاعته أن يعتمد في دفع المسؤولية الضريبية عنه، على واقعة التقادم وفقا لأحكام المادة 123 من م.ت.د.ع، وقواعد الالتزامات والعقود وفق المادتين 381 و382 من ق.ل.ع، ما دام القاضي الذي يبت في الدعوى لا يجوز له التصريح أو الحكم بإدانة مسير الشركة، في حق دين سقط بالتقادم⁴⁹¹.

488- ينص الفصل 28 سابعاً من مجلة المحاسبة العمومية التونسية على أنه: "...وذلك حكم صادر بناء على دعوى يرفعها المحاسب العمومي المكلف بالاستخلاص أمام المحكمة الابتدائية التي يوجد مقره بدائرتها..."

489- كمال العياري: المسير في الشركات التجارية، الجزء الأول، شركات الأشخاص، مجمع الأطرش للكتاب المختص، تونس، 2014، ص 211-212.

490-Instruction Relative Au Recouvrement Des Créances Publiques : Mais, 2011, p184. " La loi n'ayant pas prévu de délai pour cette assignation, celle-ci peut intervenir tant que la créance en cause n'est pas prescrite".

491- جهد كان حجيبة: مرجع سابق ص 236-237.

إلا أن الأمر يطرح جملة من الإشكالات، بحيث في هذه الحالة، تتمسك الإدارة الجبائية بالدفع بأن تقادم الديون الضريبية محل النزاع من طرف المسير، يجب أن يثار أمام المحكمة الإدارية، وذلك عملاً بمقتضيات المادة 141 من م.ت.د.ع، في حين يتمسك المسير بأن إثارة تقادم الديون محل النزاع، يرجع فيه الاختصاص إلى المحكمة الابتدائية وليس المحكمة الإدارية، بحيث أن المحكمة الابتدائية بصفتها قاضي دعوى المسؤولية الضريبية لمسيري الشركات، تكون مختصة بالبت في جميع الطلبات والدفع التي تدخل في إطار الدعوى المستند من فوات الأجل.

وإذا كان المشرع قد جعل أجل دعوى المسؤولية الضريبية للمسير مماثلاً لأجل تقادم حق المحاسب المكلف بالتحصيل الجبري، فإن ذلك لا يخرج الدفع المستند من فوات الأجل عن نطاق اختصاص قاضي الدعوى، ولا يمكن للخبينة أن تعترض على هذا الحل من خلال التمسك بأن قاضي المسؤولية غير مختص بتطبيق المادة 123 من م.ت.د.ع، لأن القاضي عندما يكون مختصاً بالبت في أحد الدفع أو الطلبات، فإنه يكون ملزماً بتطبيق جميع النصوص القانونية التي يتعين الرجوع إليها للفصل في النزاع.

ولو سلمنا بخلاف ذلك لوجد قاضي المسؤولية نفسه عاجزاً عن البت في مدى توافر الشروط الشكلية لإقامة دعوى المسؤولية، وهكذا كيف يمكن للقاضي القول بتوافر الأشخاص المتابعين على صفة مسيري الشركات دون تطبيق قانون الشركات؟ وكيف يمكن له أن يقول بتوافر شرط المصلحة في الدعوى للخازن العام للمملكة المتمثل في كون المسيرين ليسوا ملزمين بأداء ديون الشركة تطبيقاً لأحكام أخرى إذا منعنا قاضي المسؤولية من تطبيق هذه الأحكام الأخرى؟ وكيف يمكن له معرفة ما إذا كانت المبالغ مستحقة أو لا دون الرجوع إلى مدونة تحصيل الديون العمومية؟ وكيف يمكن له التحقق من ثبوت الأعمال التدليسية دون الرجوع إلى القوانين الضريبية المختلفة المنظمة للضرائب محل النزاع سواء فيما يخص وعاءها أو تحصيلها؟ وكيف يمكن له القول بتوافر شرط استحالة التحصيل دون الرجوع إلى مدونة تحصيل الديون العمومية؟

الأمر الذي استقر عليه الاجتهاد القضائي الفرنسي، بحيث جعل اختصاص قاضي دعوى المسؤولية الضريبية للمسير بالبت في الدفع المستند من فوات الأجل في عدة قرارات، نذكر منها قرار محكمة النقض الفرنسية والذي ورد في حيثياته ما يلي: "حيث أخذ على القرار أنه أكد الحكم في الحين - حسب الطعن بالنقض - أن المنازعات المنصبة على الالتزام بالأداء، ومقدار الدين واستحقاق الضريبة المباشرة يدخل في نطاق اختصاص القاضي الإداري، من هنا ينتج أنه بتصريح محكمة الاستئناف بكونها مختصة بالبت في الدفع بالتقادم المثار من طرف السيد بودسون، المدين المتضامن بالضرائب المباشرة المستحقة في مواجهة الشركة ديفيسكو، تكون محكمة الاستئناف قد بتت في منازعة تدخل في نطاق الاختصاص الحصري للقاضي الإداري، وأنها تجاوزت على هذا النحو سلطاتها وخرقت المادة L.281 من كتاب المساطر الضريبية؛

لكن حيث إن محكمة الاستئناف كانت وحدها المختصة بالبت في حجز ما للمدين لدى الغير، وأنه لم يكن محل النزاع تقادم إصدار السندات التنفيذية وإنما تقادم المتابعات التي حركها المحاسب بهدف أداء الضريبة،

وأنة في ظل هذه الشروط كانت محكمة الاستئناف محقة عندما صرحت باختصاصها في معاينة اكتساب تقادم الدعوى في إطار الطعن المعروض عليها، وأن الوسيلة غير مؤسسة⁴⁹².

وعلى هذا الأساس، لإدانة مسيري الشركة بدعوى المسؤولية الضريبية الخاصة يجب أن تكون الديون الضريبية موضوع الدعوى لم تسقط بالتقادم، والتزام المحاسب المكلف بالتحصيل باحترام الإجراءات المسطرة المحدد قانوناً.

إذ تبقى الغاية من إثارة المسؤولية الضريبية لمسيري الشركة، هي إحلال المسيرين محل الشركة في أداء الديون الضريبية نتيجة ارتكابهم لأفعال مخالفة للقانون كالغش والتدليس وخيانة الأمانة، وبالتالي إمكانية سداد ديون الشركة من الذمة الشخصية المالية للمسير.

الفرع الثاني: آثار إدانة المسير بالمسؤولية الضريبية الخاصة

يخضع الحكم القاضي بالمسؤولية الضريبية الخاصة للمسير للسلطة التقديرية لقاضي المسؤولية بعد دراسة مدى توافر شروط تطبيق مقتضيات المادة 98 من م.ت.د.ع على النازلة المعروضة أمام أنظاره.

وفي حالة تصريحه بقيام المسؤولية التضامنية للمسير عن أداء الديون الضريبية للشركة التي يسيرها، تصبح الإدارة الجبائية تتمتع بحق قانوني يخول لها مباشرة إجراءات التحصيل في مواجهة المسير عوض الشركة المدينة بالدين الضريبي.

لكن الإشكال الذي يطرح في هذه الحالة هو: هل تنفيذ الحكم القاضي بمسؤولية المسير التضامنية، يقتضي من الإدارة الجبائية الحصول على سند تنفيذي جديد، يتم إصداره من قبل إدارة الضرائب موجهاً شخصياً للمسير، أي يحمل الاسم الشخصي والعائلي للمسؤول بالتضامن؟

وعلى افتراض إلزامية ذلك فكيف يتم تحويل الالتزام الضريبي من المدين الأصلي إلى المدين بالتضامن؟ أم أنه تتم متابعة المسير بناء على السند التنفيذي الموجه للشركة مع العلم أن السندات التنفيذية يجب أن تحمل

492- قرار محكمة النقض الفرنسية، ملف عدد 91-18632 المؤرخ في 12/07/1993.

اختصاص قاضي المسؤولية بالبت في الدفع المستمد من فوات الأجل:

"attendu qu'il est reproché à l'arrêt d'avoir confirmé le jugement alors, selon le pourvoi, que les contestations portant sur l'obligation de payer, sur le montant de la dette et sur l'exception de prescription opposée par M.BODSON, codébiteur solidaire d'impôts directs dus par la société DIFUSCO, la cour d'appel s'est prononcée sur une contestation qui relevait de la compétence exclusive du juge administratif, qu'elle a ainsi excédé ses pouvoirs et violé l'article L.281 du livre des procédures fiscales.

Mais attendu que la cour d'appel était seule compétente pour statuer sur la saisie-arrêt, qu'était en cause non la prescription de l'émission des titres exécutoires mais celle des poursuites exercées par le comptable en vue du paiement de l'impôt, que dans ces condition c'est à bon droit que la cour d'appel a dans le cadre de sa saisine, retenu sa compétence pour constater l'acquisition de la prescription de l'action, que le moyen n'est pas fondé".

أسماء الأشخاص المدينين بالضريبة شخصياً⁴⁹³، ولا يمكن متابعة المدين بالضريبة بناء على سند تنفيذي لا يحمل اسمه الشخصي والعائلي؟

وبناء على مقتضيات المادة 93 من م.ت.د.ع والتي ورد فيها ما يلي: "تعتبر قابلة للتنفيذ، جداول الضرائب وقوائم الإيرادات وسندات التحصيل الأخرى الموضوعة للتحصيل بكيفية قانونية، ضد المدينين المسجلين فيها وضد ذوي حقوقهم وكل الأشخاص الآخرين الذين جعل المدينون موطنهم الجبائي لديهم بموافقتهم".

وعلى هذا الأساس فهل يمكن إدراج مسيرى الشركات ضمن فئة الأشخاص المعنيين بمقتضيات المادة الأنفة الذكر، لا سيما أنها وردت في الباب الرابع المتعلق بالتزامات الأغيار المسؤولين أو المتضامنين؟

وتفاديا لكثرة التأويلات وتضارب الآراء في الموضوع، ونظرا لأهمية الدعوى وخصوصيتها بالنسبة للإدارة الجبائية، اعتبر الحكم المتعلق بإدانة المسير بالمسؤولية التضامنية عن أداء الديون الضريبية للشركة، ليس سند تنفيذي في حد ذاته وإنما سنداً رسمياً يحل محل السند التنفيذي الذي كان أساساً للمطالبة بالديون الضريبية المدينة بها يتم بموجبه متابعة المسير بإجراءات تحصيل الدين الضريبي وفق مقتضيات المادة 29 من م.ت.د.ع.

مما يدفعنا إلى دراسة الآثار المترتبة عنه بالنسبة لطرفيه، باعتباره سنداً رسمياً، يخول للإدارة الجبائية مباشرة إجراءات التنفيذ الجبري في مواجهة الأغيار المتضامنين المشار إليهم في المواد من 93 إلى 99 من م.ت.د.ع ومن ضمنهم مسيرو الشركات التجارية، وذلك بنفس طرق استخلاص الديون الضريبية بالنسبة للمدين الأصلي دون اللجوء إلى القضاء.

الفقرة الأولى: الآثار المتعلقة بالإدارة الجبائية

يعد صدور الحكم بإدانة المسير بالمسؤولية الضريبية نقطة تحول مهمة بالنسبة للإدارة الجبائية، إذ تصبح تتوفر بموجبه على سند رسمي يترتب عنه تحويل الالتزام الضريبي من المدين الأصلي أي الشركة إلى المدين بالتضامن أي المسير.

ولعل أهم الآثار الإيجابية المترتبة عن النطق بالحكم بإدانة المسير بالمسؤولية التضامنية مع الشركة في أداء ديونها الضريبية، هي تخويل الإدارة الجبائية - باعتبارها الدائن الوحيد المستفيد من إدانة مسير الشركة بدعوى المسؤولية الضريبية - الحق في متابعة مسيرى الشركة في ذمتهم الشخصية المالية بناء على حكم قضائي، والذي يعد بمثابة سند رسمي، تتمكن بموجبه الإدارة الجبائية من ممارسة جميع حقوقها المترتبة عن الالتزام التضامني للمسيرين المسؤولين تقصيرياً عن تعذر تحصيل الدين الضريبي، وذلك إذا لم يكونوا ملزمين بأداء ديون الشركة طبقاً لمقتضيات قانونية سابقة.

493- تنص الفقرة الثالثة من المادة 5 من م.ت.د.ع على أنه: "ويرسل إعلام الضريبة عن طريق البريد إلى كل ملزم مقيد بالجدول أو قوائم الإيرادات...". فالجدول الضريبي أو قائمة الإيرادات عبارة عن لائحة بأسماء الملزمين الأصليين بالضريبة وعناوينهم ومبالغ الضريبة الواجة عليهم وغيرها من البيانات المفيدة في تأسيس الضريبة وتصفيها باسم المعني بها سواء كان شخصاً طبيعياً أو معنوياً.

البند الأول: متابعة المسؤولين المدينين بالالتزام التضامني

تشكل المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير ضماناً إضافية من الضمانات التي تحمي حقوق الإدارة الجبائية من الضياع، إذ يترتب عنها بقوة القانون تحميل الذمة المالية الشخصية للمسير كل الديون الضريبية المدينة بها الشركة في حالة عجزها عن الوفاء بديونها الضريبية.

ولعل من أهم ضوابط هذه المسؤولية، هي عنصر التضامن الذي يميزها باعتبارها مسؤولية تقصيرية قائمة على الخطأ الواجب الإثبات⁴⁹⁴.

ويتخذ هذا التضامن نوعان، فهو من جهة تضامن للمسير مع الشركة، ومن جهة ثانية ينصرف إلى المسيرين الآخرين باعتبارهم طرفاً مديناً ومسؤولاً عن أداء ديون الشركة، مما يفيد أن التضامن في إطار المادة 98 من م.ت.د.ع هو تضامن سلمي ينتج عن تعدد المدينين في علاقة مديونية اتجاه دائن واحد أو أكثر، ويكون هؤلاء المدينين في ذات المركز، بحيث يستطيع الدائن أن يطالب أي منهم بكل الدين.

أولاً: الالتزام التضامني للمسيرين مع الشركة

إن تضامن المسير مع الشخص المعنوي الذي يمثله أي الشركة يعد بمثابة ضماناً إضافية للإدارة الجبائية في حالة عدم ملاءة الذمة المالية للشركة، بحيث لا مجال للرجوع على المسير إلا إذا تعذر تحصيل الضرائب المدينة بها الشركة، مما يجعل الأمر يشبه إلى حد كبير الكفالة⁴⁹⁵ التي يتعهد بموجبها الكفيل بأن يفي للدائن بالالتزام الذي له في ذمة مدينه إذا لم يقم هذا الأخير بالوفاء به، وبالتالي تجريد المدين الأصلي من أمواله قبل الرجوع على الكفيل.

وإذا كان مصدر الكفالة هو القانون أو الاتفاق بين الطرفين فإن أساس المسؤولية التضامنية للمسير مع الشركة هو القانون وذلك وفقاً لمقتضيات المادة 98 من م.ت.د.ع.

وفي هذه الحالة يسأل المسير عن أخطائه الشخصية أي الأعمال التدليسية التي قام بها بمفرده، ونتج عنها إلحاق الضرر بالإدارة الجبائية أي استحالة تحصيل الديون الضريبية، ولا يسأل عن أخطاء غيره من المسيرين.

إذ يعد تقرير مسؤولية المسير الشخصية المالية في دعوى المسؤولية الضريبية باعتباره متضامن مع الشركة في أداء ديونها الضريبية حلاً مقبولاً ومبرراً، يمكن بموجبه جبر الضرر الذي لحق الإدارة الجبائية من جراء صدور التصرف الضار بصورة فردية من قبل مسير واحد محدد، ولا ينسب إلى المسيرين الآخرين، بحيث يكون المسير في هذه الحالة هو المسؤول الوحيد عن خطأه الشخصي دون باقي المسيرين، كالحالة التي يرتكب فيها المسير

494- تتجلى أهمية التمييز بين الخطأ المفترض والخطأ الواجب الإثبات في دعاوى التعويض الناتجة عن المسؤولية التقصيرية في أن الخطأ المفترض هو قرينة بسيطة قابلة لإثبات العكس، عن طريق نفي الخطأ من جانب المسؤول أو المدعى عليه، أو عن طريق نفي العلاقة السببية بين الخطأ المفترض من جانبه والفعل الضار، بأن يثبت أن الضرر قد وقع نتيجة قوة قاهرة أو حادث فجائي أو خطأ الغير. في حين أن الخطأ الواجب الإثبات من طرف المضرور يلقي على عاتق المدعي ضرورة إقامة الدليل على نقص مسؤولية المدعى عليه لقبول دعوى المسؤولية والحكم بالتعويض على المسؤول.

495- عرف الفصل 117 من ق.ل.ع الكفالة بأنها: "عقد بمقتضاه يلتزم شخص للدائن بأداء التزام المدين إذا لم يؤده هذا الأخير بنفسه".

بصفته متصرفاً أو مديراً عاماً أو مديراً عاماً منتدباً، أو رئيساً لمجلس الإدارة أو مديراً عاماً وحيداً خطأً في ممارسة مهامه عند القيام بمهمة موكولة إليه أو عند تنفيذ تفويض خاص، أو عند إبرام إحدى الاتفاقيات مع الشركة دون الحصول على ترخيص مسبق.

فالأصل في مسؤولية المسير الضريبية الخاصة ببناء على مقتضيات المادة 98 من م.ت.د.ع أنها مسؤولية تضامنية للمسير مع الشركة بعد معاينة السلطة القضائية مدى تحقق شروط قيامها، ولا يقرر التضامن بين باقي المسيرين إلا استثناء وفي الأحوال التي يقرها القانون، لكن الصيغة الجماعية للإدارة وتسيير الشركات التجارية عادة ما يترتب عنها أخطاء جماعية أو مشتركة بين سائر المسيرين تقتضي مسائلتهم عنها بصفة تضامنية فيما بينهم.

ثانياً: الالتزام التضامني بين مسيرى الشركة

لم تتطرق المادة 98 من م.ت.د.ع إلى مدى المسؤولية التضامنية لمسيرى الشركة باعتبارهم مدينين متضامين فيما بينهم نتيجة ارتكابهم أخطاء مشتركة في الإدارة والتسيير ترتب عنها إلحاق الضرر بالإدارة الجبائية.

إذ اكتفت المادة الآنفة الذكر بالتنصيص على المسؤولية التضامنية للمسيرين مع الشركة فقط، دون تنظيم مدى المسؤولية التضامنية فيما بينهم باعتبارهم مدينين متضامين.

وأمام هذا الفراغ التشريعي لا يسعنا سوى الرجوع إلى مقتضيات التضامن المنصوص عليها في قانون الالتزامات والعقود⁴⁹⁶، والتي تعتبر بمثابة الشريعة العامة للالتزامات التضامنية مهما كان مصدرها إلا ما استثنى منها بنص صريح.

والتي يتضح من خلالها أن المشرع المغربي يأخذ بقاعدة عامة مفادها أن التضامن لا يفترض بين المدينين افتراضاً وأنه يتعين الاتفاق عليه صراحة بين المتعاقدين أو أن ينص عليه القانون نفسه أو أن يكون نتيجة مباشرة لطبيعة المعاملة⁴⁹⁷.

وعلى ذلك، فإنه من الطبيعي أن التضامن لا يفترض في مجال المسؤولية العقدية، وإنما يتقرر بناء على الاتفاق أو القانون أو نتيجة طبيعة المعاملة.

إلا أنه إذا كان للدائن في مجال المسؤولية العقدية إمكانية الاستفادة من ضمان الحصول على حقه بالاتفاق على التضامن، فإن هذا الاتفاق لا مجال له في المسؤولية التقصيرية، إذ أن الضرر لا يمكنه عادة أن يحتاط بالاتفاق مقدماً على تضامن المسؤولين عن الخطأ المشترك قبل ارتكابه.

ومع ذلك، فإن العدالة تقتضي بأن لا يتضرر الدائن من واقعة صدور الخطأ من عدة أشخاص، وأن يضيع عليه جزء من حقه في التعويض في حالة إعسار أحد المسؤولين عن الخطأ المشترك، وخاصة أنه للدائن في

496 - الفصول من 153 إلى 180 من ق.ل.ع.

497 - ينص الفصل 164 من ق.ل.ع على أنه: "التضامن بين المدينين لا يفترض، ويلزم أن ينتج صراحة عن السند المنشئ للالتزام أو من القانون، أو أن يكون النتيجة الحتمية لطبيعة المعاملة".

مجال العقد الاتفاق على ضمانات معينة لاستفاء حقه فضلا عن التضامن، بينما لا يتحقق ذلك في المسؤولية التقصيرية، ولا يعتبر المضرور مخطأ بعدم اتفائه على التضامن، بعكس المسؤولين الذين ارتكبوا الخطأ في مواجهته، فمركز المضرور أولى بالرعاية ويقتضي الأمر ضمان تعويضه عن طريق التزام المسؤولين تضامنيا بدين التعويض، ومن ناحية أخرى فإن انتفاء التضامن بين المسؤولين عن الخطأ المشترك يعطي للمسؤول عن الضرر مركزا أفضل في حالة ارتكاب الخطأ بالاشتراك مع آخرين عنه لو كان الخطأ قد صدر منه وحده، رغم أنه مسؤول عن الضرر في الحالتين⁴⁹⁸.

وعلى هذا الأساس وضمان لحماية المراكز القانونية للمضرور من جراء الخطأ المشترك نص المشرع المغربي على قيام المسؤولية التضامنية في حالة تعدد المسؤولين عن الضرر الواحد الناتج عن الخطأ المشترك، حيث قضت المادة 99 من ق.ل.ع على أنه: "إذا وقع الضرر من أشخاص متعددين عملوا متواطئين، كان كل منهم مسؤولا بالتضامن عن النتائج، دون تمييز بين من كان منهم محرضا أو شريكا أو فاعلا أصليا"⁴⁹⁹.

أما في حالة تعدد المسؤولين عن الضرر وتعذر تحديد الفاعل الأصلي من بينهم أو تعذر تحديد النسبة التي شارك بها في الضرر، فإنهم يعتبرون جميعا مسؤولون عن هذا الضرر على وجه التضامن فيما بينهم⁵⁰⁰.

وعليه إذا تعدد المسؤولون عن عمل ضار كانوا متضامنين في التزاماتهم بتعويض الضرر، وتكون مسؤولية المشتركين في هذا الخطأ مسؤولية تضامنية وترتب جميع آثار التضامن، الأمر الذي يجعل أساس المسؤولية التضامنية بين المسؤولين يكمن في ذلك الخطأ المشترك الذي تم ارتكابه من طرفهم جميعا بحيث تعذر معه تحديد المسؤول الأصلي عن وقوع الفعل الضار.

ونظرا لأن التضامن في ميدان المسؤولية العقدية يتم بالاتفاق أو القانون عكس المسؤولية التقصيرية، فإن القضاء المغربي استقر على أنه عند معالجة أحكام المسؤولية التقصيرية للمشاركين في الخطأ يتم الاستناد إلى المسؤولية المجتمعة أو بالتضام⁵⁰¹ وليس بناء على المسؤولية التضامنية.

الأمر الذي يجعل المادة 98 من م.ت.د.ع عبارة عن حالة من حالات تطبيق التضام بين المدينين لعدة اعتبارات أهمها:

- أن علاقة كل من المسيرين بالإدارة الجبائية علاقة مستقلة أصلا؛
- استقلال المصدر المنشئي لمسؤولية المسيرين التضامنية عن أداء الديون الضريبية للشركة عن مصدر مسؤولية الشركة التي يتولون تسييرها، بحيث إذا كان أساس مديونية الشركة اتجاه الإدارة الجبائية هو

498- أحمد شوقي محمد عبد الرحمان: الالتزام التضامني للمسؤولين تقصيرا في مواجهة المضرور، المطبعة العربية الحديثة، القاهرة، 1980، ص 4-5.

499- الفصل 99 من ق.ل.ع.

500- ينص الفصل 100 من ق.ل.ع على أنه: "يطبق الحكم المقرر في الفصل 99، إذا تعدد المسؤولون عن الضرر وتعذر تحديد فاعله الأصلي، من بينهم، أو تعذر تحديد النسبة التي ساهموا بها في الضرر".

501- عمر الأزمي الإدريسي: الالتزام التضامني بالتعويض- دراسة مقارنة في إطار المسؤولية التقصيرية، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون الخاص، كلية الحقوق، أكادال، الرباط، السنة الجامعية 2007-2008، ص 54-56.

حدوث الواقعة المنشئة للضريبة مثلاً ممارسة النشاط التجاري الخاضع للضريبة، فإن مصدر وأساس مسؤولية المسيرين المتضامنين عن أداء الديون الضريبية للشركة هو ارتكابهم للأعمال التدليسية التي أحالت دون تحصيل الديون الضريبية الواجبة والمستحقة على الشركة.

وعليه يختلف التضامم عن التضامن⁵⁰² في تعدد مصادر الالتزام، فالتضامن متفق عليه سلفاً ومصدره واحد بالاتفاق الصريح أو بالقانون، أما التضامم فمصادره متعددة إذ يقوم نظامه عن طبيعة الأشياء ذاتها مما يترتب عنه استقلال التضامن عن التضامم في بعض الآثار القانونية، لا سيما النيابة التبادلية بين المدينين⁵⁰³، لكن رغم ذلك فإنهما يفيدان نفس المعنى في مواجهة الطرف المستفيد منهما وهو المضرور، إذ أن أداء التعويض عن الضرر المشترك لا يكون إلا مرة واحدة⁵⁰⁴، وأن للدائن أن يرجع على أي من المدينين ليطالبه بكل الدين، ويترتب

502- إن أحدث النظريات التي استقرت فقها وقضاء في التفرقة بين الالتزام التضامني والالتزام التضاممي مرجعها أن هناك بعض الظروف التي لا يمكن أن تطبق فيها أحكام التضامن بجميع آثاره وخاصة القانونية منها بالرغم من وجود عدة مدينين يجب عليهم الوفاء بكل الدين للدائن، ويحدث ذلك عندما يكون هذا الموقف ناشئاً من طبيعة الأشياء ذاتها، لا من نص القانون أو الاتفاق، ولذلك فإن أفضل السبل للتفرقة بين الالتزام التضاممي والالتزام التضاممي هي الوقوف على الخصائص العامة المميزة لكل منهما وذلك من حيث المصدر والآثار والطبيعة القانونية وذلك على النحو التالي:

- أوجه التشابه والاختلاف بين الالتزام التضاممي والالتزام التضاممي من حيث المصدر:

يتفق التضامن والتضامم في أنه يوجد في كل من الالتزامين مدينين متعددين وأن كلا من هؤلاء مسؤول عن الدين كله في مواجهة الدائن، إلا أنهما يختلفان بعد ذلك من حيث المصدر، فالمصدر في الالتزام التضاممي هو الاتفاق أو نص القانون، بينما يقوم نظام الالتزام التضاممي عن طبيعة الأشياء ذاتها، حيث يوجد في التضامن مدينين ملتزمين في مواجهة الدائن بالتزامات متماثلة نتيجة الصدفة البحتة أو نتيجة لظروف معينة لا دخل للدائن فيها، عكس التضامن الذي يركز على اتفاق مسبق أو نص في القانون، ويكون للدائن أن يطالب أيًا من المدينين بالوفاء بكل الدين في التضامن، أما في التضامم فلا يوجد ثمة اتفاق مسبق بين المدينين والدائن بأن يضعوا ديونهم معا في دين واحد قبل الدائن، بل إن كل واحد منهم يكون مسؤولاً منذ البداية بالدين كله في مواجهة الدائن، فشركة التأمين مثلاً مسؤولة عن تعويض الضرر بالكامل في مواجهة المضرور لأن عقد التأمين يلزمها بذلك.

- أوجه التشابه والاختلاف بين التضامن والتضامم من حيث الآثار:

للدائن في كل من الالتزام التضاممي والالتزام التضاممي أن يرجع على أي من المدينين ليطالبه بكل الدين، ويترتب على الوفاء بالدين من أحد المدينين براءة ذمة الباقيين جميعاً، إلا أن الالتزام التضاممي يختلف عن الالتزام التضاممي في أن التضامن يستوجب وجود مصلحة مشتركة بين المدينين وبالتالي وجود النيابة التبادلية فيما بينهم، ولذلك ينشأ عن هذه النيابة آثار ثانوية يقرها القانون نفسه أو يقرها القضاء في بعض الأحوال، بينما لا ينتج التضامم هذه الآثار الثانوية لعدم وجود مصلحة مشتركة بين المدينين المتضامنين وبالتالي تنعدم النيابة التبادلية فيما بينهم.

- أوجه التشابه والاختلاف بين التضامن والتضامم من حيث الطبيعة:

إن القاعدة العامة في الالتزام التضاممي نظراً لطبيعته هي انقسام الدين على مجموع المدينين المتضامنين بحيث يكون لمن وفي منهم بالدين للدائن أن يرجع على الآخرين كل بقدر حصته في الدين، وحق الرجوع هذا إما أن يكون بالدعوى الشخصية أو بدعوى الحلول، أما في الالتزام التضاممي فإن الرجوع فيه ليس مبدأ عاماً، حيث يتوقف الأمر على طبيعة كل حالة من حالات التضامم على حدة، وهكذا نجد أنه لا توجد قاعدة عامة في انقسام الدين في الالتزام التضاممي بينما نجد أن القاعدة العامة في الالتزام التضاممي هي انقسام الدين على مجموع الملتزمين بالتضامن.

للمزيد أنظر:

- نبيل إبراهيم سعد: النظام ومبدأ عدم افتراض التضامن، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1987 ص 35.
 - أنور العروسي: التضامن والتضامم والكفالة في القانون المدني، مطبعة دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 1999، ص 255.
 - كمال آيت عبد الواحد: الالتزام التضامني للمسؤولين تقصيرياً- دراسة في التشريع المغربي والمقارن- رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة، جامعة القاضي عياض، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، مراكش، السنة الجامعية 2002-2003، ص 103.
- 503- يأخذ المشرع المغربي بخصوص الآثار الثانوية للتضامن بقاعدة أساسية مفادها أن النيابة التبادلية تقوم فيما ينفع لا فيما يضر ويترتب على هذه القاعدة نتيجتان أساسيتان:

- النتيجة الأولى: أن كل عمل يقوم به أحد الملتزمين بالتضامن ويكون من شأنه الإضرار بالآخرين لا يسري أثره في حقهم.

- النتيجة الثانية: أن الأعمال النافعة التي يقوم بها أحد المتضامنين يستفيد منها الباقيون.

504- ينص الفصل 166 من ق.ل.ع. على أنه: "يثبت التضامن بين المدينين، إذا كان كل منهم ملتزماً شخصياً بالدين بتمامه، وعندئذ يحق للدائن أن يجبر أي منهم على أداء هذا الدين كله أو بعضه لكن لا يحق له أن يستوفيه إلا مرة واحدة".

عن الوفاء بالدين من قبل أحد المسؤولين براءة ذمة باقي المشتركين في وقوع الضرر، ويكون من حق دافع التعويض الرجوع على الآخرين بالمبالغ التي تتناسب مع حجم الخطأ الذي ساهم به كل واحد منهم في وقوع الضرر، وحق الرجوع هذا يكون إما بإقامة الدعوى الشخصية أو بدعوى الحلول.

وانطلاقاً من هذا الأساس فالتضامن بين المسيرين في إطار دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة لمسيري الشركة ينتج كافة آثاره القانونية الرئيسية باستثناء الآثار الثانوية باعتباره حالة من حالات التضامم والتي تتجسد فيما يلي:

- للإدارة الجبائية أن تستوفي الدين كله من أي من المسيرين المتضامنين، في المقابل يملك المسير المتابع في هذه الحالة الحق في التمسك بأوجه الدفاع الخاصة به وبالأوجه المشتركة بين المسيرين جميعاً.
- ينقضي الالتزام في حق جميع المسيرين المتضامنين بالوفاء، أو بإحدى الأسباب التي حددها المشرع لانقضاء الالتزامات كالتقادم مثلاً⁵⁰⁵.

وعليه إذا تعذر تحصيل الضرائب نتيجة ارتكاب مسيرو الشركة أعمال تدليسية بصفة جماعية، يعتبر جميعهم مسؤولين عن التعويض الكامل وكل منهم ملزم بالدين كما لو كان قد تسبب في الضرر منفرداً.

الأمر الذي يجعل التضامن بين المسيرين في دعوى المسؤولية الضريبية يشكل ضماناً فعالاً للإدارة الجبائية ضد الإعسار الذي قد يصيب أحدهم، بحيث يجوز للإدارة الرجوع على أي منهم لتستخلص كامل الدين، فإقرار هذا المبدأ في هذه الدعوى يزيد بصورة مباشرة في ضمان الإدارة بحيث أن ضمانها العام عوض أن يقتصر على أموال مدين واحد تنضاف إليه أموال عدة مدينين⁵⁰⁶.

وفي جميع الأحوال، فإن إدانة المسير بالمسؤولية التضامنية عن أداء ديون الشركة يخول للمحاسب المكلف بالتحصيل الحق في متابعة مسيري الشركة بصفة فردية أو تضامنية وذلك حسب الحالة، في ذمتهم المالية الشخصية لاستخلاص الديون الضريبية المدينة بها الشركة اتجاه الإدارة الجبائية.

البند الثاني: الإدارة الجبائية كدائن في الالتزام التضامني للمسيرين

لقد عمد المشرع عند سنه لجملة من القواعد القانونية سواء في قانون الشركات التجارية أو مدونة التجارة أو القانون الجبائي، ليس فقط لتوسيع نطاق مسؤولية مسيري الشركات التجارية بشكل عام، بل إلى حماية الأغيار المتعاملين معها، وذلك بوضع العديد من الضمانات القانونية التي توفر لكتلة الدائنين حماية شاملة تزيد من قدرتهم على استيفاء حقوقهم، ومن بين هذه الضمانات التنصيب على المسؤولية التضامنية للمسير عن أداء ديون الشركة في العديد من النصوص القانونية المتفرقة كما سبق دراسة ذلك بالتفصيل.

505- الفصل 319 من ق.ل.ع.

506- مأمون الكزبري: نظرية الالتزامات في ضوء قانون الالتزامات والعقود المغربي، الجزء الثاني أوصاف الالتزام وانتقاله وانقضاؤه، الطبعة الثانية، مطابع دار القلم، بيروت، لبنان، 1974، ص 149.

لكن المشرع الجبائي وسع من الحماية القانونية لاستخلاص الديون الضريبية المدينة بها الشركة، حيث خص الإدارة الجبائية بضمانة إضافية لاستفاء الدين الضريبي إذا لم يكن مسيرو الشركة ملزمين بأداء ديونها بصفة عامة طبقاً لأحكام سابقة، فإنه يتم استفاء الدين الضريبي بصفة خاصة بناء على دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير، والتي يختص المحاسب المكلف بالتحصيل بسلطة تحريكها متى توفرت شروطها الشكلية والموضوعية، والحكم الذي يصدره قاضي المسؤولية في هذه الحالة ضد المسير بصفة فردية يعد حجة على الكل في حالة تعدد المسيرين المشاركين في الخطأ التدليسي الذي ترتب عنه استحالة تحصيل الدين الضريبي.

مما يدفعنا إلى دراسة الآثار التي يخولها الحكم القاضي بمسؤولية المسيرين التضامنية عن أداء ديون الشركة سواء من حيث قوته التنفيذية باعتباره سند رسمي لإثبات تضامن المسير مع الشركة في مديونية الإدارة الجبائية باعتبارها الدائن في الالتزام التضامني للمسيرين أو من حيث مدى حريتها في استيفاء الديون المتنازع بشأنها من قبل أي من المسيرين في حالة تعددهم.

أولاً: القوة التنفيذية لسند مديونية الإدارة الجبائية

إن الحكم المنتظر إصداره من طرف المحكمة ينحصر في التصريح بقيام أو عدم قيام مسؤولية المسيرين عن تعذر تحصيل الضرائب المدينة بها الشركة، لأن المادة 98 من م.ت.د.ع لا تقضي بالمسؤولية المجردة، وإنما تقضي بالمسؤولية التضامنية فقط مع الشركة، ليكون للمحاسب المكلف بالتحصيل صلاحية اختيار المسير الموسر ومباشرة إجراءات التحصيل في مواجهته⁵⁰⁷.

فمتى صرح قاضي المسؤولية بقيام مسؤولية المسير، اعتبر الحكم بمثابة سند رسمي يخول متابعة المسير بإجراءات التحصيل الجبري، كما هو الشأن بالنسبة للأوامر بالتحصيل الصادرة عن الإدارة الضريبية⁵⁰⁸ في مواجهة الشركة، بحيث يمكن بناء على هذا الحكم الشروع في إجراءات متابعة المسير باعتباره متضامناً في أداء ديون الشركة طبقاً لأحكام المادة 29 من م.ت.د.ع.

وهكذا، يشكل التصريح بقيام المسؤولية التضامنية عن أداء ديون الشركة، مجرد ترخيص قضائي للإدارة الجبائية بمتابعة المسير وفق مقتضيات المادة 29 من م.ت.د.ع بجميع إجراءات التحصيل الجبري لاستخلاص الديون الضريبية المطالب بها المدين الأصلي.

بحيث أن الحكم بالمسؤولية التضامنية للمسير عن أداء الديون الضريبية للشركة لا يخول للإدارة الجبائية سوى التوفر على سند قضائي من أجل مباشرة جميع إجراءات المتابعة التي كان ملزماً بها المدين الأصلي، وليس الحكم على المسير بأداء التعويض للإدارة الجبائية، لأن الأمر لا يتعلق في إطار دعوى المسؤولية الضريبية بالتعويض عن الضرر، وإنما يخص قيام المسؤولية التضامنية عن أداء الديون الضريبية المستحقة والواجبة على

507-حكم عدد 2329 ملف عدد 05/372/1 بتاريخ 2011/11/1 المحكمة الابتدائية بالرباط، سبق الإشارة إليه.

508- من المعلوم أن الإدارة الجبائية توجه إلى المزمين إعلاماً بالضريبة تبين من خلاله نوع الضريبة والمبلغ الواجب أدائه وتاريخ الشروع في تحصيله وتاريخ بداية ترتيب الغرامات واللجوء إلى سلوك مسطرة التنفيذ الجبري، بحيث يصبح هذا الإعلام وكل الإنذارات بالأداء اللاحقة له بمثابة أوامر بالتحصيل وسندا تنفيذياً للإدارة الجبائية يرر لها إيقاع الحجز التحفظي على أموال وعقارات المدين وتوجيه الإشعار للغير الحائز وغيره من الإجراءات لاستفاء الدين الضريبي.

الشركة، التي يتم بموجبها إحلال المسير محل الشركة التي يسيرها في الالتزام بأداء ديونها الضريبية، والتي يتم تحديد قيمتها من قبل الإدارة الجبائية لتشمل الضرائب والغرامات وزيادات التأخير ومصاريف التحصيل.

وهنا تبرز خصوصية دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير عن باقي دعاوى المسؤولية لا سيما المبنية على جبر الضرر أي أداء التعويض، حيث يتمتع القاضي بسلطة تقديرية في تحديد قيمة التعويض عن الضرر الذي أصاب المضرور، في حين فإطار دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير يتمتع القاضي بسلطة تقديرية في التصريح بقيام المسؤولية التضامنية للمسير من عدمه.

ومن تم فإثبات تعذر التحصيل، وقيام أركان المسؤولية التضامنية يخول للقاضي التصريح بقيام مسؤولية المسير التضامنية مع الشركة عن أداء ديونها الضريبية، والتي تستتبع مباشرة إجراءات استخلاص المبالغ الضريبية المدينة بها الشركة للإدارة الجبائية.

وعليه، عندما يتم التصريح بالمسؤولية عن أداء الديون الضريبية للشركة فإن من آثار الحكم على مسير الشركة، هي أن يصبح هذا الأخير مدينا بالدين الضريبي دون تمييز بينه وبين المدين الأصلي، بناء على هذا الحكم الذي يعتبر سنداً رسمياً يتعين تبليغه للمسير المحكوم عليه بموجبه، ويبقى الدين الضريبي بطبيعته، لا يتغير، بل يحظى بحق الأفضلية المخول للديون الضريبية التي تكون مضمونة بامتياز الخزينة، الذي يظل مرتبطاً بها، مادامت هذه الديون الضريبية لم يطلها التقادم⁵⁰⁹، في مواجهة المسير وذوي الحقوق من بعده⁵¹⁰.

ثانياً: حرية الإدارة الجبائية في استيفاء الدين الضريبي من قبل أي من مسيري الشركة

يقتضي قيام الالتزام التضامني بين مسيري الشركة في إطار دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير، إلزام كل من المسؤولين المشاركين في الخطأ التدليسي تحمل من ذمتهم المالية الشخصية جبر الضرر الذي لحق الإدارة الجبائية والمتمثل في استحالة التحصيل، الأمر الذي يخول للإدارة الجبائية باعتبارها المضرور الوحيد في دعوى المسؤولية الضريبية أن ترجع على أي من المسيرين بالدين الضريبي كله، والمتمثل في أداء المبالغ المستحقة والواجبة على الشركة، وليست ملزمة بالتالي برفع دعواها عليهم جميعاً، فلها كامل الحرية في أن تختار من ترفع عليه دعواها من المسيرين المساهمين في حدوث الضرر.

وعلى ذلك، إذا أقامت الإدارة الجبائية دعوى المسؤولية الضريبية على أحد المسيرين المسؤولين، فإنه يكفي أن تثبت خطأ المدعى عليه أي المسير الذي تم اختياره من باقي المسيرين دون حاجة إلى إثبات عناصر المسؤولية بالنسبة للمسيرين الآخرين المشاركين في الأعمال التدليسية، ولا تحتاج إلى إثبات أن المدعى عليه هو المسؤول وحده عن الفعل الضار، حيث يستوي الأمر بالنسبة للإدارة الجبائية أن يكون المدعى عليه هو المسؤول الوحيد، أو أن يتعدد المسؤولون، طالما أنه، في جميع الأحوال، لن يتغير مدى التزام المدعى عليه بأداء الدين الضريبي كله، وبالمثل

509- المواد من 105 إلى 116 من م.ت.د.ع.

510- جهد كان حجيبة: مرجع سابق، ص 237-238.

لا أهمية لدعاء المدعى عليه أن هناك غيره من المسؤولين عن الضرر، طالما أن خطأ هذا المسير الشريك في الضرر ليس من شأنه إعفاء المدعى عليه من المسؤولية التضامنية عن أداء ديون الشركة.

وحقيقة الأمر أن هذا التوجه يرجع إلى أن تقسيم نصيب كل من المسؤولين في الالتزام بالتعويض يخص علاقة المسؤولين فيما بينهم، ولا شأن للإدارة الجبائية بهذا التقسيم، ويستتبع هذا الأمر آثاران:

الأثر الأول: إن حق الإدارة الجبائية في التعويض الكلي عن الضرر الذي أصابها لا يتأثر بعدم التعرف على أحد المسيرين كمغادرته أرض الوطن مثلاً، حيث أن عدم اقتضاء نصيبه في الالتزام بالتعويض أمر يهم العلاقة الداخلية بينه وبين باقي المسيرين الآخرين الذين وفي أحدهم بحق الإدارة الجبائية كاملاً.

الأثر الثاني: إن ثبوت مسؤولية كل من المدعى عليهم في الحكم، وتقدير نصيب كل منهم في المسؤولية، لا يمنع اقتضاء حق الإدارة الجبائية كاملاً من أي من المسيرين، ولا يتغير الحكم إذا كان من بين هؤلاء المسؤولين شخص غير معروف سواء كان طبيعياً أو معنوياً خاصة إذا كانت الشركة المعنية بدعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير من نوع شركات الهولنديينغ، وبالتالي صعوبة التعرف على جميع مسيريهما نظراً لضخامة حجمها.

الفقرة الثانية: الآثار المتعلقة بمسيرى الشركة

يهدف موضوع طلب دعوى المسؤولية الضريبية إلى إسماع مسير الشركة، باعتباره المدعى عليه بأنه مسؤول مسؤولية شخصية وتضامنية مع الشركة، عن الديون الجبائية المتخلدة بدمتها، مع ما يترتب على ذلك من حق للعارض في متابعتها، متابعة شخصية في أمواله المنقولة والعقارية، واتخاذ جميع الإجراءات التحفظية والتقييدات الاحتياطية، وكافة الإجراءات التنفيذية الأخرى ضماناً لاستخلاص الديون الجبائية موضع التحصيل.

وعليه في حالة عدم تقيد المسير بتنفيذ الحكم القاضي بمسؤوليته التضامنية عن أداء الديون الضريبية للشركة، يتم مواجهته بجميع الطرق المستعملة ضد المدين الأصلي لاستخلاص الديون الضريبية محل الدعوى، ويقصد بهذه الطرق جميع مساطر التحصيل الجبري بدرجاتها المنصوص عليها في المادة 39 من م.ت.د.ع.

الأمر الذي يستتبع ظهور جملة من الآثار المرتبطة بمدى التزام مسير الشركة بتنفيذ أو عدم تنفيذ الحكم القاضي بمسؤوليته الضريبية.

البند الأول: التزام المسير بسداد الديون الضريبية للشركة

يترتب عن الحكم بإدانة المسير بدعوى المسؤولية الضريبية، إلزام مسير الشركة المدينة اتجاه الإدارة الجبائية بتنفيذ جميع الآثار المترتبة عن المسؤولية التضامنية، والمتمثلة في أداء مسير الشركة الديون الضريبية عن طواعية أي بصفة تلقائية بعد صدور الحكم النهائي القاضي بقيام مسؤوليته التضامنية، الأمر الذي يعتبر نادر الحدوث نظراً لضخامة المبالغ الضريبية موضع التحصيل، لأن دعوى المسؤولية الضريبية لا يتم سلوكها إلا

بعد تراكم الضرائب لعدة سنوات دون الوفاء بها من قبل الشركة، والتي تقدر بمبالغ مالية تفوق بكثير رأسمال الشركة المعنية بالدعوى.

وبعد التأكد من اتجاه إرادة المسير إلى تسديد الدين الضريبي عن طواعية، يتمتع المسير بإمكانية التفاوض مع الإدارة الجبائية إما بحدوث الصلح الجبائي بين الطرفين أو حصول المسير على تسهيلات في أداء الدين الضريبي موضع التحصيل، وتبقى للإدارة الجبائية كافة الصلاحيات والسلطات في قبول طلب المسير أو رفضه.

أولاً: الصلح الجبائي بين المسير والإدارة الجبائية

نظراً لخطورة دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير، وما يترتب عنها من تمتيع المحاسب المكلف بالتحصيل من ممارسة جميع إجراءات التحصيل الجبري في مواجهة مسير الشركة، أي حرمانهم من التصرف في أموالهم المنقولة والعقارية الخاصة به، يجعل من دعوى المسؤولية الضريبية وسيلة للمضغط على المسير من أجل استخلاص الدين الضريبي، الأمر الذي يدفعه إلى التفاوض مع الإدارة الجبائية واللجوء إلى الصلح الجبائي، بعد الاتفاق على شروطه وحيثياته من حيث تحديد قيمة المبالغ المصالح بشأنها.

وتجدر الإشارة أنه لم يتم التنصيص على هذه الإمكانية في القانون الجبائي المغربي، عكس بعض القوانين المقارنة مثل القانون التونسي⁵¹¹ الذي تداول مؤسسة الصلح الجبائي من جميع جوانبها سواء من حيث شروط قيامه وتعريفه وأجله أو من حيث الآثار القانونية المترتبة عليه⁵¹².

وباعتبار أن الصلح في المادة الجبائية لا يشكل تصرفاً مطلقاً تبرمه الإدارة الجبائية مع المطالب بالأداء كيفما تشاء بل لابد من احترام مجموعة من الضوابط.

حيث أن الإشكال الذي يطرح في هذه الحالة يتعلق بمدى الصلاحيات التي تتمتع بها الإدارة الجبائية في مناقشة مقتضيات الصلح؟ وما إذا كان من حقها التنازل عن بعض الحقوق والمطالبات الراجعة لخزينة الدولة؟

وإذا كان جوهر الصلح يتمثل بصفة عامة في تنازل الطرفين أو أحدهما على الأقل عن شيء من حقوقه وطلباته⁵¹³، فإن الصلح الجبائي يقتضي تنازل الإدارة الجبائية عن بعض مبالغ الدين الضريبي.

وبما أنه لا ضريبة ولا إعفاء إلا بمقتضى القانون، بحيث لا يمكن إعفاء المسير من الأداء الكلي للدين الضريبي أو إسقاطه بصفة نهائية، الأمر الذي يخول للإدارة الجبائية فقط إمكانية التنازل عن جزء من قيمة المبالغ المتنازع بشأنها.

511- كمال العياري: إجراءات التقاضي والتنفيذ في المادة الجبائية، الطبعة الثانية، مجمع الأطرش للكتاب المختص، تونس، 2009، ص 377-384.
512- ينص الفصل 80 من مجلة الحقوق والواجبات الجبائية التونسية على أن أنه: "حق تتبع المخالفات الجبائية الجزائية يسقط وتنقضى الدعوى العمومية في شأنها بإبرام الصلح".
513- ينص الفصل 1098 من ق.ل.ع على أنه: "الصلح عقد، بمقتضاه يحسم الطرفان نزاعاً قائماً أو يتوقيان قيامه، وذلك بتنازل كل منهما للآخر عن جزء مما يدعيه لنفسه، أو بإعطائه مالا معيناً أو حقاً".

وباعتبار أن الدين الضريبي محل دعوى مسؤولية المسير عن أداء ديون الشركة غير ثابت، ويمكن الطعن فيه في مرحلة الاستئناف من قبل المسير، أي أنه مازال محل نزاع قضائي، فلا مانع من التفاوض بشأنه بغية التوصل إلى مبلغ نهائي يرضي الطرفين، فليس هناك ما يمنع الإدارة الجبائية من التخلي عن بعض مطالبها، لا سيما الغرامات والزيادات ومصاريف التحصيل⁵¹⁴ أي جميع الزيادات المرتبطة بأصل الدين نتيجة تماطل وتهاون المدين الأصلي عن الوفاء بالتزاماته الضريبية.

وتكريسا لهذا التوجه تم إصدار القانون⁵¹⁵ رقم 120.12 وهو قانون محدد في الزمن يقضي بإلغاء الزيادات عن التأخير كخطوة لتصفية العلاقة بين المدين بالضريبة والإدارة الجبائية من جهة، وضمان استخلاص أساس الدين الضريبي بدون غرامات التأخير حتى تستفيد خزينة الدولة على الأقل من تحصيل جزء من مواردها والمتمثلة في أصل الدين من جهة ثانية.

وعلى هذا الأساس يتم التفاوض بين المسير والإدارة الجبائية في إطار الصلح الجبائي، بحيث متى تم الاتفاق على إمكانية الصلح يتم التشاور حول قيمة المبالغ المصالح بشأنها من قبل المصالح الجبائية المعنية بالديون الضريبية محل الدعوى، ويتم تحرير عقد رضائي بين الإدارة الجبائية والمسير من أجل إنهاء النزاع الضريبي في المرحلة الابتدائية قبل صدور حكم نهائي بشأنه.

ويجد الصلح الجبائي مبرره بالنسبة للمسير الشركة في التخوف من مواصلة الإدارة الجبائية لإجراءات التحصيل الجبري والحجز على أمواله ومنقولاته وممتلكاته العقارية.

أما بالنسبة للإدارة الجبائية فيتجلى في انعدام الجدوى في غالب الأحيان من إلزام المسير بتحمل الدين الضريبي نظرا لتمسكه بواقعة التقادم، وعدم اتخاذ المحاسب المكلف بالتحصيل الإجراءات القاطعة له في إبانها هذا من جهة، ومن جهة ثانية في تفضيل الإدارة الجبائية تمويل خزنتها بدين ضريبي آني ومضمون الأداء عوض المنازعة في تحصيل ديون ضريبية مؤجلة وغير مضمونة الأداء.

وعليه يترتب عن الصلح الجبائي في إطار دعوى المسؤولية الضريبية التزام المسير بدفع المبلغ الضريبي المتفق عليه، لقاء تخلي الإدارة الجبائية عن حقها في مواصلة ممارسة إجراءات التحصيل الجبري في مواجهته،

514- تنص المادة 122 من م.ت.د.ع على أنه: "يمكن للوزير المكلف بالمالية أو الشخص الذي يفوضه لذلك، بناء على طلب الملمزم واعتبار للظروف المثارة، أن يمنح إعفاء أو تخفيضا من الزيادات عن التأخير وصوائر التحصيل المنصوص عليها في المواد 21 و 90 و 91 أعلاه".

- تنص المادة 236 من م.ع.ض على أنه: "يجب على الوزير المكلف بالمالية أو الشخص الذي يفوض إليه ذلك أن يقرر داخل أجل التقادم المنصوص عليه في المادة 232 أعلاه إسقاط الضريبة جميعها أو بعضها إذا ثبت أنها زائدة على المبلغ المستحق أو أن الأمر يتعلق بضريبة فرضت مرتين أو فرضت بغير موجب صحيح.

- يجوز له بناء على طلب الخاضع للضريبة ومراعاة للظروف المسند إليها بالإبراء أو التخفيف من الزيادات والغرامات والذعائر المقررة في النصوص التشريعية الجاري بها العمل".

515- القانون 12.120 المتعلق بإلغاء الزيادات والغرامات والذعائر وصوائر التحصيل المتعلقة بالرسوم والحقوق والمساهمات والأنواى المستحقة لفائدة الجماعات والعمالات والأقاليم والجهات، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.13.07 صادر في 27 ربيع الأول 1434 (8 فبراير 2013). الجريدة الرسمية عدد 6130 الصادرة بتاريخ 17 ربيع الآخر 1434 (28 فبراير 2013).

والإبراء الكلي من الديون الضريبية المستحقة والواجبة على الشركة، لأن الصلح على دين في مقابل جزء من المبلغ المستحق، يقع بمثابة إبراء كلي منه، ويترتب عليه تحلل المسير منه⁵¹⁶ بصفة فردية أو تضامنية⁵¹⁷، حسب الحالة.

وذلك على خلاف اللجوء إلى مسطرة التسهيلات في الأداء، بحيث لا يترتب عن الأداء الجزئي للدين الضريبي إبراء ذمة المدين، ولا إسقاط الغرامات والزيادات وفوائد التأخير التي تحتسب عند كل أداء جزئي للديون الضريبية المستحقة والواجبة على الشركة.

ثانياً: منح مسير الشركة تسهيلات في الأداء

يتمتع المسير في إطار دعوى المسؤولية الضريبية بجميع الضمانات القانونية التي خولها المشرع الجبائي للمدين الأصلي بالدين الضريبي.

ونظراً لضخامة المبالغ المالية المطالب بها في إطار دعوى مسؤولية الضريبة، واتجاه إرادة المسير إلى سداد الدين الضريبي محل الدعوى، فإن المشرع الجبائي وفر له ضمانات هامة تتمثل في منحه تسهيلات في أداء الدين الضريبي، وذلك من خلال مقتضيات الفقرة الثانية من المادة 124 من م.ت.د.ع⁵¹⁸.

الأمر الذي تم التأكيد عليه من خلال المذكرة المصلحية رقم 17 الصادرة عن الخزينة العامة للمملكة بتاريخ 1 مارس 2000 في موضوع التسهيلات في الأداء⁵¹⁹، والتي ورد فيها ما يلي: "لا يحق لأي كان أن يوقف أداء الضريبة أو يعرقل إجراءات التحصيل المتخذة في هذا الشأن، إلا أنه يمكن للمحاسبين المكلفين بالتحصيل وتحت مسؤوليتهم، وبناء على تقديم ضمانات أن يمنحوا تسهيلات للملزم الذي يعاني صعوبات مالية، وذلك على شكل إيقاف للأداء أو الأداء بأقساط."

ويتم اللجوء إلى مسطرة منح تسهيلات في الأداء من طرف كل مدين يملك الصفة للمطالبة بوقف الأداء، سواء كان مديناً أصلياً أو بالتضامن أي جميع الأشخاص الذين يمكن القيام في حقهم بالتحصيل الجبري، وهم الأشخاص المشار إليهم في المواد من 93 إلى 99 من م.ت.د.ع⁵²⁰.

516- ينص الفصل 1105 من ق.ل.ع على أنه: "يترتب على الصلح أن تنقضي نهائياً الحقوق والادعاءات التي كانت له محلاً، وأن يتأكد لكل من طرفيه ملكية الأشياء التي سلمت له والحقوق التي اعترف له بها من الطرف الآخر. والصلح على الدين في مقابل جزء من المبلغ المستحق، يقع بمثابة الإبراء لما بقي منه، ويترتب عليه تحلل المدين منه".

517- ينص الفصل 174 من ق.ل.ع على أنه: "الصلح المبرم بين الدائن وبين أحد المدينين المتضامنين يفيد الآخرين إذا تضمن الإبراء من الدين أو طريقاً آخر من طرق انقضائه، ولا يسوغ أن يترتب عنه لا تحملهم بالتزام ولا زيادة فيما هم ملتزمون به، ما لم يرتضوه".

518- تنص الفقرة الثانية من م.ت.د.ع على أنه: "إلا أنه يمكن للمحاسب المكلف بالتحصيل أو رئيس الإدارة التي ينتهي إليها أن يقبل من المدينين تبرئة ذمتهم على أقساط، مقابل تقديم الضمانات المنصوص عليها في المادة 118 أعلاه".

519- عبد المجيد الغمري: إيقاف تحصيل الدين العمومي بين القابض والقاضي، دراسة تحليلية لمساطر تأجيل أداء الدين الضريبي على ضوء القانون 15.97، الخزينة، مجلة الخزينة العامة للمملكة، رقم 3 يوليو 2004، ص 30.

520- تنص المادة 29 من م.ت.د.ع على أنه: "يباشر التحصيل بناء على سندات تنفيذية، طبقاً للشروط المنصوص عليها في هذا القانون في حق:....الأشخاص المشار إليهم في المواد من 93 إلى 99 أدناه".

وعلى هذا الأساس القانوني يمكن للمحاسب المكلف بالتحصيل أو لرئيس الإدارة التي ينتمي إليها أن يقبلا من مسيري الشركة تبرئة ذمتهم على أقساط، وذلك بعد تكوين الضمانات المنصوص عليها في المادة 118 من م.ت.د.ع.

ولا يتم منح تسهيلا في الأداء إلا بالنسبة للمسير الذي تتجه إرادته إلى أداء الدين الضريبي، إلا أن ظروفه المادية لا تسمح له بالأداء الكلي للدين الضريبي دفعة واحدة⁵²¹، ولذلك يتم التفاوض مع الإدارة الجبائية حول إمكانية منحه تسهيلات في الأداء، بناء على طلب موجه إلى المحاسب المكلف بالتحصيل أو رئيس الإدارة التي ينتمي إليها، اللذان يتمتعان بكامل السلطة التقديرية في تبرئة ذمة المسير على أقساط⁵²².

وتتمثل هذه التسهيلات في إمكانية تقسيم الدين الضريبي إلى أقساط تؤدي في آجال محددة، وبالتالي فاستجابة المحاسب لطلب المسير بأداء دينه على أقساط يعني توقيف المتابعات في حقه.

ويهتم المحاسب المكلف بالتحصيل في هذا السياق بدراسة طبيعة الدين الضريبي ومبلغه، وطريقة تقسيمه إلى دفعوعات، وسمعة المسير وذمته المالية ووضعيته الضريبية، ومدى إمكانية التزامه بالأداء بناء على طبيعة الضمانات المقدمة من طرفه.

وعلى هذا الأساس فإن منح تسهيلات في الأداء من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل لفائدة مسير الشركة يترتب عنه فائدة مزدوجة لكلا الطرفين:

فبالنسبة لمسير الشركة يتمكن من أداء الدين الضريبي حسب قدراته المادية وفق آجال متفاوتة، في حين تستطيع الإدارة الجبائية تحصيل الدين الضريبي في آجال معقولة بالمقارنة مع آجال مسطرة التحصيل الجبري من جهة، علاوة على أن الأداء الجزئي للدين الضريبي يخفف من المسؤولية الشخصية المالية للمحاسب المكلف بالتحصيل من جهة ثانية، خصوصا أن الأداء الجزئي للدين يعتبر إجراء من الإجراءات القاطعة للتقادم⁵²³.

وتجدر الإشارة أن منح التسهيلات في الأداء، لا يعني إعفاء المدين من الغرامات وفوائد التأخير التي تحتسب عند كل أداء جزئي، حيث أن الأداء الجزئي يكون خارج الأجل القانونية لأداء الدين الضريبي.

وعموما فالمحاسب المكلف بالتحصيل ملزم باتخاذ جميع التدابير في التعامل مع هذه المسطرة ومراقبة توافر شروطها، ومدى قدرة المسير على الأداء، حتى لا تكون عبارة عن وسيلة قانونية يتمكن من خلالها المسير من

521- عبد المجيد الغمري: إيقاف تحصيل الدين العمومي بين القابض والقاضي: دراسة تحليلية لمساطر تأجيل أداء الدين الضريبي على ضوء القانون 15.97، دراسة منشورة بمجلة الخزينة العامة للمملكة، عدد 03 يوليوز 2004، ص 26-30.

522- وهو ما يشبه عملية جدولة الديون التجارية، والتي تعني تغيير آجال أدائها بعد الحلول كما ذهب إلى ذلك سعيد العمري: إيقاف تنفيذ الديون العمومية أمام القضاء الإداري الاستعجالي، سلسلة المعارف القانونية والقضائية، مطبعة المعارف الجديدة الرباط، الطبعة الأولى 2013، ص 22.

523- ينص الفصل 382 من ق.ل.ع على أنه: "...ينقطع التقادم أيضا بكل أمر يعترف المدين بمقتضاه بحق من بدأ التقادم يسري ضده، كما إذا جرى حساب عن الدين أو أدى المدين قسطا منه وكان هذا الأداء ناتجا عن سند ثابت التاريخ، أو طلب أجلا للوفاء، أو قدم كفيلا أو أي ضمان آخر، أو دفع بالتمسك بالمقاصة عند مطالبة الدائن له بالدين.

الحصول على وقت إضافي من أجل تبديد الأموال وإخفاءها بهدف عدم إخضاعها لإجراءات التحصيل الجبري، لا سيما وأنها تتم تحت مسؤوليته وبترخيص منه، لكن دون أن يصل ذلك إلى حد حرمان المسير من الاستفادة من هذه الضمانة التي خولها له المشرع الجبائي.

وعليه يؤدي التزام مسير الشركة بأداء الدين الضريبي بناء على اتفاق يرضي الطرفين، إما بالأداء دفعة واحدة للمبالغ المصالح بشأنها في إطار الصلح الجبائي، أو الأداء بناء على أقساط في إطار مسطرة منح تسهيلات في الأداء، أو أي طريقة أخرى تضمن الفعالية للطرفين في إنهاء النزاع الجبائي، وتسوية الوضعية الجبائية للمسير اتجاه الإدارة الجبائية، وإبراء ذمته من الدين الضريبي موضع دعوى المسؤولية الضريبية بطريقة ودية، أما في حالة العكس فإنه تتم متابعة مسير الشركة بجميع إجراءات التحصيل الجبري لضمان استخلاص الدين الضريبي.

البند الثاني: جزاء عدم تنفيذ المسير بالحكم بالإدانة بمسؤوليته الضريبية

تشكل أموال المدين بالضريبة ضمان عام للإدارة الجبائية إعمالاً لقاعدة أموال المدين ضمان عام لدائنه، الأمر الذي يخول لها حق ممارسة جميع الإجراءات الودية والجبرية لاستخلاص ديونها الضريبية.

ويعد المحاسب المكلف بالتحصيل هو الشخص المؤهل قانوناً لتأمين وضمان عملية التحصيل المناطة به مباشرة، إذ بمجرد تسلمه الجداول الضريبية والقيام بجميع الشكليات القانونية المتعلقة بها، والمتمثلة في التحقق من صحة المعلومات الواردة بها، والتأشير عليها بحصر مبالغها وقبول التكفل بها، يصبح متحملاً بها شخصياً بموجب القانون، ومسؤولاً عن أمر تحصيل مبالغها قبل انقضاء أجل تقادمها.

وإذا أغفل عن ذلك أو أهمل واجباته، سقط حق الإدارة الجبائية في المطالبة بهذه الديون التي طالها التقادم، وتتم إثارة مسؤوليته الشخصية والمالية المترتبة عن ارتكابه لهذا الخطأ، الأمر الذي يجعله ملزماً باتخاذ جميع الإجراءات التحفظية والتقييدات الاحتياطية وكافة الإجراءات الأخرى التنفيذية في مواجهة مسير الشركة، ضماناً لتحصيل الدين الضريبي محل نزاع دعوى المسؤولية الضريبية.

أولاً: الإجراءات التحفظية

تهدف الإجراءات التحفظية إلى تجميد أموال المدين المنقولة والعقارية، ومنعه من التصرف فيها إما ببيعها أو تفويتها أو تهريبها، وذلك إلى حين صدور حكم نهائي، خشية تبديدها أو إخفاءها، مما يؤدي إلى إفقار الدمة المالية للمدين وعدم وجود أموال يمكن التنفيذ عليها.

والإدارة الجبائية في إطار دعوى المسؤولية الضريبية تستفيد كسائر الدائنين من مقتضيات القانونية المنظمة للحجز، باعتباره إجراء ضرورياً يتم اللجوء إليه من قبل المحاسب المكلف بالتحصيل خشية تعرض ضمان الخزينة العامة للضياع عن طريق تبديد المسير لأمواله المنقولة والعقارية.

والحجز التحفظي على المنقولات يكتسي طابع الأولوية حسب ما يستفاد من الفصل 445 من ق.م.م.⁵²⁴، ونظرا لطبيعته الوقتية فإنه لا يستلزم لوقوعه وجود سند تنفيذي بيد الدائن بعكس الحجز التنفيذي، كما لا يشترط لتوقيعه اتخاذ مقدمات التنفيذ لكونه يستهدف مباغته المدين قبل إقدامه على أي تصرف يلحق الضرر بالدائن وذلك بإخفائه لأمواله أو التصرف فيها.

ويهدف هذا الإجراء الاحتياطي إلى حماية حق الدائن على أموال المدين فقط، دون تخويله حق بيع الأموال المحجوزة، بحيث أن حجز أموال المدين ووضعها تحت يد القضاء لا يتوخى منه دائما الوفاء بالدين، بل يتوخى منه فقط حماية الدائن من أن يتصرف المدين في أمواله تصرفا يضر بحقوقه مستقبلا، فيعقل يد مدينه عن التصرف فيها عن طريق بيعها أو تفويتها، فيكون كل تصرف من هذا النوع مع وجود الحجز باطلا أو وعديم الأثر، مما يجعل منه مجرد إجراء تحفظي فقط، لا يفضي إلى البيع، إلا بعد الحصول على سند تنفيذي أو حكم بتصحيح الحجز أو البيع.

ونظرا لأن الإجراءات التحفظية عبارة عن وسيلة احتياطية لاستفاء الديون بصفة عامة والدين الضريبي بصفة خاصة، مكن المشرع الجبائي المحاسب المكلف بالتحصيل من عدة آليات قانونية لتوقيع الحجز التنفيذي، إذ يتمتع المحاسب في الحالة التي يخشى فيها فقدان ضمان الوفاء بدينه، أن يطلب من القضاء توقيع الحجز التحفظي على أموال المسير، وذلك شريطة توفر حالة الاستعجال، وأن يكون حقه ثابتا في سند ولو لم يكن سندا تنفيذيا كأن يكون بيده حكما غير واجب النفاذ، وأن يكون الحق المحجوز من أجله محقق الوجود ومعين المقدار على وجه التقريب طبقا لمقتضيات الفصل 438 من ق.م.م.⁵²⁵.

وتتمثل إجراءات الحجز التحفظي التي يمارسها المحاسب المكلف بالتحصيل على المسير في:

■ حجز حساباته البنكية عن طريق مسطرة الإشعار للغير الحائز⁵²⁶؛

■ حجز منقولاته المادية والأصول التجارية لشركاته؛

■ حجز السفن والبواخر؛

■ حجز الأسهم والحصص المملوكة له في شركات أخرى⁵²⁷؛

524- ينص الفصل 445 من ق.م.م. على أنه: "يُباشر التنفيذ على الأموال المنقولة فإن لم تكف أو لم توجد، أجرى على الأموال العقارية.

غير أنه يقع التنفيذ إذا كان للدين ضمان عيني عقاري مباشرة على العقار المحمل به".

525- ينص الفصل 438 من ق.م.م. على أنه: "لا يجوز إجراء أي حجز على منقول أو عقار إلا بموجب سند قابل للتنفيذ وبسبب دين مقدر ومحقق، وإذا لم يكن الدين المطلوب مبلغا من النقود، يوقف بعد وقوع الحجز سير جميع الإجراءات اللاحقة إلى أن يتم تقييم الأشياء".

526- أمر عدد 914 ملف عدد 1/12/499 صادر بتاريخ 2012/03/29 عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، غير منشور.

527- أمر قضائي عدد 2005/1/14268 بتاريخ 2005/04/20.

- أمر قضائي عدد 2005/1/14107 بتاريخ 2005/04/15.

- أمر قضائي عدد 2005/1/14106 بتاريخ 2005/04/15.

- أمر قضائي عدد 2005/1/5818 بتاريخ 2005/03/01.

■ حجز العقارات التي يملكها، وكذلك العقارات بالتخصيص المعدة للاستغلال الفلاحي أو الصناعي؛

وعموما يجب ألا تؤدي هذه الإجراءات التحفظية التي يتخذها المحاسب المكلف بالتحصيل إلى الإضرار بمصالح المسير، طبقا لمقتضيات المادة 29 من م.ت.د.ع والتي تنص على أنه: "...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 للمقاوله".

الأمر الذي يطرح جمل من الإشكالات المتعلقة بتحديد طبيعة الإجراءات التحفظية التي من شأنها ألا تضر بمصالح المدين، على اعتبار أن مباشرة المحاسب المكلف بالتحصيل أي إجراء من إجراءات الحجز يمكن أن يلحق أضرار بمصالح المدين؟

ولقد اعتبر القضاء الإداري المغربي أن سلوك المحاسب المكلف بالتحصيل لمسطرة الإشعار غير الحائز باعتباره درجة من درجات الحجز من شأنه الإضرار بمصالح المدين.

بحيث ورد في حيثيات القرار الصادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش ما يلي: "تقدم السيد x الذي يملك فندقا بمقال إلى المحكمة الإدارية بمراكش بطلب رفع الحجز المضروب على أمواله في حسابه البنكي، المفروضة من طرف قابض مراكش جليز في نزاع حول الضريبة العامة على الدخل.

ومن بين مطالبات المدعي هي أن قرار الحجز لدى الغير قد أضر بمصالحه وعرقل نشاطه ومخالفا لمقتضيات الفصل 29 من م.ت.د.ع ... مما يجعل الطلب مؤسسا يستوجب إلغاء قرار الحجز لدى الغير"⁵²⁸.

وإذا كانت الإجراءات التحفظية تنصب على المنقولات والعقارات، فإن التقييدات الاحتياطية تنصب على العقارات فقط⁵²⁹، وتخضع لمسطرة خاصة منصوص عليها في القانون المتعلق بالتحفيظ العقاري⁵³⁰.

- أمر قضائي عدد 14107/1/2005 بتاريخ 2005/04/15.

- أمر قضائي عدد 50820/1/2005 بتاريخ 2005/04/15.

- أمر قضائي عدد 14109/1/2005 بتاريخ 2005/04/15.

هذه الأوامر القضائية القاضية بإجراء حجز تحفظي تحت مسؤولية الخازن العام للمملكة على الحصص والأسهم المملوكة للسيد x بالشركات y وذلك قصد ضمان وحفظ تأديتها لمبلغ 327.550.196,65 المقدر مؤقتا في ذمة المحجوز ضده بما في ذلك الفوائد والمصاريف.

- حكم عدد 4677 ملف رقم 1475/02/2005 بتاريخ 2006/06/19 الصادر عن المحكمة الابتدائية بالدار البيضاء، غير منشور، سبق الإشارة إليه

528 - حكم رقم 422 بتاريخ 2010/05/12 صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش.

529 - عبد الله آيت منصور: التقييد الاحتياطي في التشريع المغربي، مطبعة الأمنية، الرباط، 2016، ص 17 وما بعدها.

530 - حول المشرع الجبائي للمحاسب المكلف بالتحصيل بممارسة مساطر التقييد الاحتياطي وذلك بإحالة واضحة من مقتضيات المادة 115 من م.ت.د.ع على مقتضيات المادة 85 من ظهير 12 غشت 1913 المتعلق بالتحفيظ العقاري الذي تم تعديله بموجب القانون رقم 14.07 الصادر بتاريخ 22 نوفمبر 2011

وتجدر الإشارة أن المشرع المغربي لم يعطي تعريفا لتقييد الاحتياطي واكتفى بتحديد الشروط والأحكام التي يخضع لها، إذ عرفه الاجتهاد القضائي انطلاقا من الغاية التي يسعى إلى تحقيقها كما يلي: "إن دور التقييد الاحتياطي بالرسم العقاري هو المحافظة المؤقتة إما على وجود حق. لكن متنازع فيه وينتظر من القضاء إن يعطي كلمته فيه، وإما على حق تعذر استكمال له لتأخر توفره على شكلية من الشكليات".

ولقد حددت المادة 85 من قانون التحفيظ العقاري ثلاث أنواع من مساطر التقييد الاحتياطي:

- مسطرة التقييد الاحتياطي بناء على سند صحيح يؤيد طلب التقييد؛

والجدير بالذكر أن الحجز التحفظي لا يؤدي في حد ذاته إلى حصول الدائن على حقه بل تقتصر آثاره على مجرد التحفظ على أموال المدين ومنعه من تبديدها، لذا وجب على المحاسب المكلف بالتحصيل لكي يستوفي دينه جبراً عن المسير، أن يقوم بتحرير محضر يسعى من خلاله إلى تحويل الحجز التحفظي إلى حجز تنفيذي⁵³¹.

ثانياً: الإجراءات التنفيذية

نظراً للطبيعة الوقتية للحجز التحفظي، فإنه ينتهي إما بتنفيذ المحجوز عليه لالتزاماته تلقائياً، وإما بتحويله إلى حجز تنفيذي على الأموال المحجوزة، وذلك ببيعها بالمزاد العلني واستفاء الحاجز لحقه من ثمن البيع.

-
- مسطرة التقييد الاحتياطي بناء على أمر قضائي؛
 - مسطرة التقييد الاحتياطي بناء على نسخة من مقال دعوى.
- 1- التقييد الاحتياطي بناء على سند: يعرف التقييد الاحتياطي بناء على سند بأنه التقييد الذي يقوم به المحافظ على الأملاك العقارية بناء على طلب معزز بسند يثبت حقا على العقار يتعذر على المحافظ تقييده على حالته وتحدد في 10 أيام مدة صلاحية هذا التقييد، مع الإشارة إلى إمكانية التقييد الاحتياطي بناء على سند تبقى مشروطة بعدم وجود نص قانوني يمنع ذلك التقييد، حيث نصت المادة 87 من قانون التحفيظ العقاري مثلاً على أن: "كل حجز أو إنذار لحجز عقاري يجب أن يبلغ إلى المحافظ على الأملاك العقارية الذي يقيد بالرسم العقاري، ابتداء من تاريخ هذا التقييد لا يمكن إجراء أي تقييد جديد خلال جريان مسطرة البيع الجبري للعقار المحجوز".
 - 2- طلب التقييد الاحتياطي بناء على أمر المحكمة: نص المشرع على إمكانية التقييد الاحتياطي بناء على أمر صادر عن رئيس المحكمة الابتدائية التي يتواجد في نطاقها العقار، وذلك وفقاً لأحكام الفصل 148 من قانون المسطرة المدنية بناء على طلب يحتوي على عرض موجز للوقائع ويشير بدقة إلى موضوع الإجراء المطلوب، ويسري مفعول التقييد الاحتياطي بناء على أمر المحكمة مدة ثلاثة أشهر ويعتبر ملزماً للمحافظ مع إمكانية الرفض في حالة وجود صعوبة لهذا جري العمل على اختتام هذه الأوامر بعبارة "نصرح بالرجوع إلينا في حالة قيام صعوبات".
 - 3- طلب التقييد الاحتياطي بناء على مقال دعوى في الموضوع: يمكن للمعني بالأمر أن يتقدم إلى المحافظ بطلب للتقييد الاحتياطي مشفوعاً بنسخة من مقال دعوى مؤثر عليه من طرف محكمة الموضوع ولا يشترط أن يكون هذا النوع من التقييد مسبقاً بتقييد مبني على سند أو بتقييد مبني على أمر من رئيس المحكمة.
- يتأكد المحافظ بأن المقال يتعلق فعلاً بعقار، وبحق قابل للتسجيل، وأن الدعوى مرتبطة بمالك العقار المسجل اسمه على الرسم العقاري، وذلك حتى يكون هناك ارتباط بين مقال الدعوى وبين العقار الذي سيكون موضوعاً للتقييد الاحتياطي.
- يسري هذا النوع من التقييد الاحتياطي لمدة شهر (و في حالة تمديد التقييد بأمر من رئيس المحكمة تبعا لتقديم دعوى في الموضوع فإن أجل التقييد الاحتياطي يمتد إلى غاية الحسم النهائي في دعوى الموضوع) إذا اعترف القضاء بالحق المنازع فيه يعود تاريخ التقييد النهائي بأثر رجعي إلى تاريخ التقييد الاحتياطي.
- تخضع سلطة المحافظ في تسير طلبات التقييد الاحتياطي إلى مقتضيات الفصل 72 من قانون التحفيظ العقاري الذي ينص على أن المحافظ يقوم بالتحقق من كل الوثائق المدلى بها مع إعمال سلطته التقديرية الموجبة للتعليل في حالة رفض الاستجابة للطلب مع تبليغه إلى المعني بالأمر بجميع الطرق القانونية للتبليغ.
- للمزيد أنظر: عبد اللطيف دوطيب: التقييد الاحتياطي، إجراء تحفظي فعال لفائدة المحصل الجبائي، المجلة القانونية للتحصيل الجبري، العدد الأول-ماي 1014، ص 8-9.
- 531 - يقوم المحاسب المكلف بالتحصيل بتحرير محضر بتحويل الحجز التحفظي إلى حجز تنفيذي يتضمن بياناً هاماً هو أنه: نظراً لكون المدين - الملزم المحجوز عليه حجزاً تحفظياً لم يؤدي المبالغ المستحقة عليه - التي يتم تفصيلها على متن المحضر المذكور - عند انصرام أجل 30 يوماً وفقاً لمقتضيات الفقرة الأخيرة من المادة 44 من م.ت.د.ع، تم تحويل الحجز التحفظي للأثاث والمنقولات موضوع المحضر الذي تم تبليغه إلى المدين السالف الذكر بتاريخ:..... وعليه، فإن عملية بيع الأثاث والمنقولات حددت بتاريخ:..... وسيتم إبلاغ العموم بتاريخ ومكان البيع بكل وسائل الإشهار المناسبة تطبيقاً لأحكام المادة 63 من القانون 15.97 بمثابة مدونة للتحصيل".
- ويعلن عون التنفيذ في نفس المحضر عن الطريقة التي تتم بها تصفية تكلفة تحويل الحجز التحفظي إلى حجز تنفيذي، بل يشير إلى ذلك في المحضر، بأنها تمت بنسبة 2%، وفقاً للتعريف المحددة في المادة 91 من القانون المذكور، بما قدره كذا..... درهم، ثم يذيل المحضر بالعبارة التالية: "وبناء عليه، تم تحرير هذا المحضر وتبليغه مقابل شهادة تسلم إلى المدين، ويدون اسمه أو اسم الشخص الحارس ويشير إلى هويته، تم وقوع على المحضر بعد تأخيرته والإشارة في مستهله إلى الاسم الكامل وعنوان المدين وإلى تاريخ ومكان البيع"
- للمزيد أنظر: جهد كان حجيبة، مرجع سابق ص 340-341.

وقد ينصب الحجز التنفيذي على المنقولات أو العقارات، إلا أن التنفيذ على هذه الأخيرة لا يتم إلا إذا كانت الأموال المتحصلة من بيع المنقولات غير كافية لسداد الديون التي وقع الحجز من أجلها أو الديون المضمونة برهن أو امتياز بمقتضى الفصل 449 من ق.م.م.⁵³².

ويتربى عن الحجز التنفيذي في إطار دعوى المسؤولية الضريبية وضع أموال المسير بين يدي القضاء، وذلك بغية تنفيذ الحكم الذي يقضى بمسؤوليته التضامنية عن أداء الديون الضريبية للشركة، باعتباره سند قابل للتنفيذ في مواجهة المسير إلى حين أن يتم البيع بالمزاد العلني لاستفاء حق الإدارة الجبائية من ثمنها.

وقبل مباشرة إجراءات البيع بالمزاد العلني ألزم المشرع الجبائي المحاسب المكلف بالتحصيل بالتقيد بجملة من الإجراءات المحددة قانونا والمتمثلة فيما يلي:

1. تحرير محضر الحجز التنفيذي

يتم الحجز التنفيذي بإتباع مجموعة من الإجراءات تكمن في ضرورة حصرها ووصفها وصفا دقيقا في محضر ينجزه عون التنفيذ بعد أداء الرسوم القضائية الواجبة لمباشرة التنفيذ وذلك طبقا لمقتضيات الفصلين 455 و456 من ق.م.م.⁵³³.

كما يجب أن يتضمن محضر الحجز التنفيذي وفقا للدورية التفسيرية لمدونة التحصيل الديون العمومية⁵³⁴ البيانات التالية:

- الاسم العائلي والشخصي للعون المكلف بالتنفيذ؛

532- تنص المادة 449 من ق.م.م. على أنه: "لا يجوز للغير الذي يكون حائزا للشيء الذي يجري عليه التنفيذ، استنادا إلى ما يدعيه من رهن حيازي أو امتياز على هذا الشيء، أن يتعرض على الحجز وإنما له أن يتمسك بحقوقه عند توزيع الثمن".

533- عبد الكريم الطالب: الشرح العملي لقانون المسطرة المدنية، المطبعة والوراقة الوطنية، مراكش، 2013، ص 389.

- ينص الفصل 455 من ق.م.م. على أنه: "إذا وقع الحجز التحفظي على منقولات توجد في حوزة المنفذ عليه قام عون التنفيذ بحصرها وترقيمها في محضر. إذا تعلق الأمر بحلي أو أشياء ثمينة تضمن المحضر بقدر الامكان وصفها وتقدير قيمتها.

إذا تعلق الأمر بأصل تجاري تضمن المحضر وصف العناصر المادية وتقدير قيمتها وتتخذ نفس الإجراءات إذا اقتصر الحجز على أحد عناصره. يقيد المحضر - في الحالات المشار إليها في الفقرة السابقة بسعي من عون التنفيذ - في السجل التجاري حيث يكون مرجعا بالنسبة للعناصر الغير المادية للأصل التجاري التي يشملها الحجز أيضا، ويتم هذا التقييد ولو أهمل التاجر أو الشركة التجارية تطبيق المقتضيات التشريعية التي تحتم تسجيل التجار والشركات التجارية في السجل التجاري.

إذا تعلق الحجز التحفظي بعقار محفظ أو في طور التحفيظ فإن الأمر الصادر به يوضع بالمحافظة العقارية لتسجيله بالرسم العقاري بسعي من المستفيد منه.

إذا تعلق الأمر بحجز تحفظي على عقار غير العقارات المشار إليها في الفقرة أعلاه حدده المحضر ببيان مكان وجوده وحدوده ومساحته إن يمكن مع الإشارة إلى كل المعلومات المفيدة وترسل نسخة من الأمر بالحجز والمحضر بواسطة عون التنفيذ إلى رئيس المحكمة الابتدائية قصد تقييده بسجل خاص موضوع رهن إشارة العموم ويقع الإشهار علوة على ذلك لمدة خمسة عشر يوما بتعليق الإعلان بالمحكمة على نفقة الحاجز".

- ينص الفصل 456 من ق.م.م. على أنه: "إذا كانت المنقولات أو العقارات المملوكة للمنفذ عليه الصادر ضده الأمر بالحجز التحفظي في حوزة الغير بلغ عون التنفيذ لهذا الأخير الأمر وسلمه نسخة منه.

يتربى عن ذلك الأمر اعتبار الغير حارسا للمنقول أو العقار المحجوز عدا إذا اختار تسليمه إلى العون.

يلزمه تحت مسؤوليته الشخصية ألا يتخلى عنه إلا بإذن من القضاء".

- تاريخ تبليغ الإنذار؛
 - طبيعة ومبلغ الديون المستحقة؛
 - رقم التقييد بالسجل التجاري؛
 - تاريخ الحجز؛
 - توقيع العون المكلف بالتنفيذ وتوقيع الحارس؛
 - جرد وتقدير قيمة العناصر المادية والمعنوية.
- ويهدف الوصف الدقيق وتقدير قيمة العناصر المادية إلى منع أي استبدال لاحق، أو تبديد أو إتلاف للمحجوز، وعند تقدير كفاية الأشياء المحجوز لتغطية الديون المستحقة يتعين على عون التنفيذ أن يتوقف عن مواصلة الحجز، عملاً بمقتضيات الفصل 459 من ق.م.م.⁵³⁵.
- وفي حالة حجز مجموعة من الأصول التجارية، يجب على المحاسب المكلف بالتحصيل أن يحرر عدداً من المحاضر بعدد الأصول المحجوزة.
- ومن الضروري تعيين حارس لتفادي استبدال أو تبديد أو إتلاف أو سرقة أو تفويت بعض عناصر الأصل المحجوز.
- وفي حالة تواجد هذه الأشياء في أماكن مختلفة، ولا يستطيع شخص واحد تأمين الحراسة المناسبة لها، يتوجب تعيين عدد كافٍ من الحراس.
- أما إذا كان مالك الأصل التجاري شخصاً طبيعياً، فمن الأفضل تعيينه حارساً، إذا وافق على ذلك، إلا أنه عندما يكون مالك الأصل التجاري شخصاً معنوياً، فمن المناسب تعيين المتصرف أو المسير حارساً، إذا وافق على ذلك.

ويجب الإشارة في محضر الحجز إلى تعيين الحارس وموافقته وكذا توقيعه.

2. تبليغ محضر الحجز

يجب تبليغ نسخة من محضر الحجز إلى المدين المحجوز عليه وإلى الحارس بمجرد الانتهاء من تحريره، ويقع على عاتق المحاسب المكلف بالتحصيل القيام فوراً بإجراءات تقييد الحجز في السجل التجاري.

535- ينص الفصل 458 من ق.م.م على أنه: "لا يمكن تمديد الحجز التنفيذي إلى أكثر مما هو لازم لأداء ما وجب للدائن وتغطية مصاريف التنفيذ الجبري. لا يقع هذا التمديد إذا لم ينتظر من بيع الأشياء المحجوزة ثمن يتجاوز مبلغ مصاريف التنفيذ الجبري".

3. تسجيل محضر الحجز بالسجل التجاري

لا يمكن الاحتجاج بالحجز على الأصل التجاري في مواجهة الأغيار إلا ابتداء من تقييد محضر الحجز بالسجل التجاري.

ويوجه طلب التقييد لرئيس المحكمة التجارية التابع لدائرتها الأصل التجاري المحجوز، ويرفق بنسخة من محضر الحجز.

ويتم الإشهاد على الإيداع بشهادة التسلم موقعة من طرف كاتب الضبط.

وللتأكد من تقييد محضر الحجز في السجل التجاري، يستصدر المحاسب المكلف بالتحصيل مستخرج نموذج "G" الذي يشير إلى المحضر المذكور.

وفي حالة الأصول التجارية غير مسجلة، يستصدر المحاسب المكلف بالتحصيل شهادة التقييد في السجل المخصص لهذا الغرض.

وتجدر الإشارة أنه عندما يكون مالك الأصل التجاري هو أيضا مالك العقار الذي يتم فيه استغلال الأصل التجاري المذكور، يمكن للمحاسب المكلف بالتحصيل ممارسة الحجز التحفظي على العقار، ويهدف هذا الإجراء إلى منع المالك من تفويت العقار بمعزل عن الأصل التجاري.

4. تعيين تاريخ بيع المحجوزات

يجب تحديد تاريخ بيع المحجوزات في محضر الحجز التنفيذي، كما يتعين على مأمور التبليغ والتنفيذ تذكير المدين بالمبالغ الواجبة عليه، كفرصة أخيرة له لتجميع الديون المستحقة لفائدة الإدارة الجبائية، قبل مباشرة مسطرة البيع بالمزاد العلني.

وتتم مسطرة بيع الأصل التجاري وفق الشروط المنصوص عليها في مقتضيات مدونة التجارة، وذلك إما عن طريق القضاء وإما بصفة رضائية بين المدين والإدارة الجبائية⁵³⁶.

وعليه تشكل الإجراءات التنفيذية التي يباشرها المحاسب المكلف بالتحصيل على منقولات وعقارات المسير آخر المراحل التي تمكنه من اقتضاء حق الإدارة الجبائية، إذ بموجبها يتم غل يد المسير عن التصرف في ممتلكاته المنقولة والعقارية، فيكون مآلها البيع في حالة عدم وفائه بالديون الضريبية التي أصبح متحملا بها بموجب قيام مسؤوليته التضامنية عن أداء الديون الضريبية للشركة التي يسيرها.

536 -Instruction Relative Au Recouvrement Des Créances Publiques : Mais, 2011, P 67.

ولا تنقضي إجراءات التحصيل الجبري في مواجهة المسير إلا بصدور حكم نهائي حائز لقوة الشيء المقضي به، أي استوفى جميع طرق الطعن سواء بممارستها أو بانقضاء أجلها من جهة، أو بسداد الدين الضريبي من جهة أخرى.

وبما أن هذه الإجراءات قد تدوم سنوات طويلة، مما يترتب عنه تعطيل حرية المسير في التصرف في ممتلكاته المنقولة والعقارية بالتفويت أو البيع مما يعرض مصالحه للضرر، يجعل من دعوى المسؤولية الضريبية مجرد وسيلة قانونية للضغط على المسيرين من أجل التفاوض بشأن الدين الضريبي المدينة به الشركة التي يسيرونها، وذلك حماية لضمان الخزينة العامة من الضياع من جهة، وضمانا لالتزام المسير بالنزاهة والحيطة والحذر في إدارة وتسيير الشركة من جهة أخرى، حتى لا يكون عرضة للمسائلة القانونية بشتى أنواعها المدنية والجنائية والجبائية.

إن إقرار المشرع الجبائي لدعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير على مستوى مدونة تحصيل الديون العمومية من خلال المادة 98 من المدونة، دليل على اقتناعه بأن التشريعات الجبائية الأخرى غير كافية لحماية الدين العمومي من الضياع، ولا سيما المقترضات الزجرية المتعلقة بالغش الضريبي المنصوص عليها في المادة 192 من المدونة العامة للضرائب، وجريمة افتعال العسر التي نظمها المشرع في الفرع السابع من م.ت.د.ع بمقتضى المواد من 84 إلى 89 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

ونظرا لفعالية هذه الدعوى أمام باقي أنظمة المسؤولية عند مساءلة مسيرى الشركات التجارية، أصبح المحاسبون المكلفون بالتحصيل يفضلون متابعة المسير في حالة استحالة التحصيل في مواجهة الشركة، شريطة توفر الشروط الشكلية والموضوعية لإثارتها.

لكن نظرا لخطورتها على المستوى الاقتصادي أحاطها المشرع بمجموعة من الشكليات القانونية التي يصعب استجماعها، ولا سيما إثبات الأعمال التدليسية التي تشكل حجر الزاوية بالنسبة لهذه الدعوى من جهة، ومن جهة أخرى ودرء لشد الخناق على مسيرى الشركات التجارية، منع المشرع الجبائي في إطار هذه الدعوى الجمع بين مسؤوليات المسير عن أداء ديون الشركة، بحيث لا تشكل المادة 98 من م.ت.د.ع الحالة الوحيدة التي يكون فيها المسير متضامنا مع الشركة عن تسديد ديونها بصفة عامة والدين الضريبي بصفة الخاصة.

خاتمة الفصل الثاني

يشكل ارتكاب المسير لأخطاء الإدارة والتسيير أثناء مزاولة مهامه بالشركة، اللبنة الأساسية لقيام مسؤوليته وفق قانون الشركات سواء المدينة أو الجنائية أو الجبائية، علاوة على استئثار الإدارة الجبائية بالمسؤولية الضريبية الخاصة المؤسسة بموجب مقتضيات المادة 98 من م.ت.د.ع.

وإماما من المشرع بمدى جسامة وخطورة الأخطاء والمخالفات المرتبطة بالتسيير على كيان الشركة باعتبارها وحدة اقتصادية واجتماعية تساهم في تطوير وازدهار الاقتصاد الوطني، عمل على سن مقتضيات قانونية مختلفة ومتفرعة بين قانون الشركات ومدونة تحصيل الديون العمومية ومدونة التجارة يتم بموجبها تحميل مسيري الشركات التجارية مسؤولية أداء ديون الشركة متى عجزت هذه الأخيرة عن الوفاء بديونها بصفة عامة والدين الضريبي بصفة خاصة.

وهكذا تتمتع الإدارة الجبائية بإمكانية إعمال المسؤولية المدنية أو المسؤولية الجنائية للمسيرين بناء على المقتضيات القانونية المطبقة على الشركات التجارية، في حالة عدم احترام المسير للالتزامات الضريبية، حيث يمكن للإدارة الجبائية تحريك المتابعات في مواجهة المسير الذي يحول بأخطائه المتعلقة بالإدارة والتسيير دون تحصيل الديون الضريبية المفروض على الشركة.

كما يمكنها تحريك دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة متى توافرت الشروط الضرورية لقيامها من خطأ وضرر وعلاقة سببية بينهما.

وتتجلى غاية المشرع من وراء إقرار دعوى المسؤولية الضريبية لمسيري الشركات التجارية في وضع حد للخروقات وأعمال التدليس والتحايل التي يرتكبها مسيري الشركات التجارية للإفلات من أداء الواجبات الضريبية تحت ذريعة عجز الشركة التي يسيرونها عن الوفاء بديونها.

ومنه تهدف دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير إلى حماية الدين الضريبي، وضمان حقوق الخزينة العامة من الضياع حتى في حالة تدهور الوضعية الاقتصادية والمالية للشركة، بحيث يكفي أن يقدم الخازن العام للمملكة أو المدير العام لإدارة الضرائب -باعتبارهما ذوي الصفة الخاصة في تحريك الدعوى- الوسائل الكفيلة لإثبات توافر شروط الإدانة بالمسؤولية الضريبية الخاصة للمسير حتى يحل هذا الأخير محل الشركة في تسديد ديونها الضريبية من ذمته الشخصية المالية.

خاتمة القسم الأول

نظرا للدور الحيوي الذي تلعبه الشركات التجارية في النهوض بالاقتصاد الوطني كان لزاما على المشرع حماية ذمتها المالية من تجاوزات وانحرافات مسيرها التي ينتج عنها العبث بالائتمان العام لدائني الشركة.

بحيث قد تجد العديد من الشركات التجارية نفسها في خطر يهدد مصالحها ومصالح المساهمين والأغيار المتعاملين معها، نتيجة سلوك مسيرها الذي أصبح يشكل تهديدا فعلي لكيانها وذمتها المالية، مما يتوجب معه قيام مسؤوليات مسيرها سواء المدنية أو الجنائية أو الضريبية.

على اعتبار أن المسير في الشركات التجارية يباشر العديد من الأعمال والمهام التي تمس مصلحة الشركة ومصلحة المساهمين والأغيار المتعاملين معها، ونظرا لخطورة هذه الأعمال والتصرفات التي قد تكون سببا في انهيار الشركة أو عرقلة سيرها العادي ودخولها مساطر معالجة صعوبات المقاول، أعطى المشرع المغربي أهمية قصوى للتسيير في الشركات التجارية حماية للشركة والمساهمين والأغيار المتعاملين معها.

وذلك من خلال سنه لجملة من المقتضيات الرادعة لأجهزة الإدارة والتسيير ومعاقبها عن كل انحراف يمكن أن ترتكبه بمناسبة قيامها بمهام تسيير الشركة، خاصة في ظل ارتفاع حجم المخالفات والجرائم التي أصبحت تتم من خلال الشركات التجارية، بحيث أصبحت هذه الأخيرة تشكل مجالا خصبا لارتكاب الجرائم ذات الطابع الاقتصادي-المالي، والتي لا تمس فقط مصالح المساهمين والشركات وإنما مصالح الأغيار كذلك، مما يشكل ضررا بنظام الائتمان العام وتقليص دائرة المعاملات المالية.

ومنه أصبح موضوع مسؤوليات المسير يحتل مكانة بارزة ضمن التشريع المغربي، والتي تقوم في حق المسير نتيجة خطئه أو تقصيره أو إهماله أو القيام بأعمال الغش والاحتيال، وذلك حماية للضمان العام للمتعاملين مع الشركة من جهة، وضمان حرص المسيرين على المحافظة على حقوق هؤلاء من الضياع والإضرار بضمانهم العام من جهة ثانية.

بحيث تبقى الغاية من وراء سن المشرع لدعاوى مسؤولية مسيرى الشركات التجارية بشتى أنواعها سواء المدنية أو الجنائية أو الضريبية هي الحفاظ على الضمان العام للدائنين من الضياع، وبالتالي ضمان الاستقرار والطمأنينة في العلاقات التجارية والمالية للشركات أو المقاولات.

مما يضع على كاهل المسير ثقلا كبيرا يلزمه بتوخي الحيطة والحذر وتجنب مخاطر هذه المسؤوليات التي يمكن أن يتعرض لها نتيجة ارتكابه لأعمال ترتب عنها إلحاق الضرر بالذمة المالية للشركة، بحيث أن هذا التعدد والتنوع في مسؤوليات المسير لا ينفي في غالب الأحيان قيامها مجتمعة في حقه متى توافرت شروطها، وبالتالي

التخوف من القيام بمهام الإدارة والتسيير مما يشكل عائقا أمام روح المبادرة التي تقتضيها عمليات تدبير وتسيير الشركات التجارية.

الأمر الذي يلزم المشرع القيام بحماية المسيرين من مخاطر المسؤولية الملقاة على عاتقهم بموجب القانون أثناء مزاولتهم لمهام الإدارة والتسيير، عن طريق توفير الحماية القانونية لهذه الفئة ذوي الصفة الخاصة في التسيير، لا سيما في ظل جملة الإشكالية القضائية والعملية التي أفرزها الواقع العملي أثناء المتابعة القضائية للمسير بدعوى المسؤولية الضريبية الخاصة.

القسم الثاني:

المتابعة القضائية للمسير بدعوى

المسؤولية الضريبية

يترتب عن مخالفة مسيرى الشركات التجارية للالتزامات الضريبية الواجبة على الشركة موضوع التسيير قيام مسؤوليتهم الضريبية، التي تخول للإدارة الجبائية الحق في إثارة المسؤولية المالية والشخصية للمسير، والتي تتنوع بين المسؤولية الضريبية الخاصة وتحميل المسير مسؤولية تغطية خصوم الشركة أو تمديد المسطرة إليه.

وينتج عن هذا التعدد والتنوع في المسؤولية المالية الشخصية للمسير عن أداء ديون الشركة بما فيها الديون الضريبية، تداخل على مستوى المساطر القضائية لمتابعة المسير بدعوى المسؤولية الضريبية.

بحيث تستغل الإدارة الجبائية التداخل الحاصل بين المساطر القضائية لمتابعة مسير الشركة في ذمته المالية الشخصية لتحصيل الدين الضريبي، فكثيرا ما يتعذر على هذه الأخيرة تحصيل الدين الضريبي للشركة موضوع مسطرة معالجة صعوبات المفاولة إما نتيجة تهاون أو تقاعس المحاسب المكلف بالتحصيل عن القيام بالتصريح بالدين الضريبي داخل الآجال المحددة قانونا، أو نتيجة تزام الدائنين، فتلجأ الإدارة الجبائية في هذه الحالة إلى إثارة دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير بناء على مقتضيات المادة 98 من م.ت.د.ع مستغلة في ذلك عدم الإحاطة بشروط تحريك كل دعوى على حدة سواء من طرف المسير أو القضاء.

وهذا الإشكال الذي أفرزه الواقع العملي لتفعيل دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير لا يطرح على مستوى مدونة التجارة فقط بل يمتد ليشمل كذلك التشريع الجبائي نفسه، فكثيرا ما يتم الخلط بين دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير ودعوى متابعة مسير الشركة بالجريمة الضريبية والمتتمثلة في جريمة الغش الضريبي المحددة بموجب مقتضيات المادتين 192 و 231 من المدونة العامة للضرائب، وجريمة افتعال العسر المنصوص عليها في المواد من 84 إلى 89 من م.ت.د.ع.

إلا أن هذا التوسع في نطاق مسؤولية مسيرى الشركات سواء على مستوى القانون التجاري أو التشريع الجبائي، يمكن أن ينتج عنه شطط وتعسف في استعمال الحق المخول للإدارة الجبائية في متابعة المسير في ذمته المالية الشخصية من أجل ضمان تحصيل الديون الضريبية المدينة بها الشركة.

إذ تعتبر دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير الدعوى الأنفع والأكثر فائدة بالنسبة للإدارة الجبائية في ضمان تحصيل الدين الضريبي، سواء من حيث استئثارها بالصفة والمصلحة في رفع الدعوى، أو من حيث المبالغ المالية المهمة التي يتم تحصيلها في هذه الدعوى بالمقارنة مع باقي الدعاوى المشابهة لها، سواء المنصوص عليها في القانون التجاري أو في القانون الجبائي.

وعلى هذا الأساس فكثيرا ما تفضل الإدارة الجبائية متابعة مسيرى الشركات التجارية بدعوى المسؤولية الضريبية الخاصة، رغم عدم توافر الشروط الشكلية والموضوعية لقيامها باعتبارها الحد الفاصل بين أعمالها أو أعمال باقي الدعوى المشابهة لها.

الأمر الذي يشكل حيفا وظلما في حق مسيرى الشركات التجارية نظرا لعدم القدرة على المعرفة التامة والدقيقة بفحوى النصوص القانونية الموجبة لقيام المسؤولية المالية والشخصية لمسيرى الشركات التجارية عن أداء ديون الشركة بما فيها الديون الضريبية.

وعليه، يقتضي منا الأمر البحث عن الكيفية التي تعامل بها القضاء مع هذا التداخل الحاصل على مستوى دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير وباقي الدعاوى المشابهة لها، والحماية القضائية التي تم إقرارها للمسير المتابع بدعوى المسؤولية الضريبية الخاصة (الفصل الأول) في ظل جملة الإشكالات القضائية التي أفرزها الواقع العملي أثناء تفعيل دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير (الفصل الثاني).

الفصل الأول:

الإشكالات العملية للمتابعة

القضائية للمسير بدعوى

المسؤولية الضريبية

تتميز المسطرة القضائية لنزاع دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير بالتعقيد نظرا لجملة من الإشكالات العملية والقضائية التي يفرزها سير الدعوى أمام محاكم المملكة، لا سيما على مستوى عدم القدرة على ضبط الحدود الفاصلة بين تطبيق دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة في مواجهة المسير وبين باقي الدعاوى المشابهة لها.

إذ لا تشكل المادة 98 من م.ت.د.ع المقتضى القانوني الوحيد الذي يكون فيه المسير متضامنا مع الشركة عن تسديد ديونها الضريبية، بحيث نصت أحكام مدونة التجارة على تحميل المسير المسؤولية الشخصية والمالية عن أداء ديون الشركة، رغم اختلاف قواعد وشروط إعمال كل نص قانوني، إلا أن هناك بعض نقاط التداخل بين مختلف هذه الدعاوى مما يترتب عنه لبس في تطبيق كل دعوى على حدة، وحسب الوضعية القانونية التي تجيز ذلك.

فقد نصت أحكام المادة 704 من مدونة التجارة أنه يمكن للمحكمة التجارية حينما يتبين لها من خلال سير مسطرة معالجة صعوبات المقاول، أن هناك نقصا في باب أصول الشركة أن تقرر في حالة ثبوت خطأ في التسيير ساهم في هذا النقص، تحميله كليا أو جزئيا تضامنيا أم لا، لكل المسيرين أو للبعض منهم.

إلا أنه في حالة امتناع المسير عن تنفيذ الحكم القاضي بتحميله مسؤولية تغطية خصوم الشركة كلا أو بعضا، أو ارتكابه أحد الأفعال المنصوص عليها في المادة 706 من مدونة التجارة، فإنه يتم تمديد المسطرة إليه لمتابعته في ذمته المالية الشخصية من أجل أداء ديون الشركة.

ومنه تحميل المسير المسؤولية الشخصية المالية في حالة ارتكابه أخطاء في التسيير ترتب عنها عجز الشركة عن الوفاء بديونها بما فيها الديون الضريبية، وبالتالي الإضرار بالضمان العام للدائنين بما فيهم الخزينة العامة.

وهكذا يترتب عن الحكم القاضي بتحميل المسير تغطية خصوم الشركة، أو دعوى تمديد المسطرة للمسير نفس الآثار القانونية المترتبة عن دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير، والمتمثلة في قيام المسؤولية المالية والشخصية للمسير عن أداء ديون الشركة بما فيها الديون الضريبية، ومنه متابعته في أمواله المنقولة والعقارية واتخاذ جميع الإجراءات التحفظية والتقييدات الاحتياطية وكافة الإجراءات الأخرى التنفيذية ضمانا لاستخلاص الديون المتخلدة بذمة الشركة، وإن اقتضى الحال اللجوء إلى مسطرة الإكراه البدني، وذلك حفاظا على حقوق الدائنين المتعاملين مع الشركة من الضياع.

وبالتالي تداخل المساطر القضائية للمتابعة بدعوى المسؤولية الضريبية مع المساطر التي تتشابه معها لقيام المسؤولية الشخصية والمالية للمسير، ليس فقط على مستوى مدونة التجارة، وإنما يطرح نفس الإشكال العملي والقضائي على مستوى التشريع الجبائي نفسه، بحيث كثيرا ما يتم الخلط بين دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير ودعوى متابعة مسير الشركة بالجريمة الضريبية والمتمثلة في جريمة الغش الضريبي وجريمة افتعال العسر.

إلا أن هذا التوسع في نطاق مسؤولية مسيرى الشركات سواء على مستوى القانون التجاري أو التشريع الجبائي، ترتب عنه تعدد وتنوع المقتضيات القانونية الموجبة لقيام المسؤولية الشخصية المالية للمسير عن أداء ديون الشركة، مما يمكن أن ينتج عنه تحميل هذا الأخير مسؤولية أداء ديون الشركة من ذمته المالية الخاصة مرتين أو أكثر لكن وفق مقتضيات قانونية مختلفة.

ووعيا من المشرع الجبائي بهذا التداخل الحاصل بين دعاوى مسؤولية المسير، فلقد اشترط أنه لا يمكن تطبيق المسؤولية التضامنية للمسير عن أداء الديون الضريبية المدينة بها الشركة المؤسسة بموجب مقتضيات المادة 98 من م.ت.د.ع إلا إذا كان هذا الأخير غير ملزما بأداء ديون الشركة تطبيقا لأحكام أخرى.

ولالإحاطة بالإشكالات العملية للمتابعة القضائية للمسير بدعوى المسؤولية الضريبية التي أفرزها الواقع العملي، يقتضي منا الأمر دراسة مختلف المساطر القضائية لمسؤولية المسير بين المسؤولية الضريبية الخاصة والمسؤولية وفق مدونة التجارة في (المبحث الأول)، على أن نخصص (المبحث الثاني) لدراسة إشكالية تداخل المسؤولية الضريبية والجريمة الضريبية.

المبحث الأول: إشكالية تداخل المساطر القضائية بين المسؤولية

الضريبية ومسؤولية المسير وفق مدونة التجارة

تشكل مسؤولية مسير الشركات التجارية أهم المواضيع القانونية التي اهتم بتنظيمها المشرع المغربي، وتبرز هذه الأهمية من خلال تعدد وتنوع المقتضيات القانونية التي تهدف إلى إثارة مسؤولية مسيري الشركات التجارية، وإقرار نظام المساءلة القانونية عن الأخطاء المرتكبة أثناء مزاوله مهام الإدارة والتسيير.

وينتج عن هذا التنوع تعدد أنواع المسؤولية التي يمكن أن تقوم في حق مسيري الشركات التجارية، من مسؤولية مدنية وجنائية إلى مسؤولية خاصة ومشددة، تتعلق بأداء الديون الضريبية للشركة في حالة السير العادي لنشاطها، أو تحميل المسير مسؤولية تغطية خصوم الشركة في حالة تعرضها لصعوبات مادية، فتتمديد المسطرة للمسير في حالة عدم التزامه بتنفيذ الحكم القاضي بتغطية خصوم الشركة.

وهذا التعدد لمسؤولية المسير عن أداء ديون الشركة لا ينفي في غالب الأحيان قيامها مجتمعة في حقه عند ارتكابه لأخطاء في التسيير، الأمر الذي دفع مشرع مدونة تحصيل الديون العمومية إلى منع متابعة مسيري الشركة بالمسؤولية التضامنية عن أداء ديونها إذا كانوا ملزمين بالوفاء بها طبقاً لأحكام سابقة، وذلك حتى لا يكونوا عرضة للمتابعة القضائية بدعوى المسؤولية عن أداء ديون الشركة مرتين أو أكثر لكن وفق مقتضيات قانونية مختلفة.

بحيث تكاد أن تكون أحكام مسؤولية المسير عن أداء ديون الشركة أن تتماثل، الأمر الذي يترتب عنه تداخل مساطر المتابعة القضائية في إطار دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير، نتيجة عدم التمييز بينها وبين الدعاوى الأخرى المشابهة لها، والموجبة لقيام المسؤولية الشخصية والمالية للمسير.

ويترتب عن هذا التداخل بين مختلف أنظمة مسؤولية المسير عن أداء ديون الشركة، إشكالية تحديد الجهات القضائية المختصة بالنظر في دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير، رغم الوضوح التام لنص المادة 98 من م.ت.د.ع الذي يجعل الاختصاص للنظر في هذه الدعوى للمحكمة الابتدائية، فإن الواقع العملي أفرز العديد من الدعاوى التي تم التصريح فيها بعدم الاختصاص، وتمت إحالتها إما إلى المحاكم الإدارية على أساس أنها تتعلق بمجال المنازعات الضريبية، أو إحالتها إلى المحاكم التجارية على أساس أنها تدخل في إطار مساطر صعوبات المقاول، هذا من جهة، ومن جهة ثانية، يطرح إشكال تعدد الأشخاص ذوي الصفة والمصلحة في رفع الدعوى وهم الخازن العام للمملكة والمدير العام لإدارة الضرائب والمدير العام لإدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة.

الأمر الذي يجعل مسطرة المتابعة القضائية لمسيرى الشركات بدعوى المسؤولية الضريبية الخاصة تتميز بالتعقيد، وتفرض جملة من الإشكالات خصوصاً على مستوى عدم التمييز بينها وبين الدعاوى المشابهة لها، إلى جانب تداخل الاختصاص بين مختلف الجهات التي تتمتع بالمصلحة والصفة في رفع هذه الدعوى.

المطلب الأول: تمييز دعوى المسؤولية الضريبية عن الدعاوى المشابهة لها

نظرا لخطورة المخالفات والجرائم المرتبطة بالإدارة والتسيير سواء على مستوى استمرار الشركة ونجاحه، أو على الأغيار المتعاملين معها، تم توسيع نطاق مسؤولية مسيري الشركات التجارية، مما يجعل قواعد المسؤولية المدنية والجنائية تتسم بالقصور في مواجهة بعض تصرفات المسيرين، الأمر الذي استدعى تدخل المشرع بسن نصوص قانونية خاصة توجب قيام المسؤولية الشخصية والمالية للمسير عن تسديد ديون الشركة التي يسيرها، خاصة عندما يشكل عدم التزام المسير بنظام الشركة وإدارتها تهديد فعلي لكيانها وذمتها المالية.

إن التزام مسير الشركة بتسديد ديونها من ذمته الشخصية والمالية لا يعد التزاما شخصيا مماثلا للالتزام الذي يقع تلقائيا على عاتق الشركاء المتضامنين في شركة الأشخاص بمجرد عجز الشركة عن الوفاء بديونها، وإنما يجد هذا الالتزام مصدره في مختلف القواعد القانونية المنظمة لمسؤولية المسير عن أداء ديون الشركة، الأمر الذي يجعل دعوى المسؤولية الشخصية والمالية للمسير في إطار دعوى المسؤولية الضريبية، تحتل مكانة قانونية وسط أنظمة المسؤولية المالية والشخصية للمسير، على اعتبار أنها ليست الحالة الوحيدة لإثارة هذا النوع من المسؤولية ذات الطبيعة المزدوجة التي تقضي بالجزاء من جهة والردع من جهة أخرى.

فالعديد من الشركات التجارية قد تجد نفسها في خطر يهدد مصالحها ومصالح المتعاملين معها، نتيجة تصرفات مسيرها التي لا تصب في مصلحتها الاجتماعية والاقتصادية، حيث يمكن أن تؤدي هذه التصرفات إلى جعل الشركة تعاني من صعوبات مادية، وبالتالي عجزها عن الوفاء بديونها بصفة عامة والدين الضريبي بصفة خاصة، مما يترتب عنه قيام المسؤولية الشخصية والمالية للمسيرين، والتي تتعدد صورها من مسؤولية ضريبية إلى مسؤولية المسير عن النقص الحاصل في باب أصول الشركة، وإن اقتضى الحال تمديد المسطرة إليه.

الأمر الذي يطرح إشكال تحديد مدى التداخل الحاصل بين مختلف أنواع المسؤولية المالية والشخصية للمسير؟ وما هي المعايير المضبوطة قانونا لتمييزها عن بعضها؟

الفرع الأول: تمييز دعوى المسؤولية الضريبية عن دعوى تغطية خصوم الشركة

تهدف قواعد المسؤولية المدنية بصفة عامة، إلى جبر الضرر جراء الفعل الضار الذي أصاب المضرور، إذ تبقى الغاية من إقرار نظام المسؤولية هي الحصول على التعويض.

وارتكاب المسير أثناء مزاولته لمهامه أخطاء في التسيير يمكن أن يترتب عنها مساءلته عن الأضرار التي تسبب فيها، وإلزامه بتعويض الضرر الناشئ عن الأخطاء التي ارتكبها، بحيث تشكل المسؤولية الميزان الذي توزن به تصرفات المسيرين عند إخلالهم بالواجبات الملقاة على عاتقهم أثناء ممارستهم لمهام الإدارة والتسيير.

ومبدئيا فإن مسيرى الشركات التجارية لا يسألون إلا عند ارتكابهم لأخطاء نجم عنها إلحاق أضرار بالشركة أو الأغيار، وذلك أثناء مباشرتهم لأعمال الإدارة والتسيير داخل الشركة، إما نتيجة عدم التزامهم بالمقتضيات القانونية أو التنظيمية، أو بسبب الإهمال والتقصير والقيام بأعمال الغش والتحايل خدمة لمصالحهم الخاصة على حساب المصلحة الاجتماعية والاقتصادية للشركة.

ولقد تبين أن هذه القواعد العامة الموجبة لإثارة مسؤولية المسيرين غير كافية لحماية مصلحة الشركة والغير المتعامل معها، لذا تم إقرار مسؤولية خاصة عند عجز الشركة عن الوفاء بديونها نتيجة ارتكاب المسيرين لأخطاء في التسيير سواء أثناء سيرها العادي أو في حالة مواجهتها لصعوبات مادية، والمتمثلة بالأساس في المسؤولية المترتبة عن دعوى تغطية المسير لخصوم الشركة، والتي يتحمل بموجبها عبء تسديد ديونها كليا أو جزئيا.

فما هي أوجه التداخل والتمييز بين دعوى المسؤولية الضريبية للمسير ودعوى تغطية المسير لخصوم الشركة؟ على أساس أن كلتا الدعويتين يترتب عنهما المسؤولية الشخصية والمالية للمسير نتيجة ارتكابه أخطاء في التسيير أثناء مزاولته لمهامه بالشركة؟

الفقرة الأولى: أوجه التداخل بين الدعويتين

إذا كانت قواعد المسؤولية المدنية تسعى إلى تطبيق جزاءات قانونية منظمة وفق نصوص تشريعية محددة، فإن المسؤولية الشخصية والمالية للمسيرين عن ديون الشركة تخضع لأحكام خاصة وشروط مضبوطة قانونا حتى يمكن إثارتها.

وتتعدد صور المسؤولية الشخصية والمالية لمسيرى الشركات التجارية، إذ تختلف باختلاف الطبيعة والشكل القانوني للشركة موضوع التسيير من جهة، والوضعية المالية التي توجد فيها الشركة من جهة ثانية.

فمسؤولية المسير عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء مزاولته لمهام الإدارة والتسيير بالشركة يمكن أن تتغير إذا تغير السير العادي للشركة وأصبحت تعاني من صعوبات مادية.

ولئن كان الغرض من تقرير المسؤولية الضريبية لمسيرى الشركات التجارية، هو قيام المسؤولية التضامنية للمسير مع الشركة عن أداء ديونها الضريبية أثناء سيرها العادي، فإن مسؤولية المسير عن النقص الحاصل في باب الأصول لا يتم إثارتها إلا إذا تعرضت الشركة لصعوبات مادية لا غير.

وتتجه إرادة المشرع من خلال الدعويتين إلى تحديد الكيفية التي تتم وفقها مساءلة المسير في ذمته الشخصية والمالية عن الفعل الضار، حتى يتمكن المضرور من اقتضاء تعويض يتناسب مع حجم الضرر الذي أصابه، على اعتبار أن كلتا الدعويتين ثنائية الوظيفة بمعنى أنها تهدف إلى معاقبة مسيرى الشركة من جهة، ومن جهة أخرى تسعى إلى تعويض الدائنين عن الضرر الذي أصابهم.

إذ بموجب مقتضيات المادة 704 من مدونة التجارة يمكن للمحكمة التجارية حينما يتبين لها من خلال سير المسطرة، أن هناك نقصاً في باب أصول الشركة أن تقرر في حالة ثبوت خطأ في التسيير ساهم في هذا النقص، تحميله كلياً أو جزئياً تضامنياً أم لا، لكل المسيرين أو للبعض منهم⁵³⁷.

وعلى أساس هذا المقتضى القانوني، يمكن للمحكمة التجارية أن تقرر مسؤولية المسيرين التضامنية عن أداء النقص الحاصل في أصول الشركة، متى كان هذا النقص ناتجاً مباشرة عن أخطاء التسيير المنسوبة إليهم. ويتوقف تحميل المسيرين بصفة تضامنية أم لا لمجموع خصوم الشركة أو جزء منها على الشروط التالية:

- 1- أن تكون هناك مسطرة للتسوية أو التصفية القضائية مفتوحة ضد الشركة؛
 - 2- أن يظهر من خلال سير المسطرة المذكورة أن هناك نقص في باب أصول الشركة؛
 - 3- أن يثبت وجود خطأ في التسيير قبل فتح المسطرة، وأن هذا الخطأ هو الذي ساهم بشكل أو بآخر في حدوث النقص في باب الأصول، وتتمتع المحكمة بسلطة تقديرية واسعة فيما يخص العلاقة السببية بين الخطأ في التسيير وبين النقص الحاصل في باب الأصول.
- وتقوم دعوى مسؤولية المسير عن تغطية خصوم الشركة على الأركان الثلاثة الأساسية للمسؤولية التقصيرية بصفة عامة، وهي الخطأ والضرر والعلاقة السببية بين الخطأ والضرر.

البند الأول: التداخل من حيث النتائج القانونية للخطأ في التسيير

لا يمكن إثارة مسؤولية المسير عن تغطية خصوم الشركة إلا في حالة وجود خطأ في التسيير ساهم بشكل أو بآخر في حدوث النقص في باب الأصول.

فأساس قيام دعوى المسؤولية الضريبية ودعوى تغطية خصوم الشركة هو ارتكاب المسير خطأ في التسيير أدى إلى عجز الشركة عن أداء ديونها بما فيها الديون الضريبية.

وعليه يتبين أن دعوى تغطية خصوم الشركة ودعوى المسؤولية الضريبية تتقاطعان في كون أن كلتا المسؤوليتين المترتبة عن الدعويين ترتكز على ثلاثة شروط أساسية، وهي الشروط العامة للمسؤولية المدنية، والتي من الواجب إثبات توافرها لإثارة مسؤولية المسير وهي:

- 1- وجود الخطأ في التسيير؛

537-تنص الفقرة الأولى من المادة 704 من م.ت على أنه: "حينما يظهر من خلال سير المسطرة في مواجهة شركة تجارية نقص في باب الأصول، يمكن للمحكمة، في حالة حصول خطأ في التسيير ساهم في هذا النقص، أن تقرر تحميله، كلياً أو جزئياً تضامنياً أم لا، لكل المسيرين أو للبعض منهم فقط".

2- وجود نقص في باب أصول الشركة أي عجز بالنسبة لدعوى تغطية خصوم الشركة وتعذر التحصيل بالنسبة لدعوى المسؤولية الضريبية؛

3- إثبات العلاقة السببية، أي أن يكون الخطأ في التسيير هو الذي أدى أو على الأقل ساهم في حدوث العجز بالنسبة للشركة.

أولاً: وحدة الخطأ في التسيير الواجب الإثبات

يلزم النظام القانوني المؤطر للصلاحيات المخولة للمسير أثناء مزاويلته لمهام الإدارة والتسيير بالتصرف في إطار ما تقتضيه مصلحة الشركة، على اعتبار أن أجهزة الإدارة والتسيير تتوفر على سلطات وصلاحيات واسعة للتصرف باسم الشركة وفي حدود غرضها.

لكن الإشكال الذي يثار في هذا الصدد هو قيام المسير ببعض التصرفات التي تصب في مصلحة الشركة لكنها تشكل خطأ في التسيير، على اعتبار أن مفهوم الخطأ في التسيير مفهوم تقريبي وغامض، لا سيما على مستوى تحديد مدى مراعاته للمصلحة الاقتصادية والاجتماعية للشركة، الأمر الذي يترتب عنه قيام مسؤولية المسير المرتبطة بإدارة وتسيير الشركة والتي يكمن أصلها في ارتكابه أخطاء في التسيير نتج عنها إلحاق ضرر بالغير.

فمن الناحية العملية يصعب إعطاء تحديد قانوني للخطأ في التسيير باعتباره أصل قيام مسؤولية المسير سواء المتمثلة في تحميله تغطية خصوم الشركة أو أداء ديونها الضريبية، إذ من مساوئ القيام بأي تعداد قانوني لأخطاء التسيير هو عدم اعتبار تلك التي لم يتم ذكرها في النص⁵³⁸، الأمر الذي حدا بالتشريع المغربي والمقارن إلى جعل أسباب مسؤولية المسير المرتبطة بالإدارة والتسيير تتجلى في ارتكابه أخطاء في التسيير، دون تعريفها أو تحديد نطاقها، باعتبار أن مفهوم الخطأ في التسيير يشمل جميع الأفعال والتصرفات التي تلحق أضراراً بالشركة أو الأغيار.

وهكذا يعتبر الخطأ في التسيير ذا أهمية بالغة بالنسبة لأفعال وتصرفات المسيرين، وخصوصاً بالنسبة لعناصر المسؤولية وشروط قيامها، إذ يشكل شرطاً ضرورياً لإثارة مسؤولية المسير بشتى أنواعها سواء المتمثلة في تغطية خصوم الشركة أو أداء ديونها الضريبية، وبدونه لا يمكن مساءلة المسير ولو ترتب عن أعماله وتصرفاته خلال مزاويلته لمهامه إلحاق ضرر بالشركة أو الغير⁵³⁹.

538 - JEAN KREHER & PAUL PIC : « Des Sociétés Commerciales », Volume 1, Ancienne Collection Thalle, Traité Général Théorique et Pratique de Droit Commercial, 3ème Edition, Tom2, Paris, 1948, P 243.

539 - ANTOINE CATTÀ : « De La Responsabilité Civile Des Administrateurs De Sociétés Anonymes En Droit Français », Thèse De Doctorat, Caen, 1909, P 121-122.

والخطأ في إطار دعوى تغطية خصوم الشركة ودعوى المسؤولية الضريبية مبني على أساس المسؤولية الشخصية للمسير، وبالتالي يجب إثباته من طرف المدعي المتضرر من جراء هذا الخطأ، لأنه يشكل واقعة مادية يمكن إثباتها بكافة وسائل الإثبات⁵⁴⁰.

إذ تتعدد أنظمة المسؤولية المدنية للمسير من مسؤولية مبنية على الخطأ إلى مسؤولية موضوعية دون خطأ مروراً بتلك المبنية على الخطأ المفترض أو الواجب الإثبات، وتفادياً لأي لبس في الموضوع ألزم المشرع المغربي في إطار دعوى تغطية خصوم الشركة ودعوى المسؤولية الضريبية إثبات الخطأ الذي يترتب على تحقيقه انعقاد مسؤولية المسير، بحيث إذا لم يكن خطأ المسير مرتبطاً بالإدارة والتسيير ومتبثاً قانوناً فإنه لا يسوغ تحميل المسير مسؤولية تغطية خصوم الشركة أو إدانته بالمسؤولية التضامنية عن أداء ديونها الضريبية.

عكس بعض التشريعات المقارنة مثل القانون التونسي الذي يعتبر نظام المسؤولية في إطار متابعة المسير بدعوى تغطية خصوم الشركة تقوم على أساس الخطأ المفترض وليس الواجب الإثبات⁵⁴¹.

ولقد ورث المشرع المغربي هذا النوع من المسؤولية المبنية على الخطأ الواجب الإثبات المنصوص عليها في المادة 704 من مدونة التجارة عن القانون التجاري الفرنسي من خلال المادة 3-624 L من القانون 25 يناير 1985 سابقاً، والتي أصبحت المادة 2-651 L من القانون 26 يوليوز 2005 الذي تضمن مقتضيات خاصة بدعوى تغطية خصوم الشركة⁵⁴².

ويخضع وجود الخطأ من عدمه ومدى مساهمته في حدوث العجز إلى السلطة التقديرية للمحكمة التي تبين بناء على المعلومات المدلى بها من طرف المدعي الذي يقع عليه عبأ إثبات الخطأ، ما إذا كان النقص الحاصل في باب أصول الشركة أو تعذر التحصيل راجع إلى ارتكاب المسير خطأ في التسيير أم لا.

540 - فاطمة السحاح: القضاء التجاري بالمغرب ودعاوى الشركات، شركات المساهمة نموذجاً، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون الخاص، وحدة قانون التجارة والأعمال، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية السوسية، الرباط، السنة الجامعية 2009-2010، ص 62.

541 - يتأسس هذا المنحى في الحقيقة على اعتبارين اثنين وهما:

من جهة أولى: يعتبر المشرع وجود العجز قرينة على سوء تصرف المسيرين وارتكابهم لأخطاء أوهنت الشركة لتتردى في وضعية لا يمكنها معها مجابهة ديونها، والقرينة في القانون تعني تواتر عديد الحالات الواقعية مما يجعل المشرع يخرجها مخرج الافتراض القانوني دون أن يعني ذلك غياب حالات استثنائية تتعارض مع القاعدة التي أخرجها المشرع انطلاقاً من تكرار الحالات الواقعية، وإذا كان المهم في القرينة هو تكرار عديد الوضعيات التي تصبح بمثابة القاعدة دون إقصاء بعض الحالات الشاذة عن مسار التكرار، فإن الافتراض صحيح في عديد الأحيان باعتبار أنه لولا الأخطاء في التصرف لما دخلت الشركة في مرحلة العجز عن تسديد ديونها.

من جهة ثانية: يعود بناء المسؤولية عن العجز على أساس الخطأ المفترض إلى صعوبة إثبات الخطأ في جانب المسيرين الذين يعمدون في الغالب إلى إخفاء أخطائهم وخاصة إذا ما وصلت الشركة مرحلة العجز ودخلت التسوية القضائية أو التفليس، فافتراض الخطأ في جانب المسيرين يعفي القائمين بالدعوى من واجب إثبات صعب في ظل امتلاك المسيرين لكل الوثائق المتبثة لأخطائهم الخاصة.

للمزيد أنظر: كمال العياري: المسير في الشركات التجارية، الجزء الأول، مرجع سابق ص 184-185.

542 - ALAIN LIENHARD : « Procédures Collectives, Edition Delmas », Paris, 2011-2012, P 478.

ثانيا: عجز الشركة عن الوفاء بديونها

يترتب عن الخطأ في التسيير في إطار دعوى تغطية خصوم الشركة ودعوى المسؤولية الضريبية للمسير عجز الشركة عن الوفاء بديونها بما فيها الديون الضريبية، على أساس أن الخطأ في التسيير ذو مجال واسع وانعكاسات متعددة لا سيما على مستوى الإضرار بالضمان العام للدائنين المتعاملين مع الشركة.

إذ في إطار دعوى تغطية خصوم الشركة المنصوص عليها في التشريع المغربي والمقارن، يتم إلزام المسير بتسديد النقص الحاصل في باب أصول الشركة، الذي نتج عنه عجز هذه الأخيرة عن الوفاء بديونها، وذلك بمتابعة المسير في ذمته الشخصية والمالية من أجل تكملة النقص الحاصل في باب أصول الشركة، والذي يتحقق عندما لا تكفي المبالغ المتحصلة من بيع أصولها لتسديد ديونها⁵⁴³، على أن يتم دمج مبالغ هذا النقص في ذمتها المالية، حيث تخصص هذه المبالغ حسب ما يتطلبه تنفيذ الحل المختار للشركة، فهي إما توظف وفق الكيفيات المنصوص عليها في مخطط الاستمرارية، إذا كان الحل المختار للشركة هو استمرارها في نشاطها، وإما توزع بالتناسب فيما بين الدائنين إذا كان الحل المختار هو تفويت الشركة أو تصفيتها قضائيا.

وعلى هذا الأساس تتقاطع دعوى تغطية خصوم الشركة ودعوى المسؤولية الضريبية في كون أن كلتا الدعويتين تنتج عن الخطأ في التسيير الواجب الإثبات، والذي ترتب عنه عجز الشركة عن الوفاء بديونها، بحيث لولا ارتكاب المسير أخطاء في التسيير لما وصلت الشركة إلى مرحلة العجز عن الوفاء بديونها.

وعليه يمثل عجز الشركة عن الوفاء بديونها شرطا ضروريا لإثارة الدعويتين في مواجهة المسير، الذي يعتبر مسؤولا عن ذلك العجز ما لم يثبت العكس، والذي يتجلى في حصول نقص في باب الأصول في إطار دعوى تغطية خصوم الشركة، وتعذر التحصيل في إطار دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير.

البند الثاني: التداخل من حيث نطاق التطبيق

تندرج دعوى تحميل المسير مسؤولية تغطية خصوم الشركة، ودعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير ضمن العقوبات الشخصية والمالية التي يتم اتخاذها ضد مسيري المقاولات الفردية أو الشركات التجارية أو المجموعات ذات النفع الاقتصادي التي يكون لها غرضا تجاريا، واللذين ثبت في حكمهم ارتكاب أخطاء في التسيير ترتب عنها عجز الشركة المعنية بالدعوى عن الوفاء بديونها بصفة عامة والدين الضريبي بصفة خاصة.

أولا: الأشخاص المعنيون بالدعوى

إن دعوى تغطية خصوم الشركة ودعوى المسؤولية الضريبية، ليست من الدعاوى التي يمكن ممارستها في حق أي شخص كان، حيث نجد أن النصوص القانونية المنظمة لقيام المسؤولية المترتبة عن الدعويتين قد حددت وبصفة حصرية الفاعلين الذين يمكن إثارة هذا النوع من الدعاوى في حقهم، مما يمنع امتداد دعوى هذا النوع من المسؤولية إلى غير الأشخاص الذين تم ذكرهم في النص القانوني، حيث تنص المادة 704 من مدونة التجارة على أنه: "حينما يظهر من خلال سير المسطرة في مواجهة شركة تجارية نقص في باب الأصول، يمكن للمحكمة في حالة

543- أحمد شكري السباعي: الوسيط في مساطر الوقاية من الصعوبات التي تعترض المقاول ومسااطر معالجتها، مرجع سابق، ص 382.

حصول خطأ في التسيير ساهم في هذا النقص، أن تقرر تحميله كليا أو جزئيا تضامنيا أم لا لكل المسيرين أو البعض منهم..."

وتنص المادة 98 من م.ت.د.ع على أنه: "...يمكن جعل المديرين أو المتصرفين أو المسيرين الآخرين مسؤولون على وجه التضامن مع الشركة أو المقاوله عن أداء المبالغ المستحقة..."

وبناء على النصوص القانونية السالفة الذكر نجد أن الأشخاص المسؤولين في إطار دعوى تغطية خصوم الشركة ودعوى المسؤولية الضريبية هم مسيري المقاولات أو الشركات التجارية، سواء كانوا مسيرين قانونيين أو فعليين، طبيعيين أو معنويين، يتقاضون أجرا أم لا⁵⁴⁴.

وتفاديا للتكرار فقد سبق دراسة الإطار القانوني للمسير بالتفصيل ومعايير التمييز بين المسير القانوني والمسير الفعلي، والحالات التي يكون فيها المسير شخصا معنويا.

وعموما يقصد بمسير الشركة كل شخص يوجد على رأس الشخص المعنوي ويقوم بأعمال الإدارة والتسيير، ويتحمل نتيجة ذلك الأخطاء التي يرتكبها أثناء مزاولة مهامه.

ولهذا خص المشرع المسير بهذا النوع من المسؤولية نظرا لوجوده الدائم على رأس الشركة، إذ يتمتع بموجب مهامه بسلطات واسعة تسمح له بارتكاب أخطاء في التسيير سواء نتيجة الإهمال أو أعمال الغش والتحايل، وهكذا فإنه لإثارة سواء دعوى تغطية خصوم الشركة أو الدعوى الضريبية يستلزم أن يتوفر الفاعل على صفة خاصة وهي أن تكون له صفة مسير للشركة سواء كان مسيرا فعليا أو قانونيا، يتقاضى أجرا أم لا، أو شخصا طبيعيا أو معنويا الذي يجب عند تعيينه اختيار ممثل دائم له يخضع لنفس الشروط والواجبات ويتحمل نفس المسؤولية المدنية والجنائية، كما لو كان قائم بالإدارة والتسيير باسمه الخاص، ودون المساس بالمسؤولية التضامنية للشخص المعنوي الذي يمثله.

وعليه فإن مقتضيات الدعويين تطبق على جميع الأشخاص الذين خول لهم القانون القيام بمهام الإدارة والتسيير، كأجهزة الإدارة أو التسيير أو التدبير بالنسبة لشركات المساهمة، ومسيرى باقي الشركات والمجموعات ذات النفع الإقتصادي، وكل شخص يكون قد زاول فعلا، سواء مباشرة أو بواسطة شخص آخر إدارة أو تسيير أو تدبير الشركة موضوع الدعوى إما باسم ممثلها القانوني أو الحلول محلهم⁵⁴⁵.

ثانيا: أنواع الشركات المعنية بالدعوى

تعني دعوى المسؤولية الضريبية بجميع أنواع الشركات التي تتوفر على ذمة مالية مستقلة عن الذمة المالية الخاصة للمسير، بحيث لا يكون هذا الأخير ملزما بأداء ديون الشركة من ذمته المالية الخاصة مثل شركات

544- تنص المادة 702 من مدونة التجارة على أنه: "تطبق مقتضيات هذا القسم على مسيري المقاوله الفردية أو ذات شكل شركة والتي كانت موضوع فتح المسطرة، سواء كانوا مسيرين قانونيين أو فعليين، يتقاضون أجرا أم لا".

545- غلال فالي: مساطر معالجة صعوبة المقاوله، مرجع سابق، ص 340-341.

الأشخاص نظرا لاتحاد الذمة المالية للمسير والشركة، كما سبق دراسة ذلك بالتفصيل في الفصل الأول من القسم الأول.

أما فيما يتعلق بدعوى تغطية خصوم الشركة فحسب مقتضيات المادة 702 من مدونة التجارة فإنه لا يمكن تحميل المسير مسؤولية تغطية خصوم الشركة، إلا بالنسبة للمقاولات الفردية أو ذات شكل شركة والمتمتعة بالشخصية المعنوية، ما عدا شركة المحاصة التي لا تتمتع بالشخصية المعنوية⁵⁴⁶.

إذ يشترط لتطبيق دعوى هذه المسؤولية أربعة شروط أساسية لا غنى عنها وهي⁵⁴⁷:

1- أن نكون إزاء شركة أو مقاوله خاضعة للقانون الخاص، لأن المقاولات أو الشركات التي تتخذ شكل مقاوله أو شركة عمومية أي خاضعة للقانون العام لا تطبق عليها مساطر معالجة صعوبة المقاوله، وبالتالي لا تطبق على مسيرها هذا النوع من المسؤولية.

2- أن يتم قيد الشركة في السجل التجاري، لأنه من تاريخ هذا القيد تكتسب الشركة الشخصية المعنوية طبقا لمقتضيات المادة 7 من القانون 17.95 المطبق على شركات المساهمة والمادة 2 من القانون رقم 5.96 المطبق على باقي الشركات، أما قبل تقييد الشركة في السجل التجاري فتبقى العلاقات بين المساهمين والشركاء خاضعة لعقد الشركة وللمبادئ العامة للقانون المطبقة أو المنصوص عليها في قانون الالتزامات والعقود طبقا للمادة 8 من القانون رقم 17.95 المطبق على شركات المساهمة والفقرة الثانية من المادة 1 من القانون 5.96 المطبق على باقي الشركات.

3- أن يكون الشخص المرتكب لخطأ التسيير سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا من المسيرين القانونيين أو الفعليين للشركة المتمتعة بالشخصية الاعتبارية، بغض النظر عما إذا كانوا يتقاضون أجرا أم لا. وتسري جميع هذه الأحكام على المجموعات ذات النفع الاقتصادي التي يكون لها غرض تجاري، والتي لا تتمتع هي الأخرى بالشخصية المعنوية إلا من تاريخ قيدها في السجل التجاري طبقا لمقتضيات المادتين 4 و 5 من القانون⁵⁴⁸ 13.97.

4- أن يصدر حكم بفتح مسطرة من مساطر معالجة صعوبات المقاوله، أي التسوية أو التصفية القضائية ضد الشركة المعنية بالدعوى طبقا لمقتضيات المادة 702 و 704 من مدونة التجارة، ولا يقع فتح هذه

546- تنص المادة 88 من القانون 5.96 على أنه: "لا وجود لشركة المحاصة إلا في العلاقات بين الشركاء، ولا ترمي إلى علم الغير بها. لا تتمتع بالشخصية المعنوية.

لا تخضع لأي تقييد في السجل التجاري ولا لأي إجراء من إجراءات الشهر، ويمكن إثبات وجودها بكافة الوسائل. يمكن أن تنشأ بفعل الواقع".

547- أحمد شكري السباعي: الوسيط في مساطر الوقاية من الصعوبات التي تعترض المقاوله ومساطر معالجتها، الجزء الثالث، مرجع سابق، ص 379-380.

548- القانون 13.97 المتعلق بالمجموعات ذات النفع الاقتصادي، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.99.12 بتاريخ 18 من شوال 1419 (5 فبراير 1999). الجريدة الرسمية لجريدة الرسمية عدد 4678 بتاريخ 1999/04/01 الصفحة 679.

المسطرة في المغرب إلا في حالة عجز الشركة عن سداد ديونها عند حلول أجل الأداء، بما في ذلك الديون الناجمة عن الالتزامات المبرمة في إطار الاتفاق الودي المنصوص في المادة 556 من مدونة التجارة⁵⁴⁹.

وبناء عليه لا يمكن إثارة كل من دعوى المسؤولية الضريبية أو دعوى تغطية خصوم الشركة إلا في مواجهة المسيرين الأشخاص الطبيعيين بالنسبة للشركات التجارية أو المجموعات ذات النفع الاقتصادي ذات الطابع التجاري والتي تتمتع بالشخصية الاعتبارية والاستقلال المالي قياسا على وضعية الشخص الطبيعي⁵⁵⁰.

أما الأشخاص الاعتبارية فلا تكون معنية بهذا النوع من المسؤولية، لأن ديونها تستوفي من مجموع الأموال المكونة لدمتها المالية⁵⁵¹.

وعلى أساس هذا التداخل الحاصل بين دعوى المسؤولية الضريبية ودعوى تغطية خصوم الشركة، أفرزت الممارسة العملية جملة من الإشكالات القضائية نظرا لعدم الإلمام الكافي بنقط التمييز والاختلاف بين الدعويين مما يترتب عنه خروج دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير عن الإطار القانوني الذي رسمه المشرع لها والغاية المتوخاة من وراء سنّها.

الفقرة الثانية: أوجه الاختلاف بين الدعويين

من خلال دراسة شروط قيام دعوى المسؤولية الضريبية ودعوى تغطية خصوم الشركة، فإن أول اختلاف يمكن ملاحظته بالنسبة لدعوى تغطية خصوم الشركة فإنه لا تصبح الدعوى ممكنة إلا إذا دخلت الشركة مسطرة معالجة صعوبات المقاول، أي التسوية أو التصفية القضائية وذلك طبقا لأحكام المادة 704 من مدونة التجارة والتي جاء فيها ما يلي: "حينما يظهر من خلال سير المسطرة في مواجهة شركة تجارية نقص في باب الأصول، يمكن للمحكمة في حالة حصول خطأ في التسيير ساهم في هذا النقص، أن تقرر تحميله كليا أو جزئيا تضامنيا أم لا لكل المسيرين أو البعض منهم..."

فالملاحظ أن المشرع المغربي بدأ صياغة المادة 704 من مدونة التجارة بشرط عندما توجد الشركة في إطار مساطر صعوبات المقاول، حينها يمكن متابعة المسير بدعوى تغطية خصوم الشركة نتيجة ارتكابه خطأ في التسيير أدى إلى نقص في باب الأصول.

أما بالنسبة لدعوى المسؤولية الضريبية فيلاحظ من خلال المادة 98 من م.ت.د.ع والتي جاء فيها ما يلي: "إذا تعذر تحصيل الضرائب كيفما كانت طبيعتها والغرامات والزيادات وصوائر التحصيل (...) نتيجة أعمال

549 - تنص المادة 560 من مدونة التجارة على أنه: تطبق مساطر معالجة صعوبة المقاول على كل تاجر أو حرفي وكل شركة تجارية ليس بمقدورهم سداد الديون المستحقة عليهم عند الحلول، بما في ذلك الديون الناجمة عن الالتزامات المبرمة في إطار الاتفاق الودي المنصوص عليه في المادة 556 أعلاه".

550 - محمد الادريسي العلمي المشيشي: ذمة الشركة وذمة الشريك، مجلة القضاء التجاري، العدد 2، صيف/ خريف 2013، ص 223-224.

551 - بد الكريم عباد: دور القضاء في معالجة صعوبات المقاول، مرجع سابق، ص 441.

تدليسية متبثة قانونا، يمكن جعل المديرين أو المتصرفين أو المسيرين الآخرين مسؤولين على وجه التضامن مع الشركة أو المقاوله عن أداء المبالغ المستحقة وذلك إذا لم يكونوا ملزمين بأداء ديون الشركة تطبيقا لأحكام أخرى".

فالملاحظ أن المشرع بدأ نص المادة 98 من م.ت.د.ع بشرط أنه عند استحالة تحصيل الدين الضريبي نتيجة أعمال تدليسية متبثة قانونا، يمكن متابعة المسيرين بدعوى المسؤولية التضامنية عن أداء الديون الضريبية للشركة، ولم يتم ذكر أن المقاوله أو الشركة تعاني من صعوبات مالية جعلتها تنطوي تحت إجراءات المساطر الجماعية.

وعلى هذا الأساس لا يمكن إثارة دعوى تغطية خصوم الشركة في مواجهة المسير إلا إذا كانت هذه الأخيرة في إطار مساطر معالجة صعوبات المقاوله، أما بالنسبة لدعوى المسؤولية الضريبية فلا يمكن إثارتها إلى في حالة عجز المقاوله أو الشركة عن الوفاء بالدين الضريبي دون أن تكون منطوية تحت إجراءات مساطر معالجة صعوبة المقاوله.

وعلاوة على هذا الشرط الجوهرى في اختلاف الدعويين يمكن إدراج جملة من نقط التمييز بين دعوى المسؤولية الضريبية ودعوى تغطية خصوم الشركة، لا سيما من حيث الآثار القانونية لكل دعوى على حدة أو من حيث الاختصاص والصفة في رفع الدعوى.

البند الأول: الاختلاف من حيث الآثار القانونية لكل دعوى

كما سبقت الدراسة تعنى دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة بتحميل المسير المسؤولية التضامنية عن أداء الديون الضريبية الواجبة على الشركة، أي أن الدعوى ترمي إلى تسديد الدين الضريبي فقط دون باقي الديون الأخرى إن وجدت، عكس دعوى تغطية خصوم الشركة فهي تهدف إلى تحميل المسير مسؤولية تكملة النقص الحاصل في باب الأصول أي جميع ديون الشركة بما فيها الديون الضريبية، وفي هذه الحالة لا يحظى الدين الضريبي بأي امتياز يذكر كالامتياز الذي تتمتع به الخزينة العامة، بل تنطبق عليه نفس القواعد والإجراءات التي تخضع لها كتلة الدائنين في إطار مساطر معالجة صعوبات المقاوله.

فبمجرد الحكم بتحميل المسير مسؤولية تغطية خصوم الشركة، يصبح ملزما بأداء المبالغ المعادلة للنقص الحاصل في باب الأصول، ولا تبرأ ذمته من هذا الدين المستحق عليه لفائدة الشركة إلا بالأداء الكلي للمبالغ المحكوم بها، وتدخل هذه المبالغ طبقا لمقتضيات الفقرة الأخيرة من المادة 704 من مدونة التجارة في الذمة المالية للشركة أو المقاوله في حالة استمرارها أو توزع على الدائنين بحسب دين كل واحد منهم وفقا لقسمة غرماء في حالة تفويت الشركة أو تصفيتها⁵⁵².

552-5252-تنص الفقرة الأخيرة من المادة 704 من مدونة التجارة على أنه: "تدخل المبالغ التي يدفعها المسؤولون تطبيقا للفقرة الأولى في الذمة المالية للمقاوله، وتخصص في حالة استمرارية المقاوله وفق الكيفيات المنصوص عليها في مخطط الاستمرارية، وعند تفويت أو تصفية توزع هذه المبالغ بالتناسب فيما بين الدائنين".

ويتم توزيع هذه المبالغ بالتناسب فيما بين الدائنين، أي وفق نسبة الديون التي بذمة الشركة وذلك بغض النظر عن الدائنين ذوي الامتيازات أو الضمانات، مما يظهر أن المشرع استهدف حماية الدائنين العاديين بالدرجة الأولى من خلال التخصيص على توزيع المبالغ المحصلة في إطار دعوى مسؤولية تغطية خصوم الشركة بالتناسب بين الدائنين، الأمر الذي يترتب عنه إضعاف الضمان العام للإدارة الجبائية نظرا لتزاحم كتلة الدائنين في إطار دعوى تغطية خصوم الشركة بالمقارنة مع دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير، بحيث تعتبر الإدارة الجبائية الدائن الوحيد المعني بهذه الدعوى.

وتتمتع المحكمة بسلطة واسعة في تحديد مقدار الدين الذي سوف يتحمله المسير، بحيث منح المشرع صلاحية تحميل مسؤولية النقص الحاصل في باب أصول الشركة لكل المسيرين أو للبعض منهم بصفة جماعية أو بصفة تضامنية، طبقا لمقتضيات المادة 704 من مدونة التجارة التي جاء فيها ما يلي: "...يمكن للمحكمة في حالة حصول خطأ في التسيير ساهم في هذا النقص، أن تقرر تحميله كليا أو جزئيا تضامنيا أم لا، لكل المسيرين منهم أو للبعض فقط".

وبناء على مقتضيات المادة السالفة الذكر خول المشرع للمحكمة سلطة تقديرية واسعة في الحكم على المسير بتغطية خصوم الشركة من عدمه، وفي تحديد من بين المسيرين الملزمين بتحميلهم مسؤولية النقص الحاصل في باب الأصول، فالمحكمة هي التي تحدد مدى نسبة مشاركة كل مسير في الخطأ في التسيير الذي أدى إلى عجز لدى الشركة، تبعا للدور الذي كان يلعبه في الإدارة والتسيير⁵⁵³، الأمر الذي تم تكريسه من طرف القضاء حيث قضت محكمة النقض الفرنسية⁵⁵⁴ بمعاقبة مسير الشركة على الرغم من أنه بدأ في تسييرها بعد دخولها في مرحلة الصعوبات المالية، إذ ورد في حيثيات القرار ما يلي: "حيث أن مسير الشخص المعنوي يمكن أن يكون مسؤولا في إطار المادة L 624-3 ولو أن الخطأ في التسيير الذي اقترفه ليس سوى سبب من أسباب عدم كفاية الأصول، والتي تؤدي إلى الحكم عليه بتحمل جزء أو كل ديون الشركة... بشأن السيد SABO لا يمكن أن يكون مصدرا للحالة الكارثية للشركة المدينة قبل تعيينه كمتصرف بتاريخ 2001/12/06 لكنه كالأخرين ملزم ابتداء من فبراير 2002 بخطأ التسيير بامتناعه عن تصحيح هذه الوضعية... وبذلك فإن المحكمة الاستئنافية يمكن ومن خلال سلطاتها التقديرية أن تقضي بأن السيد SABO يجب أن يعاقب بنفس درجة المتصرفين القدماء..."⁵⁵⁵.

إن المشرع في إطار دعوى تغطية خصوم الشركة لم يخول للمحكمة سلطة تقديرية واسعة في إمكانية الحكم بإدانة المسير بمسؤولية تغطية خصوم الشركة فحسب، بل متعها كذلك بإمكانية تحديد مبلغ الإدانة، على أساس جسامه الخطأ في التسيير ومدى مساهمته في حصول العجز، مما يجعل مبلغ الإدانة يتحدد وفق درجة العجز الحاصل في أصول الشركة وليس ديونها، وبالتالي لا يمكن لمبلغ الإدانة أن يتجاوز نسبة النقص الحاصل في

553 - FRANÇOISE PEROCHON & REGINE BONHOMME : « Entreprises En Difficulté Instruments De Crédit Et De Paiement », 8ème Edition, L.G.D.J, 2009, P 660.

554 - Cour cassation, 31 mais 2011, n°09_13_975.09_14_026, note jean pierre legros.

555- محمد حميدا: تحميل المسير خصوم الشركة في نظام صعوبات المقاول، مجلة القانون التجاري، العدد الأول، 2014، ص 64-65.

باب الأصول، والذي يتم تقديره بصفة نهائية وقت صدور الحكم بفتح مسطرة معالجة صعوبات المقاول في حق الشركة.

وتشكل هذه النقطة أهم اختلاف جوهري يميز دعوى تغطية خصوم الشركة بالمقارنة مع دعوى المسؤولية الضريبية، التي تتمتع فيها المحكمة فقط بسلطة إصدار الحكم الذي يقضي بإدانة المسير بالمسؤولية التضامنية عن أداء الديون الضريبية للشركة، دون الحق في تحديد المبالغ الضريبية التي يحددها الطرف المدعي أي الإدارة الجبائية.

البند الثاني: الاختلاف من حيث الاختصاص وصاحب الصفة في رفع الدعوى

لعل من أهم الإشكالات القضائية التي يطرحها التداخل الحاصل بين دعوى تغطية خصوم الشركة ودعوى المسؤولية الضريبية هو تحديد المحكمة المختصة بالنظر في كل دعوى على حدة.

بالنسبة لدعوى تغطية خصوم الشركة يعود الاختصاص للمحكمة التجارية حسب منطوق المادة 703 من مدونة التجارة والتي ورد فيها ما يلي: "تكون المحكمة المختصة نوعيا بإصدار العقوبات المالية المنصوص عليها في هذا الباب هي المحكمة التي فتحت المسطرة".

أما بالنسبة لدعوى المسؤولية الضريبية فإن الاختصاص يعود للمحكمة الابتدائية حسب منطوق الفقرة الثانية من المادة 98 من م.ت.د.ع والتي ورد فيها ما يلي: "...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 المديرين أو المتصرفين أو المسيرين الآخرين".

وتأسيسا عليه فإنه لا يمكن المطالبة بالدين الضريبي بناء على مقتضيات المادة 98 من م.ت.د.ع عندما تكون الشركة أو المقاول تعاني من صعوبات مالية ودخلت مرحلة التسوية أو التصفية القضائية لأن الاختصاص في هذه الحالة ينعقد للمحكمة التجارية وليس الابتدائية.

وقد تم تكريس هذا التوجه من طرف الاجتهاد القضائي المغربي، حيث صدر عن المحكمة الابتدائية بالدار البيضاء ما يلي: "...ولقد أكد من خلاله أن الدعوى المقامة من طرف الخازن العام للمملكة في مواجهتهم اعتمادا على مقتضيات المادة 98 من م.ت.د.ع، وأن المدعين تجاهلوا الوضعية الحالية لشركة تيكسنور والتي صارت في وضعية تصفية قضائية، وأن الفصل 566 من مدونة التجارة جعل الاختصاص منعقدا للمحكمة التي تكون المسطرة مفتوحة أمامها للنظر في جميع الدعاوى المتصلة بها، وأن المدعين رفعوا الدعوى في مواجهة المعارضين بصفته متصرفي الشركة موضوع التصفية، وأن الفصلين 702 و 703 من مدونة التجارة بدورهما جعل عقد الاختصاص في مقاضاتهم بتلك الصفة للمحكمة حيث تم فتح التصفية القضائية، وأن الاختصاص في جميع الأحوال يؤول للمحكمة التجارية، وهو ناتج عن التبعات القانونية لفتح مسطرة التسوية أو التصفية القضائية، والتمس التصريح بعدم الاختصاص النوعي للمحكمة الابتدائية وانعقاد الاختصاص للمحكمة التجارية بالدار

البيضاء، والحكم بالبت في الدفع بحكم مستقل، وأرفق الجواب بصورة حكم بالتصفية القضائية، صورة الجريدة الرسمية، وصورة تصريح بالديون وصورة الاجتهاد القضائي.

وبناء على تعقيب المدعين بواسطة دفاعهم والذي أكد أن الدعوى ترمي إلى إثارة مسؤولية مسيري شركة تيكسنور الذين قاموا بأعمال تدليسية تعذر معها على الخزينة العامة تحصيل الديون المترتبة عن الضرائب، وأن هذا الإطار هو الذي نص عليه الفصل 98 من مدونة تحصيل الديون العمومية كما أن الفقرة الثانية منه تنص صراحة على أن دعوى مسؤولية المسيرين تثار من طرف الخازن العام للمملكة أمام المحكمة الابتدائية، وأن شركة تيكسنور في وضعية تصفية قضائية ابتداء من 2006/3/27 كما هو مثبت في الحكم الصادر في هذا الشأن، وأن التصريح بديون الخزينة العامة لدى السنديك على إثر الحكم بفتح المسطرة المنصوص عليه صراحة في الفصل 569 من القانون التجاري، وأنه من الثابت أن الخزينة العامة صرحت بالديون وأن حكم التصفية صدر في 2006/3/27 وأنه رغم فوات أجل 3 أشهر بعد صدوره فإن السنديك لم يقيم بأية تصفية للأموال، وتبعاً لذلك وما دام أن الشروط الواردة في الفصل 628 المذكور متوفرة وبالتالي فإن للخزينة العامة الحق في المتابعة الفردية مما يتأكد معه أن الفصول 702 و 703 و 704 من القانون التجاري المستشهد بها من لدن المدعى عليهم غير منتجة ولا مجال لتطبيقها، والتمس التصريح برفض الدفع بعدم الاختصاص لعدم ارتكازه على أساس وتمتع العارض بكل ما جاء في كتاباته.

وحيث التمس المدعون في مقالهم الحكم على المدعى عليهم بمسؤوليتهم الشخصية والتضامنية عن أدائهم لجميع الضرائب المترتبة بذمة الشركة تيكسنور المضمنة بمستخرج الجداول مع ما يترتب على ذلك من حق في متابعتهم متابعة شخصية في أموالهم المنقولة والعقارية واتخاذ جميع الإجراءات التحفظية والتقييدات الاحتياطية وكافة الإجراءات الأخرى التنفيذية ضماناً لاستخلاص الدين الضريبي المذكور مع مختلف الصوائر وتحديد الإكراه البدني في الأقصى، وتحميل المدعى عليهم الصائر.

وحيث استند المدعون في مقالهم على نسخة من مستخرج الجداول، نسخة من قائمة المتابعات، نسخة من نموذج "ج" للشركة.

وحيث دفع المدعى عليهم بأن النزاع الحالي مرتبط بمسطرة التصفية القضائية الخاصة بالشركة تيكسنور وأن الاختصاص ينعقد في ذلك للمحكمة التجارية بالدار البيضاء تطبيقاً لمقتضيات المواد 566 و 702 و 703 و 704 من مدونة التجارة.

وحيث نصت المادة 566 من مدونة التجارة أنه يكون الاختصاص للمحكمة الموجودة في مكان مؤسسة التاجر الرئيسية أو المقر الاجتماعي للشركة، وتكون المحكمة المفتوحة مسطرة المعالجة أمامها، مختصة للنظر في جميع الدعاوى المتصلة بها.

ونصت المادة 702 بدورها أنه تطبق مقتضيات هذا القسم (العقوبات المتخذة ضد مسيرى الشركة) على مسيرى المقاول الفردية أو ذات شكل شركة والتي كانت موضوع فتح المسطرة، سواء كانوا مسيرين قانونيين أو فعليين، يتقاضون أجرا أم لا.

كما نصت المادة 703 أنه تكون المحكمة المختصة بإصدار العقوبات المالية المنصوص عليها في هذا الباب هي المحكمة التي فتحت المسطرة.

وحيث تأكدت المحكمة من كون شركة تيكسنور فتحت لها مسطرة تسوية قضائية أمام المحكمة التجارية بالدار البيضاء وقد صارت في وضعية تصفية قضائية بناء على الحكم 2006/3/27 في الملف التجاري عدد 2005/20/129، والجال أن المدعين رفعوا الدعوى الحالية في مواجهة كل من السادة ج.ح وف.أ وع.ح بصفتهم متصرفي الشركة المذكورة، وطالبوا بتسجيل مسؤوليتهم التضامنية مع الشركة في أداء جميع الضرائب المترتبة عليها.

وحيث إنه استنادا إلى مواد مدونة التجارة المذكورة، ونظرا لكون الدعوى الحالية تقتضي البت في مسؤولية مسيرى شركة فتحت لها مسطرة تصفية قضائية وبشكل تضامني معها، فقد تحقق أن الطلب قدم أمام محكمة غير مختصة نوعيا إذ كان المفروض تقديمها أمام نفس المحكمة حيث فتحت مسطرة التسوية.

وحيث قدم الدفع بعدم الاختصاص النوعي قبل كل دفع أو دفاع من طرف المدعى عليهم.

وحيث أنه عملا بمقتضيات الفصلين 16 و 17 من قانون المسطرة المدنية وقبل الخوض في باقي الدفع المقدمة، ينبغي البت في تحديد الجهة المختصة للنظر في الدعوى⁵⁵⁶.

وعلى هذا الأساس تعددت القرارات والأحكام القضائية التي تقضي بعدم الاختصاص بالنظر في دعوى المسؤولية الضريبية، نظرا لعدم الإلمام الكافي بفحوى النص الجبائي الذي يقضي بمسؤولية المسير عن أداء الديون الضريبية للشركة، والذي يستشف منه بأنه لا يمكن إثارة دعوى مسؤولية المسير الضريبية بناء على مقتضيات المادة 98 من م.ت.د.ع إذا ما دخلت الشركة في مساطر صعوبات المقاول، لأنه في هذه الحالة يخضع الدين الضريبي لإجراءات خاصة بمساطر صعوبات المقاول⁵⁵⁷.

556- حكم عدد 7133 ملف عدد 12/2/1788 حكم بتاريخ 2012/11/1 صادر عن المحكمة الابتدائية بالدار البيضاء، غير منشور.

557- تخضع الديون الضريبية الصادرة في مواجهة المقاول المفتوحة بشأنها مساطر تسوية أو التصفية قضائية لنظام خاص تقننه أحكام ومقتضيات الكتاب الخامس من مدونة التجارة.

تتمن خصوصية المساطر المذكورة في كونها تلزم الدائن العمومي بنفس الإجراءات المسطرية الواجبة التطبيق في مواجهة باقي دائني المقاول بالنظر إلى تاريخ نشأة الدين (قبل تاريخ الحكم بفتح المسطرة أو بعد التاريخ المذكور) وبالنظر كذلك إلى طبيعة الامتيازات التي تعزز كل دين على حدة.

وتبقى مسطرة التصريح بالديون والتي حددها المشرع في أجل شهرين ابتداء من تاريخ نشر حكم فتح المسطرة بالجريدة الرسمية، ويمدد هذا الأجل بشهرين بالنسبة إلى الدائنين القاطنين خارج المملكة المغربية، الوسيلة الحتمية للدائن العمومي لضمان استخلاص ديون الخزينة العامة الصادرة في مواجهة المقاولات المذكورة على تنوع الحلول التي قد تخلص إليها المحكمة التي تبنت في المساطر المذكورة: استمرارية المقاول، تفويتها أو تصفيتها قضائيا. ويترتب عن عدم تصريح المحاسب المكلف بالتحويل بالدين الضريبي داخل أجل المحدد قانونا، سقوط حق الخزينة العامة في المطالبة به.

ولا ينحصر الاختلاف بين الدعويين على مستوى الاختصاص النوعي فقط بل يشمل كذلك الأشخاص ذوو الصفة الخاصة في رفع الدعوى.

بالنسبة لدعوى المسؤولية الضريبية لا ترفع إلا من قبل ذوي الصفة لقبولها وهم الخازن العام للمملكة والمدير العام لإدارة الضرائب والمدير العام لإدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة، في حين فقد حصر المشرع إمكانية رفع دعوى تغطية خصوم الشركة في السنديك أو المحكمة وذلك طبق لمقتضيات المادة 708 من مدونة التجارة والتي ورد فيها ما يلي: "في الحالات المنصوص عليها في المواد 704 إلى 706، تضع المحكمة يدها على الدعوى تلقائياً أو بطلب من السنديك".

وهذا الاختلاف الجوهرى في صفة المنتفع من الدعوى يؤدي إلى اختلاف موضوع الدعويين وذلك بالرغم من وحدة الخطأ في التسيير الذي ترتب عنه عجز الشركة عن الوفاء بديونها.

وبناء على ما سبق يمكن القول بأن كل من دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير ودعوى تغطية خصوم الشركة، لا يمكن اعتبارهما من دعاوى التعويض عن جبر الضرر وإنما هي دعاوى لفائدة دائني الشركة، وإن كانت المبالغ المحكوم بها لا تصرف للدائنين بصفة مباشرة وإنما بعد أن تدخل في الذمة المالية للشركة بالنسبة لدعوى تغطية الخصوم، بينما في إطار دعوى المسؤولية الضريبية فإن تصريح المحكمة بالمسؤولية التضامنية للمسير يترتب عليه دخول المبالغ الضريبية المتنازع بشأنها مباشرة إلى حساب الخزينة العامة للمملكة، وذلك في حالة التزام المسير بتنفيذ الحكم، أما في حالة الامتناع عن تنفيذ الحكم فإنه يتم متابعتها في ذمته المالية والشخصية بجميع إجراءات التحصيل الجبري في إطار دعوى المسؤولية الضريبية، وتمديد المسطرة إليه في إطار دعوى تغطية خصوم الشركة.

الفرع الثاني: تمييز دعوى المسؤولية الضريبية عن دعوى تمديد المسطرة للمسير

يترتب عن عدم تنفيذ المسير الحكم القاضي بإدانته بالمسؤولية الشخصية والتضامنية عن أداء الديون الضريبية للشركة، متابعة هذا الأخير متابعة شخصية في أمواله المنقولة والعقارية واتخاذ جميع الإجراءات التحفظية والتقييدية الاحتياطية وكافة الإجراءات الأخرى التنفيذية ضماناً لاستخلاص الدين الضريبي، في حين يترتب عن امتناعه عن أداء الديون المتخلدة بذمته لفائدة الشركة نتيجة صدور الحكم بتحميله مسؤولية النقص الحاصل في باب الأصول تمديد المسطرة إليه في ذمته الشخصية والمالية.

للمزيد أنظر: عبد اللطيف دوطيب: وضعية المحاسب العمومي تجاه مساطر معالجة وتصفية المفاوالت، المجلة القانونية للتحصيل الجبري، العدد الأول- ماي 2014، ص 4.

إذ تشكل دعوى تمديد المسطرة للمسير، دعوى متصلة بالنسبة للدعوى الرئيسية أي دعوى تغطية خصوم الشركة، وذلك وفقا لمقتضيات المادة 566 من مدونة التجارة والتي ورد فيها ما يلي: "تكون المحكمة، المفتوحة مسطرة المعالجة أمامها، مختصة بالنظر في جميع الدعاوى المتصلة بها".

ويجد تمديد اختصاص المحكمة هذا نتيجة تمديد المسطرة للمسير تبريره في ضرورة توحيد المسطرة، في جميع الدعاوى الناشئة عن افتتاح مسطرة معالجة صعوبات المقاول، وبالتالي تأمين حسن سير العدالة من خلال تركيز جهود المحكمة التي وضعت يدها على المسطرة للوصول إلى حل ناجح بخصوص المقاول الخاضعة للمعالجة ضمن آجال معقولة، وتفاديا لتعدد المساطر وتعدد الجهات المختصة⁵⁵⁸.

فقد ينعقد مثلا الاختصاص لمحكمة تجارية معينة، إلا أنه يتبين أثناء سير المسطرة وجوب تمديد اتجاه المسير في حالة ارتكابه أحد الأفعال المنصوص عليها في المادة 706 من مدونة التجارة، أو في حالة امتناعه عن تنفيذ الحكم القاضي بتحميله مسؤولية تغطية خصوم الشركة كلاً أو بعضها منها نتيجة عدم ثبوت ذمته من هذا الدين.

وبناء على مقتضيات المادتين 705 و 706 من مدونة التجارة، فإن المحكمة التجارية التي أصدرت حكماً بفتح المسطرة في مواجهة الشركة أو المقاول، هي التي تكون ملزمة بفتح مسطرة التسوية أو التصفية القضائية في مواجهة مسير أو مسيري هذه الشركة سواء عند امتناعهم عن أداء الديون المتخلدة بذمتهم لفائدة الشركة نتيجة الحكم بتحميلهم مسؤولية النقص الحاصل في باب الأصول، أو لارتكابهم إحدى الأفعال المنصوص عليها في المادة السالفة الذكر والتي من شأنها التأثير على الذمة المالية للشركة والإضرار بمصالحها الاقتصادية والاجتماعية، مما يترتب عنه عجز هذه الأخيرة عن الوفاء بديونها.

وعليه يشكل إجراء تمديد المسطرة للمسير جزاء نتيجة عدم امتثاله لتنفيذ الحكم القاضي بتحميله مسؤولية تغطية خصوم الشركة أو ارتكابه إحدى الأفعال المنصوص عليها في المادة 706 من مدونة التجارة، مما يجعل دعوى المسؤولية الضريبية تتقاطع مع دعوى تمديد المسطرة للمسير في جميع نقط التدخل مع دعوى تغطية خصوم الشركة التي تم دراستها سالفاً، باعتبارها الدعوى الأصلية، ودعوى تمديد المسطرة للمسير دعوى متصلة بها، وتفيداً لأي تكرار سنحاول دراسة نقط الاختلاف فقط بين الدعويين والتي لم يسبق دراستها في دعوى تغطية خصوم الشركة، لا سيما من حيث الإعفاء من المسؤولية وتقادم الدعوى، لكن قبل ذلك يجب الإشارة إلى نقطة أساسية في دعوى تمديد المسطرة للمسير، باعتبارها كسائر دعاوى مسؤولية مسيري الشركات التجارية، والتي لا يمكن إثارتها إلا في حالة ارتكاب المسير خطأ في التسيير مثبتاً قانوناً، وهذا الخطأ طالما كان يطرح إشكالا قانونياً لا سيما على مستوى تحديد مفهومه وصوره، فإنه في إطار دعوى تمديد المسطرة للمسير حاول المشرع حصر أخطاء التسيير في مجموعة من الأفعال المنصوص عليها في المادة 706 من مدونة التجارة، والتي سنتطرق إليها بالتفصيل،

558- عبد الرحيم السليماني: القضاء التجاري بالمغرب ومساطر معالجة صعوبات المقاول، دراسة نقدية ومقارنة، مطبعة طوب باريس، الطبعة الأولى، الرباط، 2008، ص 82.

باعتبارها جوهر الدراسة والتي يمكن اعتبارها أعمالاً تدليسية موجبة لقيام المسؤولية الضريبية الخاصة لمسيرى الشركة.

الفقرة الأولى: أوجه التداخل بين دعوى المسؤولية الضريبية ودعوى تمديد المسطرة للمسير

في إطار توفير حماية قانونية صارمة لضمان استمرار المقاول أو الشركة في نشاطها، باعتبارها كيان اقتصادي واجتماعي، ودرء للتلاعبات والخروقات والتصرفات الخطيرة التي يباشرها مسيري المقاولات أو الشركات التجارية، والذين يحاولون تحقيق مصالحهم الشخصية على حساب المصلحة الاقتصادية والاجتماعية للمقاول أو الشركة، أقر المشرع عقوبات مالية مشددة تطال مسيرها وذلك للتمييز بين الحالة التي تصل فيها الشركة إلى درجة العجز عن الوفاء بديونها نتيجة أسباب خارجية كالظرفية الاقتصادية والمالية التي يعرفها مثلاً مجال المال والأعمال، وبين الحالة التي تصل فيها الشركة إلى العجز عن الوفاء بديونها نتيجة ارتكاب مسيري هذه الأخيرة لأخطاء في التسيير، كغياب الحرص والعناية وعدم احترام القوانين وقواعد النظام الأساسي والقيام بأعمال الغش والتحايل والتدليس، أو الإهمال وعدم القيام بواجب الإشراف والمراقبة على أعمال الإدارة والتسيير.

ولقد تم التنصيص على العقوبات المالية التي يمكن اتخاذها ضد مسيري الشركة الخاضعة لمسطرة معالجة صعوبات المقاول في المادتين 704 و706 من مدونة التجارة، والتي تم بموجهما تقرير المسؤولية المالية والشخصية للمسير في حالة ارتكابه أخطاء في التسيير ترتب عنها عجز الشركة عن الوفاء بديونها، وبالتالي وصلها إلى مرحلة التسوية أو التصفية القضائية.

وعليه يشكل الخطأ في التسيير العنصر الأساسي لقيام المسؤولية المالية والشخصية للمسير والمتمثلة في صدور الحكم بتمديد المسطرة للمسير في إطار مساطر صعوبات المقاول، أو تصريح المحكمة بالمسؤولية الشخصية والتضامنية عن أداء الديون الضريبية للشركة في إطار دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير.

البند الأول: الخطأ في التسيير أساس قيام المسؤولية المالية والشخصية للمسير

تثار دعاوى مسؤولية مسيري الشركة، نتيجة ارتكابهم أخطاء في التسيير أثناء مزاولتهم لمهام الإدارة والتسيير بالشركة، وحيث كما سبقت الدراسة أن لمفهوم الخطأ في التسيير مجالات واسعة لم يحددها المشرع درء لأي تضيق في المعنى والمدلول، وبالتالي فتح المجال لمسيرى الشركات في إيجاد أشكال جديدة للتحايل والتلاعب بمصالح الشركة، والتي لم يتم تصنيفها من قبل المشرع ضمن خانة الأخطاء في التسيير.

وبالاستناد إلى ما سبق دراسته يبقى للخطأ في التسيير طبيعة خاصة ومظاهر متعددة، فهو إما أن يكون خطأً جسيماً أو بسيطاً، أو ناتج عن بعض الأخطاء بالفعل كالتجاوزات المتعمدة من طرف المسيرين مثل الغش والتحايل والتدليس، أو الأخطاء بالامتناع كعدم مسك محاسبة منتظمة أو عدم التصريح بالواجبات

الضريبية... إلخ، أي كل أفعال الإهمال وعدم المبالاة والتهور وغياب المراقبة والإشراف وعدم الاهتمام بمصالح وشؤون الشركة.

الأمر الذي يفتح أمام قضاة الموضوع سلطات واسعة بخصوص تقدير الخطأ في التسيير ومدى مساهمته في إلحاق الضرر بالشركة والأغيار المتعاملين معها، وهو نفس الاتجاه الذي سلكه الاجتهاد القضائي المغربي، حيث ورد في إحدى القرارات⁵⁵⁹ الصادرة عن محكمة النقض ما يلي: "إن المادة المذكورة - المادة 704 من مدونة التجارة- لم تحدد طبيعة الخطأ الذي يمكن اعتماده كسبب لتحميل المسير الفرق بين خصوم المقاول وأصولها وبالتالي فإنه يبقى الخطأ بمفهومه الواسع وقد يستخلص من الإهمال وخرق القوانين والأنظمة، وأن المستأنف باعتباره مسير الشركة مراطيكس ورغم دخولها مرحلة الاختلال المالي منذ... لم يعمل على اتخاذ أي مبادرة من أجل إنقاذ المقاول أو على الأقل وقف نشاطها حتى لا تستمر في تحصيل النتائج السلبية...".

ولهذا يبقى للخطأ في التسيير مدى واسع ومجالات مختلفة، وحالات تمثل أشكالاً متعددة في نطاق الأفعال والتصرفات التي تثير مسؤولية المسير، وأمام هذا الاختلاف والتنوع لأشكال الخطأ في التسيير نظراً لارتباطه بمجال سريع التطور والتغيير كمجال المال والأعمال، تبقى المحكمة المختصة صاحبة سلطة واسعة في تقدير وتكييف الخطأ في التسيير بناء على المعطيات والمعلومات المتوفرة لديها والمرتبطة بالنزلة المعروضة أمام أنظارها.

وعموماً يترتب عن إثارة مسؤولية المسير نتيجة ارتكابه لخطأ في التسيير نتج عنه عجز الشركة عن الوفاء بديونها، قيام مسؤوليته المالية والشخصية عن أداء ديون الشركة، أي متابعة المسير متابعة شخصية في أمواله المنقولة والعقارية واتخاذ جميع الإجراءات التحفظية والتقييدات الاحتياطية وكافة الإجراءات الأخرى التنفيذية ضماناً لاستخلاص الديون المتخلدة بذمة الشركة، وإن اقتضى الحال اللجوء إلى مسطرة الإكراه البدني، وذلك حفاظاً على حقوق الدائنين المتعاملين مع الشركة من الضياع.

ولعل ما يلفت الانتباه في هذه الدراسة هو لماذا ترك المشرع مجالات الخطأ في التسيير واسعة وغير محددة بالنسبة لقيام مسؤولية المسير عن النقص الحاصل في باب أصول الشركة، ومسؤوليته الضريبية، في حين عمل على حصر وتعداد الخطأ في التسيير في إطار دعوى تمديد المسطرة للمسير، وذلك من خلال الأفعال المنصوص عليها في المادة 706 من مدونة التجارة، إذ لا يمكن تمديد مسطرة التسوية أو التصفية القضائية في مواجهة مسيري الشركة، إلا إذا تبين قيام هؤلاء بإحدى الوقائع المنصوص عليها في المادة السالفة الذكر.

أولاً: ارتكاب المسير للأفعال المنصوص عليها في المادة 706 من مدونة التجارة

يشكل الخطأ في التسيير شرطاً أساسياً لتمديد المسطرة للمسير، وإن كان هذا الأخير يتسم بالدقة والغموض، بحيث يصعب تحديد نطاقه أو إثباته في إطار دعوى المسؤولية الضريبية، في حين عمل المشرع على حصره في جملة من الوقائع على مستوى دعوى تمديد المسطرة للمسير، وبالتالي عدم تمتع المحكمة بأي سلطة

559- قرار عدد 1093 ملف رقم 1093-11-3-654 صادر بتاريخ 2005/10/26 عن محكمة النقض، منشور بمجلة المحاكم المغربية عدد 110 شتنبر/أكتوبر 2007، ص 142.

تقديرية تذكر في تكييف الخطأ في التسيير، إذ يجب عليها في حالة ثبوت قيام المسير بإحدى الأفعال الواردة في المادة 706 من مدونة التجارة أن تقرر تمديد مسطرة التسوية أو التصفية القضائية في مواجهته.

وقد حسم القضاء المغربي في هذا الموضوع في جل الأحكام الصادرة عنه في إطار دعوى تمديد المسطرة للمسير، سواء على مستوى المحاكم الابتدائية التجارية أو محاكم الاستئناف أو محكمة النقض، حيث تم التأكيد على مستوى العمل القضائي المغربي على أن تمديد المسطرة للمسير يتم بناء على ارتكاب هذا الأخير لإحدى الأفعال المنصوص عليها في المادة 706 من م.ت، وذلك كالتالي: "وحيث إنه تبعا للمعطيات أعلاه فإن المسير السيد ر.ب قام بإخفاء وثائق المحاسبة وامتنع عن تسليمها للخبير المعين من طرف السيد القاضي المنتدب مما تكون معه مقتضيات البند 5 من المادة 706 من مدونة التجارة متوفرة في نازلة الحكم.

وحيث وتأسيسا لما سبق تبقى موجبات المادة 706 من مدونة التجارة متوفرة في نازلة الحال مما يتعين معه الحكم بفتح مسطرة التصفية القضائية في حق السيد ر.ب"⁵⁶⁰.

"وحيث أن تصرف المقاول في أموال هذه الأخيرة والحالة هذه يجعله في حكم المتصرف في أموالها كما لو كانت أمواله الخاصة وهو ما يقع تحت طائلة البند الأول من المادة 706 من مدونة التجارة الذي يوجب على المحكمة في حالة التسوية أو التصفية القضائية لشركة ما أن تفتح مسطرة التسوية أو التصفية القضائية اتجاه كل مسؤول يثبت في حقه ذلك التصرف علما بأن ارتكاب التصرف المذكور لا يشترط فيه سوء النية ولا الحصول على مصالح خاصة أو الإضرار بالدائنين وإنما هو تصرف محظور لذاته لما فيه من مخالفة للقانون ذي الصلة وتهديد للمصالح المتواجدة.

وحيث أنه من الحالات المنصوص عليها أيضا في المادة 706 من مدونة التجارة والتي تبرر فتح المسطرة اتجاه المسير في حالة ثبوت اختلاس أو إخفاء كل الأصول أو جزء منها ويتعلق الأمر بكل تصرف انصب على أحد العناصر المكونة لأصول المقابلة إضرارا بحقوق دائنيها فالاختلاس يقوم على أساس حرمان الدائنين من ضمانهم العام في حين أن الإخفاء هو تهريب بعض عناصر الأصول والحيلولة دون وقوعها بين يدي دائني الشركة الممثلين من طرف السنديك وتصبح لهؤلاء مجرد صورة مصغرة لضمانهم العام.

وحيث أن ما أقدم عليه المسير يشكل اختلاس وإخفاء لأصول المقابلة الشيء الذي جعل السنديك لا يقوم بإجراءات تصفية المنقولات التي تحوز بها المسير والتي تصرف فيها كما لو كانت أمواله الخاصة مما يتعين معه إعمالا للمادة 706 من مدونة التجارة فتح مسطرة التصفية القضائية في حقه"⁵⁶¹.

560 - حكم رقم 88 ملف رقم 153/8321/2014 بتاريخ 2015/06/29 صادر عن المحكمة التجارية بالدار البيضاء، غير منشور.
- حكم رقم 2014/6 ملف رقم 127/25/2012 بتاريخ 2014/01/13 صادر عن المحكمة التجارية بالدار البيضاء، غير منشور.
- حكم رقم 2009/10 ملف رقم 75/25/2008 بتاريخ 2009/01/26 صادر عن المحكمة التجارية بالدار البيضاء، غير منشور.
- حكم رقم 2010/132 ملف رقم 79/25/2010 بتاريخ 2010/05/17 صادر عن المحكمة التجارية بالدار البيضاء، غير منشور.
561 - حكم رقم 11 ملف رقم 144/8319/2014 بتاريخ 2015/02/02 صادر عن المحكمة التجارية بالدار البيضاء، غير منشور.

وعلى هذا الأساس فإنه في إطار دعوى تمديد المسطرة للمسير لا تتمتع المحكمة بأي سلطة تقديرية تذكر في تكييف الخطأ في التسيير، بل يتم الاستناد إلى دراسة مدى ثبوت الوقائع المنصوص عليها في المادة 706 من عدمه، بينما في إطار دعوى المسؤولية الضريبية تتمتع المحكمة بسلطة تقديرية واسعة في تكييف الأعمال التدليسية ومدى مساهمتها في عجز الشركة عن الوفاء بديونها والنطق بتحميل المسير المسؤولية الشخصية والتضامنية عن أداء الديون الضريبية للشركة من عدمه.

ثانياً: الخطأ في التسيير طبقاً لمقتضيات المادة 706 من مدونة التجارة

يجب على المحكمة في حالة ثبوت إحدى الوقائع المنصوص عليها في المادة 706 من مدونة التجارة أن تقرر تمديد مسطرة التسوية أو التصفية القضائية للمسير دون استعمال سلطتها التقديرية كما هو الحال بالنسبة لدعوى تغطية خصوم الشركة ودعوى المسؤولية الضريبية، وذلك لأن المشرع استعمل عبارة يجب أي الوجوب وليس يمكن أو أمكن، وبالتالي عدم تمتع المحكمة بأية سلطة تقديرية في الحكم بتمديد المسطرة للمسير من عدمه. وعليه تفتح المحكمة مسطرة التسوية أو التصفية القضائية في مواجهة المسير بناء على مقتضيات المادة 706 من مدونة التجارة والتي ورد فيها ما يلي: "في حالة التسوية أو التصفية القضائية لشركة ما، يجب على المحكمة أن تفتح مسطرة التسوية أو التصفية القضائية تجاه كل مسؤول يمكن أن تثبت في حقه إحدى الوقائع التالية:

1. التصرف في أموال المقاوله كما لو كانت أمواله الخاصة؛
2. إبرام عقود تجارية لأجل مصلحة خاصة تحت ستار الشركة قصد إخفاء تصرفاته؛
3. استعمال أموال الشركة أو ائتمانها بشكل يتنافى مع مصالحها لأغراض شخصية أو لتفضيل مقاوله أخرى له بها مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
4. مواصلة استغلال به عجز بصفة تعسفية لمصلحة خاصة من شأنه أن يؤدي إلى توقف الشركة عن الدفع؛
5. مسك محاسبة وهمية أو العمل على إخفاء وثائق محاسبة الشركة أو الامتناع عن مسك كل محاسبة موافقة للقواعد القانونية؛
6. اختلاس أو إخفاء كل الأصول، أو جزء منها، أو الزيادة في خصوم الشركة بكيفية تدليسية؛
7. المسك، بكيفية واضحة، لمحاسبة غير كاملة أو غير صحيحة."

إن ما يمكن ملاحظته من خلال نص المادة السالفة الذكر هو أن المشرع قد ميز بين الخطأ في التسيير والأفعال المنصوص عليها في المادة 706 من مدونة التجارة وذلك بصورة ضمنية، بحيث اقتصر في حالة ارتكاب المسير خطأ في التسيير نتج عنه حصول عجز في باب أصول الشركة، تحميل المسير مسؤولية تغطية خصوم الشركة كلاً أو جزء منها فقط، أي تكملة نسبة النقص الحاصل في باب الأصول لا غير، أما في حالة ارتكاب المسير

الأفعال المنصوص عليها في المادة 706 من مدونة التجارة، فإنه يكون عرضة لجزاءات مشددة تطال مباشرة ذمته المالية والشخصية، وذلك عن طريق تمديد مسطرة التسوية أو التصفية القضائية في مواجهته، الأمر الذي يطرح عدة إشكالات حول كيفية تصنيف العمل القضائي المغربي لهذه الوقائع، وهل اعتبرها فعلا بمثابة أخطاء في التسيير أم لا؟

البند الثاني: آليات تفعيل مسؤولية المسير عن الخطأ في التسيير

تندرج دعوى تمديد المسطرة للمسير ضمن زمرة العقوبات المالية التي تتخذ ضد مسيرى الشركة، والتي لا تطبق تلقائيا إثر فتح مسطرة صعوبات المفاولة، بل لا بد من صدور حكم يقضي بهذه العقوبات، وهو نفس التوجه المعمول به في إطار دعوى المسؤولية الضريبية بحيث لا يترتب عن إثارة الدعوى متابعة المسير تلقائيا في ذمته المالية والشخصية، إذ لا بد من صدور حكم يقضي بالمسؤولية الشخصية والتضامنية للمسير عن أداء الديون الضريبية الواجبة على الشركة.

إن فتح مسطرة التسوية أو التصفية القضائية اتجاه المسير ما هي إلا عبارة عن تمديد للمسطرة المفتوحة في مواجهة الشركة التي يسيرها، وذلك نتيجة ثبوت ارتكابه لأخطاء في التسيير نتج عنها توقف الشركة عن الدفع، باعتباره التاريخ المحدد في حكم فتح المسطرة اتجاه الشركة طبقا لمقتضيات المادة 707 من م.ت⁵⁶²، حيث يتضح أن المشرع عمل على توحيد المسطرتين فيما يخص التوقف عن الدفع، وهو تاريخ التوقف المحدد بالنسبة للشركة المعنية بالدعوى⁵⁶³.

ويرجع السبب في توحيد التوقف عن الدفع بالنسبة للمسطرتين إلى كون أن توقف المسير عن الدفع ليس شرطا لازما لفتح المسطرة في مواجهته، إذ يطاله حكم فتح المسطرة ولو كان شخصا غير متوقف عن الدفع، فالحكم بفتح المسطرة ضده تابع لفتح المسطرة ضد الشركة التي يسيرها في حالة ثبوت ارتكابه لإحدى الأفعال المنصوص عليها في المادة 706 من م.ت.

إذ يعتبر الحكم بتمديد المسطرة للمسير بمثابة عقوبة مالية تطال ذمته المالية والشخصية وليس نتيجة توقفه عن الدفع، فهو غير معلقا على تحقق واقعة توقف المسير عن الدفع⁵⁶⁴.

562- تنص المادة 707 من مدونة التجارة على أنه: "في حالة المسطرة المفتوحة تطبيقا لمقتضيات المادة السابقة، تشمل الخصوم بالإضافة إلى الخصوم الشخصية خصوم الشركة.

تاريخ التوقف عن الدفع هو التاريخ المحدد في حكم فتح المسطرة تجاه الشركة.

تتقادم الدعوى خلال أجل ثلاث سنوات ابتداء من تاريخ صدور الحكم المحدد لمخطط الاستمرارية أو للتفويت أو في غياب ذلك، من تاريخ صدور حكم التصفية القضائية".

563- حكم رقم 2014/6 ملف رقم 2012/25/127 بتاريخ 2014/01/13 صادر عن المحكمة التجارية بالدار البيضاء غير منشور.

- حكم رقم 2010/132 ملف رقم 2010/25/79 بتاريخ 2010/05/17 صادر عن المحكمة التجارية بالدار البيضاء غير منشور.

- حكم رقم 2009/10 ملف رقم 2008/25/75 بتاريخ 2009/01/26 صادر عن المحكمة التجارية بالدار البيضاء غير منشور.

564- أحمد شكري السباعي: الوسيط في مساطر معالجة صعوبات المفاولة، مرجع سابق، ص 395.

وتباشر دعوى تمديد المسطرة من طرف ذوي الصفة للمطالبة بالتمديد أي السنديك أو عن طريق وضع المحكمة يدها تلقائيا على القضية، وذلك إما في حالة عدم إبراء المسير ذمته من الدين الذي تحمله بموجب مقتضيات المادة 705 من م.ت أي تكملة النقص الحاصل في باب أصول الشركة، وإما في حالة ثبوت ارتكابه لإحدى الأفعال المنصوص عليها في المادة 706 من م.ت.

وقبل نطق المحكمة بالحكم القاضي بتمديد المسطرة للمسير تقوم بمجموعة من الإجراءات المنصوص عليها في المادة 709 من م.ت⁵⁶⁵، والتي تتلخص في ضرورة استدعاء المسير للاستماع إليه ثم استدعاء السنديك ثم الاستماع إلى تقرير القاضي المنتدب، والذي يقدم تفصيلا عما ارتكبه المسير من أفعال، والنظر في مدى مطابقتها للوقائع المنصوص عليها في المادة 706 من م.ت، والتي إن ثبت للمحكمة قيام المسير بإحدها، استدعى الأمر الحكم بتمديد المسطرة إليه.

والجدير بالذكر أنه لا يتم تمديد المسطرة للمسير إلا إذا ثبت للمحكمة من خلال دراسة المعلومات والمعطيات المتوفرة لديها ارتكاب المسير لإحدى الأفعال المنصوص عليها في المادة 706 من م.ت كما سبق دراسة ذلك بالتفصيل، لكن الواقع العملي أفرز بعض الاجتهادات القضائية التي كيفت الوقائع المنصوص عليها في المادة السالفة الذكر على أنها أخطاء في التسيير، وهو نفس الأمر الذي تم الوقوف عليه في إطار دراسة دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير، حيث تم اعتبار الوسائل المنصوص عليها في المادة 192 من م.ع.ض أعمالا تدليسية بمفهوم المادة 98 من م.ت.د.ع.

أولا: تكيف القضاء للوقائع الواردة بالمادة 706 من مدونة التجارة

طبقا لمقتضيات المادة 706 من مدونة التجارة يلاحظ أن المشرع لم يشر صراحة إلى التعبير على أن الوقائع المنصوص عليها في المادة السالفة الذكر تعتبر أخطاء في التسيير، إلا أن الاجتهاد القضائي المغربي كيف هذه الأفعال على أساس أخطاء في التسيير موجبة لتمديد مسطرة التسوية أو التصفية القضائية للمسير.

حيث ورد في إحدى القرارات⁵⁶⁶ الصادرة عن محكمة الاستئناف التجارية بالدار البيضاء ما يلي: "وحيث أن تمسك الطاعن بالرسالة المتقدمة الذكر لا ينهض إجراء قاطعا لتقادم أمد دعوى تمديد المسطرة المنصوص عليها في المادة 707 من مدونة التجارة طالما أنها لا تتعلق بمطالبة موجهة إلى الجهة القضائية المختصة من أجل التحقيق في مسؤولية المسير عن أخطاء التسيير المنصوص عليها في المادة 706 من مدونة التجارة، وبالتالي يبقى الطلب الذي تقدم به الطاعن إلى القاضي المنتدب بتاريخ 2005/11/28 من أجل انتداب خبير لتمديد المسؤولية

565- تنص المادة 709 من م.ت على أنه: "لأجل تطبيق مقتضيات هذا الباب، يتم استدعاء المسير أو المسيرين الطرف في الخصومة، بصفة قانونية ثمانية أيام على الأقل قبل الاستماع إليهم عن طريق كتابة ضبط المحكمة.

يقوم كاتب الضبط باستدعاء السنديك.

تبت المحكمة في جلسة علنية بعد الاستماع إلى تقرير القاضي المنتدب".

566- قرار عدد 2010/366 ملف رقم 2009/11/1447 بتاريخ 2010/01/26 صادر عن محكمة الاستئناف التجارية بالدار البيضاء، غير منشور.

في حالة وجود إخلالات في التسيير مقدما بعد انصرام أمد التقادم الثلاثي على تاريخ صدور الحكم القاضي بحصر مخطط الاستمرارية للشركة المصفى لها في 2001/10/01 وهو ما ذهب إليه تعليل الحكم المستأنف عن صواب".

وفي نفس التوجه ورد في حيثيات إحدى الأحكام الصادرة عن المحكمة التجارية بالدار البيضاء ما يلي: "وحيث إن المشرع قد حدد أجل التقادم بالنسبة للأفعال المرتكبة قبل فتح مسطرة التسوية القضائية في أجل ثلاث سنوات من تاريخ حصر مخطط الاستمرارية لأنه افترض على أن السنديك وخلال فترة إعداد الحل وبحكم اطلاعه على محاسبة ووثائق الشركة بمختلف أنواعها يمكنه الوقوف على الأفعال والأخطاء المرتكبة من طرف المسير وبالتالي يكون قد حسم في مسألة وجود أو عدم وجود أخطاء في التسيير عند الحكم بحصر المخطط، أما عند الحكم بالتصفية القضائية الذي يؤدي إلى تخلي المدين بقوة القانون عن تسيير أمواله والتصرف فيها فإن السنديك يتحوز بكل وثائق المفاولة وبالتالي يمكنه اكتشاف الأفعال المرتكبة قبل فتح المسطرة، ومن ثمة فإن أجل التقادم يبدأ من تاريخ صدور الحكم"⁵⁶⁷.

وعليه فبرغم من عدم تنصيب المشرع على أن الأفعال الواردة في المادة 706 من مدونة التجارة على أنها أخطاء في التسيير، فالقضاء المغربي تعامل معها على أساس تصنيفها ضمن زمرة الأخطاء في التسيير الموجبة لقيام مسؤولية المسير بشق أنواعها المدنية والجنائية والجنائية، هذا من جهة، ومن جهة ثانية يمكن اعتبارها أعمال تدليسية موجبة لقيام المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير نظرا للتداخل الحاصل بين مقتضيات المادة 706 من مدونة التجارة والمادة 192 من المدونة العامة للضرائب، لا سيما وأن الخطأ في التسيير يشمل جميع المخالفات المتعلقة بقانون المحاسبة والقانون الضريبي، وهنا تبرز أهم نقط التداخل الحاصل بين دعوى تمديد المسطرة للمسير ودعوى المسؤولية الضريبية الخاصة لمسيرى الشركة.

ثانيا: الخطأ في التسيير بين مدونة التجارة والمدونة العامة للضرائب

يتداخل التجريم في المادة الضريبية مع الوقائع التي حصرها المشرع في المادة 706 من مدونة التجارة، والتي يتم بموجبها تمديد المسطرة للمسير، ولعل أهم نقط الالتقاء بين المادتين تتجلى في الالتزامات المحاسبية والمالية الواجبة على المفاولة أو الشركة.

حيث تنص المادة 192 من م.ع.ض على ما يلي: "بصرف النظر عن الجزاءات الضريبية المنصوص عليها في هذه المدونة، يتعرض لغرامة من خمسة (5.000) ألف إلى خمسين (50.000) ألف درهم كل شخص ثبت في حقه قصد الإفلات من إخضاعه للضريبة أو التملص من دفعها أو الحصول على خصم منها أو استرجاع مبالغ بغير حق، استعمال إحدى الوسائل التالية:

1. تسليم أو تقديم فواتير صورية؛

2. تقديم تقييدات محاسبية مزيفة أو صورية؛

567- حكم رقم 163 ملف رقم 2014/8319/127 بتاريخ 2014/12/01 صادر عن المحكمة الابتدائية التجارية بالدار البيضاء، غير منشور.

3. بيع بدون فواتير بصفة متكررة؛

4. إخفاء أو إتلاف وثائق المحاسبة المطلوبة قانونياً؛

5. اختلاس مجموع أو بعض أصول الشركة أو الزيادة بصورة تدليسية في خصومها قصد افتعال إعسارها".

بينما تنص المادة 706 من مدونة التجارة على ما يلي: "في حالة التسوية أو التصفية القضائية لشركة ما، يجب على المحكمة أن تفتح مسطرة التسوية أو التصفية القضائية تجاه كل مسؤول يمكن أن تثبت في حقه إحدى الوقائع التالية:

1. التصرف في أموال المقابلة كما لو كانت أمواله الخاصة؛

2. إبرام عقود تجارية لأجل مصلحة خاصة تحت ستار الشركة قصد إخفاء تصرفاته؛

3. استعمال أموال الشركة أو انتمائها بشكل يتنافى مع مصالحها لأغراض شخصية أو لتفضيل مقابلة أخرى له بها مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛

4. مواصلة استغلال به عجز بصفة تعسفية لمصلحة خاصة من شأنه أن يؤدي إلى توقف الشركة عن الدفع؛

5. مسك محاسبة وهمية أو العمل على إخفاء وثائق محاسبة الشركة أو الامتناع عن مسك كل محاسبة موافقة للقواعد القانونية؛

6. اختلاس أو إخفاء كل الأصول، أو جزء منها، أو الزيادة في خصوم الشركة بكيفية تدليسية؛

7. المسك، بكيفية واضحة، لمحاسبة غير كاملة أو غير صحيحة".

من خلال مقارنة نص المادتين يتضح أن المشرع رصد الوقائع أو الوسائل التي يمكن أن يترتب عنها إثارة مسؤولية مسيرى الشركة نتيجة ارتكابهم إحدى الأفعال المنصوص عليها في المادة 706 من م.ت أو استعمال إحدى الوسائل المنصوص عليها في المادة 192 من م.ع.ض.

وهذه الوقائع أو الوسائل جاءت شبه متطابقة في العديد من النقاط ولا سيما الإخلال بالجانب المالي والمحاسبي للمقابلة من قبيل عدم احترام القانون المحاسبي والضريبي، والقيام باختلاس كل أو بعض أصول الشركة بصورة تدليسية قصد افتعال إعسارها.

لكن رغم هذا التشابه الحاصل بين الدعويين لا سيما على مستوى وحدة الخطأ في التسيير الذي ترتب عنه عجز الشركة عن الوفاء بديونها، باعتباره أساس قيام المسؤولية الضريبية للمسير ودعوى تمديد المسطر إليه، فإن ذلك لا يمنع من رصد مختلف نقط الاختلاف التي يتم بموجبها التمييز بين الدعويين.

الفقرة الثانية: أوجه الاختلاف بين دعوى المسؤولية الضريبية ودعوى تمديد المسطرة للمسير

يشكل الفتح المسبق لمسطرة معالجة صعوبات المقاول في حق الشركة شرطا إلزاميا لقيام دعوى تمديد المسطرة للمسير، باعتبارها دعوى تابعة للمسطرة الأم المفتوحة في مواجهة الشركة المتوقفة عن الدفع، إذ لا يمكن قيام هذا النوع من دعاوى المسؤولية المالية والشخصية للمسير إلا في إطار مساطر معالجة صعوبات المقاول، وذلك بناء على ما تم التنصيص عليه في المواد 702 و704 و706 من م.ت.

أما في إطار دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير فإن المشرع لم يشر صراحة إلى الوضعية التي توجد فيها الشركة أو المقاول، لكن الذي يستشف من نص المادة 98 من م.ت.د.ع أن الشركة أو المقاول المعنية بالدعوى قد تعاني من صعوبات مالية وبالتالي عجزها عن أداء ديونها الضريبية لكن دون أن تصل إلى درجة الدخول في مساطر صعوبات المقاول، بدليل أن الاختصاص ينعقد للمحكمة الابتدائية وليس المحكمة التجارية المختصة نوعيا بالبت في الدعاوى المتعلقة بمساطر معالجة صعوبات المقاول، كما هو الحال بالنسبة لدعوى تمديد المسطرة للمسير.

ويتم تحريك دعوى تمديد المسطرة للمسير من طرف السنديك أو تضع المحكمة يدها عليها تلقائيا، وتبت فيها بعد اكتمال شروطها وإجراءاتها، ولا يتم الحكم بتمديد مسطرة التسوية أو التصفية القضائية في مواجهة مسير الشركة المتوقفة عن الدفع، إلا إذا أثبتت المحكمة ارتكابه لإحدى الوقائع المنصوص عليها في المادة 706 من م.ت. الواردة على سبيل الحصر، مما يقيد السلطة التقديرية للمحكمة في الحكم بتمديد المسطرة إلى المسير من عدمه، في حين بالنسبة لدعوى المسؤولية الضريبية يتم تحريك الدعوى من طرف الخازن العام للمملكة أو المدير العام لإدارة الضرائب أو المدير العام لإدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة، وتتمتع المحكمة بسلطة تقديرية واسعة تخول لها من خلال المعطيات والمعلومات المتوفرة لديها، و بعد إثبات قيام المسير بأعمال تدليسية ومدى مساهمتها في عجز الشركة عن الوفاء بديونها الضريبية، النطق بالحكم القاضي بتحميل المسير المسؤولية الشخصية والتضامنية عن أداء الديون الضريبية للشركة من عدمه.

ويترتب عن النطق بالحكم القاضي بتمديد المسطرة للمسير فقدان أهلية التصرف في ذمته المالية، لأن الحكم القاضي بفتح المسطرة في مواجهته يغل يده ويمنعه من القيام بإبرام أي تصرف قانوني تحت طائلة البطلان، وهي النتيجة الحتمية التي تنتج عن فتح مساطر معالجة صعوبات المقاول في مواجهة الشركة بالنسبة لمالكها، ذلك لأن الذمة المالية للمسير تنتقل من ملكيته إلى أصول الشركة مما يفقده الحق في التصرف فيها، إذ في هذه الحالة لا يتم إلزام المسير بتغطية خصوم الشركة فقط، بل يخضع لكل النتائج المترتبة عن فتح المسطرة في مواجهته، والتي تتضمن جميع الإجراءات المسطرية والتحفظية بالإضافة إلى القيود الواردة على ذمته المالية⁵⁶⁸، وعليه يتم

568- عبد الحميد أخريف: الدور القضائي الجديد في القانون المغربي لمعالجة صعوبات المقاول، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون الخاص، جامعة محمد الخامس وجدة، السنة الجامعية 2000-2001، ص 464.

تعيين الأجهزة القضائية وتوقيف المتابعات الفردية وطرق التنفيذ⁵⁶⁹، ومنع أداء الديون السابقة عن الحكم القاضي بتمديد المسطرة للمسير⁵⁷⁰، ووقف سريان الفوائد⁵⁷¹، بالإضافة إلى بطلان بعض العقود⁵⁷².

ومنه ينتج عن الحكم القاضي بتمديد المسطرة للمسير نفس الآثار القانونية المترتبة عن فتح مسطرة معالجة صعوبات المقاول في مواجهة الشركة أو المقاول التي يسيرها والتي ترمي في مجملها إلى تجميد ممتلكات المسير ومنقولاته المادية والعقارية ومنعه من التصرف فيها أو تهريبها قبل مباشرة التنفيذ عليها كما هو الأمر بنسبة لدعوى المسؤولية الضريبية.

إلا أنه بعد النطق بالحكم القاضي بالمسؤولية الضريبية الخاصة للمسير لا يتم تحميله سوى مسؤولية أداء الدين الضريبي فقط المدينة بها الشركة للإدارة الجبائية دون سائر الديون الأخرى كما هو الحال عليه بالنسبة لدعوى تمديد المسطرة للمسير، الذي يتحمل بموجبها جميع الديون المتخلدة بذمة الشركة بما فيها الديون الضريبية، وذلك قبل فتح مسطرة التسوية أو التصفية القضائية في مواجهة الشركة.

البند الأول: الاختلاف من حيث المصدر وإمكانية الجمع بين الدعاوى

يعد فتح مسطرة التسوية أو التصفية القضائية شرطا أوليا ومسبقا لإثارة دعوى تمديد المسطرة للمسير، فلا بد من صدور حكم يقضي بفتح المسطرة اتجاه الشركة، للحد من دعوى تمديد المسطرة للمسير

569 - تنص المادة 653 من م.ت على أنه: "يوقف حكم فتح المسطرة ويمنع 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.

كما يوقف الحكم ويمنع كل إجراء للتنفيذ يقيمه هؤلاء سواء على المنقولات أو على العقارات.

توقف تبعا لذلك الأجل المحددة تحت طائلة السقوط أو الفسخ".

570 - تنص المادة 657 من م.ت على أنه: "يترتب عن حكم فتح المسطرة بقوة القانون منع أداء كل دين نشأ قبل صدوره.

يمكن للقاضي المنتدب أن يأذن للسنديك بأداء الديون السابقة للحكم وذلك لفك الرهن أو لاسترجاع شيء محبوس قانونيا، إذا كان يستلزمه متابعة نشاط المقاوله".

571 - تنص المادة 659 من م.ت على أنه: "يوقف حكم فتح المسطرة سريان الفوائد القانونية والاتفاقية وكذا كل فوائد التأخير وكل زيادة".

572 - تنص المادة 681 من م.ت على أنه: "يعتبر باطلا كل عقد بدون مقابل قام به المدين بعد تاريخ التوقف عن الدفع.

يمكن كذلك للمحكمة أن تبطل العقود بدون مقابل المبرمة في الستة أشهر السابقة لتاريخ التوقف عن الدفع".

- تنص المادة 682 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".

- تنص المادة 683 من م.ت على أنه: "غير أنه، واستثناء من أحكام المادة السابقة، لا يمكن إبطال الكفالات أو الضمانات مهما كانت طبيعتها والمؤسسة قبل أو بتزامن مع نشوء الدين المضمون".

- تنص المادة 684 من م.ت على أنه: "لا تمس أحكام المادة 682 بصحة أداء كمبيالة أو سند لأمر أو شيك أو دين تم تفويته طبقا لمقتضيات المادة 529 وما بعدها.

غير أنه يمكن للسنديك أن يرفع دعوى لاسترداد المدفوع ضد صاحب الكمبيالة أو في حالة سحب لحساب الغير، ضد الأمر بالسحب وكذا ضد المستفيد من الشيك والمظهر الأول لسند لأمر والمستفيد من الدين المفوت طبقا للمادة 529 وما بعدها، إذا ثبت أن هؤلاء الساحبين كانوا على علم بالتوقف عن الدفع، وقت اكتساب الورقة التجارية أو تحويل الدين".

تنص المادة 685 على أنه: "يمارس السنديك دعوى البطلان قصد إعادة جمع أصول المقاوله".

باعتبارها إجراء لاحق وليس أولي يطال مسيري الشركة، الذين ثبت في حقهم ارتكاب إحدى الأفعال المنصوص عليها في المادة 706 من م.ت.

ولا يشكل تمديد المسطرة للمسير نتيجة تلقائية لفتح المسطرة في مواجهة الشركة كما هو الحال في شركات الأشخاص، حيث ينتج عن إفلاس الشركة إفلاس جميع الشركاء بما فهم المسير نتيجة اتحاد الذمة المالية بين الشركة ومسيريها، وإنما هو عبارة عن عقوبة مالية تطال الذمة المالية للمسير نتيجة ارتكابه أخطاء في التسيير ترتب عنها توقف الشركة عن الدفع، على اعتبار أنه لولا تولي المسير مهام الإدارة والتسيير لما منحت له صلاحيات التصرف في أموال الشركة، وأن كل استغلال تعسفي لهذه الصلاحيات خدمة لمصالحه الخاصة على حساب مصالح الشركة يعتبر سببا من أسباب توقف الشركة عن الدفع⁵⁷³.

وإذا كان الشرط المسبق لتمديد المسطرة للمسير والمتمثل في فتح مسطرة التسوية أو التصفية القضائية في مواجهة الشركة يمثل أول اختلاف جوهري يميز هذه الدعوى عن دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير، فإن ذلك لا يعني غياب جملة من نقط الاختلاف بين الدعويين لا سيما من حيث الأساس القانوني لكل دعوى ومضمونها وإمكانية الجمع فيما بينها.

أولا: الاختلاف من حيث الأساس القانوني لتقرير المسؤولية

يتمثل الأساس القانوني لدعوى تغطية خصوم الشركة في المادة 704 والتي تنص على ما يلي: "حينما يظهر من خلال سير المسطرة في مواجهة شركة تجارية نقص في باب الأصول، يمكن للمحكمة، في حالة حصول خطأ في التسيير ساهم في هذا النقص، أن تقرر تحميله، كليا أو جزئيا تضامنيا أم لا، لكل المسيرين أو للبعض منهم فقط".

أما الأساس القانوني لدعوى تمديد المسطرة للمسير فيتجلى في المادة 706 من م.ت والتي ورد فيها ما يلي: "في حالة التسوية أو التصفية القضائية لشركة ما، يجب على المحكمة أن تفتح مسطرة التسوية أو التصفية القضائية تجاه كل مسؤول يمكن أن تثبت في حقه إحدى الوقائع التالية:

1. التصرف في أموال المقابلة كما لو كانت أمواله الخاصة؛
2. إبرام عقود تجارية لأجل مصلحة خاصة تحت ستار الشركة قصد إخفاء تصرفاته؛
3. استعمال أموال الشركة أو انتمائها بشكل يتنافى مع مصالحها لأغراض شخصية أو لتفضيل مقابلة أخرى له بها مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
4. مواصلة استغلال به عجز بصفة تعسفية لمصلحة خاصة من شأنه أن يؤدي إلى توقف الشركة عن الدفع؛

573 - JEAN PIERRE CASIMIR & Autres : « Droit Des Affaires, Gestion Juridique De L'entreprise », Sirey, Paris, 1987, P 4.

5. مسك محاسبة وهمية أو العمل على إخفاء وثائق محاسبة الشركة أو الامتناع عن مسك كل محاسبة موافقة للقواعد القانونية؛

6. اختلاس أو إخفاء كل الأصول، أو جزء منها، أو الزيادة في خصوم الشركة بكيفية تدليسية؛

7. المسك، بكيفية واضحة، لمحاسبة غير كاملة أو غير صحيحة".

في حين تمثل المادة 98 من م.ت.د.ع الأساس القانوني لدعوى المسؤولية الشخصية والتضامنية للمسير عن أداء الديون الضريبية للشركة، والتي ورد فيها ما يلي: "إذا تعذر تحصيل الضرائب كيفما كانت طبيعتها والغرامات والزيادات وصوائر التحصيل المرتبطة بها الواجبة على شركة أو مقاوله نتيجة أعمال تدليسية متبثة قانونا، يمكن جعل المديرين أو المتصرفين أو المسيرين الآخرين مسؤولين على وجه التضامن مع الشركة أو المقاوله عن أداء المبالغ المستحقة وذلك إذا لم يكونوا ملزمين بأداء ديون الشركة تطبيقا لأحكام أخرى.

تثار هذه المسؤولية حسب الحالة بمبادرة من الخازن العام للمملكة أو المدير العام للضرائب أو مدير إدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة الذين يقيمون دعوى لهذا الغرض أمام المحكمة الابتدائية ضد المديرين أو المتصرفين أو المسيرين الآخرين".

والملاحظ أن الإطار العام لإقرار المسؤولية المالية لمسير أو مسيري الشركة يختلف باختلاف الأساس القانوني الموجب لإثارة كل دعوى على حدة، بحيث يتم إثارة دعاوى المسؤولية المالية لمسيرى الشركة الخاضعة لصعوبات المقاوله بموجب مقتضيات القانونية الواردة في الباب الأول من القسم الخامس لمدونة التجارة تحت عنوان العقوبات المتخذة ضد مسيري المقاوله، في حين تشكل المادة 98 الواردة بالباب الرابع من مدونة تحصيل الديون العمومية تحت عنوان التزامات الأغيار المسؤولين أو المتضامنين الإطار العام لإقرار المسؤولية الشخصية والتضامنية للمسير عن أداء الديون الضريبية للشركة.

وهكذا تنوزع المقتضيات القانونية الموجبة لإقرار المسؤولية المالية للمسير ما بين القانون التجاري والقانون الجبائي، وتلتقي من حيث الآثار القانونية الناتجة عن النطق بالحكم القاضي بتقريرها، والتي تتجلى في متابعة المسير في ذمته المالية والشخصية، فيصبح هو المتحمل الوحيد اتجاه الدائنين بالديون المتخلدة في ذمة الشركة بما فيها الديون الضريبية، وبالتالي توفر دائني الشركة على ضمانات إضافية لاستفاء ديونهم من الذمة المالية الخاصة للمسير أو المسيرين.

والجدير بالذكر هو أن هذا التعدد في المقتضيات القانونية الموجبة لقيام المسؤولية المالية للمسير، ينتج عنه تحميل هذا الأخير مسؤولية أداء ديون الشركة من ذمته المالية الخاصة في ثلاث حالات على الأقل وهي مقتضيات المادة 704 و 706 من مدونة التجارة، والمادة 98 من مدونة تحصيل الديون العمومية، الأمر الذي يطرح جملة من الإشكالات، بحيث أنه إذا ما تم تحميل المسير المسؤولية التضامنية والشخصية عن أداء ديون الشركة وفق مقتضيات القانون التجاري، فهل يمكن متابعته مرة أخرى على أساس مقتضيات المادة 98 من م.ت.د.ع، أو العكس، فكيف تعامل المشرع الجبائي مع هذه الوضعية؟

ثانياً: الاختلاف من حيث مدى إمكانية الجمع بين دعاوى المسؤولية المالية للمسير

تشكل دعوى المسؤولية الضريبية، دعوى خاصة في إطار تحصيل الديون الضريبية ولقد أحاطها المشرع بمجموعة من الشروط الشكلية والموضوعية، نظراً لخطورة ممارستها، ولعل من أهم هذه الشروط، هي عدم إمكانية متابعة المسير بدعوى مسؤولية تحمل الديون الضريبية للشركة إذا ما سبق الحكم عليه بأدائها طبقاً لمقتضيات قانونية أخرى كما هو الأمر في إطار مساطر صعوبات المقاول، لذلك فإنه لا يجوز الجمع بين دعوى المسؤولية الضريبية ودعوى تمديد المسطرة للمسير، بحيث إذا ما سبق أن حكم على المسير بأداء ديون الشركة بما فيها الديون الضريبية في إطار صعوبات المقاول، فإنه لا يمكن مطالبته بالدين الضريبي من جديد وفق مقتضيات المادة 98 من م.ت.د.ع. درءاً لتحميل المسير مسؤولية أداء ديون الشركة من ماله الخاص مرتين لكن هذه مرة وفق مقتضيات قانونية مختلفة، بالرغم من أن تمديد المسطرة للمسير لا يكون إلا في حالة التسوية أو التصفية القضائية، في حين أن دعوى المسؤولية الضريبية يمكن إثارتها في غير الحالة المذكورة أي قبل دخول الشركة في مساطر صعوبات المقاول.

وتفادياً للوقوع في مثل هذه الوضعية المجحفة بالنسبة للمسير، حسم المشرع الجبائي الأمر بأن منع القيام بإثارة دعوى المسؤولية الضريبية للمسير على أساس مقتضيات المادة 98 من م.ت.د.ع. إذا ما سبق الحكم على المسير بأداء ديون الشركة مهما كانت طبيعة هذه الديون ولو كانت ديون ضريبية، كما هو الحال في إطار دعوى تغطية خصوم الشركة ودعوى تمديد المسطرة للمسير.

وعلى هذا الأساس إذا كان النص الجبائي واضح في التنصيص على عدم إمكانية الجمع بين دعوى المسؤولية الضريبية ودعوى تمديد المسطرة للمسير، فهل يمكن الجمع بين دعوى تغطية خصوم الشركة ودعوى تمديد المسطرة للمسير؟

إن الجمع بين الدعويين ينتج عنه أن تسحب الدعوى الأولى المصلحة والفائدة من الدعوى الثانية، لأنه لا يمكن تمديد المسطرة للمسير أي إخضاع كافة ذمته المالية لمساطر معالجة صعوبات المقاول، ثم الحكم عليه بعد ذلك بمسؤولية تغطية بعض أو جزء من خصوم الشركة، لكن وقوع العكس يمكن قبوله بحيث إذا ما تم تحميل المسير مسؤولية تكملة النقص الحاصل في باب أصول الشركة تم لم يبرئ ذمته من هذا الدين، فإنه يجب على المحكمة أن تمدد المسطرة إليه، على اعتبار أن دعوى تغطية خصوم الشركة دعوى أصلية ودعوى تمديد المسطرة دعوى متصلة بها.

وعموماً تهدف دعوى تغطية خصوم الشركة ودعوى تمديد المسطرة إلى تحميل المسير مسؤولية أداء ديون الشركة التي يسيرها إذا ما كانت في حالة تسوية أو تصفية قضائية لا غير، نتيجة ارتكابه خطأ في التسيير أدى بها إلى التوقف عن الدفع، بينما تهدف دعوى المسؤولية الضريبية إلى تحميل المسير المسؤولية التضامنية عن أداء الديون الضريبية الواجبة على الشركة لا غير، مما يفتح المجال أمام باقي الدائنين إلى المطالبة بديونهم لكن وفق مقتضيات القانونية الأخرى، أي أعمال أحكام القانون التجاري إذا ما دخلت الشركة في مساطر صعوبات المقاول،

دون المطالبة بالدين الضريبي من جديد لأنه سبق المطالبة به وفق مقتضيات المادة 98 من م.ت.د.ع أي قبل وصول الشركة إلى مرحلة التسوية أو التصفية القضائية.

البند الثاني: الاختلاف من حيث أجل رفع الدعوى والعقوبات الإضافية

إذا كانت الغاية من وراء دعاوى مسؤولية مسير أو مسيري الشركة الخاضعة لصعوبات المقاول، هي تحميل هذا الأخير مسؤولية أداء الديون المتخلدة بالذمة المالية للشركة، أي إلزام المسير بأداء التعويض عن الضرر الذي أصاب الشركة أو الأغيار المتعاملين معها، وبالتالي تنفيذ الالتزام الملقى على عاتقه، باعتباره التزاما مدنيا ينقضي بإحدى الوسائل التي تنقضي بها الالتزامات بصفة عامة ما لم تكن متعارضة مع طبيعته.

ولقد حدد قانون الالتزامات والعقود أسباب انقضاء الالتزام⁵⁷⁴، وهي إن كانت تؤدي أيضا إلى انقضاء دعاوى مسؤولية مسيري الشركة، حيث تسقط دعوى المسؤولية الموجهة ضد المسير بمرور الزمن أي التقادم أو بالتنازل عن الدعوى.

وعموما تنقضي دعوى مسؤولية المسير سواء المتعلقة بتغطية خصوم الشركة أو دعوى تمديد المسطرة للمسير أو دعوى المسؤولية الضريبية إما بالتنازل من طرف صاحب الحق المطالب به، أو بالتقادم الثلاثي في إطار مسؤولية مسير الشركة الخاضعة لمساطر صعوبات المقاول، أو بالتقادم الرباعي فيما يتعلق بدعوى مسؤولية تحميل المسير المسؤولية التضامنية عن أداء الديون الضريبية للشركة.

ولا يقتصر الاختلاف بين الدعويين على الأجل القانونية لرفع الدعوى فحسب، بل يمتد ليشمل كذلك العقوبات الإضافية، حيث يترتب عن دعوى مسؤولية مسيري الشركة الخاضعة لمساطر معالجة صعوبات المقاول إلى جانب العقوبات المالية عقوبات إضافية، والمتمثلة في الحكم على المسير بسقوط الأهلية التجارية، في حين اكتفى المشرع الجبائي في إطار دعوى مسؤولية المسير المؤسسة بموجب المادة 98 من م.ت.د.ع على العقوبة المالية فقط.

574 - ينص الفصل 319 من ق.ل.ع. على أنه: "تنقضي الالتزامات بما يأتي:

- (1) الوفاء؛
- (2) استحالة التنفيذ؛
- (3) الإبراء الاختياري؛
- (4) التجديد؛
- (5) المقاصة؛
- (6) اتحاد الذمة؛
- (7) التقادم؛
- (8) الإقالة الاختيارية".

أولاً: الاختلاف من حيث أجل رفع الدعوى

يترتب عن دفع المدين بواقعة التقادم انقضاء الالتزام وامتنع على الدائن مقاضاة المدين وإلزامه على الوفاء به، وسقط الحق المطالب به لعدم ممارسته من قبل صاحبه.

إذ يؤدي سقوط الحق إلى انقضاء الدعوى نتيجة التقادم أو ما يعرف بالفترة الزمنية التي حددها المشرع للدائن للمطالبة بحق له خلال هذه المدة.

وعليه يعرف التقادم بأنه ذلك الجزاء المرتبط بعدم ممارسة حق أو دعوى من قبل صاحب الحق أو الدعوى خلال فترة معينة.

وكما هو الحال في نظام المسؤولية المدنية لمسير أو مسيري الشركات التجارية المنصوص عليها في المادة 352 من قانون الشركات التجارية، فقد حدد المشرع أجل القيام بدعوى مسؤولية المسير في إطار مساطر معالجة صعوبات المقاول، سواء المتعلقة بدعوى تغطية خصوم الشركة أو دعوى تمديد المسطرة، في ثلاث سنوات ابتداء من تاريخ صدور حكم مخطط الاستمرارية أو التفويت، أو من تاريخ التصفية عند عدم وجود مخطط الاستمرارية أو التفويت، وذلك طبقاً لمقتضيات الفقرة الثانية من المادة 704 من م، والتي ورد فيها ما يلي: "تتقادم الدعوى بعد مضي ثلاث سنوات ابتداء من صدور الحكم الذي يحدد مخطط التسوية، وفي غياب ذلك، فمن تاريخ الحكم القاضي بالتصفية القضائية".

ولقد ورد نفس المقتضى بالفقرة الأخيرة من المادة 707 من م.ت والتي جاء فيها ما يلي: "تتقادم الدعوى خلال أجل ثلاث سنوات ابتداء من تاريخ صدور الحكم المحدد لمخطط الاستمرارية أو للتفويت أو في غياب ذلك، من تاريخ صدور حكم التصفية القضائية".

وإذا كانت مدة التقادم تختلف في أغلب التشريعات باختلاف الأسس التي تقوم عليها مسؤولية المسير، فإنه في إطار مسؤولية مسيري الشركات الخاضعة لمساطر معالجة صعوبات المقاوله جاء أجل تقادم الدعوى شبه موحد بين مختلف التشريعات المقارنة، لا سيما التشريع الفرنسي من خلال الفقرة الثالثة من المادة 621-2 L من مدونة التجارة الفرنسية، الأمر الذي أخذ به التشريع التونسي من خلال الفقرة الثالثة من الفصل 121 من مجلة الشركات التجارية التونسية والتي ورد فيها ما يلي: "وتسقط الدعوى بمضي ثلاث سنوات من تاريخ حكم التسوية القضائية أو الحكم بالتفليس".

ولقد عمد المشرع المغربي إلى توحيد مدة انقضاء دعوى مسؤولية المسير في إطار مساطر معالجة صعوبات المقاوله، تفادياً لل صعوبات الناجمة عن تعدد آجال تقادم دعوى مسؤولية المسير في حالة التسوية أو التصفية القضائية للشركة أو المقاوله، وذلك ما بين دعوى تغطية خصوم الشركة ودعوى تمديد المسطرة للمسير، ولخير دليل على ذلك ما جاءت به المادتين 704 و 707 من مدونة التجارة بشأن توحيد أجل تقادم هذا النوع من دعاوى المسؤولية في ثلاث سنوات ابتداء من تاريخ صدور الحكم بالتسوية أو التصفية القضائية.

وهكذا فإن كل إخلال يقوم به المسير، ويترتب عنه توقف الشركة أو المقاول عن الدفع، ولا يقدم بشأنه طلب يرمي إلى تحميل المسير مسؤولية النقص الحاصل في باب أصول الشركة، أو طلب تمديد المسطرة إليه خلال المدة الزمنية المحددة قانوناً في ثلاث سنوات الموالية لصدور الحكم بالتسوية أو التصفية القضائية يبقى دون جدوى، لذلك يتعين على السنديك أن يرفع طلب الدعوى داخل الأجل المذكور أو تضع المحكمة يدها تلقائياً على القضية داخل هذا الأجل.

الأمر الذي حدا بالمحاكم التجارية برفض طلبات هذا النوع من دعاوى المسؤولية حتى ولو استجمعت جميع شروطها الشكلية والموضوعية، وذلك إذا ما قدمت خارج الأجل القانوني، أي بعد أن طالها التقادم الثلاثي، والذي يحتسب ابتداء من تاريخ صدور الحكم القاضي بفسخ مخطط الاستمرارية وفتح مسطرة التصفية القضائية.

حيث ورد في حيثيات الحكم الصادر عن المحكمة التجارية بالدار البيضاء ما يلي: "وحيث إن الأفعال المرتكبة خلال مدة تنفيذ مخطط الاستمرارية فإن أجل تقادمها هو 3 سنوات تبتدئ من تاريخ صدور الحكم القاضي بفسخ المخطط وفتح مسطرة التصفية القضائية لأنها تعتبر أفعالا سابقة عن مسطرة التصفية القضائية التي تعتبر مسطرة جديدة حلت محل مسطرة التسوية القضائية وليس امتدادا لها، وأن هذه الأفعال لا يكتشفها السنديك إلا عند الحكم بفتح مسطرة التصفية القضائية لأن دوره أثناء تنفيذ المخطط هو المراقبة وبالتالي يتعذر عليه اكتشاف الأفعال المعاقب عليها في إطار المادة 706 من م.ت.

وحيث إن الأفعال المنسوبة للمسيرين وكما سيأتي بيانه ارتكبت خلال مدة تنفيذ مخطط الاستمرارية وبالتالي فإن أجل التقادم بالنسبة إليها يبدأ من تاريخ الحكم القاضي بفسخ مخطط الاستمرارية والحكم بالتصفية القضائية الصادر بتاريخ 2011/09/26.

وحيث أنه بالنظر إلى الطبيعة الخاصة لدعوى تمديد المسطرة للمسيرين فإن تقادمها يمكن قطعه بكل إجراء يتخذه أو يأمر به القاضي المنتدب في إطار ترمي التقرير بخصوص الإخلالات من طرف المسير الذي يرفعه إلى المحكمة التي تضع يدها تلقائياً، وبذلك فإن وسائل قطع التقادم المقررة في قانون الالتزامات والعقود لا مجال لإعمالها في الحالة التي تضع المحكمة يدها تلقائياً لأنه لا وجود لطرف يطلب تمديد المسطرة حتى يقع على عاتقه عبء إثبات قطع التقادم⁵⁷⁵.

كما أن التقادم في دعاوى المسؤولية لا يقتصر تطبيقه على الدعوى فحسب وإنما كذلك على العقوبة، ومؤداها أن العقوبة المحكوم بها والتي لم تنفذ كلياً أو جزئياً تسقط بمضي المدة التي حددها المشرع، معنى ذلك أنه يستحيل تنفيذ العقوبة وبالتالي تخلص المحكوم عليه من آثار الحكم بالإدانة.

وتجدر الإشارة أنه يمكن إثارة الدفع بالتقادم في أي مرحلة من مراحل الدعوى وفي هذا الصدد ورد في حيثيات القرار الصادر عن محكمة النقض ما يلي: "الدفع بالتقادم هو دفع موضوعي من حق صاحب المصلحة

575 - حكم رقم 163 ملف رقم 127/8319/2014 بتاريخ 2014/12/01 صادر عن المحكمة التجارية بالدار البيضاء، غير منشور.

إثارته في أي مرحلة كانت عليها الدعوى مادام ليس في القانون ما يمنعه من ذلك أو ما يلزمه بتقديمه داخل أجل الطعن بالاستئناف غير أنه لا يجوز له إثارته لأول مرة أمام المجلس الأعلى⁵⁷⁶.

وهكذا إذا كان أجل التقادم بالنسبة لدعوى تمديد المسطرة للمسير محددا في ثلاث سنوات، ولا يخضع لإجراءات قطع التقادم المنصوص عليها في ق.ل.ع في الحالة التي تضع المحكمة يدها على الدعوى تلقائيا، لأنه لا وجود لطرف يطلب تمديد المسطرة حتى يقع على عاتقه عبء إثبات قطع التقادم، فإنه في إطار دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير لم يحدد المشرع الجبائي أجل رفع أو ممارسة الدعوى، كما سبق دراسة ذلك بالتفصيل.

لكن بالرجوع إلى الدورية التفسيرية لمدونة ت.د.ع نجد أنها تنص على أنه يمكن ممارسة الدعوى فأي وقت، طالما أن الديون المطالب بها في إطار دعوى المسؤولية الشخصية والتضامنية للمسير عن أداء الديون الضريبية للشركة لم تسقط بالتقادم الرباعي.

وبالتالي يظل أجل ممارسة دعوى المسؤولية الضريبية قائما ومفتوحا ما لم ينقضي بانقضاء حق الخزينة العامة في استخلاص الدين الضريبي، والذي يسقط بالتقادم الرباعي ويخضع إلى إجراءات قطع التقادم المنصوص عليها في المادة 39 من م.ت.د.ع والتي تتم بمسعى من المحاسب المكلف بالتحصيل، أو بإحدى الإجراءات المنصوص عليها في الفصلين 381 و382 من ق.ل.ع طبقا لمقتضيات المادة 123 من م.ت.د.ع.

وعليه تخضع دعوى تمديد المسطرة للمسير للتقادم الثلاثي، في حين تخضع دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير للتقادم الرباعي أو تقادم إجراءات التحصيل ما لم يتعلق الأمر ببعض الديون الضريبية والزيادات والصوائر الناشئة عن المخالفات، والتي لا يطالها التقادم إعمالا لمقتضيات المادة 232 من م.ع.ض.

ثانيا: الاختلاف من حيث نوعية العقوبة

يخضع مسير أو مسيري الشركة في إطار مساطر صعوبات المقاولات علاوة على العقوبات المالية إلى عقوبات إضافية والمتمثلة في سقوط الأهلية التجارية، وذلك وفق المقتضيات القانونية التالية:

- في حالة تحميل المسير مسؤولية تغطية العجز الحاصل في باب أصول الشركة، تنص المادة 715 من م.ت. على أنه: "يجب على المحكمة أن تقضي بسقوط الأهلية التجارية عن كل مسؤول في الشركة لم يسدد عجز أصولها الذي يتحمله".
- أما بالنسبة لتمديد المسطرة للمسير، تنص المادة 713 من م.ت. على أنه: "يجب على المحكمة أن تضع يدها في جميع مراحل المسطرة من أجل النطق بالحكم، عند الاقتضاء، بسقوط الأهلية التجارية عن كل مسؤول في شركة تجارية اقترف أحد الأفعال المنصوص عليها في المادة 706".

576 - قرار عدد 428 ملف عدد 2010/2/1157 بتاريخ 2011/3/24 صادر عن محكمة النقض منشور بمجلة قضاء محكمة النقض عدد 74 سنة 2012، ص 248.

وعلى هذا الأساس فالوقائع التي تبرر للمحكمة النطق بسقوط الأهلية التجارية، هي نفسها الوقائع التي تبرر الحكم بفتح مسطرة التسوية أو التصفية القضائية اتجاه المسير.

وفي كلتا الحالتين لا تتمتع المحكمة بأي سلطة تقديرية في الحكم على المسير بسقوط الأهلية التجارية من عدمه، بحيث ألزمها المشرع بالنطق بالحكم القاضي بسقوط الأهلية التجارية اتجاه كل مسير ثبت في حقه عدم تنفيذه للحكم القاضي بتحميله مسؤولية تغطية خصوم الشركة أو ارتكابه لإحدى الأفعال المنصوص عليها في المادة 706 من مدونة التجارة، وذلك عكس المشرع الفرنسي الذي متع المحكمة بسلطة تقديرية واسعة للحكم على المسير بسقوط الأهلية التجارية من عدمه، وذلك من خلال استعماله لعبارة يمكن أو يجوز طبقا لمقتضيات المادة L 653.6 من القانون التجاري الفرنسي.

ويترب عن سقوط الأهلية التجارية منع المسير من الإدارة أو التسيير أو المراقبة بصفة مباشرة أو غير مباشرة لكل مقاوله تجارية أو حرفية ولكل شركة تجارية ذات نشاط اقتصادي⁵⁷⁷.

وتكون الأحكام الصادرة في حق مسيري الشركة الخاضعة لمساطر معالجة صعوبات المقاوله مشمولة بالإنفاذ المعجل بقوة القانون ما عدا تلك المنصوص عليها في الباب الثاني المتعلق بسقوط الأهلية التجارية والباب الثالث المتعلق بجرائم التفالس والجرائم الأخرى من القسم الخامس⁵⁷⁸، في حين في إطار دعوى المسؤولية الضريبية لم يتم التنصيص على أية عقوبات إضافية تلحق مسير أو مسيري الشركة في حالة إدانتهم بالمسؤولية الشخصية والتضامنية عن أداء الديون الضريبية للشركة نتيجة ارتكابهم لأفعال تدليسية ترتب عنها عجز الشركة عن الوفاء بديونها الضريبية، كما أن الأحكام الصادرة في إطار هذه الدعوى تكون غير مشمول بالإنفاذ المعجل.

ولعل الحكمة في ذلك أن المشرع الجنائي في إطار دعوى المسؤولية الضريبية المقررة بموجب المادة 98 من م.ت.د.ع، هي التوفر على ضمانات إضافية لتحصيل الدين الضريبي بمتابعة المسير في ذمته المالية والشخصية، وليس تطبيق العقاب سواء المني أو الجنائي على مسيري الشركة، على اعتبار أن المسير يعتبر مسؤولا وليس جانبا أمام م.ت.د.ع.

وتثار دعاوى مسؤولية مسير أو مسيرو الشركة بحكم المهام الموكولة إليهم، إذ يباشروا العديد من الأعمال التي تمس مصلحة الشركة أو الأغيار سواء إيجابيا أو سلبيا، فيكونوا عرضة للخطأ، وبالتالي قيام مسؤوليتهم بشتى أنواعها المدنية والجنائية والجنائية، أو المسؤولية الخاصة المشددة في إطار مساطر صعوبات المقاوله والمتعلقة بدعوى تغطية خصوم الشركة ودعوى تمديد المسطرة للمسير.

577 تنص المادة 712 من م.ت.د.ع على أنه: "يترب عن سقوط الأهلية التجارية منع الإدارة أو التدبير أو التسيير أو المراقبة، بصفة مباشرة أو غير مباشرة، لكل مقاوله تجارية أو حرفية ولكل شركة تجارية ذات نشاط اقتصادي".

578- حكم رقم 88 ملف رقم 153/8321/2014 بتاريخ 2015/06/29 صادر عن المحكمة التجارية بالدار البيضاء، غير منشور.

ويلخص الجدول التالي أهم نقاط التمييز بين دعوى المسؤولية المالية والشخصية لمسير الشركات الخاضعة لصعوبات المقاوله ودعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير المؤسسة على مقتضيات المادة 98 من م.ت.د.ع.

جدول رقم 1: أوجه الاختلاف بين دعوى المسؤولية المالية لمسير الشركة أو المقاوله

دعوى المسؤولية المالية للمسير	دعوى المسؤولية الضريبية	دعوى تغطية خصوم الشركة	دعوى تمديد المسطرة للمسير
الأساس القانوني للدعوى	المادة 98 من مدونة تحصيل الديون العمومية	المادة 704 من مدونة التجارة	المادة 706 من مدونة التجارة
وضعية الشركة	عجز الشركة عن الوفاء بالدين الضريبي	توقف الشركة عن الدفع	توقف الشركة عن الدفع
طبيعة الإدانة	أداء الدين الضريبي	أداء النقص الحاصل في باب الأصول	أداء جميع الديون المتخلدة بالذمة المالية للشركة
الأشخاص ذوو الصفة في رفع الدعوى	الخازن العام للمملكة المدير العام لإدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة المدير العام لإدارة الضرائب	السنديك - المحكمة	السنديك - المحكمة
الاختصاص	المحكمة الابتدائية	المحكمة التجارية	المحكمة التجارية
طبيعة الدعوى	دعوى احتياطية	دعوى رئيسية	دعوى تابعة
أجل رفع الدعوى	أجل تقادم الديون الضريبية	ثلاث سنوات	ثلاث سنوات
نوع العقوبات	عقوبات أصلية	عقوبات أصلية + عقوبات إضافية	عقوبات أصلية + عقوبات إضافية
طبيعة الحكم	غير مشمول بالنفاذ المعجل	مشمول بالنفاذ المعجل بقوة القانون	مشمول بالنفاذ المعجل بقوة القانون

المصدر: تركيب شخصي

والجدير بالذكر أنه ليس هناك ما يمنع من قيام هذا النوع من المسؤولية مجتمعة في حق مسير أو مسيري الشركة، الأمر الذي دفع بالمشرع الجبائي أثناء سنه لمقتضيات المادة 98 من م.ت.د.ع إلى توخي الحيطة والحظر، حتى لا يكون المسير عرضة للمساءلة القانونية عن أداء ديون الشركة بما فيها الديون الضريبية، وذلك وفق مقتضيات قانونية أخرى، ويتم بعد ذلك متابعتها بدعوى المسؤولية الضريبية الخاصة من أجل استخلاص الدين الضريبي، وتفاديا لهذه الوضعية الظالمة في حق مسيري الشركات التجارية، اشترط المشرع الجبائي أنه لإثارة مسؤولية المسير التضامنية عن أداء الديون الضريبية للشركة، يجب أن لا يكون هذا الأخير ملزما بأداء ديون الشركة طبقا لأحكام أخرى، كما سبق دراسة ذلك، كالحالة التي يفرض فيها الشكل القانوني للشركة ذلك مثل شركات الأشخاص أو الحكم على المسير بأداء ديون الشركة في إطار مساطر صعوبات المقاوله...إلخ.

وهو نفس المنحى الذي سارت عليه التشريعات المقارنة لا سيما التشريع التونسي وذلك من خلال الفصل 28 سابعا من مجلة المحاسبة العمومية والتي ورد فيها ما يلي: "...لا تطبق مقتضيات هذا الفصل على المسير أو

المسيرين الملزمين شخصيا وبحكم القانون طبقا لمجلة الشركات التجارية، أو بموجب حكم صادر ضدهم، بتأدية الديون المستحقة في ذمة الشخص المعنوي".

وعليه، بالرغم من أن دعوى المسؤولية الضريبية تشكل ضمانا إضافية تخول للإدارة الجبائية التنفيذ على الأموال الخاصة للمسير، فإنها تبقى مشمولة بالعديد من الصعوبات التي تحول دون تحقيق الغاية المتوخاة من وراء سنّها، لأن المشرع أحاطها بجملة من الشروط الموضوعية والشكلية، والتي يصعب استجماعها لممارسة الدعوى هذا من جهة، ومن جهة أخرى، تبقى دعوى المسؤولية الضريبية محاطة بالعديد من الإشكالات القضائية التي أفرزها الواقع العملي، لا سيما على مستوى التداخل الحاصل بينها وبين دعاوى مسؤولية مسيرى الشركات الخاضعة لمساطر صعوبات المقابلة، علاوة على إشكالية التنازع في الاختصاص بين مختلف الجهات صاحبة الصفة والمصلحة في رفع الدعوى، والجهات القضائية المختصة نوعيا للبت في الدعوى.

المطلب الثاني: إشكالية تداخل الاختصاص في مسطرة التقاضي الخاصة بدعوى المسؤولية الضريبية

إن تنصيب المشرع الجبائي على إلزامية سلوك الإدارة الجبائية لمسطرة التقاضي لإدانة المسير بالمسؤولية التضامنية والشخصية مع الشركة عن أداء ديونها الضريبية، جاء لإحاطة مسيري الشركات التجارية بضمانات مسطرية وحمايتهم من تجاوزات الإدارة الجبائية، وتنظيم حقوق الدفاع، وترسيخ المبادئ العامة التي يقوم عليها القانون الضريبي، وكذا تثبيت حقوق الإدارة الجبائية، فيكون الهدف من وراء سلوك مسطرة التقاضي هو حماية مبدأ الشرعية الضريبية.

وفي النزاع الجبائي غالبا ما تكون مبادرة اللجوء إلى القضاء من طرف الخاضع للضريبة، إلا أنه على مستوى نزاع دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير فإن مبادرة اللجوء إلى القضاء تكون من طرف الإدارة الجبائية، باعتبارها الطرف المدعي في الدعوى وصاحبة الصفة والمصلحة في رفع النزاع إلى القضاء المختص للمطالبة بمستحققاتها الضريبية.

بحيث اشترط المشرع في المادة 98 من م.ت.د.ع على أن الدعوى ترفع من طرف الخازن العام للمملكة أو المدير العام لإدارة الضرائب أو المدير العام لإدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة، في مواجهة مسيري الشركة، وبالتالي فهو حدد على وجه الحصر ذوي الصفة الخاصة في رفع الدعوى، لكن من خلال تتبع العمل القضائي لنزاع دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير فالملاحظ أن جل القضايا ترفع باسم الخازن العام للمملكة، في حين أن هناك جملة من الضرائب أصبح يعود أمر تحصيلها إلى المديرية العامة للضرائب.

وهذه الوضعية لا شك يترتب عنها جملة من الإشكالات لا سيما عدم احترام الإدارة الجبائية للإجراءات المسطرية للدعوى التي تعتبر بمثابة شروط أساسية لقبول الدعوى، وحتى لا يكون مسيرها الإلغاء هذا من جهة، ومن جهة أخرى تواجه الدعوى إشكالية تنازع الاختصاص النوعي بين محاكم المملكة لا سيما المحاكم التجارية والمحاكم الإدارية، رغم أن نص المادة 98 من م.ت.د.ع كان واضحا في تحديد الجهة القضائية والمحكمة المؤهلة للنظر في دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير.

الفرع الأول: مسطرة التقاضي في دعوى المسؤولية الضريبية

بالنظر إلى الدور الفعال الذي يلعبه القضاء في إنهاء الخصومة بكل استقلالية وحياد بعيدا عن تدخل أطراف النزاع، يجعل مسطرة التقاضي في نزاع دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير أهم ضمانات قضائية لأطراف النزاع الجبائي، بحيث أسند مشرع مدونة تحصيل الديون العمومية أمر إدانة المسير بالمسؤولية الشخصية التضامنية مع الشركة عن أداء ديونها الضريبية للقضاء وليس للإدارة الجبائية.

ومنه ضمان الحياد والاستقلالية أثناء سير مسطرة التقاضي أمام القضاء بعيدا عن تدخل المتقاضين، مما يضمن تحقيق الحماية القضائية الواجبة في الأوضاع القانونية لطرفي النزاع الجبائي.

ومسطرة التقاضي في نزاع دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير تخضع للقواعد العامة المنصوص عليها في قانون المسطرة المدنية، على اعتبار أن الدعوى تقام أمام المحاكم الابتدائية، سواء من حيث أهلية التقاضي، وكيفية سير الجلسات والاجراءات المسطرية، وصدور الحكم القضائي، وطرق الطعن فيه.

إلا أن دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير تنفرد بخصوصية تعدد أطراف الدعوى، مما يطرح جملة من الإشكالات لا سيما على مستوى تعدد أصحاب الصفة والمصلحة في رفع الدعوى، وغياب التنسيق بين مختلف هذه الأجهزة المعنية بالدعوى.

الفقرة الأولى: قواعد التقاضي في دعوى المسؤولية الضريبية

تنص المادة 98 من م.ت.د.ع على أن التقاضي في إطار دعوى المسؤولية الضريبية يباشر أمام المحكمة الابتدائية، وبالتالي خضوع الدعوى لكل الإجراءات الشكلية الواجب إتباعها أمام المحاكم الابتدائية.

إذ تشكل قواعد التقاضي بخصوص دعوى المسؤولية الضريبية العمود الفقري لهذه الدعوى، فهي التي تحكم سير الدعوى والبت فيها أمام المحاكم الابتدائية المختصة، باعتبارها السبيل الوحيد لممارسة الحقوق، وتجسيد الضمانات القضائية للمدين بالضريبة، ومنه تؤدي القواعد المسطرية للتقاضي إلى تفعيل النص الجبائي وأجرائه على أرض الواقع.

بحيث تحدد قواعد التقاضي الطريقة التي يتعين على المعني بالأمر سلوكها لعرض نزاعه على القضاء، أي الشروط المتعين توفرها في أطراف النزاع، والشكليات الواجب احترامها أثناء ممارسة الدعوى، حتى لا يكون مصيرها عدم القبول وبالتالي ضياع الحق المطالب به لعيب في مسطرة تحريك الدعوى.

وتعتبر قواعد التقاضي من النظام العام بما لا يجوز مخالفتها، حيث يتعين على أطراف النزاع احترامها تحت طائلة تعرض الدعوى لعدم القبول، ويتم إثارتها تلقائيا من طرف المحكمة المختصة التي تسهر على حسن سير العدالة وتراقب مدى احترام المسطرة للشكليات المتطلبة قانونا تحت طائلة عدم القبول.

وتخضع إجراءات التقاضي التي تحكم مسار دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير للقواعد العامة المنصوص عليها في قانون المسطرة المدنية، التي تحدد الإجراءات المتبعة أمام المحكمة الابتدائية المختصة، درء لأي خلل يatal الشروط القانونية الواجب توافرها لرفع الدعوى حتى لا يكون مصيرها عدم القبول لعيب في الشكل.

البند الأول: شروط رفع دعوى المسؤولية الضريبية وآثارها

تخضع مسطرة النزاع في دعوى المسؤولية الضريبية للشكليات الواجب توافرها لإمكان رفع أي نزاع أمام المحاكم الابتدائية، والمتعلقة أساسا باحترام شروط وإجراءات رفع الدعوى المحددة بموجب مقتضيات المواد 31 و32 و34 من قانون المسطرة المدنية، وذلك حتى تحظى الدعوى بالقبول.

ويعتبر التقيد بشروط وشكليات رفع الدعوى من القواعد الأساسية والجوهرية المتطلبة قانونا لصحة مسطرة التقاضي، إذ يترتب عن عدم احترامها تعرض الدعوى للطعن في المقال المقدم للمحكمة من قبل المدعى عليه، وعدم قبولها من حيث الشكل، ومنه عدم مناقشة الدفع الموضوعية للدعوى.

أولا: شروط التقاضي في دعوى المسؤولية الضريبية

تباشر إجراءات رفع دعوى المسؤولية الضريبية، وهي دعوى معفاة من أداء الرسوم القضائية، بمقال افتتاحي تتقدم به الإدارة الجبائية المعنية بالدعوى، والذي يخضع لمجموعة من الشروط والشكليات القانونية، بحيث يجب تقديمه طبقا للشكل الذي يقرره الفصل 31 من قانون المسطرة المدنية، ووفق الشروط المتطلبة في مقال الدعوى تحت طائلة عدم قبولها طبقا لمقتضيات الفصل 32 من قانون المسطرة المدنية⁵⁷⁹.

وينص الفصل 31 من قانون المسطرة المدنية والذي ورد فيه ما يلي: "ترفع الدعوى إلى المحكمة الابتدائية بمقال مكتوب موقع عليه من طرف المدعي أو وكيله، أو بتصريح يدلي به المدعي شخصا ويحرر به أحد أعوان كتابة الضبط المحلفين محضرا يوقع من طرف المدعي أو يشار إلى أنه لا يمكن له التوقيع".

وبناء على مقتضيات الفصل السالف الذكر ألزم المشرع المغربي في المنازعة أمام المحاكم الابتدائية رفع الدعوى بواسطة مقال مكتوب وهو المقال الافتتاحي، موقع عليه من طرف المدعي إذا باشر الدعوى بنفسه.

غير أن المشرع سمح برفع الدعوى بواسطة تصريح شفوي يدلي به المدعي شخصا أمام أحد أعوان كتابة الضبط بالمحكمة، ولكن مع ذلك فإن النتيجة في هذه الحالة أن يؤول التصريح إلى محضر مكتوب يوقع عليه المدلي بالتصريح، أو يشار إلى عدم توقيعه إذا كان من غير الممكن التوقيع عليه⁵⁸⁰.

لكن في إطار دعوى المسؤولية الضريبية ورغم التنصيص على أنه يتم رفع الدعوى أمام المحاكم الابتدائية، وبالتالي تطبيق القواعد المقررة في قانون المسطرة المدنية، فإنه يتم تحريك الدعوى أمام المحكمة

579- ينص الفصل 32 من ق.م. على أنه: "يجب أن يتضمن المقال أو المحضر الأسماء العائلية والشخصية وصفة أو مهنة وموطن أو محل إقامة المدعى عليه والمدعي وكذا عند الاقتضاء أسماء وصفة وموطن وكيل المدعي، وإذا كان أحد الأطراف شركة وجب أن يتضمن المقال أو المحضر اسمها ونوعها ومركزها. يجب أن يبين بإيجاز في المقالات والمحاضر علاوة على ذلك موضوع الدعوى والوقائع والوسائل المثارة وترفق بالطلب المستندات التي ينوي المدعي استعمالها عند الاقتضاء مقابل وصل يسلمه كاتب الضبط للمدعي يثبت فيه عدد المستندات المرفقة ونوعها.

إذا قدم الطلب بمقال مكتوب ضد عدة مدعى عليهم يجب على المدعي أن يرفق المقال بعدد من النسخ مساو لعدد الخصوم. يطلب القاضي المقرر أو القاضي المكلف بالقضية عند الاقتضاء تحديد البيانات غير التامة أو التي تم إغفالها، كما يطلب الإدلاء بنسخ المقال الكافية وذلك داخل أجل يحدده، تحت طائلة الحكم بعدم قبول الطلب".

580- عبد الكريم الطالب: الشرح العملي لقانون المسطرة المدنية، مرجع سابق، ص 157-163.

الابتدائية المختصة بواسطة مقال مكتوب يوقعه محام مسجل في جدول هيئة من هيئات المحامين بالمغرب، وذلك نظرا لكون مبدأ كتابة المرافعات يعتبر من أهم القواعد التي دأب عليها القضاء خاصة في مجال المنازعات الجبائية، وبالتالي رفع الدعوى وفق الشكليات القانونية المقررة أمام المحاكم الإدارية، وذلك بناء على مقتضيات المادة 3 من القانون 41.90 المحدث للمحاكم الإدارية، والتي تحيل إلى القواعد المنصوص عليها في ق.م.م لا سيما الفصل 32 منه.

وهكذا يجب أن يتضمن المقال الافتتاحي للدعوى جميع البيانات المنصوص عليها قانونا، ويتعلق الأمر عموما بالبيانات التي يتعين توفرها في الطلب المقدم أمام المحكمة المختصة⁵⁸¹، وأن يحدد بإيجاز موضوع الدعوى والوقائع والوسائل المثارة من قبل الإدارة الجبائية لتعزيز إدعاءها.

بحيث يجب أن تكون عريضة رفع دعوى المسؤولية الضريبية مضبوطة حتى لا يكون مصيرها عدم القبول لعب في الشكل، وفي هذا الصدد صدرت العديد من الأحكام القضائية القاضية بعدم قبول الطلب لوجود إخلالات شكلية.

ثانيا: مآل دعوى المسؤولية الضريبية

باستقراء مجموعة من الأحكام الصادرة عن المحاكم الابتدائية المختصة نوعيا للنظر في دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير، يتضح أن العديد منها قضى بعدم قبول الدعوى نتيجة وجود إخلالات شكلية دون الخوض في مضمون المنازعة.

وفي هذا السياق نورد بعض النماذج من الأحكام التي قضت بعدم قبول دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير لعدم احترام الشروط المتعلقة برفع الدعوى.

حيث ورد في حيثيات الحكم الصادر عن المحكمة الابتدائية بالدار البيضاء ما يلي: "وحيث سبق وأن رجع استدعاء المدعى عليه بملاحظة أن عنوان المدعى عليه ناقص من رقم الفيلا فأشعر الطرف المدعي بالإدلاء بعنوانه الصحيح غير أنه لم يفعل.

وحيث تبعا لذلك فإن الدعوى على حالتها معيبة شكلا وبالتالي حليفة عدم القبول"⁵⁸².

وفي نفس السياق ورد في حيثيات الحكم الصادر عن المحكمة الابتدائية بالدار البيضاء ما يلي: "وحيث التمسست المدعية في مقالها الحكم على المدعى عليهم بتمكينها من المبالغ المودعة بكتابة ضبط المحكمة الابتدائية.

581- يجب أن يتضمن المقال الافتتاحي البيانات التالية:

- الأسماء العائلية والشخصية؛

- صفة أو مهنة أو محل إقامة المدعي والمدعى عليه؛

- إذا كان أحد الأطراف شخص اعتباري، يجب أن يتضمن المقال اسمها ونوعها ومركزها؛

- ملخصا لموضوع الدعوى وكذا الوقائع والوسائل المثارة.

582- حكم عدد 3124 ملف مدني رقم 07/2/2477 بتاريخ 07/10/2007 صادر عن المحكمة الابتدائية بالدار البيضاء، غير منشور.

وحيث استندت المدعية في مقالها على مستخرج جداول الضرائب، صورة رسالة موقعة من المسماة أ.أ.، وصورة تعرض على أداء مؤخر في 2010/6/18 وصورة وصل قضائي.

وحيث نص الفصل 32 من قانون المسطرة المدنية المعدل بقانون 73.03 بتاريخ 3 فبراير 2004 أنه يجب أن يتضمن المقال أو المحضر الأسماء العائلية والشخصية وصفة أو مهنة وموطن أو محل إقامة المدعى عليه والمدعي وكذا عند الاقتضاء أسماء وصفة وموطن وكيل المدعي، وإذا كان أحد الأطراف شركة يجب أن يتضمن المقال أو المحضر اسمها ونوعها ومركزها، يجب أن يبين بإيجاز في المقالات والمحاضر علاوة على ذلك موضوع الدعوى والوقائع والوسائل المثارة وترفق بالطلب المستندات التي ينوي المدعي استعمالها عند الاقتضاء مقابل وصل يسلمه كاتب الضبط للمدعي يثبت فيه عدد المستندات المرفقة ونوعها. ويطلب القاضي المقرر أو القاضي المكلف بالقضية عند الاقتضاء تحديد البيانات غير التامة أو التي وقع إغفالها.

وحيث إنه بعدما رجع استدعاء المدعى عليهم بملاحظة عدم سكتانهم بالعنوان كلفة المحكمة المدعية بالإدلاء بالعنوان الصحيح وإصلاح المسطرة لكنهم تقاعسوا عن ذلك رغم إهمالهم أجلا كافيا.

وحيث إنه أمام عدم إدلاء المدعية بالعنوان الصحيح للمطلوبين في الدعوى مما يبقى الطلب معيب شكلا، ويتعين معه التصريح بعدم قبوله⁵⁸³.

وفي نفس التوجه ورد في حيثيات الحكم الصادر عن المحكمة الابتدائية بالدار البيضاء ما يلي: "وبناء على المقال الذي تقدم به الطرف المدعي بتاريخ 2005/4/1 إلى كتابة ضبط هذه المحكمة، والذي يلتزم من خلاله الحكم على المدعى عليه بأداء لفائدة الخزينة العامة مبلغ 23186512.05 درهم على وجه التضامن مع شركة السبتي إخوان للنسيج وتحميله صائر الدعوى.

وحيث إن المدعي تقدم بطلب رام إلى الحكم له بما سطر أعلاه.

وحيث إن المدعي تخلف رغم استدعائه لعدة جلسات ولم يدل بالعنوان الصحيح للمدعى عليه.

وحيث بذلك تكون الدعوى معيبة شكلا لمخالفتها لمقتضيات الفصلين 31 و32 من قانون المسطرة المدنية، والذي يتعين معه التصريح بعدم القبول⁵⁸⁴.

وفي نفس المنحى ورد في حيثيات الحكم الصادر عن المحكمة الابتدائية بالدار البيضاء ما يلي: "وحيث إن المدعي ملزم بالإدلاء بالوثائق والحجج المؤيدة لدعواه تحت طائلة عدم قبول طلبه عملا بأحكام الفصل 32 من ق.م.م.

583- حكم عدد 1279 ملف عدد 2010/2700 بتاريخ 2011/5/5 صادر عن المحكمة الابتدائية بالدار البيضاء، غير منشور.

584- حكم عدد 06/3301 ملف عدد 2005/3819 بتاريخ 2006/5/22 صادر عن المحكمة الابتدائية بالدار البيضاء، غير منشور.

وحيث باستقراء أوراق الدعوى ليس بها ما يفيد مسؤولية المدعى عليهم عن الأعمال المنسوبة إليهم من طرف المدعي، وبالتالي يبقى طلب هذا الأخير غير مبرر ويقضي التصريح بعدم القبول⁵⁸⁵.

وفي نفس الموضوع ورد في حيثيات الحكم الصادر عن المحكمة الابتدائية بالدار البيضاء ما يلي: "وحيث إن الطلب يفتقر إلى الإثبات ومخالفا لمقتضيات المادة 32 من ق.م.م، ويتعين بالتالي التصريح بعدم القبول⁵⁸⁶".

والأمثلة على ذلك كثير في العمل القضائي الصادر عن المحاكم الابتدائية للمملكة في إطار دعوى المسؤولية الضريبية، بحيث يشكل عدم قبول الدعوى لعب في الشكل من أهم أسباب رفض الطلب الرامي إلى تحريك مسطرة المسؤولية الشخصية والتضامنية للمسير عن أداء الدين الضريبي للشركة.

البند الثاني: إجراءات التحقيق المسطرية

بمجرد تسجيل مقال دعوى المسؤولية، يحيل رئيس المحكمة الملف حالا إلى قاضي مقرر يقوم بتعيينه وإلى المفوض الملكي للدفاع عن الحق والقانون.

وبما أن المسطرة في دعوى المسؤولية الضريبية مسطرة كتابية سواء في رفع الدعوى أو في المرافعات من تبادل للمذكرات بين المسير والخلية القانونية حتى يتمكن كل طرف من إبداء ملاحظاته وتعقيباته في مواجهة الطرف الآخر، يصدر القاضي المقرر أمرا يقضي بتبليغ المقال الافتتاحي للطرف المدعى عليه ويشعره بالجواب، ويعين تاريخ النظر في القضية في جلسة مقبلة، فيقدم المدعى عليه مذكرة جوابية وقد يعقبها تعقيب للمدعي وجواب المدعى عليه، حيث يتعين على القاضي المقرر أن يتخذ الإجراءات التي تجعل القضية جاهزة ويأمر الطرفين بتقديم المستندات التي يرى ضرورتها للتحقيق في الدعوى.

كما يجب على الإدارة الجبائية بصفتها الطرف المدعي في دعوى المسؤولية الضريبية أن ترفق بالمقال الوثائق والمستندات التي تنوي اعتمادها والمكونة لملف الدعوى، بحيث سمح القانون للمتقاضين بالإطلاع لدى كتابة ضبط المحكمة على مستندات الدعوى حتى يتمكن كل طرف من إعداد مذكراته الجوابية والتعقيبية سواء كان الطرف مدعي أو مدعى عليه، إذ تشكل المسطرة التواجهية أهم خصائص المنازعات الجبائية بصفة عامة ومنازعة دعوى المسؤولية الضريبية بصفة خاصة، وبالتالي توفير ضمانات أساسية وحماية قضائية للمسير حتى يتمكن من الدفاع عن مراكزه القانونية.

وهكذا وبعد أن تكون عريضة الدعوى مستوفية لكافة الشروط والشكليات المتطلبة قانونا، واحترامها لجميع الضوابط الأساسية للتقاضي، وذلك وفق الإجراءات المقررة بموجب مقتضيات المسطرة المدنية التي تحدد شروط كيفية رفع الدعوى والبيانات الضرورية الواجب توافرها في المقال الافتتاحي للدعوى.

585 - حكم رقم 5072 ملف رقم 05/811 بتاريخ 05/4/7 2005 صادر عن المحكمة الابتدائية بالدار البيضاء، غير منشور.

586 - حكم رقم 12537 ملف رقم 051/2513 بتاريخ 03/10/2005 صادر عن المحكمة الابتدائية بالدار البيضاء، غير منشور.

تباشر المحكمة الابتدائية في شأن نزاع دعوى المسؤولية الضريبية المطروح أمام أنظارها، إجراءات التحقيق المسطرية، وتقتصر وسائل التحقيق إذا إرتأت ذلك ضروريا، وتمكين أطراف النزاع من الإدلاء بدفوعاتهم وملاحظاتهم، وبالتالي فسخ المجال للمدعي والمدعى عليه لتبادل المذكرات والمستنتجات والرد عليها.

أولا: دور الخلية القانونية في مسار دعوى المسؤولية الضريبية

تضطلع الخلية القانونية⁵⁸⁷ التابعة للإدارة الجبائية المعنية بالدعوى بدور أساسي في مسار رفع دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير، باعتبارها المحرك الأساسي للدعوى أمام المحاكم الابتدائية.

بحيث يتم إيداع المقال الافتتاحي للدعوى بالمحكمة الابتدائية المختصة من طرف الخلية القانونية التابعة للإدارة الجبائية المعنية بدعوى المسؤولية الضريبية، والتي تضطلع بعدة اختصاصات، إذ تعمل على تتبع ملفات الدعوى المعروض أمام أنظار المحاكم الابتدائية المختصة، وحضور الجلسات وموافاة مصلحة المنازعات بكل المعلومات المتعلقة بملفات دعوى المسؤولية الشخصية والتضامنية للمسير عن أداء الديون الضريبية للشركة، وذلك وفق الإجراءات المسطرية التالية:

- رفع الدعوى من طرف ذوي الصفة أمام المحكمة الابتدائية التي يتواجد بها المقر الاجتماعي للشركة، بواسطة مقال افتتاحي يتم إيداعه من طرف المصلحة القانونية للإدارة الجبائية، والتي تعمل على تتبع هذه الملفات أمام المحاكم المختصة بحضور الجلسات وموافاة مصلحة المنازعات بكل المعلومات المتعلقة بملفات دعوى المسؤولية الضريبية للمسير.

- ويجب أن يتضمن هذا المقال الافتتاحي على وجه الخصوص:

■ تحديد أطراف الدعوى؛

■ المراجع للديون المستحقة الواجبة؛

587- تم إحداث خلية قانونية مركزية بالخرزينة العامة مستقلة عن مصلحة المنازعات مكونة من ثلاث أفراد سنة 1980، نتيجة شعور المسؤولين بما يمكن أن يترتب عن تزايد عدد القضايا المطروحة عليها من خطر على سير استخلاص الدين العمومي. وعلى ضوء تنوع القضايا المعروضة على الخلية القانونية من حيث محتواها يمكن أن تحدد المهام الموكولة إليها فيما يلي:

- الجواب والتعقيب وتتبع جميع القضايا المعروضة ضد الخزينة العامة في ميدان تحصيل الديون الضريبية أمام المحاكم الابتدائية والاستئنافية ومحكمة النقض؛

- متابعة إجراءات بيع الأصول التجارية والعقارية المرفوعة من طرف المحاسب العمومي أما المحاكم بمختلف درجاتها؛

- الجواب على الطعون الإدارية المرفوعة أمام محكمة النقض ضد الخزينة العامة؛

- دراسة الشكايات الإدارية المقدمة من طرف الخاضعين للضريبة؛

- القيام بالدراسات القانونية.

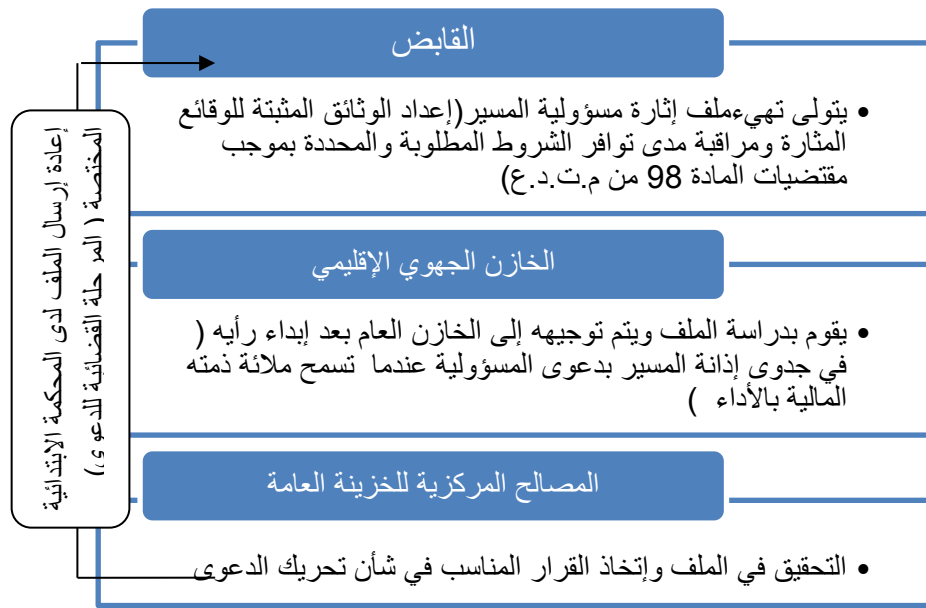
إجمالا يمكن حصر اختصاصاتها في إعداد المذكرات الجوابية وفي تحرير المقالات الاستئنافية ومقالات الطعن بالنقض، وفي ما يخص تحريك الدعوى وتنفيذ الأحكام وحضور الجلسات وسحب الوثائق وإيداع المذكرات فكان القبض يتولون القيام به.

للمزيد: انظر: محمد اليونسي: "المقاربة الجديدة في تدبير المنازعات القضائية المتعلقة بتحصيل الديون العمومية"، الخزينة، مجلة الخزينة العامة للمملكة، العدد رقم 2 أبريل 2004، ص 13.

- عرض للوسائل وإجراءات التحصيل المتخذة في حق الشركة دون جدوى؛
- المؤاخذات المنسوبة للطرف المدعى عليه؛
- مراجع المادة 98 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

ويجب أن يكون هذا المقال معززا بجميع المستندات المتبثة للوقائع المثارة⁵⁸⁸.

وتوضح الخطاطة التالية مسار رفع دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير⁵⁸⁹:



رسم توضيحي: المرجع مجلة الخزينة العامة للمملكة "الخزينة" عدد 5 دجنبر 2005 ص 25.

وعلى هذا الأساس تشكل الخلية القانونية العنصر الأساسي في تحريك دعوى المسؤولية الضريبية، لا سيما على مستوى تفعيل المسطرة التوجيهية التي تتميز بها الدعوى، والتي تتجسد في عملية تبادل المذكرات بين أطراف النزاع في جميع مراحل الدعوى، والإطلاع على المستندات والوثائق التي يتكون منها ملف الدعوى، بحيث

588-Instruction Relative Au Recouvrement Des Créances Publiques : Mais, 2011, P184.

"Le tribunal compétent est saisi par le T.G.R. au moyen d'une requête introductive d'instance indiquant, notamment :

- la désignation des parties ;
- les références aux créances dues ;
- l'exposé des moyens et actions du recouvrement engagés à l'encontre de la société, sans résultat ;
- les faits reprochés à la partie mise en cause ;
- les références à l'article 98 du Code.

Cette requête doit être appuyée de toutes pièces justificatives étayant les faits dénoncés".

589 -YAHYA KASSIMI: La Responsabilité Solidaire Du Dirigeant De L'entreprise, Revue De La Trésorerie Générale Du Royaume, Al Khazina, N°5 Décembre 2005, P 25.

ينص الفصل 331 من ق.م.م على أنه: "يمكن للأطراف أو لوكلائهم الإطلاع على مستندات القضية كتابة دون نقلها".

وهكذا خول المشرع لأطراف النزاع الحق في الإطلاع على مستندات ووثائق الدعوى حتى يتمكنوا من إعداد وسائل دفاعهم، بحيث يلتزم القاضي بالفصل في دعوى المسؤولية الضريبية على ضوء المستندات والوقائع المعروضة أمام أنظاره، مما يفرض على الخلية القانونية تقديم جميع المستندات والوثائق والحجج والوقائع والوسائل القانونية التي تنوي اعتمادها في الدعوى، وذلك عن طريق تكليف المحاسب المكلف بالتحصيل الذي قام بتحريك الدعوى داخل دائرة اختصاصه بتقديم ما تحت يده من حجج ومستندات التي تم اعتماده لإثارة دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير.

فالمحاسب المكلف بالتحصيل في إطار دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير ملزم بتتبع الملف قضائيا وإمداد المصلحة القانونية بجميع الوثائق والعناصر التي تطلبها لإعداد المذكرات، وحضور الخبرة التي تأمر المحكمة بإجرائها، بحيث إذا تبين للقاضي المقرر من خلال دراسة عريضة الدعوى ومختلف الوثائق المرفقة والمذكرات التعقيبية للطرفين أن معطيات المنازعة لا تمكن من تكوين قناعة لاتخاذ القرار الملائم، جاز له بناء على طلب الأطراف أو أحدهم أو تلقائيا تعميق إجراءات التحقيق عن طريق الاستعانة سواء بالخبرة أو بتنظيم جلسة بحث⁵⁹⁰.

ثانيا: إشكالية الخبرة الحسابية في دعوى المسؤولية الضريبية

يخضع تنظيم إجراء الخبرة في إطار دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير للقواعد المنصوص عليها في الفصول من 55 إلى 66 من ق.م.م، دون أي تمييز يذكر تحظى به الدعوى.

فبعد انتداب الخبير من طرف المحكمة يقوم هذا الأخير باستدعاء الأطراف باليوم والساعة التي ستجرى فيه الخبرة، ويدعوهم فيه للحضور قبل الميعاد بخمسة أيام على الأقل برسالة مضمونة مع الإشعار بالتوصل⁵⁹¹، ويعتبر هذا الإجراء ذا طبيعة جوهرية تحت طائلة بطلان تقرير الخبير لمسأسه بحق الدفاع.

وفي هذا السياق ورد في حيثيات الحكم الصادر عن المحكمة الابتدائية بمراكش ما يلي: "أما بخصوص الخبرة المنجزة فهي تتسم بعدم الحضورية مما يجعلها خارقة لمقتضيات الفصل 63 من ق.م.م، فضلا على عدم

590- الفصول من 55 إلى 66 من قانون المسطرة المدنية.

591- ينص الفصل 63 من ق.م.م على أنه: "يجب على الخبير تحت طائلة البطلان، أن يستدعي الأطراف ووكلائهم لحضور إنجاز الخبرة، مع إمكانية استعانة الأطراف بأي شخص يرون فائدة في حضوره.

يجب عليه ألا يقوم بمهمته إلا بحضور أطراف النزاع ووكلائهم أو بعد التأكد من توصلهم بالاستدعاء بصفة قانونية ما لم تأمر المحكمة بخلاف ذلك إذا تبين لها أن هناك حالة استعجال.

يضمن الخبير في محضر مرفق بالتقرير أقوال الأطراف وملاحظاتهم ويوقعون معه عليه مع وجوب الإشارة إلى من رفض منهم التوقيع. يقوم الخبير بمهمته تحت مراقبة القاضي الذي يمكن له حضور عمليات الخبرة إذا اعتبر ذلك مفيدا".

الموضوعية إذ أن منجزها اقتصر في تحديدها على وضعية الملزم المدلى بها من طرف المدعي والحال أنه ملزم بالإطلاع على وثائق الملف⁵⁹².

كما أنه يجب على المحكمة التأكد من سلامة كافة إجراءات الخبرة، وأن الخبير قام بالمهام الموكولة له وفق الضوابط المتطلبة قانوناً، بحيث إذا ما تبين للمحكمة أن إجراءات الخبرة تمت بطريقة غير سليمة، وكان هذا الإجراء يتعلق بالنظام العام جاز للمحكمة الحكم ببطلان الخبرة من تلقاء نفسها، أما إذا لم يكن كذلك فليس لها الحكم بذلك إلا بناء على طلب الخصوم.

الأمر الذي تم تأكيده في حيثيات الحكم الصادر عن المحكمة الابتدائية بتمارة والذي ورد فيه ما يلي: "وبخصوص الخبرة فإنها جاءت مخالفة لمقتضيات الفصل 63 من قانون المسطرة المدنية حيث لم يستدعي المدعي عليه للحضور للخبرة، كما خالفت مقتضيات الحكم التمهيدي القاضي بإجرائها حيث لم يطلع على دفاتر الشركة ولم يبحث في سبب مديونتها ولا في أسباب عدم وجود رصيد لها كما أنه لم يبحث فيما إذا كانت عقارات الشركة كافية لسداد الدين وإنما انتهى إلى ما انتهى إليه بناء على تصريح ممثل القباضة المجرد من كل حجة ملتصقة على أساس الحكم بعدم قبول الدعوى للعلل أعلاه والتقدم واحتياطياً إجراء خبرة جديدة"⁵⁹³.

وهكذا، إذا كان القانون يمنح للقاضي سلطة تقديرية واسعة في الأخذ بنتائج الخبرة أم لا، فإنه في مجال المنازعات الجبائية يتم الاعتماد بشكل كبير على ما جاء في تقرير الخبرة لأن الأمر يتعلق بالمجال المحاسبي والمالي للشركة، الذي يتسم بالتقنية والدقة وليس النظر في المسائل الإجرائية للعمليات الجبائية.

بحيث إذا سلمنا أنه في إطار دعوى المسؤولية الضريبية لا مجال لإعمال الخبرة المحاسبية التي تقتضي النظر في البيانات المحاسبية والمالية للشركة، لأن موضوع الدعوى يرمي إلى تحميل المسير المسؤولية التضامنية عن أداء الديون الضريبية للشركة نتيجة ارتكابه لأعمال تدليسية، وبالتالي تقتضي الخبرة النظر في وجود الأعمال التدليسية من عدمه، ومدى مساهمتها في عجز الشركة عن الوفاء بالدين الضريبي، وليس إجراء خبرة محاسبية كما هو الأمر في المنازعات الجبائية.

فكيف سيتمكن الخبير من التحري عن أسباب عجز الشركة والمتمثل في كون الخصوم تفوق الأصول، دون الإطلاع على الوثائق ودفاتر محاسبة الشركة، ودراسة حساباتها، وتفحص مدى صحتها ومطابقتها للقواعد القانونية خصوصاً القانون رقم 9.88 المتعلق بالقواعد المحاسبية الواجبة على التجار العمل بها، والقيام بجرد أصول الشركة لمعرفة هل فعلاً قام المسير باختلاس بعض أصولها قصد افتعال إعسارها، أو الزيادة بصورة تدليسية في خصومها... وغيرها من الأفعال التدليسية التي يقوم بها مسير الشركة خدمة لمصلحته الخاصة على حساب مصلحة الشركة.

592 - حكم رقم 1318 ملف رقم 05/1/1155 بتاريخ 2011/05/24 صادر عن المحكمة الابتدائية بمراكش، غير منشور.

593 - حكم رقم 156 ملف مدني رقم 1201/2008/303 بتاريخ 22 رجب 1435 الموافق 2014/05/22 صادر عن المحكمة الابتدائية بتمارة، غير منشور.

ومنه التوصل إلى الأسباب الحقيقية التي أدت بالشركة إلى العجز عن الوفاء بديونها الضريبية، وتحديد مسؤولية المسير في حالة وجود أعمال تدليسية أدت إلى ذلك، وبالتالي إنجاز الخبر لتقريره الذي يوضح فيه الأسباب الفعلية والواقعية لمديونية الشركة.

وعلى هذا الأساس تشكل الخبرة الوسيلة الأكثر فعالية في هذا النوع من القضايا لأن الأمر يتعلق بتوضيح الجوانب التقنية والمحاسبية للشركة ومدى نظاميتها وقوتها الثبوتية، وحيث أن الخبرة تعتبر من أهم وسائل التحقيق، فإن إجرائها يبقى أمراً حاسماً في دعوى المسؤولية الضريبية، شأنها في ذلك شأن سائر المنازعات الجبائية.

وبناء عليه تخضع دعوى المسؤولية الضريبية لنفس إجراءات التحقيق المسطرية المميزة للمنازعات الجبائية، نظراً لكونها منازعة تطبق عليها نفس قواعد المسطرة المدنية التي تطبق أمام المحاكم الإدارية، وتتعلق بموضوع تقني ومحاسبي أكثر منه قانوني، ولذلك تمثل إجراءات التحقيق التي تأمر بها المحكمة أهمية حاسمة في تكييف الدعوى وتوجيهها قصد تجهيزها وإصدار حكم فاصل بشأنها.

إلا أن ما يميز هذه الدعوى هي كونها استثناء من الأصل، فهي دعوى تكون فيها الإدارة الجبائية والمتمثلة في الخازن العام للمملكة أو المدير العام لإدارة الضرائب أو المدير العام لإدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة، مجبرة على إثارة الدعوى وليس مخيرة، بحيث يكون المحاسب المكلف بالتحصيل ملزماً بتحريك الدعوى كلما تعذر التحصيل بسبب أعمال تدليسية مرتكبة من طرف مسير الشركة، وليس مخيراً لأنه يبقى متحملاً بالدين العمومي إلى حين تحصيله أو الإبراء منه عن طريق إلغاء الديون غير القابلة للتحصيل⁵⁹⁴، والتي يتم إلغاؤها إما بواسطة قوائم معززة بالتبريرات الضرورية، والتي يمكن أن تكون على شكل محضر عدم وجود ما يحجز أو محضر التفتيش أو شهادة الغياب، أو شهادة العوز، لكن دون أن يؤدي ذلك إلى انقضاء دين المدين.

كما أنه وبعد إثارة هذه الدعوى وتحريكها لا يمكن التنازل عنها لأنها دعوى قضائية وجدت لحماية حق لا يقبل التنازل عنه، لأنها لا تحرك من قبل ذوي الصفة والمصلحة في إثارتها بصفته الشخصية وإنما بصفته ممثلين لصاحب المصلحة وهي الدولة، والدين الضريبي كدين عمومي موضوع دعوى المسؤولية الضريبية يجعل منها دعوى من النظام العام، لا تقبل التنازل عنها ما لم يتم استخلاص الدين الضريبي.

إلا أن الواقع العملي أفرز صدور العديد من الأحكام التي تقضي بالتنازل عن الدعوى في المرحلة الابتدائية من طرف الإدارة الجبائية بعد إبرام صلح جبائي مع المسير وأدائه للمبالغ المتصالح بشأنها.

594- تنص المادة 126 من م.ت.د.ع 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."

وفي هذا السياق ورد في حيثيات الحكم الصادر عن المحكمة الابتدائية بالدار البيضاء ما يلي: "بناء على المقال الذي تقدم به المدعي بواسطة نائبة ذ/ ح. أ لدى كتابة ضبط هذه المحكمة بتاريخ 04 فبراير 2005 والذي التمس بمقتضاه الحكم على المدعى عليهم متضامين بينهم بأدائهم له مبلغ ثلاثمائة وسبعة وعشرون مليوناً وخمسمائة وخمسين ألفاً ومائة وستة وتسعين درهماً وخمسة وستين سنتيماً 327.550.196,65 درهماً مع الصائر والنفاد المعجل وتحديد الإيجار في الأقصى بالنسبة للأشخاص الدائنين وذلك مقابل الضرائب التي أعرضت الشركة المدعى عليها عن أدائها بما في ذلك الضرائب عن القيمة المضافة والتي تمثل مبالغ تؤمن عليها الشركة بعد استيفائها من الزبناء قصد تسليمها للدولة المستوفات لفائدتها.

وبناء على إدراج القضية بعدة جلسات آخرها جلسة 2005/09/12 حضرها نائبا الطرفين وألفي بالملف تنازل المدعي عن الدعوى ملتصقا بالإشهاد عليه، مما تقرر معه حجز القضية للتأمل قصد النطق بالحكم لجلسة 2006/09/19 للتأمل قصد النطق بالحكم لجلسة 2006/09/19.

حيث التمس نائب المدعي بالإشهاد على تنازله عن دعواه.

وحيث فضلاً على أن تنازله المذكور لم يكن مدار طعن أو اعتراض من طرف المدعى عليهم فإنه وقع على شيء يملك حق التصرف فيه والتعامل بشأنه وليس به أي مساس بالنظام العام مما ينبغي معه الإشهاد عليه.

وتطبيقاً لمقتضيات الفصل 119 وما يليه من قانون المسطرة المدنية.

لهذه الأسباب نصرح علنياً بالإشهاد على تنازل المدعي عن دعواه مع إبقاء الصائر على عاتقه⁵⁹⁵.

وعليه تبقى لدعوى المسؤولية الضريبية عدة خصوصيات تميزها عن باقي دعاوى المنازعات الجبائية، والتي أفرزها الواقع العملي مما جعل من الدعوى مجرد وسيلة للضغط من أجل تحصيل الدين العمومي وبالتالي خروجها عن السياق العملي الذي رسمه المشرع لها، وذلك نتيجة جملة الإشكالات العملية التي أثّرت نتيجة تفعيل المادة 98 من م.ت.د.ع المؤسسة لهذه الدعوى، تنضاف إليها إشكالية تداخل الاختصاص بين مختلف الأشخاص ذوي الصفة والمصلحة في تحريك الدعوى.

الفقرة الثانية: إشكالية تعدد أطراف دعوى المسؤولية الضريبية

من أهم الإشكالات التي تطرحها دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير، هي تعدد أطراف الدعوى لا سيما على مستوى الأشخاص الذين لهم الصفة والمصلحة في تحريك الدعوى من جهة، والأشخاص الذين تمارس في حقهم هذه الدعوى من جهة أخرى.

595 - حكم عدد 4677 ملف رقم 05/02/1475 صادر بتاريخ 06/09/19 عن المحكمة الابتدائية بالدار البيضاء، غير منشور، سبق الإشارة إليه.

وطبقا لمقتضيات الفصل الأول من قانون المسطرة المدنية، لا يصح التقاضي إلا ممن له الصفة والمصلحة والأهلية لإثبات حقوقه.

وتثير المحكمة تلقائيا انعدام الصفة أو الأهلية أو الإذن بالتقاضي إن كان ذلك ضروريا وينذر الطرف المدعي بتصحيح المسطرة داخل أجل تحدده، بحيث إذا تم تصحيح المسطرة اعتبرت الدعوى كأنها أقيمت بصفة صحيحة وإلا صرحت المحكمة بعدم قبول الدعوى.

ويعتبر هذا المقتضى القانوني من النظام العام يهم جميع الدعاوى، إلا أن المنازعات الضريبية لا تقبل إلا إذا كان المدعي يدعي حقا أو مركزا قانونيا لنفسه بالنسبة للأشخاص الطبيعية، أما إذا كان المدعي شخصا معنويا كالشركة مثلا فإن الدعوى لا يمكن أن ترفع إلا باسم من يمثلها قانونا.

ويشكل شرط المصلحة الشرط الأساسي لقيام الحق في الدعوى، لأنه حيث تنعدم المصلحة تنعدم الدعوى، ومقصود بالمصلحة التي يقرها القانون أو شرط المصلحة القانونية أن يدعي المدعي في الدعوى بحق يعترف به القانون ويحميه.

وإذا كانت الإدارة الجبائية في أغلب الدعوى الناشئة عن المنازعات الجبائية تمثل الطرف المدعى عليه، فإنه في إطار دعوى المسؤولية الضريبية تمثل الطرف المدعي المختص الوحيد في تحريك الدعوى، أي صاحبة الصفة والمصلحة لإثارة دعوى المسؤولية الشخصية والتضامنية للمسير عن أداء الديون الضريبية للشركة.

لكن ما يميز صفة الخازن العام للمملكة أو المدير العام لإدارة الضرائب أو المدير العام لإدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة في دعوى المسؤولية الضريبية هو أن إثارته لهذه المسطرة لا يتم لكونهم الأشخاص ذوي المصلحة في تحريك الدعوى، بل من منطلق كونهم ممثلين لصاحب المصلحة وهي الإدارة الجبائية التابعين لها، فعند إقامتهم لدعوى المسؤولية لا يقيمونها بصفته الشخصية ولا بصفة مناصبهم الوظيفية، وإنما بصفته ممثلين للإدارة الجبائية بحيث يتوجب عليهم الإشارة في مقال الدعوى إلى صفته كممثلين للإدارة الجبائية التابعين لها تحت طائلة عدم قبول الدعوى.

وخلافا لكون المدعي هو من يحدد ضد من توجه الخصومة، نجد أن المشرع الجبائي قد حدد الطرف المدعى عليه في دعوى المسؤولية الضريبية المؤسسة بموجب مقتضيات المادة 98 من م.ت.د.ع، في كل من المديرين أو المتصرفين أو المسيرين الآخرين أي كل أصناف المسيرين بالمعنى الواسع.

والملاحظ هو أن أطراف الدعوى تتميز بتعدد الأشخاص ذوي الصفة الخاصة في تحريك الدعوى أي المدعون هذا من جهة، إضافة إلى تعدد أصناف المدعى عليهم من جهة ثانية، بحيث لا يمكن إثارة هذا النوع من الدعاوى إلا في مواجهة أصحاب الصفة الخاصة الذين يمكن متابعتهم بالمسؤولية الضريبية الخاصة وهم مسيرو الشركات التجارية.

البند الأول: إشكالية تعدد الأشخاص المتابعين بالدعوى

تنص الفقرة الأول من 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 مقاوله نتيجة أعمال تدليسية متبثة قانونا، يمكن جعل المديرين أو المتصرفين أو المسيرين الآخرين مسؤولين على وجه التضامن مع الشركة أو المقاوله عن أداء المبالغ المستحقة وذلك إذا لم يكونوا ملزمين بأداء ديون الشركة تطبيقا لأحكام أخرى".

بموجب المادة السالفة الذكر حدد المشرع الجبائي قائمة الأشخاص المعنيين بالدعوى وهم مسيرو الشركات التجارية بالمعنى الواسع، بحيث أنه لا يمكن توجيه الدعوى إلا في حق من كانت له صفة مسيرا أو متصرفا أو رئيسا لمجلس الإدارة أو رئيس مجلس الإدارة الجماعية أو مديرا عاما أو مديرا عاما منتدبا أو المدير العام الوحيد، أي كل شخص كان قائم على إدارة أو تسيير أو تدبير الشركة، وقت ارتكاب الأعمال التدليسية.

والجدير بالذكر أن هذا التعداد ورد على سبيل المثال وليس الحصر، حيث ترك المشرع قائمة المسيرين مفتوحة لتشمل جميع المسيرين الآخرين الذين يمكن أن يعرفهم مجال تسيير وتدبير الشركات التجارية، والذي يتميز بالتطور والتجديد على مستوى هيكل الإدارة والتسيير والتدبير، وظهور أنماط وأشكال جديدة من المسيرين بأصناف وألقاب مختلفة، وحتى لا تستثنى من تحمل المسؤولية الضريبية، فإن كل شخص يكون على قائمة إدارة وتسيير الشركة يكون عرضة للمساءلة القانونية نتيجة ارتكابه أخطاء في التسيير ترتب عنها إلحاق الضرر بالشركة أو الأغيار.

ولخير دليل على هذا التوجه المحمود للمشرع هو التعديل الذي أدخلته المادة 56 من القانون 20.05 حيث تم التنصيص على المدير العام المنتدب هذه المرة كمسير بموجب القانون، لينضاف إلى قائمة المسيرين المعنيين بدعوى المسؤولية الضريبية⁵⁹⁶.

وعليه إذا كان مرتكب الأعمال التدليسية التي أدت إلى تعذر التحصيل لا يحظى بهذه الصفة فلا نكون بصدد دعوى المسؤولية الضريبية، الأمر الذي سبق دراسته بالتفصيل في القسم الأول من هذا البحث.

وتفاديا للتكرار سنقتصر على دراسة حدود المسؤولية الضريبية نتيجة تفويض السلطات والصلاحيات بين الأشخاص ذوو الصفة الخاصة في المتابعة بدعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير.

596-تنص المادة 56 من القانون 17.95 على أنه: "يجب أن يعرض كل اتفاق بين شركة مساهمة وأحد متصرفيها أو مديريها العامين أو مديريها العامين المنتدبين أو أحد المساهمين فيها الذي يملك بصفة مباشرة أو غير مباشرة أكثر من خمسة في المائة من رأس المال أو من حقوق التصويت على مجلس الإدارة للترخيص به مسبقا.

يسري نفس الحكم على الاتفاقات التي يكون أحد الأشخاص المشار إليهم في الفقرة الأولى أعلاه معناها بها بصورة غير مباشرة أو التي يتعاقد بموجبها مع الشركة عن طريق شخص وسيط.

كما يلزم الحصول على ترخيص مجلس الإدارة مسبقا فيما يخص الاتفاقات المبرمة بين شركة مساهمة ومقاوله، إذا كان أحد المتصرفين أو المديرين العامين أو المديرين العامين المنتدبين في الشركة مالكا لتلك المقاوله أو شريكا فيها مسؤولا بصفة غير محدودة أو مسيرا لها أو متصرفا فيها أو مديرا عاما لها أو عضوا في جهاز إدارتها الجماعية أو في مجلس رقابتها".

أولاً: مسؤولية المتصرف المنتدب

بناء على مقتضيات المادة 66 من القانون 17.95 يمكن لمجلس إدارة الشركة في حالة وفاة رئيس المجلس، أو حدوث مانع مؤقت له حال بينه وبين قيامه بمهامه، أن ينتدب متصرفاً للقيام بهذه المهام، ويتعلق الأمر هنا بانتداب عام يشمل كل المهام الخاصة بالرئيس، ويتحمل المتصرف المنتدب الذي يحل محل الرئيس وبمفرده بنفس مسؤوليات هذا الأخير.

لقد سمح المشرع لمجلس الإدارة، أن يفوض بصفة دائمة أو مؤقتة مهام الرئيس للمتصرف المنتدب، الذي يجب أن تتوفر فيه نفس الشروط المتطلبة قانوناً في رئيس المجلس الإداري، وهي أن يكون شخصاً طبيعياً تحت طائلة البطلان وأن يكون مساهماً ومتصرفاً، ولا يمكن أن يكون أبداً من خارج المساهمين المتصرفين تحت طائلة بطلان التعيين، ويملك هذا المتصرف المنتدب ذات صلاحيات الرئيس الذي عوضه، مما يجعله مسؤولاً في حدود الصلاحيات والسلطات المخولة له.

وعليه لا يمكن لمجلس الإدارة أن ينتدب متصرفاً بالمجلس ليقوم بمهام الرئيس إلا في حالتين:

- حالة المانع المؤقت: كالمرض مثلاً، يكون انتداب المتصرف لمدة محدودة، وتكون هذه المدة قابلة للتجديد إلى غاية زوال المانع المؤقت.
- حالة المانع الدائم: كالوفاة أو الاستقالة أو العزل، فإن مدة انتداب المتصرف تستمر إلى غاية انتخاب رئيس جديد لمجلس الإدارة⁵⁹⁷.

وكما يكون رئيس المجلس الإداري عرضة لارتكاب أخطاء في التسيير عند مباشرة مهامه يترتب عنها إلحاق ضرر بالشركة أو الأغيار، بصفة مباشرة، فإن المتصرف المنتدب الذي تم انتدابه للقيام بمهام الرئيس يمكن أن يرتكب كذلك أخطاء يترتب عنها قيام مسؤوليته اتجاه الشركة أو الأغيار، لذا يخضع لذات المسؤولية والمساءلة المدنية والجنائية والجبائية نتيجة ارتكابه أخطاء في التسيير ترتب عنها إلحاق الضرر بالشركة أو الأغيار المتعاملين معها.

ثانياً: مسؤولية المدير العام المنتدب

طبقاً لمقتضيات المادة 67 مكررة، يمكن لمجلس الإدارة بناء على اقتراح من المدير العام، أن يفوض شخصاً أو عدة أشخاص طبيعيين لمساعدة المدير العام بصفته مديراً عاماً منتدباً.

ويتم تعيين المدير العام المنتدب، أو عدة مدراء عامين منتدبين من طرف المجلس الإداري باقتراح من المدير العام لمساعدته في إدارة الشركة.

597 - نادية فاضل: مرجع سابق، ص 249 وما بعدها.

ويجب أن يكون المدير العام المنتدب شخصا طبيعيا، وألا تتنافى مهمته مع مهمة مراقب الحسابات، ولا يمكن للمجلس الإداري تعيين مدير عام منتدب من تلقاء نفسه تحت طائلة البطلان، باعتبار أن المشرع أوكل للمدير العام حق اقتراح الشخص الذي يراه مناسبا لمنصب مدير عام منتدب.

ويكون المدير العام المنتدب في نفس الوضعية القانونية كما لو كان مديرا عاما مساعدا للرئيس المدير العام للشركة.

وفضلا على أن المدير العام المنتدب يضطلع ببعض المهام لمساعدة المدير العام، فإن وجوده يمنح المدير العام حق تفويض بعض صلاحياته أو كلها له إذا طرأ عليه مانع يتعذر عليه بموجبه القيام بكل المهام الموكولة له أو بعضها منها.

ويخضع المدير العام المنتدب لنفس المسؤولية التي يخضع لها المدير العام ورئيس مجلس الإدارة، والتي قد تكون مدنية أو جنائية أو جبائية أو المسؤولية المشددة للمسير في حالة التسوية والتصفية القضائية الموجبة لتحمل ديون الشركة من الذمة المالية والشخصية للمسير.

وعلى هذا الأساس فإن النظام القانوني الذي يحكم تسيير الشركات التجارية يترتب عنه ظهور العديد من المناصب الإدارية التي تعنى بالتسيير والتدبير داخل هياكل الشركة، مما يجعل احتمال إحداث مؤسسات جديدة تعنى بالإدارة والتسيير، كمؤسسة المتصرف المنتدب والمدير العام المنتدب والمدير العام الوحيد والقائمة طويلة، وبالتالي التحلل من المساءلة الجبائية المؤسسة بموجب المادة 98 من م.ت.د.ع، ودرء للوقوع في مثل هذه الحالات، تم التنصيص على المسيرين الآخرين لتشمل مقتضيات المادة السالفة الذكر كل شخص قائم على رأس الشخص المعنوي ويتولى مهمة إدارة وتسيير وتدبير شؤونه اليومية، وذلك تفاديا لبروز جملة من الإشكالات العملية نتيجة تعدد الأشخاص ذوي الصفة الخاصة في المتابعة بدعوى المسؤولية الضريبية.

لكن رغم كل هذا الحرص من طرف المشرع الجبائي تفاديا لصعوبة تفعيل مقتضيات المادة 98 من م.ت.د.ع المؤسسة للمسؤولية الضريبية الخاصة للمسير، فإن الواقع العملي أفرز جملة من الإشكالات لا سيما على مستوى التطبيق والتي سبق دراسة بعض منها، لتضاف إليها الإشكالات الناتجة عن تعدد السلطات المخول لها أمر رفع الدعوى وتداخل الاختصاص فيما بينها.

البند الثاني: إشكالية تعدد الأشخاص ذوي الصفة والمصلحة في رفع الدعوى

لقد حدد المشرع الجبائي الأشخاص ذوي الصفة والمصلحة في إقامة دعوى المسؤولية الخاصة ضد المسير، وهم المشار إليهم في الفقرة الثانية من المادة 98 من م.ت.د.ع، والتي ورد فيها ما يلي: "تثار هذه المسؤولية حسب الحالة بمبادرة من الخازن العام للمملكة أو المدير العام للضرائب أو مدير العام لإدارة الجمارك والضرائب غير المباشر الذين يقيمون دعوى لهذا الغرض أمام المحكمة الابتدائية ضد المديرين أو المتصرفين أو المسيرين الآخرين".

وانطلاقاً من هذا المقتضى القانوني حصر المشرع الجبائي قائمة الأشخاص الذين لهم الصفة والمصلحة في رفع دعوى المسؤولية الشخصية والتضامنية للمسير عن أداء الديون الضريبية للشركة في كل من الخازن العام للمملكة والمدير العام للضرائب ومدير إدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة كل حسب اختصاصه:

أولاً: الخازن العام للمملكة

يعتبر الخازن العام ممثلاً للخزينة العامة للمملكة أمام المحاكم في المنازعات المتعلقة بتحصيل الديون العمومية، وتضطلع الخزينة العامة للمملكة بعملية تحصيل موارد الدولة وخاصة الجانب المتعلق بالضرائب والرسوم المحلية، سواء تلك التي تؤول مباشرة إلى الجماعات الترابية أو تلك التي تختص بها خزينة الدولة⁵⁹⁸.

ويباشر المحاسب المكلف بالتحصيل تنفيذ عمليات تحصيل الدين العمومي، والذي يعتبر بدوره ممثلاً للخازن العام للمملكة بناء على قاعدة التفريق بين مهام الأمرين بالصرف ومهام المحاسب العمومي.

وهكذا يعهد للخزينة العامة للمملكة بتحصيل:

- الرسم المهني؛
- رسم السكن؛
- رسم الخدمات الجماعية؛
- ضرائب ورسوم الجماعات المحلية وهيئاتها.

ثانياً: المدير العام للضرائب

يعتبر المدير العام للضرائب ممثلاً للمديرية العامة للضرائب، والتي تضطلع بالإشراف على تدبير وتأسيس واستخلاص ومراقبة كل ما يتعلق بضرائب الدولة وبعض الرسوم الخاصة بالجماعات الترابية.

ومنذ سنة 2004 أصبح جزء مهم من مهمة تحصيل الضرائب الواجبة على الشركات يرجع إلى الاختصاص الحصري للمديرية العامة للضرائب، إذ أصبح يعهد لها باستخلاص⁵⁹⁹:

- الضريبة على الشركات؛

598 - انظر: الموقع الإلكتروني لوزارة المالية: www.finance.gov.ma

599 - المادة 12 من قانون المالية رقم 48.03 المتعلق بالسنة المالية 2004 والذي تضمن مقتضيات تعديلية وتكميلية للقانون رقم 30.85 المتعلق بالضريبة على القيمة المضافة.

- المادة 12 من قانون المالية رقم 26.04 المتعلق بالسنة المالية 2005 والذي تضمن مقتضيات تعديلية وتكميلية للقانون رقم 24.86 المتعلق بالضريبة على الشركات.

- الضريبة على الدخل؛
- الضريبة على القيمة المضافة في الداخل؛
- رسوم التسجيل والتمبر والرسوم المماثلة.

ثالثاً: المدير العام للجمارك والضرائب غير المباشرة

يمثل المدير العام لإدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة الإدارة العامة للجمارك والضرائب غير المباشرة، والتي تضطلع بالعمليات المتعلقة بتأسيس وتحصيل الضريبة على القيمة المضافة المتعلقة باسترداد السلع والمعدات والخدمات، وتتم عملية الاستخلاص الجمركي بناء على التصريحات والتصريحات المؤقتة، وتشمل:

- الضريبة على القيمة المضافة في الخارج؛
- الحقوق والرسوم الجمركية.

فالملاحظ أن كل إدارة جبائية معنية بتحصيل أنواع محددة وخاصة بها من الديون العمومية، مما يجعل الجهات المخول لها أمر رفع دعوى المسؤولية الضريبية متعددة ومتنوعة حسب طبيعة الديون المدينة بها الشركة لخزينة الدولة، والتي بدورها تختلف وتتنوع حسب النشاط التجاري للشركة المحدد لوجود الواقعة المنشئة للضريبة من عدمه، والتي تنشأ بموجبها الضرائب المفروضة على الشركة.

وعلى هذا الأساس جعل المشرع ذوي الصفة والمصلحة في إثارة دعوى المسؤولية الضريبية للمسير هم الخازن العام للمملكة أو المدير العام لإدارة الضرائب أو المدير العام لإدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة نظراً لتنوع الدين العمومي المدينة به الشركة للخزينة العامة للمملكة، واختلاف الجهات المخول لها قانوناً أمر تحصيلها.

لكن رغم أن الخزينة العامة والمديرية العامة للضرائب والمديرية العامة لإدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة تعتبر الأجهزة الإدارية الجبائية الوحيدة صاحبة المصلحة والصفة في رفع هذه الدعوى، والمعنية حصرياً بالدين العمومي محل دعوى المسؤولية الضريبية تابعة لوزارة واحدة وهي وزارة الاقتصاد والمالية، وتضطلع بمهمة تحصيل الديون العمومية لفائدة الخزينة العامة للمملكة، فإن الواقع العملي أثبت غياب التنسيق فيما بينها، وتبادل المعلومات الكافية حول الوضعية الجبائية للشركة المدينة بالديون المطالب بها، حتى يتم تحريك الدعوى دفعة واحدة بتنسيق مع جميع الأشخاص المخول لهم أمر رفع الدعوى، والمطالبة بكافة الديون الجبائية المتخلدة بذمة الشركة بما فيها الديون الجمركية وليس الديون الضريبية فقط.

بحيث أن المشرع أثناء سنه لمقتضيات المادة 98 من م.ت.د.ع استعمل عبارة "أو" وليس حرف العطف "و" بمعنى أنه بإمكان أي شخص من الأشخاص الممثلين للإدارة الجبائية أن يقوم بتحريك دعوى المسؤولية الضريبية للمسير إما بصفة فردية أو جماعية، وليس العكس، بحيث أن المشرع لم يلزمهم بتحريك الدعوى جماعة، وذلك حسب الحالة، أي حسب نوع وطبيعة الدين الضريبي المطالب به، هل هو عبارة عن دين ضريبي تابع

أمر تحصيله للخزينة العامة، أو دين ضريبي تابع أمر تحصيله للإدارة العامة للضرائب، أو ديون جمركية تابع أمر تحصيلها للإدارة العامة للجمارك والضرائب غير المباشرة.

وإذا سلمنا بعكس توجه المشرع الجبائي فإنه يجب على كل إدارة أن ترفع دعوى مستقلة عن الإدارة الأخرى لتطالب بالدين العمومي الذي يعود إليها أمر استخلاصه، وفي هذه الحالة إذ صدر الحكم الذي يقضي بالمسؤولية التضامنية للمسير وتمت متابعته في ذمته المالية والشخصية لاستخلاص الديون الضريبية التابعة للخزينة العامة، فهل يجوز متابعته من جديد من أجل استخلاص الديون الضريبية التابعة لإدارة الضرائب؟ وما جدوى مبدأ ضم الديون الواجبة على المدين المعمول به قبل مباشرة عملية التحصيل الجبري؟ والذي يفرض على المحاسب العمومي تجميع كافة الضرائب والديون العمومية الواجبة على نفس المدين والمستحقة الأداء لحظة التنفيذ، وبالتالي علمه بمديونيته كاملة اتجاه الإدارة الجبائية، حتى يتفادى المحاسب المكلف بالتحصيل مواجهته من طرف هذا الأخير بأي احتجاج على المبالغ غير المتضمنة باللائحة والتي تصل إلى علمه لاحقاً، فقائمة المتابعة يجب أن تتضمن جميع الديون الضريبية الواجبة على الشركة سواء التي يرجع أمر تحصيلها للخزينة العامة أو للإدارة العامة للضرائب، أما بالنسبة للديون الجمركية فعملية تحصيلها تبقى مستقلة أصلاً وتتم دون تنسيق مع باقي الإدارات الجبائية حتى خارج إطار دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير.

وهكذا فمن الناحية العملية غالباً ما يتم تحريك الدعوى من طرف الخزينة العامة للمملكة الممثلة في شخص الخازن العام للمملكة للمطالبة بالديون الضريبية المدينة بها الشركة سواء التي يعود أمر تحصيلها للخزينة العامة أو للإدارة العامة للضرائب، في حين أن إدارة الجمارك تشكل وحدة مستقلة عن الإدارتين وتستأثر بتحصيل الديون الجمركية المتخلدة بذمة الشركة هذا إن وجدت.

وبالرجوع إلى حصيلة العمل القضائي للدعوى، نجد أنه رغم تنوع الأشخاص المؤهلين لتحريك دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير، والذين أوكل لهم المشرع بصفة حصرية أمر إثارة هذه الدعوى، فإن مسطرة تحريكها تبقى حكراً على الخازن العام للمملكة باعتباره صاحب الأولوية في رفع الدعوى بموجب القانون، بحيث لم يتم إدخال المدير العام لإدارة الضرائب إلا بعد التعديل الذي طال المادة 98 من م.ت.د.ع بمقتضى المادة 8 من قانون المالية 40.08 لسنة 2009، في حين تمت إضافة المدير العام للجمارك بمقتضى المادة 9 من قانون المالية 43.10 لسنة 2011.

فالملاحظ أن جل القضايا التي رفعت لحد الآن فهي باسم الخازن العام للمملكة، وقضية واحدة هي التي تم تحريكها من طرف المدير العام لإدارة الضرائب بتنسيق مع الخازن العام للمملكة، أما الإدارة العامة للجمارك والضرائب غير المباشرة فلم يسبق لها لحد الآن تفعيل النص الجبائي وذلك في حدود ما تم الإطلاع عليه، ما عدا إثارة المسؤولية المالية للمسير في إطار مساطر معالجة صعوبات المقاوله إذا أثبت ارتكابه خطأ في التسيير بالنسبة لقضية شركة لاسامير لتكرير وتوزيع النفط، والتي تختلف بكثير عن دعوى المسؤولية الضريبية كما سبق دراسة ذلك بالتفصيل في المطلب الأول من هذا القسم.

والجدير بالذكر أنه رغم الفصل الحاصل بين الإدارة العامة للضرائب والخزينة العامة فيما يتعلق بعملية التحصيل، فإن هذه الأخيرة مازالت تستأثر بتحرك الدعوى والمطالبة بجميع الديون الضريبية المتخلدة بذمة الشركة، سواء التي يعود إليها أمر تحصيلها أو التي يعهد بتحصيلها للإدارة العامة للضرائب، وهذا راجع إلى ما دأب عليه العمل القضائي قبل سنة 2004 وهو نفس النهج الذي مازال معمول به أمام محاكم المملكة، ربما لأن الديون المطالب بها في سنة 2017 يرجع تاريخ وضع الأمر بتحصيلها إلى ما قبل سنة 2004 – دون أن يطلها التقادم الرباعي- إذ تشكل السنة التي منح فيها الاختصاص حصريا للمديرية العامة للضرائب لتحصيل جزء مهم من الضرائب المفروضة على الشركات.

وفي هذا السياق ورد في حيثيات الحكم الصادر عن المحكمة الابتدائية بتمارة بتاريخ 2014 ما يلي: "بناء على المقال الافتتاحي والإضافي للدعوى والتدخل فيها الذين تقدم بهم كل من السيد الخازن العام للمملكة والسيد المدير العام للضرائب بتاريخ 2008/06/02 و 210/06/25 و 2011/08/25 والمعفاة من الرسوم القضائية بقوة القانون والتي يعرضان فيها أن شركة حافلات الأزرق للنقل الحضري مدينة لخزينة الدولة بمجموعة من الضرائب بلغت قيمتها 483.464.358,47 درهما وذلك عن سنوات 1991 إلى 2010 مفصلة على الشكل التالي:

- مبلغ 255.298.283,92 درهما عن الدين الضريبي المستحق للقباضة الضريبية بالإدارة العامة للضرائب.

- مبلغ 228.166.074,55 درهما عن الدين الضريبي المستحق لقباضة تمارة التابعة للخزينة العامة للمملكة.

ذلك أنه بالرجوع إلى الملف الجبائي للشركة المعنية يتبين أنها توجد في وضعية غير قانونية...⁶⁰⁰.

ويشكل الحكم السالف الذكر، الحكم الوحيد الذي تم فيه رفع الدعوى باسم كل من الخازن العام للمملكة والمدير العام لإدارة الضرائب، ليتم تفعيل النص الجبائي وفق التوجه الذي رسمه له المشرع لا سيما بعد التعديلات التي أدخلت عليه، درء لتعرض الدعوى للرفض نتيجة مطالبة الخازن العام للمملكة بدين عمومي لا يعود له أمر تحصيله.

لكن بغض النظر عن هذه الدعوى الوحيدة التي تم إدخال فيها المدير العام لإدارة الضرائب كطرف في الدعوى إلى جانب الخازن العام للمملكة، فإن باقي الدعاوى التي تم تحريكها من طرف الخازن العام للمملكة، وصدر حكم بشأنها لصالح الخزينة العامة للمملكة يقضي بالمسؤولية التضامنية والشخصية للمسير عن أداء جميع الديون الضريبة الواجبة على الشركة بما فيها الديون الضريبية التي يعود أمر تحصيلها للإدارة العامة للضرائب، الأمر يجعلنا نقف أمام الإشكال التالي:

600 - حكم رقم 156 ملف مدني رقم 1201/2008/303 صادر بتاريخ 2014/05/22 عن المحكمة الابتدائية بتمارة، غير منشور، سبق الإشارة إليه.

باعتبار الخازن العام للمملكة هو المحاسب الأسى الذي يركز جميع مداخل الدولة وحساباتها، فهل يمكن للمدير العام لإدارة الضرائب أو المدير العام لإدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة توجيه أمرا بالمداخل للخازن العام للمملكة إذ تعذر عليهما تحصيل الديون العمومية التي يرجع أمر تحصيلها إليهما حصريا؟

وهكذا يتضح أن تطبيق المادة 98 من م.ت.د.ع على المستوى العملي طرح جملة من الإشكالات نظرا لدقة النص الجبائي، وتضمنه جملة من الحثيات التي تستلزم قراءة متأنية ضمانا لفعالية أجرة النص الجبائي على أرض الواقع، بحيث بالإضافة إلى إشكالية تداخل الاختصاص بين مختلف الأشخاص ذوي الصفة الحصرية في تحريك دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير، تثار إشكالية تنازع الاختصاص بين القضاء الإداري والقضاء العادي.

الفرع الثاني: إشكالية تنازع الاختصاص القضائي النوعي لدعوى المسؤولية

الضريبة

تتميز المنازعة في دعوى المسؤولية الضريبية بعدة خصائص تجمع بين قواعد قانونية متفرقة هنا وهناك، حيث أنها تخضع لمجموع من المقتضيات القانونية المنصوص عليها في قانون الشركات التجارية ومدونة التجارة والمدونة العامة للضرائب والمدونة العامة لتحصيل الديون العمومية، وتخضع لإجراءات التقاضي المنصوص عليها في قانون المسطرة المدنية، بدء بتقييد الدعوى إلى غاية صدور حكم نهائي بشأنها، حيث يضطلع قاضي الموضوع باختصاص البت في الدعوى أمام المحاكم الابتدائية.

إلا أنه أثناء عرض النزاع أمام المحاكم الابتدائية، تثار جملة من الدفع التي يتمسك بها المسير كالدفع بواقعة التقادم التي يعود الاختصاص بالبت فيها للمحاكم الإدارية، أو الدفع بعدم احترام المحاسب لإجراءات التحصيل الجبري أو عدم مشروعيتها وغيرها من الدفع، التي يسند الاختصاص للبت فيها للمحاكم العادية، الأمر الذي يترتب عنه عرض النزاع من طرف المدين أمام المحكمة الإدارية والعادية في آن واحد، وبالتالي صدور حكمين متعارضين في قضية واحدة، بحيث تقضي المحكمة الإدارية برفع الحجز وفي نفس الوقت تقضي المحكمة الابتدائية ببيع الأصل التجاري أو العكس.

كما يمكن للمدين أن ينازع في صحة إجراءات تنفيذ الإكراه البدني تطبيقا لمقتضيات الفصل 683 من قانون المسطرة الجنائية، وبما أن المحكمة الإدارية غير مختصة بالنظر في بطلان إجراءات الإكراه البدني طبقا لمقتضيات الفصل 183 من قانون المسطرة الجنائية والتي تسند الاختصاص للمحكمة الابتدائية.

الأمر الذي يساهم بشكل كبير في عرقلة سير دعوى المسؤولية الضريبية أمام المحاكم الابتدائية، نظرا لتنازع الاختصاص بين القضاء العادي والتجاري والإداري.

الفقرة الأولى: إشكالية تنازع الاختصاص بين القضاء العادي والقضاء الإداري في جوهر النزاع

إذا كان مشروع المادة 98 من م.ت.د.ع قد حدد بصريح العبارة أن الاختصاص النوعي للنظر في دعوى المسؤولية الضريبية يعود للمحاكم الابتدائية للمملكة، فإن الاختصاص المحلي يعود لمحكمة المدعى عليه أو محل إقامته عملاً بمقتضيات المادة 27 من قانون المسطرة المدنية.

وعليه إذا كان المبدأ العام المنصوص عليه في المادة 27 من م.ت.د.ع يجعل المحكمة المختصة محلياً للنظر في جميع الدعاوى هي محكمة موطن المدعى عليه أو محل إقامته، باستثناء تلك التي جعلها القانون بمقتضى نص خاص من اختصاص محكمة أخرى⁶⁰¹.

فإنه ترد على هذا المبدأ بعض الاستثناءات التي جعل فيها القانون محاكم أخرى غير محكمة الموطن أو محل إقامة المدعى عليه هي المختصة بالنظر في الدعوى، كما هو الأمر بالنسبة للمحاكم المختصة بالنظر في قضايا تحصيل الضرائب، التي أسندها المشرع لمحكمة مكان تأدية هذه الضرائب⁶⁰².

وقد سار المشرع الجبائي على نفس المنحى بحيث ورد في مقتضيات المادة 141 من م.ت.د.ع على أنه: "تعرض النزاعات التي قد تنشأ عن تطبيق أحكام هذا القانون على المحاكم الإدارية الموجودة بالمكان الذي تستحق فيه الديون العمومية".

وما يميز دعوى المسؤولية الضريبية للمسير هو أن الاختصاص المحلي في مرحلة متابعة الشركة يعود إلى محكمة مكان تأدية الضرائب الواجبة على الشركة، في حين في مرحلة متابعة المسير ينقل الاختصاص المحلي إلى الموطن الحقيقي أو المختار للمسير.

الأمر الذي نتج عنه بعض الإشكالات القانونية لا سيما على مستوى متابعة المسير بالمسؤولية التضامنية والشخصية عن أداء الديون الضريبية للشركة، بحيث أسند الاختصاص المحلي في بعض القضايا التي تعنى بهذه الدعوى لمحكمة المقر الاجتماعي للشركة المدينة بالديون الضريبية المطالب بها، في حين أن أغلبية القضايا لم تطرح هذا الإشكال نظراً لتواجد المقر الاجتماعي للشركة ومحل إقامة المسير داخل نفس الدائرة الترابية.

كما ترتب عن الدفع بعدم الاختصاص بالنظر في دعوى المسؤولية الضريبية إشكالية التنازع في الاختصاص بين المحاكم الابتدائية والمحاكم الإدارية، الأمر الذي انعكس سلباً على فعالية مسطرة دعوى المسؤولية الضريبية من خلال طرحها لجملة من الإشكالات القضائية حول الجهة المختصة نوعياً بالبت في

601- الفصل 27 من قانون المسطرة المدنية.

602- الفقرة العاشرة من الفصل 28 من قانون المسطرة المدنية.

الدعوى، رغم الوضوح التام الذي إعتري النص الجبائي في إسناد الاختصاص النوعي للنظر في الدعوى إلى المحاكم الابتدائية للمملكة.

البند الأول: موقف القضاء في تحديد الاختصاص النوعي للدعوى

رغم دخول مدونة تحصيل الديون العمومي حيز التنفيذ ابتداء من 1 أكتوبر 2000، والمتضمنة للنص الجبائي الذي يقضي بالمسؤولية التضامنية والشخصية للمسير عن أداء الديون الضريبية للشركة، فإنه لم يتم تفعيل المادة 98 من م.ت.د.ع إلا بعد مرور حوالي 5 سنوات على دخول القانون 15.97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية حيز التنفيذ، بحيث تم تحريك دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير لأول مرة بتاريخ 4 فبراير 2005 أمام المحكمة الابتدائية بالدار البيضاء عمالة أنفا⁶⁰³.

ولعل أول الإشكالات التي واجهها تفعيل النص الجبائي على مستوى العمل القضائي الصادر عن مختلف محاكم المملكة هو الدفع بعدم الاختصاص من طرف المحاكم الابتدائية للمملكة وإحالة الملف على المحاكم الإدارية للمملكة، على اعتبار أن الأمر يتعلق بمنازعة في التحصيل، ورغم من أن المادة 98 من م.ت.د.ع أسندت الاختصاص بالنظر في دعوى المسؤولية التضامنية والشخصية للمسير عن أداء الديون الضريبية للشركة للمحاكم الابتدائية للمملكة.

أولاً: إسناد القضاء الاختصاص النوعي للدعوى للمحاكم الإدارية

رغم إقرار المشرع الجبائي أن الاختصاص بالبث في دعوى المسؤولية الضريبية للمسير يعود للمحكمة الابتدائية، فإن الواقع العملي أثبت عدم إحاطة قاضي المسؤولية التضامنية والشخصية للمسير عن أداء الديون الضريبية للشركة بفحوى نص المادة 98 من م.ت.د.ع المؤسسة لإثارة هذه الدعوى.

حيث عرفت البوادر الأولى لتطبيق النص الجبائي بتصريح قاضي المسؤولية بعدم الاختصاص وإحالة الملف على المحكمة الإدارية، بدعوى أن القضية تتعلق بتحصيل الديون الضريبية فإن الاختصاص يعود للمحاكم الإدارية، إعمالاً لمقتضيات المادة 141 من م.ت.د.ع، والتي تنص على أنه: "تعرض النزاعات التي تنشأ عن تطبيق أحكام هذا القانون على المحاكم الإدارية الموجودة بالمكان الذي تستحق فيه الديون العمومية".

وفي هذا السياق ورد في حيثيات الحكم الصادر عن المحكمة الابتدائية بالدار البيضاء ما يلي: "وحيث أن الدعوى تهدف إلى الحكم على المدعى عليهما تضامناً فيما بينهما بالأداء للخزينة العامة مبالغ مالية مستخرجة من الجداول الضريبية كما جاء ذلك مفصلاً في طلب المقال الافتتاحي.

وحيث أن الأمر يتعلق بتحصيل الديون المستحقة للدولة.

603 - حكم عدد 4677 ملف رقم 02/02/1475 صادر بتاريخ 2006/09/19 عن المحكمة الابتدائية بالدار البيضاء، غير منشور، المشار إليه سابقاً.

وحيث إن الفقرة ما قبل الأخيرة من الفصل 8 من قانون إحداث المحاكم الإدارية أعطت الاختصاص للبت في النزاعات المتعلقة بالضرائب وبتحصيل الديون المستحقة للخزينة للمحاكم الإدارية.

وحيث استنادا على مقتضيات الفصل 16 من قانون المسطرة المدنية والذي يعطي الحق لقاضي الدرجة الأولى الحكم بعدم الاختصاص النوعي تلقائيا ودون أن يثار من أي طرف.

وحيث إن هذه المحكمة بوصفها محكمة عادية، غير مختصة للبت في هذا النزاع الذي يخضع لنص خاص ويتعين تبعا لذلك التصريح بعدم الاختصاص وإحالة الملف والقضية على المحكمة الإدارية بالدار البيضاء بدون صائر.

ولهذه الأسباب حكمت المحكمة بجلستها العلنية بعدم الاختصاص النوعي تحيل الأطراف والقضية على المحكمة الإدارية بالدار البيضاء بدون صائر⁶⁰⁴.

وهكذا عرفت مسطرة دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير في مراحلها الأولى إشكالية تنازع الاختصاص بين المحاكم الابتدائية والمحاكم الإدارية، بحيث يتم إحالة الملف على المحاكم الإدارية لتصرح بدورها بعدم الاختصاص للنظر في الدعوى، بدعوى أن المادة 98 من م.ت.د.ع كانت واضحة في إسناد الاختصاص للمحاكم الابتدائية وهكذا دواليه، الأمر الذي انعكس سلبا على فعالية تحريك مسطرة إثارة دعوى المسؤولية الضريبية للمسير، ولم يتم تجاوز هذا الإشكال إلا بصدور حكم نهائي عن محكمة النقض سنة 2007⁶⁰⁵، ليتم الإقرار بصفة نهائية أن الاختصاص النوعي لدعوى المسؤولية التضامنية والشخصية للمسير يرجع للمحاكم الابتدائية للمملكة.

ثانيا: تكريس محكمة النقض الاختصاص النوعي للدعوى للمحاكم الابتدائية

طبقا لمقتضيات الفصل 359 من ق.م.م، يجب أن يسند طلب النقض إلى أحد الأسباب التالية:

- خرق القانون الداخلي؛
- خرق قاعدة مسطرية أضرت بأحد الأطراف؛
- عدم الاختصاص؛
- عدم ارتكاز الحكم على أساس قانوني أو انعدام التعليل.

وطوال هذه المرحلة التي قطعتها مسطرة تفعيل دعوى المسؤولية الضريبية للمسير منذ سنة 2005 إلى سنة 2017 لم تصل إلا قضية واحدة للبت فيها أمام أنظار الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى - محكمة النقض حاليا-

604 -حكم عدد 5446 ملف رقم 2006/2/6395 صادر بتاريخ 2006/11/15 عن المحكمة الابتدائية بالبيضاء، غير منشور.

605- القرار عدد 792 ملف إداري (القسم الأول) عدد 2007/1/4/433 المؤرخ في 2007/11/7 صادر عن محكمة النقض، منشور بمجلة قضاء المجلس الأعلى عدد 69، ص 200 و201.

وذلك للفصل في تنازع الاختصاص النوعي لدعوى المسؤولية التضامنية والشخصية للمسير بين المحاكم الإدارية والمحاكم الابتدائية، بحيث تختص محكمة النقض بالنظر في تنازع الاختصاص بين محاكم لا تخضع لأي محكمة أخرى مشتركة أعلى درجة، ليشكل هذا الملف أول وآخر قضية تعرض أمام أنظار محكمة النقض لحد الآن وفي حدود ماتم الإطلاع عليه، وبالتالي وضع حد فاصل لطرح إشكال رفض طلب المسؤولية التضامنية للمسير عن أداء الديون الضريبية للشركة لعدم الاختصاص النوعي للمحاكم الابتدائية للنظر في الدعوى.

إذ ورد في حيثيات الحكم الصادر عن محكمة النقض في هذه القضية ما يلي: "حيث يستفاد من وثائق الملف ومن الحكم المستأنف، أنه بمقال مقدم بتاريخ 2006/12/26، أمام المحكمة الابتدائية بمراكش، في مواجهة السيد أ.ب، بحضور شركة تدرار في شخص ممثلها القانوني، ادعى السيد الخازن العام للمملكة، أن الشركة المذكورة مدينة لقباضة مراكش الحي المحمدي، بعدة ضرائب بلغت 1.171.025,19 درهم، وأنه حاول تحصيل المبلغ بتوجيه عدة إنذارات بالأداء، ثم بإجراء حجز على الأصل التجاري للشركة وعلى منقولاتها، لكن دون جدوى، بسبب ما أقدم عليه المتصرف من عمل تدليسي، يتمثل في تفويت جل عقارات الشركة لأفراد عائلته، بعقود لاحقة لصدور الضرائب موضوع المديونية، وتوقفت الشركة عن مزاولة نشاطها دون تصفية الديون، مما يعتبر تنصلا من المسؤولية التي يتحملها متصرف الشركة ملتصا اعتبار المدعى عليه مسؤولا شخصيا وقضائيا عن أداء الديون الجبائية للشركة.

وبعد إجراء المسطرة قضت المحكمة بعدم اختصاصها نوعيا وبإحالة الملف على المحكمة الإدارية عملا بمقتضيات المادة الثامنة من القانون رقم 41.90، فاستأنفه المدعى نافيا عليه ما سبق أن أثاره أمام المحكمة الابتدائية.

لكن حيث أنه حين يتعذر على الخازن العام تحصيل الضريبة الواجبة على الشركة أو مقاوله، بسبب أعمال تدليسية - كما في نازلة الحال، فإن المحكمة الابتدائية تكون هي المختصة نوعيا للبت في الدعوى التي يرفعها الخازن العام للمملكة في مواجهة المتصرفين...أو المسؤولين الآخرين على وجه التضامن مع الشركة...إعمالا لمقتضيات المادة =98= في فقرتها الثانية من القانون 15/97 من مدونة تحصيل الديون العمومية، وذلك استثناء من مقتضيات المادة 141 من المدونة المذكورة، والحكم المستأنف لما نحا غير هذا المنحى، كان واجب الإلغاء.

لهذه الأسباب قضى المجلس الأعلى بإلغاء الحكم المستأنف والتصريح باختصاص المحكمة الابتدائية بمراكش نوعيا للبت في الطلب وإرجاع الملف إليها لمواصلة النظر فيه طبقا للقانون⁶⁰⁶.

وعليه أثناء معرض البت في طلب النقض يكون الحكم الصادر عن محكمة النقض إما بقبول النقض أو رفضه، فإذا رفض النقض اكتسب الحكم المطعون فيه مناعة مطلقة وأصبح عن منأى عن أي طعن، أما إذا قبل النقض فإن الحكم المنقوض يجرى من كافة آثاره ويعتبر كأنه لم يكن ويعاد بالأطراف إلى الوضع الذي كانوا

606- القرار عدد 792 ملف إداري (القسم الأول) عدد 433/1/4/2007 المؤرخ في 7/11/2007 صادر عن محكمة النقض، منشور بمجلة قضاء المجلس الأعلى عدد 69، ص 200 و201.

عليه قبل صدوره ويترتب عن ذلك بطلان جميع الأعمال التنفيذية التي اتخذت من أجل تنفيذ الحكم المنقوض وترجع القضية نتيجة ذلك إلى المحكمة التي أصدرت الحكم⁶⁰⁷.

وهو حال النازلة المعروضة أمام أنظارنا ليشكل الحكم الصادر عن محكمة النقض الحد الفاصل لتجاوز إشكالية الدفع بعدم الاختصاص النوعي أمام المحاكم الابتدائية للمملكة للنظر في دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير منذ سنة 2007، لتبرز إشكالات جديد ولعل أهمها الدفع بتنازع الاختصاص بين المحاكم الابتدائية والمحاكم التجارية.

البند الثاني: إشكالية العجز عن الأداء بين المحاكم الابتدائية والمحاكم التجارية

أنم تفعيل مقتضيات المادة 98 من م.ت.د.ع على ظهور العديد من الإشكالات القضائية نتيجة الممارسة الفعلية لتحريك الدعوى من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل من جهة، وكيفية تفسير قاضي المسؤولية للنص الجبائي من جهة ثانية، لا سيما على مستوى عدم ضبط معايير التمييز بين المسؤولية المالية والشخصية للمسير في حالة عجز الشركة عن الوفاء بديونها الضريبية، والمسؤولية المالية والشخصية لمسير الشركة الخاضعة لمساطر صعوبات المقاوله نتيجة ارتكاب أخطاء في التسيير ترتب عنها توقف الشركة عن الدفع، الأمر الذي سبق دراسته بالتفصيل في المطلب الأول من هذا المبحث.

إذ تختلف واقعة تحقق عجز الشركة عن الوفاء بديونها بين دعوى المسؤولية الضريبية ودعوى تمديد المسطرة للمسير، فعجز الشركة عن أداء ديونها الضريبية فقط نتيجة أعمال تدليسية للمسير موجب لإعمال مقتضيات دعوى المسؤولية الضريبية، في حين عجز الشركة عن الوفاء بجميع ديونها بما فيها الديون الضريبية، مسقط لإعمال مقتضيات المادة 98 من م.ت.د.ع وموجب لتمديد المسطرة لمسير الشركة الخاضعة لصعوبات المقاوله نتيجة ارتكابه أخطاء في التسيير، مما يترتب عنه انتقال الاختصاص من المحاكم الابتدائية إلى المحاكم التجارية للمملكة.

أولاً: العجز عن الأداء الموجب لإثارة دعوى المسؤولية الضريبية

بدأت صياغة المادة 98 من م.ت.د.ع بشرط ضروري وواجب التحقق ألا وهو تعذر تحصيل الضرائب، أي أنه لا يمكن إعمال مقتضيات المادة السالفة الذكر، وإثارة المسؤولية الشخصية والتضامنية للمسير عن أداء الديون الضريبية للشركة، إلا إذا تحققت واقعة استحالة تحصيل الدين الضريبي من طرف الخزينة العامة بعد استنفادها لجميع طرق التحصيل الودية والجبرية.

والمقصود هنا باستحالة التحصيل أي عجز الشركة عن الوفاء بديونها الضريبية، وليس توقف الشركة عن الدفع أي عجزها عن الوفاء بجميع ديونها بما فيها الديون الضريبية.

607 - الطيب الفصايلي: القانون القضائي الخاص، مرجع سابق ص 188.

لكن الواقع العملي لتحريك دعوى المسؤولية الضريبية مازال يسود عليه عدم التمييز بين متابعة المسير بموجب مقتضيات المادة 98 من م.ت.د.ع، في حالة عجز الشركة عن الوفاء بديونها الضريبية نتيجة مناورات وأعمال تدليسية للمسير، وبين متابعة مسير الشركة الخاضعة لمساطر صعوبة المقاوله نتيجة ارتكابه خطأ في التسيير ترتب عنه عجز الشركة عن الوفاء بديونها، بمعنى تحقق واقعة التوقف عن الدفع.

وفي هذا السياق ورد في حيثيات الحكم الصادر عن المحكمة الابتدائية بالدار البيضاء ما يلي: "حيث ترمي دعوى المدعي إلى الحكم على المدعى عليه بأداء الدين الجبائي المتخلد بذمة شركة سوهيبتكس أصلاً وفوائد مع التنفيذ على أمواله الشخصية.

وحيث التمسست النيابة العامة تطبيق القانون.

وحيث إن المدعي لم يثبت تعذر تحصيل الدين نتيجة أعمال تدليسية وفقاً لما تقتضيه المادة 98 من مدونة تحصيل الديون العمومية، كما لم يثبت وجود الشركة في حالة توقف عن أداء الديون وخضوعها لمساطر معالجة صعوبات المقاوله، وتعذر إنذاره لإصلاح المسطرة لتخلفه عن الحضور رغم التوصل⁶⁰⁸.

وبناء عليه فإن عدم الإلمام بمعايير التمييز بين دعوى المسؤولية الضريبية ودعوى تمديد المسطرة للمسير، والتي سبق دراستها بالتفصيل يشكل أهم عائق أمام فعالية مسطرة دعوى المسؤولية الضريبية.

وتجدر الإشارة إلى أن الوقوع في هذا الإشكال القضائي لدعوى المسؤولية الضريبية لا يثار دائماً من طرف القاضي فحسب، بل أحياناً يثار كذلك من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل.

بحيث يجب على المحاسب العمومي المكلف بالدعوى أن يكون على علم ودراية كافية بمعايير التمييز بين دعوى المسؤولية الضريبية ودعوى تمديد المسطرة لمسير الشركة الخاضعة لمساطر صعوبات المقاوله، بحيث يجب عليه تحريك دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير قبل دخول الشركة في مساطر صعوبات المقاوله، إذ يصبح وصول الشركة إلى مرحلة التوقف عن الدفع مسقط لإعمال مقتضيات المادة 98 من م.ت.د.ع من أجل المطالبة بالديون الضريبية المدينة بها الشركة.

وفي هذه الحالة يخضع تحصيل الدين الضريبي لمسطرة التصريح بالديون في إطار مساطر معالجة صعوبات المقاوله، وينتقل الاختصاص النوعي للدعوى من المحاكم الابتدائية إلى المحاكم التجارية.

ثانياً: العجز عن الأداء المسقط لإثارة دعوى المسؤولية الضريبية

يشكل التوقف عن الدفع شرط أساسي لافتتاح مساطر معالجة صعوبات المقاوله، الأمر الذي تم تكريسه من طرف القضاء، حيث ورد في حيثيات الحكم الصادر عن المحكمة التجارية بالدار البيضاء ما يلي:

608- حكم عدد 1470 ملف رقم 1696/2/09 صادر بتاريخ 2010/04/30 عن المحكمة الابتدائية بالبيضاء، غير منشور.

"وحيث أن المحكمة برجعها للوثائق المدلى بها من طرف المدعية وكذا لمقالها الافتتاحي لم يثبت لها حالة التوقف عن الدفع التي تعد شرطاً أساسياً وجوهرياً لافتتاح المسطرة..."⁶⁰⁹.

وهكذا من أجل فتح مساطر صعوبات المقاول في مواجهة الشركة يجب أن تتحقق واقعة التوقف عن الدفع أي عجز الشركة عن الوفاء بكافة ديونها بما فيها الديون الضريبية.

وعلى اعتبار أن إثارة دعوى المسؤولية الضريبية في مواجهة المسير يتوقف على تحقق شرط عجز الشركة عن الوفاء بديونها الضريبية، وإثارة دعوى تمديد المسطرة للمسير يتوقف كذلك على تحقق شرط عجز الشركة عن الوفاء بديونها، يقع إشكال قضائي على مستوى مسطرة تحريك الدعويين، الأمر الذي يترتب عنه إفراغ دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير من فحواها، نظرا لعدم الإلمام الكافي بالشروط القانونية لإعمالها، وبالتالي التفويت على الخزينة العامة فرصة الاستئثار بتحصيل ديونها الضريبية قبل دخول الشركة في مساطر معالجة صعوبات المقاول، وإسقاط حق الخزينة العامة في المطالبة بديونها الضريبية بناء على مقتضيات المادة 98 من م.ت.د.ع.

وفي هذا السياق ورد في حيثيات الحكم الصادر عن المحكمة الابتدائية بالدار البيضاء ما يلي: "...وأن المدعى عليهم بصفتهم مسيري شركة تيكسنور يكونوا قد وقعوا تحت طائلة المقتضيات المنصوص عليها في المادة 98 من مدونة تحصيل الديون العمومية، والتمس الحكم والقول بمسؤوليتهم الشخصية والتضامنية عن أدائهم لجميع الضرائب المترتبة بذمة شركة تيكسنور المضمنة بمستخرج الجداول مع ما يترتب على ذلك من حق للعارضين في متابعتهم متابعة شخصية في أموالهم المنقولة والعقارية واتخاذ جميع الإجراءات التحفظية والتقييدات الاحتياطية وكافة الإجراءات الأخرى التنفيذية ضمانا لاستخلاص الدين الضريبي المذكور مع مختلف الصوائر وتحديد الإكراه البدني في الأقصى.

وبناء على الوثائق المرفقة بالمقال وهي عبارة عن نسخة من مستخرج الجداول، نسخة من قائمة المتابعات، نسخة من النموذج "ج" للشركة.

وبناء على جواب المدعي بواسطة نائهم والذي أكد من خلاله أن الدعوى المقامة من طرف الخازن العام للمملكة في مواجهتهم اعتمادا على مقتضيات المادة 98 من مدونة تحصيل الديون العمومية، وأن المدعين تجاهلوا الوضعية الحالية لشركة تيكسنور والتي صارت في وضعية تصفية قضائية، وأن الفصل 566 من مدونة التجارة جعل الاختصاص منعقدا للمحكمة التي تكون مسطرة المعالجة مفتوحة أمامها للنظر في جميع الدعاوى المتصلة بها، وأن المدعين رفعوا الدعوى في مواجهة العارضين بصفتهم متصرفي الشركة موضوع التصفية وأن الفصل 702 و 703 من مدونة التجارة بدوره جعل عقد الاختصاص في مقاضاتهم بتلك الصفة للمحكمة حيث تم فتح مسطرة التصفية القضائية.

609- حكم رقم 2000/144 ملف رقم 2000/100 صادر بتاريخ 2000/05/22 عن المحكمة التجارية بالدار البيضاء، أشار إليه عبد الكريم عباد: دور القضاء في معالجة صعوبات المقاول، مرجع سابق، ص 45.

وحيث تأكدت المحكمة من كون شركة تكسنور فتحت لها مسطرة تسوية قضائية أمام المحاكم التجارية بالدار البيضاء وقد صارت في وضعية تصفية قضائية بناء على الحكم الصادر بتاريخ 2006/3/27 في الملف التجاري عدد 2005/20/129، وال حال أن المدعين رفعوا الدعوى الحالية في مواجهة كل من السادة ج.ح.و.ف.أ.و.ع.ح بصفتهم متصرفي الشركة المذكورة وطالبوا تسجيل مسؤوليتهم التضامنية مع الشركة في أداء جميع الضرائب المترتبة عليها.

وحيث إنه استناد إلى مواد مدونة التجارة المذكورة، ونظرا لكون الدعوى الحالية تقتضي البت في مسؤولية مسيرى شركة فتحت لها مسطرة تصفية بشكل تضامني معها، فقد تحقق أن الطلب رفع أمام محكمة غير مختصة نوعيا إذا كان من المفروض تقديمها أمام نفس المحكمة حيث فتحت مسطرة التسوية⁶¹⁰.

وعلى هذا الأساس ينبغي على المحاسب المكلف بالتحصيل قبل مباشرة دعوى المسؤولية الضريبية أن يكون على علم بالوضعية الراهنة التي توجد بها الشركة، لأن وضعية الشركة هي الكفيلة بتحديد نوعية المسطرة التي سيتم تحريكها اتجاه المسير، بحيث إذا كانت الشركة عاجز عن الوفاء بالدين الضريبي فقط، يتم تحريك دعوى المسؤولية الضريبية، في حين إذا كانت الشركة متوقفة عن الدفع، في هذه الحالة يتم المطالبة بالدين الضريبي وفق مسطرة التصريح بالديون المخولة للمحاسب المكلف بالتحصيل في إطار مساطر معالجة صعوبات المقاول، حتى لا يكون طلبه عرضة للإلغاء كما هو الحال في النازلة السالفة الذكر.

ونظرا لفعالية دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير بالنسبة لعملية تحصيل الدين الضريبي مقارنة مع المطالبة به في إطار صعوبات المقاول، وتفاديا للوقوع في مثل هذا الإشكال القضائي السالف الذكر، وحتى لا يضيع على الإدارة الجبائية الاستفادة من هذا الامتياز القانوني الذي يخول لها الاستئثار بتحصيل الدين الضريبي بناء على مقتضيات المادة 98 من م.ت.د.ع، عوض الدخول في إجراءات ومساطر صعوبات المقاول التي يطغى عليها نزاحم الدائنين، وعدم استفادة الخزينة العامة من أي امتياز يذكر بالمقارنة مع سائر الدائنين.

اتجهت إرادة الإدارة الجبائية مؤخرا إلى العمل على إدماج وضعية الشركة ضمن الوقائع المثارة في ملف الدعوى.

ويتضح ذلك جليا من خلال حيثيات الحكم الصادر عن المحكمة الابتدائية بتمارة والذي ورد فيه ما يلي: "وبناء على مذكرة المستنتجات المدلى بها من طرف الخازن العام للمملكة والتي أوضح فيها على أن السيد الخبير استدعى السيد ع.أ بصفته الممثل القانوني للشركة بواسطة رسائل مضمونة مع الإشعار بالتوصل غير أنه لم يحضر ولم يوافي السيد الخبير بالوثائق الضرورية لإنجاز الخبرة مما يشكل خرقا صارخا للقانون ذلك أنه أخل بالقواعد القانونية التي تفرض الجبائية السريعة لموارد الدولة، حيث أن الديون المترتبة بذمة الشركة تعود لسنة 1991 وعدم تسليم الشركة لخزينة الدولة المبالغ المؤتمن عليها... وعدم توفر الشركة على حساب بنكي خلافا لما تنص عليه المادة 18 من مدونة التجارة وعدم وجود الشركة في حالة عجز عن الأداء استناد إلى تصريح ممثل شركة حافلات الأزرق المدرج ضمن تعليل المحكمة التجارية بالرباط الصادر بتاريخ 2005/03/30 في الحكم عدد

610 - حكم عدد 7133 ملف عدد 12/2/1788 حكم بتاريخ 2012/11/1 صادر عن المحكمة الابتدائية بالدار البيضاء، غ.م، المشار إليه سابق.

50 الصادر في ملف صعوبات المقاول رقم 2004/18/65 كل ما سلف بسطه يدل على سوء التسيير واستغلال أموال الشركة لأغراض شخصية ومسؤوليته فيما وصلت إليه وضعية الشركة وفق المستقر عليه قضائيا في عدة أحكام.

وحيث أنه من الثابت أنه بعدم إثبات المدعي عليه إدلائه بأي تصريح جبائي وبكل أنواع الضرائب المشار إليها أعلاه منذ سنة 1991 وبعدم إثباته بكون الشركة التي يملكها ويسهر على تسييرها هي موضع إفلاس أو تصفية سلكت بشأنها المساطر القانونية المنصوص عليها بالكتاب الخامس من القانون التجاري وبعدم إثباته توقفه عن الأداء بسبب الوضعية المالية للشركة السلبية إذ صرح المدعي عليه أثناء جلسة البحث معه أمام القاضي التجاري بمناسبة الحكم رقم 50 الصادر عن المحكمة التجارية بالرباط بتاريخ 2005/03/30 في الملف 2004/18/65 إذ "أن الشركة غير عاجزة أو متوقفة عن أداء ديونها وأنها مستعدة لأداء ما هو مستحق فعلا"⁶¹¹.

وبناء عليه يترتب عن دخول الشركة في مساطر صعوبات المقاول اسقاط حق الخزينة العامة في المطالبة بالدين الضريبي بناء على مقتضيات المادة 98 من م.ت.د.ع، وانتقال الاختصاص القضائي النوعي من المحاكم الابتدائية للمملكة إلى المحاكم التجارية للمملكة.

الفقرة الثانية: إشكالات ازدواج الاختصاص بين القضاء العادي والقضاء الإداري في إجراءات التحصيل الجبري

يترتب عن امتناع مسير الشركة عن أداء ما بذمته من ديون إلى الخزينة العامة بموجب الحكم القاضي بالمسؤولية الشخصية والتضامنية عن أداء الديون الضريبية المدينة بها الشركة، مباشرة المحاسب المكلف بالتحصيل جميع إجراءات التحصيل الجبري في حقه بموجب مقتضيات المادة 29 من م.ت.د.ع⁶¹²، مما يترتب عنه منازعة هذا الأخير في مدى مشروعية إجراءات التحصيل الجبري المرتبطة بدعوى المسؤولية الضريبية، لا سيما مسطرة الحجز سواء المنصبة على منقولات وعقارات المسير أو على حساباته البنكية أو على الأسهم والحصص التي يملكها في شركات أخرى.

وحيث أن البت في مدى مشروعية إجراءات التحصيل الجبري سواء تعلق الأمر بالإندار أو الحجز أو البيع أو الإكراه البدني، يبقى من اختصاص المحاكم الإدارية طبقا لمقتضيات المادة 8 من القانون 41.90 المحدث للمحاكم الإدارية، والمادة 141 من م.ت.د.ع التي تنص على ما يلي: "تعرض النزاعات التي قد تنشأ عن تطبيق أحكام هذا القانون على المحاكم الإدارية الموجودة بالمكان الذي تستحق فيه الديون العمومية".

611- حكم رقم 156 ملف مدني رقم 1201/2008/303 صدر بتاريخ 2014/05/22 عن المحكمة الابتدائية بتمارة، غ.م، المشار إليه سابقا.

612- تنص المادة 29 من م.ت.د.ع على أنه: "يباشر التحصيل الجبري بناء على سندات تنفيذية، طبقا للشروط المنصوص عليها في هذا القانون في حق:

- المدينين الذين لم يؤدوا ما بذمته من ديون داخل الأجل المحددة:

- المدينين المشار إليهم في المواد 93 إلى 99 أدناه".

وعليه إذا كانت المادة 141 من م.ت.د.ع تنص على أن جميع النزاعات التي تنشأ عن تطبيق مدونة تحصيل الديون العمومية، تختص بالبت فيها المحاكم الإدارية الموجودة بالمكان الذي تستحق فيه تلك الديون الضريبية محل التحصيل، وأن القضاء الاستعجالي بالمحكمة الإدارية يعتبر جزء من المحكمة، ويستمد اختصاصه من اختصاصها، يمكن القول بأن القضاء الاستعجالي بالمحاكم الإدارية يختص بالبت في جميع الطلبات المتعلقة بإيقاف تنفيذ إجراءات التحصيل الجبري للديون العمومية.

لكن الأمر في دعوى المسؤولية الضريبية يختلف بكثير بحيث أن الاختصاص القضائي النوعي للبت في جوهر النزاع يسند للمحاكم الابتدائية، والنزاع يتعلق بتطبيق مدونة تحصيل الديون العمومية التي تعطي للمحاسب المكلف بالتحصيل حق مباشرة إجراءات التحصيل الجبري للديون الضريبية، ويعود الاختصاص للبت فيها للمحاكم الإدارية إعمالاً لمقتضيات المادة 141 من م.ت.د.ع، مما يطرح جملة من الإشكالات القضائية حول الدفع بتنازع اختصاص القضاء الاستعجالي بالبت في طلبات إيقاف تنفيذ إجراءات التحصيل الجبري بين المحاكم الابتدائية والمحاكم الإدارية.

إضافة إلى أنه، إذا كانت ممارسة دعوى المسؤولية الضريبية المؤسسة بموجب مقتضيات المادة 98 من م.ت.د.ع، ينعقد فيها الاختصاص بصريح النص للمحاكم الابتدائية، فهل تطبق أمام هذه الأخيرة إجراءات التنفيذ الجبري المنصوص عليها في قانون المسطرة المدنية أم إجراءات التحصيل الجبري المنصوص عليها في مدونة تحصيل الديون العمومية؟

البند الأول: الإشكالات المتعلقة بالتنفيذ الجبري بين قانون المسطرة المدنية ومدونة تحصيل الديون العمومي.

رغم إسناد الاختصاص القضائي النوعي لدعوى المسؤولية الضريبية بصريح النص إلى المحاكم الابتدائية للمملكة، فإن اختصاصها ينحصر فقط بالتصريح بقيام المسؤولية الشخصية والتضامنية للمسير من عدمه، دون أن يتعداه إلى الحكم بالأداء، لأن التقاضي أمام المحكمة الابتدائية يخول للمحاسب المكلف بالتحصيل الحصول فقط على سند رسمي يصرح بقيام مسؤولية المسير التضامنية مع الشركة عن أداء ديونها الضريبية، ليتم بعد ذلك متابعته بإجراءات التحصيل الجبري عوض الشركة المدين الأصلي بالدين الضريبي.

مما يطرح إشكالات الدفع بخطأ في توجيه الطلب، إعمالاً لمقتضيات المادة 98 من م.ت.د.ع التي تقضي بإثارة المسؤولية التضامنية للمسير وليس الحكم بالأداء، والدفع بعدم شمولية الحكم الصادر في إطار دعوى المسؤولية الضريبية بالنفاذ المعجل وتحديد الإيجاب في الأقصى، باعتبارها قواعد التنفيذ الجبري المنصوص عليها في قانون المسطرة المدنية وليس قواعد التنفيذ الجبري المنصوص عليها في مدونة تحصيل الديون العمومية.

أولاً: إشكالية طلب الحكم بأداء المبالغ الضريبية محل المتابعة

تقضي دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير بالحكم على هذا الأخير بالمسؤولية التضامنية والشخصية عن أداء الديون الضريبية وليس الحكم بأداء مبالغ مالية، حيث أن الاختصاص في إطار مقتضيات

المادة 98 من م.ت.د.ع ينحصر في التصريح بقيام أو عدم قيام المسؤولية التضامنية والشخصية للمسيرين عن أداء الديون الضريبية الصادرة باسم الشركة أو المقاوله خلال الفترة التي كانوا يسيرونها.

وعليه فالمادة السالفة الذكر لا تقضي بالمسؤولية المجردة، وإنما تقضي بالمسؤولية التضامنية والشخصية للمسير مع الشركة، ليكون للمحاسب المكلف بالتحصيل صلاحية اختيار الموسر ومباشرة التحصيل في مواجهته.

وحيث أن الغاية المتوخاة من سلوك مسطرة التقاضي أمام المحاكم الابتدائية، إعمالا لمقتضيات المادة 98 من م.ت.د.ع هو إصدار حكم يقضي بمسؤولية مسيري الشركات عن تعذر تحصيل الضرائب بسبب أعمالهم التدليسية، إذ لا توجد أية مقتضيات قانونية أخرى تخول للإدارة الجبائية الحق في التوجه إلى المحكمة، لمطالبة الملمزمين والأغيار المسؤولين أو المتضامنين بأداء مبلغ الضريبة.

وبما أن المشرع الجبائي منح للإدارة الجبائية الحق في مباشرة إجراءات التحصيل الجبري في مواجهة الأغيار المسؤولين أو المتضامنين دون اللجوء للقضاء طبقا لمقتضيات المادة 29 من م.ت.د.ع، مما يجعل طلب الحكم بأداء المبالغ الضريبية محل دعوى المسؤولية الضريبية لا يستند على أي أساس قانوني في ميدان التحصيل، لأن الحكم على المسير بالأداء سيؤدي حتما إلى تطبيق قواعد التنفيذ الجبري المنصوص عليها في قانون المسطرة المدنية، في حين أن التصريح بقيام المسؤولية الشخصية والتضامنية للمسير عن أداء الديون الضريبية محل المتابعة سيؤدي حتما إلى تطبيق قواعد التحصيل المنصوص عليها في مدونة تحصيل الديون العمومية، لا سيما المادة 39 منها، الشيء الذي سيمكن المسير من الحصول على وثيقة إدارية تطالبه شخصيا بأداء الضرائب المدينة بها الشركة، وهو ما يخول له الصفة والمصلحة في المنازعة في قانونية فرض الضريبة وتحصيلها أمام القضاء الإداري، وحقه في طلب وقف تنفيذها عند الاقتضاء، وذلك داخل الآجال ووفقا للشكليات القانونية المنصوص عليها في مختلف القوانين الضريبية وفي مدونة تحصيل الديون العمومية، وذلك خلافا لما سيكون عليه الأمر في حالة مواجهته بالتنفيذ الجبري المنصوص عليه في قانون المسطرة المدنية.

ثانيا: إشكالية طلب الحكم بالنفاد المعجل وتحديد الإجمار في الأقصى

بالرجوع إلى حصيلة العمل القضائي لدعوى المسؤولية الضريبية، نلاحظ أن الخازن العام للمملكة يلتبس بموجب المقال الافتتاحي للدعوى الحكم على المسير تضامنيا مع الشركة بأداء المبالغ الضريبية المدينة بها الشركة للإدارة الجبائية مع الصائر والنفاد المعجل وتحديد الإجمار في الأقصى بالنسبة للأشخاص الدائنين.

الأمر الذي ورد في حيثيات الحكم الصادر عن المحكمة الابتدائية بالدار البيضاء: "بناء على المقال الافتتاحي الذي تقدم به المدعي لدى كتابة ضبط هذه المحكمة بتاريخ 04 فبراير 2005 والذي التمس بمقتضاه الحكم على المدعى عليهم متضامنين بينهم بأدائهم له مبلغ 327.550.196,65 درهما مع الصائر والنفاد المعجل وتحديد الإجمار في الأقصى بالنسبة للأشخاص الدائنين..."⁶¹³.

613 - حكم عدد 4677 ملف رقم 05/02/1475 صادر بتاريخ 06/09/19 عم المحكمة الابتدائية بالدار البيضاء، غم، المشار إليه سابقا.

وحيث بالرجوع إلى المادة 98 من م.ت.د.ع، يتبين أن المشرع لم يشمل الحكم الصادر عن قاضي مسؤولية المسير التضامنية بالنفاذ المعجل بقوة القانون، وبالتالي فإن الأحكام التي تصدر في إطار المادة السالفة الذكر لا تستفيد من التنفيذ المعجل بقوة القانون.

وحيث بالرجوع إلى الفقرة الأولى من الفصل 147 من قانون المسطرة المدنية والتي ورد فيه ما يلي: "يجب أن يؤمر بالتنفيذ المعجل رغم التعرض أو الاستئناف دون كفالة إذا كان هناك سند رسمي أو تعهد معترف به أو حكم سابق غير مستأنف".

والفصل 418 من قانون الالتزامات والعقود والذي ورد فيه ما يلي: "الورقة الرسمية هي التي يتلقاها الموظفون العموميون الذين لهم صلاحية التوثيق في مكان تحرير العقد، وذلك في الشكل الذي يحدده القانون. وتكون رسمية أيضا:

- الأوراق المخاطب عليها من قضاة المحاكم؛
- الأحكام الصادرة من المحاكم المغربية والأجنبية، بمعنى أن هذه الأحكام يمكنها حتى قبل صيرورتها واجبة التنفيذ أن تكون حجة على الوقائع التي تثبتها".

وحيث أن الديون الضريبية محل النزاع لا تعد سنداً رسمياً بمفهوم الفصل 418 من قانون الالتزامات والعقود، بل إنها إذا كانت تشكل بالكاد سنداً تنفيذية في مواجهة الشركة المدينة بالمبالغ المطالب بها، فإنها في المقابل لا تشكل سنداً تنفيذياً في مواجهة المسيرين.

إذ بالرجوع إلى الفقرة الأولى من الفصل 419 من قانون الالتزامات والعقود والتي ورد فيه ما يلي: "الورقة الرسمية، حجة قاطعة، حتى على الغير في الوقائع والاتفاقات التي يشهد الموظف العمومي الذي حررها بحصولها في محضره وذلك إلى أن يطعن فيها بالزور".

وبما أن الديون الضريبية باعتبارها سنداً تنفيذياً لا تعد سنداً رسمياً، على اعتبار أنها لا تكتسي حجية مطلقة لا يمكن الطعن فيها إلا بالزور، بدليل أن المشرع نظم طرق الطعن فيها بموجب نصوص قانونية صريحة مضمنة في المدونة العامة للضرائب ومدونة تحصيل الديون العمومية، وأباح للمدين بالضريبة إثارة جميع أنواع الدفوع للطعن في قانونيتها.

وأن الديون الضريبية محل النزاع لا تعد تعهداً معترف به ولا حكماً سابقاً غير مستأنف، بذلك لا نكون أمام إحدى الحالات الثلاث للتنفيذ المعجل الوجوبي المنصوص عليها في الفقرة الأولى من الفصل 147 من قانون المسطرة المدنية.

وحيث يخول الحكم القاضي بالمسؤولية التضامنية والشخصية للمسير عن أداء الديون الضريبية للشركة للإدارة الجبائية إجراء جميع الإجراءات التحفظية والتنفيذية على منقولات وعقارات المسير، لضمان

استيفاء الدين الضريبي، وبالتالي لا يخشى عليها من أن يلحقها ضرر إذا ما تأخر التنفيذ إلى حين صدور حكم نهائي يفصل في الموضوع.

وبما أن الإجراءات التحفظية التي تقوم بها الإدارة الجبائية تكفي لحماية حقوق الخزينة من الضياع من جراء تأخر التنفيذ إلى ما بعد صدور حكم نهائي يفصل في الموضوع، وأن شمول الحكم بالنفاذ المعجل سيؤدي لا محالة إلحاق أضرار بالمسير يصعب تداركها في حالة صدور حكم نهائي يفصل في الموضوع لصالحه.

وبناء عليه، فلا وجود لما يبرر شمول الحكم بالنفاذ المعجل في قانون المسطرة المدنية.

وبما أن المشرع منح للخازن العام بمقتضى المادة 29 من م.ت.د.ع مباشرة إجراءات التحصيل في مواجهة الأغيار المتضامنين في حالة ثبوت مسؤوليتهم التضامنية بنفس طرق استخلاص الديون العمومية بالنسبة للمدين الأصلي دون اللجوء إلى القضاء، فلا مجال لطلب تحديد مدة الإكراه في الأقصى وإعمال قواعد التنفيذ الجبري المنصوص عليها في قانون المسطرة المدنية، ببساطة لأنه لا يجوز تطبيق قواعد التنفيذ الجبري المنصوص عليها في قانون المسطرة المدنية في مواجهة المسير، وإنما يتعين تطبيق قواعد التحصيل الجبري المنصوص عليها في المادة 39 وكذا المواد من 76 إلى 83 من مدونة تحصيل الديون العمومية التي يسند بموجبها الاختصاص إلى قاضي الأمور المستعجلة.

إذ بالرغم من أن الاختصاص القضائي النوعي لدعوى المسؤولية الضريبية يؤول بمقتضى النص الجبائي المؤسس للدعوى للمحاكم الابتدائية، فإنه لا ينزع عنها خصوصية المنازعات الجبائية، لا سيما على مستوى انفراد الإدارة الجبائية بتطبيق قواعد التحصيل الجبري المنصوص عليها في مدونة تحصيل الديون العمومية وليس قواعد التنفيذ المنصوص عليها في قانون المسطرة المدنية، والتي يسند فيها الاختصاص إلى قاضي الأمور المستعجلة بالمحاكم الإدارية وليس المحاكم الابتدائية.

البند الثاني: اختصاص القضاء الاستعجالي في إيقاف تنفيذ إجراءات التحصيل الجبري في مواجهة المسير

يعرف قضاء الأمور المستعجلة بأنه "قضاء يقصد به الفصل في المنازعات التي يخشى عليها من فوات الوقت فصلاً مؤقتاً لا يمس أصل الحق، وإنما يقتصر على الحكم باتخاذ إجراء وقائي ملزم للطرفين بقصد المحافظة على الأوضاع القائمة أو احترام الحقوق الظاهرة أو صيانة مصالح الطرفين المتنازعين"⁶¹⁴، إذ يخول الحق في رفع دعوى استعجالية أمام قاضي الأمور المستعجلة.

614 - عبد الكريم الطالب: الشرح العملي لقانون المسطرة المدنية، مرجع سابق، ص 94.

ويتولى قاضي الأمور المستعجلة بمحاكم المملكة، النظر في كافة الطلبات الوقتية والتحفظية، بحيث يتدخل في القضايا التي لا تقبل تأخير أو تأجيل البت فيها، خشية إلحاق أضرار أو تفويت مصالح يصعب أو يستحيل تلافيها أو تداركها⁶¹⁵.

وتبرز أهمية القضاء الاستعجالي في مادة دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير، بكونه يوفر للمسير حماية قضائية حين تباشر الإدارة الجبائية في حقه بعض إجراءات التحصيل الجبري التي من شأنها الإضرار بمصالحه، كمباشرة مسطرة الإشعار غير الحائز أو الحجز على منقولاته وعقاراته، مما يخول له الحق في اللجوء إلى القضاء الاستعجالي للمطالبة برفع الحجز على ممتلكاته العقارية، أو المطالبة برفع الحجز على حساباته البنكية.

أولاً: القضاء الاستعجالي ومسطرة المطالبة برفع الحجز على ممتلكات المسير

يترتب عن صدور الحكم القاضي بالمسؤولية التضامنية والشخصية للمسير عن أداء الديون الضريبية للشركة، متابعة هذا الأخير في ذمته المالية والشخصية بجميع إجراءات التحصيل الجبري التي تطبق في حق المدين الأصلي بدء بالإنذار القانوني ثم الحجز فالبيع وصولاً إلى مسطرة الإكراه البدني إن اقتضى الحال.

ويشكل الحجز على ممتلكات المسير الإجراء الفعلي في المتابعة الجبرية، إذ يجعل المدين يشعر بجدية المحاسب المكلف بالتحصيل لمتابعته من أجل استخلاص المبالغ الضريبية محل النزاع، إذا ما تم تحويل الحجز التحفظي إلى حجز تنفيذي⁶¹⁶.

وبياشر المحاسب المكلف بالتحصيل إجراءات التنفيذ على عقارات المسير وفق المساطر المنصوص عليها في الفصول من 469 إلى 487 من ق.م.م، والتي تمت الإحالة عليها بموجب المادة 67 من م.ت.د.ع، وذلك وفق الحكم الرامي إلى إثارة مسؤولية المسير باعتباره سند رسمي حائز للقوة التنفيذية المذيلة بها الأوامر بالتحصيل الصادرة عن الإدارة الضريبية في مواجهة الشركة المدين الأصلي.

الأمر الذي يفتح المجال للمسير بالمطالبة برفع الحجز على عقاراته، بدعوى أن إجراءات الحجز تمت بناء على مقال القابض الرامي إلى إثارة المسؤولية الشخصية والتضامنية للمسير عن أداء الديون الضريبية وليس بناء على صدور حكم قضائي نهائي في الدعوى والذي يقضي بمسؤوليته التضامنية الشخصية مع الشركة عن أداء الديون الضريبية المطالب بها.

فغالبا ما يقوم المحاسب المكلف بالتحصيل بمتابعة إجراءات التحصيل الجبري في مواجهة المسير قبل الحصول على حكم نهائي يقضي بمسؤولية المسير، أو حتى في حالة صدور حكم ابتدائي يقضي بعدم قبول طلب الخازن العام الذي كان يرمي إلى إثارة المسؤولية الشخصية والتضامنية للمسير.

615 -محمد عنصري: سلطات القاضي الإداري في المساطر الخاصة بالإستعجال، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مواضيع الساعة، عدد 2005/50، ص 17.

616 - محمد شكري: التشريع الضريبي المغربي، الجزء الثاني، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، الطبعة الأولى، 1997-1998، ص 36.

وفهذا السياق ورد في المقال الاستعجالي الرامي إلى الأمر برفع الحجز التحفظي الذي أوقعه السيد القابض بناء على أمر تحت عدد 2005/1/743 على عقارات المسير لعدم وجود ما يبرر الإبقاء عليه ما يلي: "حيث بالرجوع إلى مقال العارض موضوع هذه المسطرة يتجلى بأن طلبه يهدف إلى رفع الحجز التحفظي الموقع على عقاره ذي الرسم 67394 س من طرف قابض قباضة البرنوصي.

وقد أسس طلب رفع الحجز على اعتبار أنه تم الترخيص بإجرائه بناء على مقال القابض الرامي إلى إثارة المسؤولية الشخصية والتضامنية لمتصرف شركة المساهمة.

وحيث أن حجز العقار قد تم عملا بمقتضيات الفصل 452 من قانون المسطرة المدنية وبإذن من طرف السيد رئيس المحكمة الابتدائية بالدار البيضاء.

هذا مع الإشارة إلى أن دعوى المسؤولية المقدمة من طرف القابض عملا بالمادة 98 من مدونة تحصيل الديون العمومية يرجع الاختصاص النوعي للبت فيها إلى المحكمة الابتدائية بصريح المادة 98 المشار إليها.

وحيث أن موضوع المسطرة الحالية هو البت في رفع طلب الحجز وذلك بعدما أصدرت المحكمة الابتدائية بتاريخ 2005/05/11 الحكم عدد 5168 والقاضي بعدم قبول طلب الخازن العام الذي يرمي إلى إثارة المسؤولية الشخصية والتضامنية للعارض.

وحيث أن طلب رفع الحجز الذي تقدم به العارض ينحصر إطاره في تحرير العقار ذي الرسم العقاري عدد 67394 س من الحجز الموقع عليه بعدما قالت المحكمة الابتدائية كلمتها بخصوص عدم ثبوت قيام العارض بالأعمال التدليسية.

وحيث لذلك، فالحجز التحفظي على عقار لم يعد ما يبرر الإبقاء عليه لكون دعوى الموضوع التي أسس عليها قضي في شأنها بعدم القبول.

وحيث إن القول باختصاص القضاء الإداري في حجز العقار أو بيعه ولا يصمد في ضوء الإشكالات التي يمكن أن تثار من الناحيتين المسطرية والعملية.

ذلك أنه في حالة حجز العقار وفق إجراءات مأموري الخزينة، قد ترفع من جهة دعوى استحقاق فرعية من طرف الغير أمام المحكمة العادية طبقا للفصول 482 و483 من قانون المسطرة المدنية.

وحيث أن دعوى الاستحقاق يرجع النظر فيها إلى القضاء العادي وخارج نطاق مدونة التحصيل وبموجب الفصل 482 من قانون المسطرة المدنية.

وحيث أنه في هذه الحالة، يترتب على دعوى الاستحقاق وقف التنفيذ، وقد يقام من جهة أخرى طعن بالبطلان في إجراءات الحجز العقاري طبقا للفصل 484 من قانون المسطرة المدنية ويترب عنه نفس الآثار القانونية السابقة وهي إيقاف تنفيذ بيع العقار.

فكيف يمكن للقضاء الإداري أن يتعامل مع هذه المساطر التي يختص بها القضاء العادي؟

وبذلك، فحجز العقار في إطار مدونة التحصيل يخضع لإجراءات القضاء العادي نظرا للإشكالات المرتبطة بدعوى الاستحقاق وبدعوى بطلان إجراءات الحجز العقاري وآثارها القانونية المنعكسة وبدليل أن المشرع ومن خلال القانون 97/15 بمثابة مدونة التحصيل نظم دعوى استحقاق المنقول دون العقار تاركا الأخيرة للقضاء العادي.

وحيث أن العارض قد تقدم بطلب إجراء الحجز إلى السيد رئيس المحكمة الابتدائية وليس إلى المحكمة الإدارية، وبالتالي فالواجب المسطري يقضي باختصاص القضاء العادي بخصوص حجز العقار وإجراءاته.

وحيث أن النقاش يدور حول الحجز العقاري والجهة القضائية المختصة بالأمر به لا علاقة لذلك بمناقشة إجراءات التحصيل لسبب بسيط وهو أن القباضة لم تقم أي دليل على قيام العارض بأعمال تدليسية متبثة قانونا وفق ما تشترط ذلك المادة 98 من القانون 15/97 ليتأتى جعله مسؤولا شخصيا وتضامنيا مع الشركة.

وحيث بذلك، فلا يمكن اللجوء إلى إيقاع الحجز قبل الحصول على حكم قضائي صادر عن المحكمة الابتدائية لتقرير مسؤولية العارض وفق ما ورد النص عليه قانونا بموجب المادة 98 من القانون أعلاه.

وبمعنى آخر، فإن القباضة لم تحصل بعد على ترخيص من القضاء العادي للقول بمسؤولية العارض تضامنيا مع الشركة بخصوص إمكانية إثارة المسؤولية التضامنية عن ديون الشركة إزاء الخزينة العامة.

وبذلك فمسألة إيقاع الحجز على عقار العارض سابقة لأوانها نظرا لعدم وجود ما يفيد ثبوت قيامه بأعمال تدليسية، الأمر الذي تبقى معه دفع الخازن العام على غير أساسا من القانون.

وحيث إن الدعوى التي سبق للخازن العام أن تقدم بها في نطاق المادة 98 من القانون رقم 15.97 قد صدر في شأنها الحكم عدد 5168 بتاريخ 2005/04/11 في الملف المدني عدد 2004/1148 والذي قضى بعدم قبول الطلب الذي كان يرمي إلى إثارة المسؤولية التضامنية للعارض.

وحيث أن الحكم المذكور قد تم تبليغه إلى الخازن العام وذلك بتاريخ 2007/07/23 حسب ملف التبليغ عدد 2007/8961 (رفقة صورة شمسية لشهادة التسلم).

وحيث أن الذي يجب التركيز عليه هو أن الخازن العام لم يستطع إثبات قيام العارض بأعمال تدليسية متبثة قانونا حتى يمكن مساءلته بكيفية شخصية وتضامنية مع الشركة بالخصوص.

وبذلك، فحتى لو قام الخازن العام باستئناف الحكم، فإن ذلك لن يغير في الأمر شيئا طالما أنه لا يوجد ما يفيد توافر شروط المادة 98 من مدونة تحصيل الديون العمومية لإمكانية مساءلة العارض.

وحيث بعد صدور الحكم القاضي بعدم قبول طلب الخازن العام في إطار دعوى المادة 98 من م.ت.د.ع، فإنه لم يبق بالإمكان الإبقاء على الحجز لانعدام السند القانوني علما بأن الأمر يتعلق بالحجز قد صدر في نطاق

الفصل 452 من قانون المسطرة المدنية ودون توفر ما يثبت مديونية العارض بأي دين إزاء الخزينة العامة وعلمًا بأنه لا وجود لما يفيد مساءلته عن ديون وضرائب الشركة أو إجباره على أدائها محل المدينة الأصلية.

وحيث لا يمكن للخازن العام مباشرة أي إجراء من إجراءات التحصيل أو الحجز في مواجهة العارض لانعدام السند القانوني لذلك.

وحيث بذلك، يكون الطرح الذي أتى به الخازن العام في غير محله وغير متسق مع القانون.

لهذه الأسباب يلتزم العارض من المحكمة الموقرة استبعاد جميع الدفوع المثارة من قبل الخازن العام لكونها غير قانونية والاستجابة لطلب العارض الرامي إلى رفع الحجز المضروب على عقاره لعدم وجود ما يبرر الإبقاء عليه⁶¹⁷.

وبناء عليه قضى رئيس المحكمة الابتدائية باعتباره قاضي المستعجلات بما يلي: "حيث أن الطلب يرمي إلى الأمر برفع الحجز التحفظي الموقع على الرسم العقاري عدد 67394/س.

وحيث تبين من الإطلاع على وثائق الملف أن الحجز تم إيقاعه استنادا إلى الدعوى التي رفعها الخازن العام للمملكة ضد الطالب والتي صدر على إثرها الحكم الابتدائي عدد 5168 وتاريخ 2005/04/11 والذي قضى بعدم قبول طلب الخازن.

وحيث أن الطالب وإن أدلى بنسخة من الحكم المذكور إلا أنه لم يدلي بما يفيد أن هذا الحكم أصبح نهائيا الأمر الذي يبقى معه الطلب غير جدير بالقبول.

وعملا بالفصل 149 من قانون المسطرة المدنية.

لهذه الأسباب نحيل الطرفين على المحكمة المختصة للبت في جوهر النزاع ومنذ الآن وبصفة مؤقتة ونظرا لحالة الاستعجال.

نأمر علنيا ابتدائيا بعدم قبول الطلب، مع إبقاء الصائر على رافعه⁶¹⁸.

إن منطوق هذا الحكم الصادر عن رئيس المحكمة الابتدائية بصفته قاضي الأمور المستعجلة يعتريه الغموض وعدم الوضوح والدقة في الصياغة، وذلك فيما يلي:

- أولا: البت في النزاع المعروف أمام أنظار قاضي الأمور المستعجلة بصفته رئيس المحكمة الابتدائية بعدم قبول طلب رفع الحجز على عقارات المسير إعمالا لمقتضيات المادة 149 من ق.م.م التي تمنحه الاختصاص

617- ملف استعجالي عدد 2007/1/2426، في مواجهة السيد الخازن العام، قصد المطالبة برفع الحجز عن عقاراته نتيجة متابعته بدعوى المسؤولية الضريبية، القسم الاستعجالي بالمحكمة الابتدائية بالدار البيضاء.

618- أمر عدد 2007/3721 ملف عدد 07/1/2426 بتاريخ 2007/10/18 صادر عن القسم الاستعجالي بالمحكمة الابتدائية بالدار البيضاء، غير منشور.

بالنظر في الدعوى الاستعجالية سواء كان النزاع في الجوهر قد أحيل على المحكمة أم لا، مما يخول له البت في الدعوى لا سيما أن النزاع في الجوهر من اختصاص المحكمة الابتدائية ومعرض أمام أنظارها؛

- ثانيا: عدم تصريح قاضي الأمور المستعجلة بصفته رئيس المحكمة الابتدائية بعدم الاختصاص؛

- ثالثا: إحالة الطرفين على المحكمة المختصة للبت في جوهر النزاع.

مما يثير جملة من الإشكالات والمتمثلة بالأساس فيما يلي:

فما المقصود بجوهر النزاع هل هو النزاع حول قيام أو عدم قيام المسؤولية التضامنية والشخصية للمسير الذي ينعقد فيه الاختصاص للمحكمة الابتدائية؟

أم أن جوهر النزاع يتعلق بالمنازعة في مدى مشروعية إجراءات التحصيل الجبري الذي ينعقد فيه الاختصاص للمحكمة الإدارية؟

وبالتالي فمن هي المحكمة المختصة المقصودة بمنطوق الحكم؟ هل هي المحكمة المختصة بالنظر في إثارة أو عدم إثارة المسؤولية التضامنية للمسير، أي المحكمة الابتدائية المعروض أمام أنظارها النزاع في الجوهر؟ أم المقصود بها المحكمة المختصة بالنظر في جوهر النزاع المتعلق بمدى مشروعية إجراءات التحصيل الجبري أي المحكمة الإدارية؟

وعليه، ونظرا للحصيلة الجد المتواضعة للاجتهاد القضائي موضوع دعوى المسؤولية الضريبية لا سيما على مستوى مسطرة المطالبة برفع الحجز على عقارات المسير، لا يسعنا سوى القول بأنه في نازلة الحال أسند الاختصاص لرئيس المحكمة الابتدائية بصفته قاضي الأمور المستعجلة للنظر في دعوى المطالبة برفع الحجز على عقارات المسير المتابع بدعوى المسؤولية التضامنية والشخصية عن أداء الديون الضريبية للشركة، ببساطة لأن رئيس المحكمة الابتدائية لم يصرح بعدم الاختصاص، وبما أن الاختصاص القضائي النوعي لدعوى المسؤولية الضريبية ينعقد للمحكمة الابتدائية، فلا مانع من انعقاد الاختصاص لرئيس المحكمة الابتدائية بصفته قاضي الأمور المستعجلة للنظر في الطلبات التحفظية والوقفية، على اعتبار أن القضاء الاستعجالي يشكل جزء لا يتجزأ من المحكمة المختصة نوعيا بالنظر في جوهر النزاع.

إلا أن هذا لا يعني نزع الاختصاص عن رئيس المحكمة الإدارية بصفته قاضي الأمور المستعجلة، لا سيما أن الاختصاص بالنظر في إيقاف تنفيذ إجراءات التحصيل الجبري يعود إلى المحاكم الإدارية إعمالا لمقتضيات المادة 141 من م.ت.د.ع.

الأمر الذي تم تأكيده من طرف الخازن العام للمملكة كالاتي: "حيث يرجع محكمتكم الموقرة إلى المقال الافتتاحي للدعوى ستجد أن المدعي ينازع في إجراءات تحصيل الدين العمومي التي باشرها القابض في إطار مدونة تحصيل الديون العمومية.

وحيث أن البت في مدى مشروعية إجراءات التحصيل الجبري، يبقى من اختصاص المحاكم الإدارية طبقاً للمادة 8 من قانون المحاكم الإدارية والمادة 141 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

وحيث أن النزاع المعروض على محكمتكم الموقرة ناشئ عن تطبيق قانون مدونة تحصيل الديون العمومية التي تعطي للمحاسب العمومي حق مباشرة الحجز لتحصيل الدين الضريبي.

وحيث أنه تبعاً لمقتضيات المادة 141 المذكورة فإن المحكمة الابتدائية لا تختص بالبت في النزاع إذا كان الأمر يتعلق بالمنازعة في إجراءات تحصيل الدين العمومي، وهو ما سارت عليه المحكمة التجارية بالدار البيضاء في الأوامر الصادرة عنها نذكر منها مثلاً الأمر عدد 2006/1620 بتاريخ 2006/11/01 في ملف التسوية القضائية عدد 420 والذي جاء فيه ما يلي: "... على أن القاضي المنتدب عند بته يتعين عليه أن يراعي اختصاص الجهات القضائية الأخرى غير المحكمة التجارية المفتوحة أمامها مسطرة التسوية القضائية حسب طبيعة الدين ونوعه وبذلك فإن قواعد الاختصاص النوعي الخاصة بالمحاكم الإدارية تعتبر منطبقة على الدين المطلوب من المدينة التي في حالة التسوية القضائية. وهو نفس التوجه الذي سلكه المجلس الأعلى في قرار له وإن تعلق بدين الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي فإنه اعتبر المحاكم التجارية غير مختصة بتحقيق هذا الدين استناداً على القواعد العامة، فصل 20 ق. م. م التي تسند الاختصاص في هذا الشأن للمحاكم الابتدائية (قرار صادر عن الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى تحت عدد 320 في 2005/04/27).

وحيث إنه ما دام الأمر يتعلق بالمنازعة في تحصيل الدين العمومي، فإن محكمتكم الموقرة ليست مختصة بالبت في هذا النزاع، مما يتعين معه التصريح بعدم الاختصاص⁶¹⁹.

إن عدم تصريح قاضي الأمور المستعجلة بعدم الاختصاص في النازلة السابقة الذكر، بحيث قضى برفض طلب رفع الحجز المقدم من طرف المسير يجعل تنازع الاختصاص للنظر في إيقاف تنفيذ إجراءات التحصيل الجبري في إطار دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير قائم، بدعوى أن رئيس المحكمة الابتدائية جزء من هذه المحكمة فإن اختصاصه مرتبط بالاختصاص الأصلي لهذه المحكمة، وهكذا فإذا كان النزاع الأصلي يدخل ضمن اختصاصها، فإن الطلبات الوقتية أو التحفظية تكون بالتبعية من اختصاص رئيسها.

إلا أنه في إطار المسؤولية الضريبية للمسير ينحصر اختصاص المحكمة في النطق بالحكم الذي يقضي بقيام المسؤولية الشخصية والتضامنية للمسير من عدمه.

فكيف يمكن لها النظر في الإجراءات الوقتية والتحفظية المتعلقة بإيقاف تنفيذ إجراءات التحصيل الجبري التي ينعقد فيها الاختصاص للمحاكم الإدارية بموجب المادة 141 من م.ت.د.ع الواجبة التطبيق في مواجهة مسير الشركة إعمالاً لمقتضيات المادة 29 من م.ت.د.ع، المتضمنة للأشخاص المنصوص عليهم في المادة 98 من م.ت.د.ع المؤسسة لقيام المسؤولية الضريبية الخاصة لمسير الشركات أو المقاولات؟

619- ملف استعجالي عدد 2007/1/2426، في مواجهة مسير الشركة، قصد المطالبة بالتصريح بعدم اختصاص رئيس المحكمة الابتدائية بصفته قاضي الأمور المستعجلة بالبت في طلب رفع الحجز على عقارات المسير المتابع بدعوى المسؤولية الضريبية، القسم الاستعجالي المحكمة الابتدائية بالدار البيضاء.

والإجابة عن هذا الإشكال وردت في قاعدة الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء كالآتي:
"رفع الحجز... يختص قاضي الأمور المستعجلة بالبت فيه متى ثبت كون الحجز حصر بطلانا مطلقا لعد استيفاء
الأركان الأزمة لصحته أو لعدم تحقق الأوضاع الشكلية الضرورية لإيقاعه... نعم.

حجز تحفظي أوقع على عقار مملوك لمسير شركة ذات مسؤولية محدودة لتحصيل ضرائب في ذمة
الشركة... لا... انعدام المسؤولية التضامنية واستقلال الذمم... حجز تعسفي... الأمر برفعه... نعم"⁶²⁰.

وبناء عليه مادامت المحكمة الابتدائية غير مختصة للبت في المنازعات المتعلقة بإجراءات التحصيل
الجبري، وبالتالي تكون بالتبعية غير مختصة بالنظر في طلبات إيقافها، وعليه يبقى قاضي المستعجلات الإداري هو
المختص بالبت في طلبات رفع الحجز على عقارات المسير في إطار دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة.

ثانيا: القضاء الاستعجالي ومسطرة المطالبة برفع الحجز على الحسابات البنكية للمسير

تعرف مسطرة الحجز على حسابات المدين أو ما يعرف بمسطرة الإشعار غير الحائز بأنها "إجراء يمكن
المحاسب المكلف بالتحصيل من حيازة الأموال الموجودة بين يدي الأغيار والتي تعود ملكيتها أو تفترض ملكيتها
للمدين"⁶²¹.

وعليه يتخذ الإشعار غير الحائز صورة حجز ما للمدين لدى الغير، وبناء على مقتضيات المواد 100
و101 من م.ت.د.ع، فمفهوم الغير يشمل المحاسبون العموميون والمقتصدون والمكثرون وكل الحائزين الآخرين أو
المدينين بمبالغ يملكها أو ينبغي أن تعود ملكيتها للمدين بالضرائب المتمتعة بامتياز الخزينة.

إلا أن أغلب الحائزين الذين تباشر اتجاههم مسطرة الإشعار غير الحائز هم المؤسسات البنكية. ويترتب
عن الإشعار غير الحائز التسليم الفوري للأموال الموجودة في حوزة الأغيار الحائزين لكن في حدود المبالغ الضريبية
المتخلدة بذمة المدين.

ويعتبر الإشعار غير الحائز درجة من درجات الحجز التنفيذي على أموال المدين، وفقا لما استقر عليه
الاجتهاد القضائي، حيث ورد في حيثيات الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بالرباط ما يلي: "وحيث أن المحكمة
بعد دراستها لوثائق الملف ومستنداته ثبت أن القابض قد مارس مسطرة الإشعار غير الحائز في مواجهة المدعي دون
أن يدلي بأي رد على مقال المدعي ودون أن يثبت تبليغه الإنذار القانوني للمدعي قبل لجوئه إلى مسطرة الإشعار غير
الحائز باعتبار أن هذا الإجراء كما استقر عليه الاجتهاد القضاء يعتبر بمثابة حجز ويأتي في سياق تدرج المتابعات
المنصوص عليها في المادة 39 من مدونة تحصيل الديون العمومية"⁶²².

ونظرا لفعالية هذه الآلية القانونية بالنسبة للإدارة الجبائية، فإن المحاسب المكلف بالتحصيل غالبا ما
يفضل اللجوء إلى مسطرة الإشعار غير الحائز، لكونها تتميز بالبساطة والتسليم الفوري للمبالغ المطالب بها، بدل

620- حكم عدد 375 ملف عدد 2006/354 س بتاريخ 20/06/2006 صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، غير منشور.

621 - TGR, « Instruction Relative Au Recouvrement Des Créances Publiques », Mais 2011, P. 122.

622- حكم رقم 3385 ملف رقم 09/7/1377 بتاريخ 01/10/2012 صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، غير منشور.

اللجوء إلى مسطرة الحجز على عقارات ومنقولات المدين، والتي تتميز بالتعقيد وتداخل المساطر والإجراءات المرتبطة بها.

إن التسليم الفوري للأموال محل مسطرة الإشعار غير الحائز يترتب عنه النقل الفوري لحيازة المبالغ المطالب بها من الحساب البنكي للمدين إلى المحاسب المكلف بالتحصيل، الأمر الذي يشكل تهديدا حقيقيا وخطيرا على مصالح المدين، مما يدفعه إلى الطعن في مشروعية إجراءات الإشعار غير الحائز، وبالتالي المطالبة برفع الحجز على حساباته البنكية.

وفي إطار دعوى المسؤولية الضريبية لم يسبق إثارة مسطرة الإشعار غير الحائز في حدود ماتم الإطلاع عليه، نظرا لعدم ممارستها من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل، بحيث عرفت دعوى المسؤولية الضريبية ممارسة المحاسب لحجز من نوع آخر ألا وهو الحجز على الأسهم والحصص المملوكة للمسير في شركات أخرى ورفض الحجز على حسابه الجاري لعدم وجود ما يبرره.

الأمر الذي ترتب عنه شعور المسير بالخطر الجدي المحدق به، وبالتالي تم اللجوء إلى التفاوض مع الإدارة الجبائية بشأن الدين الضريبي محل النزاع، وإنهاء القضية بمسطرة الصلح الجبائي بعد أداء المبالغ الضريبية المصالح بشأنها⁶²³.

إلا أن هذا لا يمنح من دراسة التوجه القضائي في تحديد الجهة القضائية المخول لها أمر البت في مسطرة الإشعار غير الحائز باعتباره إجراء وقي وتحفظي شأنه شأن مسطرة المطالبة برفع الحجز على عقارات المسير التي يسند فيها الاختصاص إلى قاضي الأمور المستعجلة.

حيث استقر الاجتهاد القضائي على أن اختصاص البت في طلبات رفع الحجز يسند لرئيس المحكمة الإدارية بصفته قاضي الأمور المستعجلة، ولو كان اختصاص البت في جوهر النزاع يعود للقضاء العادي.

وفي هذا السياق ورد في قاعدة الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء قسم القضاء الاستعجالي ما يلي: "إن قاضي المستعجلات الإداري يبقى هو المختص للبت في طلب إيقاف تنفيذ إجراءات تحصيل الديون المستحقة لفائدة الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي ولو كانت المنازعة معروضة أمام المحكمة الابتدائية"⁶²⁴.

وهكذا يتبن من خلال النازلة السالفة الذكر التي تعتبر نموذجا لإشكالات تنازع الاختصاص بين المحكمة الابتدائية والمحكمة الإدارية، على أساس أن الفصل 20 من ق.م.م يعطي الاختصاص إلى المحكمة الابتدائية بخصوص منازعة أسس مستحقات الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي في حين يطبق هذا الأخير مقتضيات مدونة تحصيل الديون العمومية لاستخلاص مستحقاته.

623- حكم عدد 4677 ملف رقم 05/02/1475 صادر بتاريخ 06/09/19 عن المحكمة الابتدائية بالدار البيضاء، غ.م، المشار إليه سابقا.

624- أمر إستعجالي عدد 564 ملف عدد 1/11/163 بتاريخ 2011/05/26 صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، قسم القضاء الاستعجالي، غير منشور.

وحيث إنه أمام هذه الإشكالية فإن الاجتهاد القضائي دأب في قبول دعوى المنازعة في إجراءات التحصيل رغم أن المحكمة الابتدائية هي المختصة في المنازعة في الأساس، بناء على ما أقره المجلس الأعلى في عدة قرارات صدرت عنه⁶²⁵.

وهو نفس المنحى الذي سلكه الاجتهاد القضائي الإداري فيما يخص إشكالية تنازع الاختصاص بين المحاكم الإدارية والمحاكم التجارية للبت في طلبات إيقاف تنفيذ إجراءات التحصيل الجبري للديون الضريبية، ولو كانت منازعة الموضوع معروضة أمام المحاكم التجارية.

حيث ورد في قاعدة الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء ما يلي:

- الإشعار غير الحائز إجراء تنفيذي ومباشر من إجراءات التحصيل الجبري لاستخلاص الديون العمومي...نعم.
- الحكم بفتح مسطرة التسوية القضائية يوقف ويمنع كل إجراء تنفيذي بقيمة الدائنون على المنقولات أو العقارات المملوكة للمقاوول موضوع المسطرة المذكورة...نعم.
- قيام القابض بحجز أموال المقاولة موضوع مسطرة التسوية القضائية... حجز تعسفي...نعم... تدخل قاضي الأمور المستعجلة لرفعه⁶²⁶.

وفي نفس المنحى ورد في قاعدة الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء ما يلي:

- الحكم بفتح مسطرة التسوية القضائية قصد معالجة صعوبات المقاولة يوقف ويمنع كل إجراء تنفيذي يقوم به الدائنون على المنقولات أو العقارات بخصوص دين سابق...نعم. -المادة 653 من مدونة التجارة-
- ثبوت كون الحجز الموقع يتعلق بديون ناشئة قبل الحكم بفتح المسطرة... وكون الإشعار غير الحائز الموقع لا حقا لم يفرق بين الديون السابقة واللاحقة لتاريخ الحكم بفتح المسطرة... حجز مخالف للقانون... تدخل قاضي الأمور المستعجلة للأمر برفعه...نعم⁶²⁷.

وبناء على ما سبق ذكره ينعقد الاختصاص الرامي إلى رفع الحجز على الحسابات البنكية، بواسطة سلوك مسطرة الإشعار غير الحائز لرئيس المحكمة الإدارية بصفته قاضي الأمور المستعجلة، برغم من أن اختصاص البت في مساطر معالجة صعوبات المقاولة ينعقد للمحاكم التجارية.

وهكذا بالرغم من أن الاختصاص القضائي النوعي للنظر في جوهر النزاع المتعلق بدعوى المسؤولية الضريبية يعود للمحكمة الابتدائية، فإن رئيس المحكمة الإدارية بصفته قاضي الأمور المستعجلة هو المخول له

625- قرار عدد 320 بتاريخ 2005/04/27 صادر عن الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى "محكمة النقض حاليا".

- قرار عدد 1091 بتاريخ 2009/11/30 صادر عن الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى "محكمة النقض حاليا".

626- حكم عدد 176 ملف عدد 2007/495 س بتاريخ 2007/12/20 صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، غير منشور.

627- حكم عدد 345 ملف عدد 2006/337 س بتاريخ 2006/05/18 صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، غير منشور.

قانونا النظر في النزاعات المتعلقة بالطلبات التحفظية والوقتية المنصبة على إيقاف إجراءات التحصيل الجبري إلى حين صدور حكم نهائي يبت في جوهر النزاع، لأن تحويل صلاحيات البت في الإشعار غير الحائز لقضاء الموضوع، سيترتب عنه الإضرار بمصالح المسير لأن الأثر الفوري للإشعار غير الحائز لا ينسجم والمدة التي يستغرقها قضاء الموضوع للبت في النازلة المعروضة عليه، وبالتالي فإن تسليم المبالغ للمحاسب سيكون له أثر سلبي على الذمة المالية للمسير، حتى ولو بعد صدور الحكم في صالحه.

وبناء عليه تشكل مسطرة الإشعار غير الحائز تهديدا حقيقيا لمصالح المسير، وإيقاف الآثار السلبية المترتبة عنه إلى حين البت في جوهر النزاع، يختص رئيس المحكمة الإدارية بصفته قاضي الأمور المستعجلة بالنظر في وقف تنفيذ مسطرة الإشعار غير الحائز، لكن دون التأثير على المراكز القانونية للأطراف، الأمر الذي يقتضي الحكم بإيقاف إجراءات الحجز إلى حين البت في دعوى الموضوع، وليس رفع الحجز سواء على الممتلكات العقارية للمسير أو حساباته البنكية، لأن رفع الحجز معناه تضييع ضمان الخزينة العامة وبالتالي التأثير في المراكز القانونية لأطراف النزاع، مما يتناقض مع خصائص القضاء الاستعجالي.

وفي هذا المنحى وحرصا من المشرع الجبائي على الحفاظ على المراكز القانونية للأطراف، فقد منح للمدين بالضريبة حق المطالبة بإيقاف إجراءات التحصيل الجبري طبقا لمقتضيات المادة 117 من م.ت.د.ع⁶²⁸ والمادة 242 من م.ع.ض⁶²⁹، شريطة تكوين الضمانات الكافية المنصوص عليها في المادة 118 من م.ت.د.ع⁶³⁰.

وفي هذا السياق أدل الخازن العام للمملكة في إطار مطالبة المسير برفع الحجز على عقاراته بمذكرة جواب الرامية أساسا إلى تكوين الضمانات الكافية للاستجابة إلى طلبه كالاتي: "في حالة عدم استجابة محكماتكم

628- تنص المادة 117 من م.ت.د.ع على أنه: "بصرف النظر عن أي مطالبة أو دعوى، ينبغي على المدينين أن يؤدوا ما بذمتهم من ضرائب ورسوم وديون أخرى، طبقا للشروط المحددة في هذا القانون.

إلا أنه يمكن للمدين الذي ينازع كلا أو بعضا في المبالغ المطالب بها، أن يوقف أداء الجزء المتنازع فيه، شريطة أن يكون قد رفع مطالبته داخل الأجل المنصوص عليها في القوانين والأنظمة الجاري بها العمل، وأن يكون قد كون ضمانات من شأنها أن تؤمن تحصيل الديون المتنازع فيها.

عند عدم تكوين ضمانات أو عندما يعتبر المحاسب المكلف بالتحصيل أن الضمانات المعروضة غير كافية، فإنه يتابع الإجراءات إلى حين استيفاء الدين".
629- تنص 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 97-15 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية السالفة الذكر".

630- تنص المادة 118 من م.ت.د.ع على أنه: "يمكن تكوين الضمانات المشار إليها في المادة السابقة على شكل:

- إيداع في حساب للخزينة؛
 - سندات ممثلة لحقوق دين المنصوص عليها في القانون رقم 35.94 المتعلق ببعض سندات الدين القابلة للتداول، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.95.3 بتاريخ 24 من شعبان 1415 (26 يناير 1995)؛
 - سندات عمومية وغيرها من القيم المنقولة؛
 - كفالة بنكية؛
 - ديون على الخزينة؛
 - سند التخزين؛
 - رهن أصل تجاري؛
 - تخصيص عقار للرهن الرسمي.
- يمكن للمدين أن يعرض أشكالا أخرى من الضمانات على أن يتم قبولها من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل.
- يتحمل الملزم صوائر تكوين الضمانات".

الموقرة لطلب العارض وهذا بعيد جدا، فإن محكماتكم الموقرة لا يمكن أن تأمر برفع الحجز الذي باشره قابض قباضة البرنوصي لماذا؟ لأن الحكم بعدم قبول المطالبة بالمسؤولية التضامنية والشخصية للمدعي هو ابتدائي وليس نهائي بحيث أنه يبقى للعارض الذي لم يتوصل به بعد حق الطعن فيه بالاستئناف.

وحيث أن العارض سيقوم فعلا بالطعن بالاستئناف في الحكم المذكور وسيدلي لمحكماتكم الموقرة بنسخة من مقال الاستئناف.

وحيث إنه تبعا لذلك فإن رفع الحجز لا يمكن أن يتم إلا إذا قدم المدعي الضمانات القانونية طبقا للمادة 117 من مدونة تحصيل الديون العمومية والتي تنص على ما يلي: "بصرف النظر عن أي مطالبة أو دعوى، ينبغي على المدينين أن يؤديوا ما بذمتهم من ضرائب ورسوم وديون أخرى، طبقا للشروط المحددة في هذا القانون.

إلا أنه يمكن للمدين الذي ينازع كلا أو بعضا في المبالغ المطالب بها، أن يوقف أداء الجزء المتنازع فيه، شريطة أن يكون قد رفع مطالبته داخل الأجل المنصوص عليها في القوانين والأنظمة الجاري بها العمل، وأن يكون قد كون ضمانات من شأنها أن تؤمن تحصيل الديون المتنازع فيها.

عند عدم تكوين ضمانات أو عندما يعتبر المحاسب المكلف بالتحصيل أن الضمانات المعروضة غير كافية، فإنه يتابع الإجراءات إلى حين استيفاء الدين".

وحيث بالرجوع إلى المادة المذكورة سيتبين لمحكماتكم الموقرة أن المشرع حرص على تحقيق عدل بين مصالح الخزينة العامة ومصالح الملتزمين بالضرائب، إذ منح لهؤلاء حق إيقاف إجراءات تحصيل الدين الضريبي الذي ينازعون فيه وأوجب عليهم تقديم ضمانات لفائدة الخزينة تؤمن لها تحصيل الديون المتنازع بشأنها.

وحيث بالرجوع إلى نازلة الحال نجد أن المدعي يلتمس رفع الحجز التحفظي الذي أوقعه القابض على عقاره لتحصيل الدين الضريبي دون أن يقدم أية ضمانات قانونية.

وحيث اعتبارا لما سبق وتبعا لمقتضيات المادة 117 المذكور يجب على المدعي أن يقدم ضمانات قانونية للاستجابة لطلبه.

وحيث إن رفع الحجز دون تقديم الضمانات القانونية يخل بالعدل الذي سهر المشرع على تحقيقه بين الخزينة العامة والملتزمين بالضرائب، إذ قد يحرم الخزينة من استخلاص حقها في حالة إذا قضت محكمة الاستئناف بإلغاء حكم المحكمة الابتدائية القاضي بعدم قبول طلب الحكم بالمسؤولية التضامنية والشخصية للمدعي.

وحيث إنه تبعا لذلك فإن محكمتكم الموقرة ستصرح برفض طلب المدعي لكون الحكم بعدم قبول طلب الحكم بالمسؤولية الشخصية والتضامنية ليس نهائيا ولعدم تقديمه الضمانة القانونية المنصوص عليها في المادة 117 من مدونة تحصيل الديون العمومية⁶³¹.

وعليه فإنه فيما يخص طلب المسير برفع الحجز في إطار متابعته بدعوى المسؤولية الضريبية، يترتب عنه إشكالية ازدواج الاختصاص بين المحاكم الإدارية والمحاكم الابتدائية على اعتبار أن مقتضيات المادة 98 من م.ت.د.ع تعطي الاختصاص إلى المحكمة الابتدائية بخصوص الحكم بقيام أو عدم قيام المسؤولية الشخصية والتضامنية للمسير، في حين يتم متابعته في ذمته المالية والشخصية بإجراءات التحصيل الجبري لاستخلاص الدين الضريبي المدينة به الشركة، والتي ينعقد الاختصاص للنظر في مدى مشروعيتها للمحاكم الإدارية.

631- ملف استعجالي عدد 2007/1/2426، في مواجهة مسير الشركة، قصد المطالبة بتكوين الضمانات الكافية للاستجابة لطلب رفع الحجز عن عقاراته نتيجة متابعته بدعوى المسؤولية الضريبية، القسم الاستعجالي المحكمة الابتدائية بالدار البيضاء، المشار إليه سابقا.

المبحث الثاني: إشكالية التداخل بين دعوى المسؤولية الضريبية والجريمة

الضريبة

تعرف الجريمة بوجه عام بأنها فعل أو امتناع يقرر القانون على ارتكابه عقابا، وتتميز الجريمة الضريبية عن سائر الجرائم بأنها تتضمن اعتداء على حقوق الخزينة العامة، وتفترض لقيامها وجود علاقة ضريبية بين الجاني والإدارة الجبائية، يمثل فيها الجاني الطرف السلبي لهذه العلاقة وبمقتضاها يقع على عاتقه التزام ضريبي بالقيام بعمل أو بالامتناع عن القيام به، وبمخالفة هذا الالتزام تقع الجريمة الضريبية.

وفي سبيل الحفاظ على ضمان الخزينة العامة من الضياع نتيجة الجرائم الضريبية، نظم المشرع الجبائي جميع القواعد والإجراءات القانونية التي من شأنها توفير نوع من الحماية القانونية لطرفي العلاقة الجبائية، وتحقيق نوع من التوازن بين إشراك الخاضع للضريبة في الالتزام الضريبي عن طريق التصريح التلقائي، وسلطة الإدارة الجبائية في توقيع الجزاء الجبائي.

إذ تتولى الإدارة الجبائية بناء على البيانات الواردة في الإقرارات المدلى بها من طرف الخاضع للضريبة التحقق من توافر الواقعة المنشئة للضريبة وضبط وعائها وضمان استخلاصها، وتوقيع الجزاء الجبائي على مخالفها.

ومن أجل ضمان الفعالية في تحديد الحصيلة الخاضعة للضريبة، ودرء لوقوع الإدارة الجبائية في الغلط نتيجة ممارسة بعض الخاضعين للضريبة لطرق احتيالية أو تدليسية قصد الإفلات كليا أو جزئيا من أداء الضريبة، خول المشرع للإدارة الجبائية الحق في القيام بالمراقبة الجبائية للتحقق من مدى صحة البيانات المدلى بها في إقرارات الخاضعين للضريبة، ومدى مطابقتها واحترامها لجميع الضوابط والنصوص التشريعية والتنظيمية الجاري بها العمل في المجال الجبائي والمحاسبي، وذلك بتضمينها جميع المعلومات والمعطيات المتطلبة قانونا.

وفي هذا الإطار تتمتع الإدارة الجبائية كذلك بالحق في إجراء معاينة يمكن بمقتضاها أن تطلب من الخاضعين للضريبة، تقديم الفاتورات والدفاتر والسجلات والوثائق المهنية المتعلقة بالعمليات التي نتج عنها أو من المفروض أن ينتج عنها تحرير فواتير، وأن تقوم بالمعاينة الفعلية للعناصر المجسدة للاستغلال، وذلك للكشف عن حالات الإخلال بالالتزامات الواردة في النصوص التشريعية والتنظيمية الجاري بها العمل.

بحيث يتم ضبط المخالفات الضريبية في إطار المراقبة الجبائية، مما يخول للإدارة الجبائية الإقرار بوجود أو عدم وجود جرائم ضريبية مرتكبة من طرف الخاضع للضريبة الذي كان موضع المراقبة، وبالتالي تطبيق في حقه الجزاءات الجنائية الجبائية المقررة قانونا للمتابعة بالجرائم الضريبية، مع إلزامها بسلوك المساطر الإدارية الأولية لتحريك الدعوى.

ولا تنحصر الجرائم الضريبية في مخالفة القوانين الجبائية التي تفرض على الخاضعين للضريبة القيام بعمل أو الامتناع عن القيام به لتحديد الواقعة المنشئة للضريبة أو وعائها الضريبي أو تصفيتها، بل تشمل كذلك جميع الطرق الاحتيالية والتدليسية الأخرى التي تطال عمليات التحصيل.

بحيث قد يخالف الخاضع للضريبة القانون الجبائي إما عند تحديد الوعاء الضريبي فنكون بصدد جريمة الغش الضريبي، أو عند تحصيل الضريبة قصد تبديد الأموال التي تكون ضمان الخينة بهدف عدم إخضاعها لإجراءات التحصيل أو الحيلولة دون القيام بها مما يجعلنا بصدد جريمة افتعال العسر.

وعلى هذا الأساس يقتضي قيام جريمة الغش الضريبي أو افتعال العسر مخالفة الخاضع للضريبة للنصوص التشريعية والتنظيمية للقانون الجبائي، أو استعمال طرق وأساليب احتيالية أو تدليسية قصد الإفلات من الأداء الكلي أو الجزئي للدين الضريبي، الأمر الذي يترتب عنه جملة من الإشكالات القضائية نتيجة التداخل الحاصل على المستوى العملي بين المتابعة بدعوى المسؤولية الضريبية نتيجة قيام المسير بأعمال تدليسية أدت إلى استحالة التحصيل، والمتابعة بالجرائم الضريبية، على اعتبار أن الأعمال التدليسية تشكل الركن المادي للجريمة الضريبية، وتعذر التحصيل الركن المعنوي لقيام الجريمة.

ومنه تتجلى الجريمة الضريبية بالنسبة للتشريع الجبائي المغربي في جميع الأعمال التدليسية التي من شأنها عرقلة تحصيل الدين الضريبي، سواء المرتبطة بمرحلة تأسيس الضريبة والمتمثلة في جريمة الغش الضريبي أو المرتبطة بمرحلة تحصيلها والمتمثلة في جريمة افتعال العسر.

المطلب الأول: تمييز دعوى المسؤولية الضريبية عن جريمة الغش الضريبي

ترتبط طبيعة الجرائم الضريبية المنصوص عليها في القانون الجنائي بصنف أساسي من الجرائم، والذي يتمثل في جرائم الغش الضريبي⁶³² التي تتضمن في طبيعتها ممارسة جملة من الأساليب والطرق الاحتيالية أو التدليسية قصد التملص من الأداء الكلي أو الجزئي للدين الضريبي

ونظرا لما يترتب عن جريمة الغش الضريبي من أضرار بمصالح الخزينة العامة، وذلك عن طريق التقليل من مواردها المالية، فقد عمدت جل التشريعات المقارنة إلى تجريمه، وإخضاعه للعقوبات الجنائية وفق مقتضيات وأحكام القانون الجنائي، بالإضافة إلى القصور الذي يطبع مختلف التدابير الأخرى الرامية إلى الحد من اتساع ظاهرة الغش الضريبي، سواء تلك التي تتخذ طابعا وقائيا، أو تلك التي تتخذ طابعا زجريا كما هو الشأن بالنسبة للجزاءات الجبائية الإدارية.

وعموما يقترن ارتكاب جريمة الغش الضريبي بمخالفة الخاضع للضريبة لالتزاماته الجبائية إما إراديا عن طريق الاحتيال والغش قصد التملص من الأداء الكلي أو الجزئي للدين الضريبي، أو غير إراديا عن طريق الإهمال أو الجهل بالقانون الجبائي.

632- يقصد بالغش الضريبي تلك السلوكات والممارسات التي تتم لهدف التحايل وتجنب أداء الضريبة، خارج إطار القانون، أي كل الممارسات غير المشروعة. فالغش الضريبي بهذا المعنى، يفترض تحقق الواقعة المنشأة للضريبة بالفعل، إلا أن الخاضع للضريبة يهرب من دفعها كليا أو جزئيا بالاستفادة من الإعفاءات الضريبية وثغرات القانون والنقص الذي يكتسي نصوصه، وبذلك يتجلى جوهر التفرقة بين ظاهرة الغش الضريبي والهرب الضريبي. وقد يتحول الهرب الضريبي إلى غش ضريبي، بحيث يعد الغش الضريبي تصرفا غير مشروع ويمثل عدم احترام إرادتي لأنه انتهاك لروح القانون، وإرادة المشرع، باستخدام طرق احتيالية وأساليب تدليسية من طرف الخاضع للضريبة بقصد التخلص من عبء الضريبة.

ومن صور الغش الضريبي:

- الامتناع عن تقديم التصريح الضريبي؛

- تعمد الكذب في مضمون التصريح الضريبي وتقديم بيانات غير صحيحة عن قيمة الوعاء الضريبي؛

- إخفاء حقيقة المركز المالي للخاضع للضريبة؛

- التمسك بمحتوى سجلات محاسبية غير دقيقة أو غير قانونية أمام المصالح الضريبية؛

- إخفاء وعاء الضريبة إخفاء ماديا، كما هو الحال بشأن السلع المهربة من الخارج والمناطق الحرة؛

ويكمن جوهر التفرقة بين الهرب الضريبي والغش الضريبي في كون أن الهرب الضريبي تكون فيه إرادة الخاضع للضريبة متجهة نحو تخفيف العبء الضريبي إلا أنه يسلك في سبيل ذلك طرقا مشروعة، فالخاضع للضريبة يمارس حقا من حقوقه القانونية والاقتصادية ليحقق هدفا مشروعا بالنسبة له، وبالتالي فلا يوقع عليه أي عقوبة أو جزاء، فالهرب الضريبي بهذه الصورة يتوفر فيه العنصر المعنوي وهو سوء النية دون العنصر المادي المتمثل في الحيل التدليسية. أما الغش الضريبي فتتجه فيه إرادة الخاضع للضريبة نحو تخفيف أو إسقاط العبء الضريبي، ولكنه يسلك في سبيل تحقيق ذلك طرق غير مشروعة، تصل به إلى حد التدليس والاحتيال، ومن ثم يستوجب سلوكه متابعته قانونا، فالغش الضريبي بهذا الشكل، يتوفر فيه العنصر المعنوي والعنصر المادي، ولذلك يتعين عدم الخلط بين الهرب الضريبي والغش الضريبي، فالأول يمثل العام والثاني يمثل الخاص، فالغش الضريبي يمثل حالة خاصة من حالات الهرب الضريبي عن طريق خرق القانون. للمزيد انظر:

SILEM AHMED & ALBERTINI JEAN-MARIE : « Lexique d'économie », Dalloz 1999, p 389.

وتشكل هذه المخالفات في القانون الجبائي جرائم ضريبية، أقر لها المشرع عقوبات مالية وبدنية، إلا أنه في أغلب الأحيان تكون هذه المخالفات صريحة ومقصودة وتتضمن نية الخاضع للضريبة في التملص من الأداء⁶³³، وقد تكون أحيانا أخرى نتيجة لعدم إدراك الخاضع للضريبة لمسؤولياته أو جهله بالقانون الجبائي، وبالتالي يصعب تمييز نيته في كلتا الحالتين، الأمر الذي دفع المشرع الجبائي إلى إقرار إجراءات مسطرية إدارية خاصة، وإلزام الإدارة الجبائية بسلوكها قبل إحالة ملف المتابعة على النيابة العامة، وإدانة الخاضع للضريبة بجريمة الغش الضريبي بعد إثبات سوء نيته، وذلك حتى لا يكون مطية لادعاءات كيدية وكاذبة.

الفرع الأول: الآليات القانونية لإثارة جريمة الغش الضريبي

حفاظا على حقوق الخزينة العامة من الضياع، وضمنا لعدم تعريضها للإتلاف والتبديد من طرف الخاضعين للضريبة عن طريق التحايل أو التدليس الجبائي، كان لزاما على المشرع الجبائي إحاطتها بالحماية القانونية الضرورية، وإقرار عقوبات جبائية اتجاه كل شخص ثبت في حقه ارتكاب إحدى الأعمال التدليسية التي تستهدف الإفلات من الخضوع للضريبة أو التملص من دفعها أو الحصول على خصم منها أو استرجاع مبالغ بغير حق.

وتتخذ هذه العقوبات الجبائية المقررة قانونا، إما جزاءات جبائية إدارية توقع مباشرة من طرف الإدارة الضريبية بصفة منفردة دون تدخل القضاء، وإما جزاءات جبائية جنائية يستلزم تنفيذها تدخل القاضي الجزري.

ولتحقيق نوع من التوازن في المراكز القانونية للطرفين ألقى المشرع على عاتق الإدارة الجبائية واجب إثبات توافر الشروط الشكلية والموضوعية الموجبة لقيام الجريمة الضريبية، وإلزامية سلوك مسطرة التحقيق الإداري الأولي قبل الإدانة بجريمة الغش الضريبي.

وتتجلى جريمة الغش الضريبي بالنسبة للمشرع الجبائي، في كل ما يتعلق بالأعمال التدليسية التي تستهدف التخلص من أداء الضريبة، وذلك باستعمال إحدى الوسائل المنصوص عليها المادة 192 من م.ع.ض، الأمر الذي يترتب عنه تداخل جريمة الغش الضريبي بدعوى المسؤولية الضريبية، على اعتبار أن الأعمال التدليسية بالفعل الإيجابي تشكل الركن المادي لجريمة الغش الضريبي.

الفقرة الأولى: تقاطع دعوى المسؤولية الضريبية وجريمة الغش الضريبي

تتميز الجرائم الضريبية بتعدد الآليات والوسائل التي يتم من خلالها ارتكابها إلى درجة يصعب معها حصر أو تعداد هذه الوسائل، والتي تتوزع بين الطرق الاحتمالية التي تهدف إلى إيقاع الإدارة الجبائية في الغلط أثناء تحديد الوعاء الخاضع للضريبة، عن طريق التصريح ببيانات غير صحيحة تنطوي على إخفاء الحصيلة

633 - LUCIEN MICHEL : « Traité De Politique Fiscale », Edition PUF, Paris, 1996, P84.

الحقيقية الخاضعة للضريبة، وجرائم الاختلاس الضريبي التي تقع على الذمة المالية للشخص المعنوي إضرارا بالضمان العام للدائنين بصفة عامة والإدارة الجبائية بصفة خاصة.

إلا أن جريمة الغش الضريبي تنبني على ارتكاب الخاضع للضريبة الأعمال التدليسية التي تستهدف التخلص من أداء الضريبة، باستعمال إحدى الوسائل المنصوص عليها في المادة 192 من م.ع.ض.

وتتحقق جريمة الغش الضريبي باستجماعها للأركان الأساسية لقيام الجريمة بصفة عامة، بحيث لا يمكن إدانة الخاضع للضريبة بجريمة الغش الضريبي إلا بعد إثبات توافر العناصر الأساسية لقيام الجريمة وهي كالتالي:

- الركن القانوني: يتمثل في تواجد نص قانوني يحظر الفعل المجرم إعمالاً للمبدأ الأساسي للقانون الجنائي "لا جريمة ولا عقوبة بدون نص سابق" وتشكل المادة 192 من م.ع.ض النص القانوني الذي تناول جريمة الغش الضريبي.

- الركن المادي: يترتب على توافر الدليل المادي على ارتكاب المخالفة، إذ لا يمكن تصور حدوث جريمة الغش الضريبي ما لم يتم الخاضع للضريبة بارتكاب إحدى الوسائل التي تؤدي إلى مخالفة الالتزام الضريبي والإضرار بالمصلحة المالية للخبزينة العامة⁶³⁴، وبالتالي فالخاضع للضريبة بارتكابه لإحدى الأعمال أو التصرفات المحظورة بموجب المادة 192 من م.ع.ض يكون قد ارتكب جريمة ضريبية اتجاه الخبزينة العامة.

- الركن المعنوي: يقوم على القصد الجنائي من القيام بالغش⁶³⁵، وهو ما يميز الغش عن الخطأ، ويتمثل في اتجاه نية الخاضع للضريبة إلى التخلص من الأداء الكلي أو الجزئي للضريبة.

في هذا الإطار يمكن التمييز بين نوعين من القصد الجنائي⁶³⁶:

- القصد الجنائي العام: يتجلى في توافر العلم والإرادة لدى الخاضع للضريبة بارتكاب الفعل المجرم.
- القصد الجنائي الخاص: يتجلى في اتجاه إرادة الخاضع للضريبة إلى التملص من الأداء الجزئي أو الكلي للضريبة، أي الباعث أو الدافع من وراء ارتكاب الفعل المجرم.

وهكذا يمكن القول إن القصد الجنائي يتعلق بوجود نية للغش الضريبي لدى الخاضع للضريبة، التي دفعته إلى ارتكاب إحدى الأعمال التدليسية المحددة بموجب المادة 192 من م.ع.ض قصد التخلص من العبء الضريبي.

634- هشام زرقاوي: تجريم التملص الضريبي بالمغرب من خلال قانون المالية لسنة 1996/1997، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة، وحدة المالية العامة، كلية الحقوق بالدار البيضاء، عين الشق، السنة الجامعية 1999-2000، ص 50.

635- Ministre De L'économie et De Finance, Notre Circulaire Relative Aux Dispositions Fiscales De La Loi de Finance Pour L'année Budgétaire 1996-1997, P 16.

636- عبد الحميد الشواربي: موسوعة الضرائب، الفقه، القضاء، التشريع، دار منشأة المعارف، الطبعة الأولى، 1997، ص 767.

وتشكل الأعمال التدليسية بالفعل الإيجابي المنصوص عليها في المادة 192 من م.ع.ض حالات تحقق جريمة الغش الضريبي، أو صور الجريمة، مما يترتب عنه تقاطع بين دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير وجريمة الغش الضريبي، على اعتبار أن الأعمال التدليسية تشكل الركن المادي لقيام جريمة الغش الضريبي.

البند الأول: التداخل من حيث أركان جريمة الضريبية

بالرجوع إلى مقتضيات المادة 192 من م.ع.ض والتي ورد فيها ما يلي: "بصرف النظر عن الجزاءات الضريبية المنصوص عليها في هذه المدونة، يتعرض لغرامة من خمسة (5.000) ألف إلى خمسين (50.000) ألف درهم كل شخص ثبت في حقه قصد الإفلات من إخضاعه للضريبة أو التملص من دفعها أو الحصول على خصم منها أو استرجاع مبالغ بغير حق، استعمال إحدى الوسائل التالية:

1. تسليم أو تقديم فاتورات صورية؛
 2. تقديم تقييدات محاسبية مزيفة أو صورية؛
 3. بيع بدون فاتورات بصفة متكررة؛
 4. إخفاء أو إتلاف وثائق المحاسبة المطلوبة قانونياً؛
 5. اختلاس مجموع أو بعض أصول الشركة أو الزيادة بصورة تدليسية في خصومها قصد افتعال إعسارها".
- والملاحظ أن المشرع الجبائي لم يهدف من خلال مقتضيات هذه المادة إلى تعريف الغش الضريبي، بل استهدف فقط حصر صور جريمة الغش الضريبي، والتي تستوجب عقاباً جنائياً معيناً، والمتمثلة في ارتكاب الجاني لأساليب وطرق احتيالية قصد إخفاء بعض عناصر الحصيلة الخاضعة للضريبة.

وتنقسم هذه الأساليب إلى باين:

- الباب الأول يتعلق بالطرق والوسائل الاحتيالية ذات التأثير المباشر على تحديد الوعاء الضريبي عن طريق التقليص من قيمة العناصر الخاضعة للضريبة وتقديرها بأقل من ثمنها الحقيقي، وذلك بتقديم أو تسليم فاتورات صورية أو مزيفة أو تقديم تقييدات محاسبية مزيفة أو صورية، أو عن طريق الامتناع عن تقديم البيانات المحاسبية أو تقديم بيانات مزيفة أو إخفاء وإتلاف الوثائق المحاسبية المطلوبة قانوناً.
- أما الباب الثاني فيتعلق بجرائم الاختلاس الضريبي التي يباشرها المسير على الذمة المالية للشخص المعنوي الذي يسيره كالزيادة في قيمة الخصوم أو الديون أو اختلاس بعض أصول أو موجودات الشركة، مما يترتب عنه اختلال بين عناصر الذمة المالية للشركة، بحيث تقتضي القاعدة العامة أن يغطي مجموع أصول الشركة مجموع خصومها، وإلا فإن الشركة ستسجل فرقاً سالباً على مستوى موازنتها، والذي يمثل مديونية الشركة، وبالتالي وجودها في وضعية العجز عن الوفاء بديونها بصفة عامة والديون الضريبية بصفة خاصة.

وهكذا يلاحظ أن المشرع الجبائي قد حصر صور ومظاهر الوسائل أو الأساليب الاحتيالية أو التدليسية الموجبة لقيام جريمة الغش الضريبي، باعتبارها الركن المادي للجريمة، والموجبة في نفس الوقت لقيام المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير.

أولاً: الأعمال التدليسية ركن مادي لجريمة الغش الضريبي

ارتباطاً بما سبق دراسته يلاحظ أن قيام المسير بإحدى الأساليب أو التصرفات الاحتيالية أو التدليسية المنصوص عليها في المادة 192 من م.ع.ض يترتب عنه إثارة مسؤوليته الشخصية والتضامنية عن أداء الديون الضريبية للشركة.

وبما أنه سبق دراسة أركان قيام المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير، كان لزاماً دراسة أركان قيام جريمة الغش الضريبي، وبالاخص الركن المادي للجريمة، على اعتبار أن الأعمال التدليسية تشكل الركن المادي لجريمة الغش الضريبي.

إذ يقتضي قيام الركن المادي لجريمة الغش الضريبي توافر ثلاث عناصر أساسية أولها السلوك الإجرامي بواسطة استعمال طرق تدليسية من طرف الجاني، ثانياً النتيجة والمتمثلة في التملص كلياً أو جزئياً من تصفية أو أداء الضريبة وثالثهما علاقة سببية تربط بينهما بما يفيد أن هذا التملص من الضريبة كان تحت تأثير استعمال الطرق أو الأعمال التدليسية.

لم يعرف المشرع الاحتيال أو التدليس الجبائي، إلا أن بعض الفقه يرى المقصود به هو الإخلال بواجب الصدق الذي فرضه القانون على الخاضع للضريبة في التصريحات أو الإقرارات الجبائية المدلى بها للإدارة الضريبية، وباعتبارها أحد الواجبات الضريبية الملقة على عاتق الخاضع للضريبة في إطار العلاقة الضريبية التي تنشأ بينه وبين الإدارة بمقتضى القانون الضريبي.

ويقع فعل الاستعمال المكون للعنصر الأول من عناصر الركن المادي لجريمة الغش الضريبي بمجرد تقديم المستند المزور أو الباطل من جانب الخاضع للضريبة لمصلحة الضرائب، حتى ولو لم يتم تحقيق النتيجة الإجرامية التي قصدها الخاضع للضريبة من ذلك، وهذه الجريمة ذات طبيعة مستمرة تبدأ من لحظة تقديم الخاضع للضريبة للمستند والتمسك به، وتظل باقية ومستمرة ما بقي هذا الخاضع للضريبة متمسكاً بهذه الورقة ومحتجاً بها⁶³⁷.

ويمكن تصنيف الأعمال التدليسية المنصوص عليها في القانون الجبائي ضمن ثلاث أصناف إذ أنها تنطوي على التحايل المادي، أو المحاسبي، وإما تكون في شكل تحايل قانوني⁶³⁸.

637 - إدريس النوازي: الإثبات الجنائي لجرائم الأعمال بالوسائل الحديثة، سلسلة النوازي الالكترونية (2)، الجزء الأول، الطبعة الأولى، 2014، ص 264-265.

638 - الركن المادي لجريمة الهرب الضريبي:

أولاً: الإخفاء الضريبي؛

ثانيا: صور الأعمال التدليسية بمفهوم المادة 192 من المدونة العامة للضرائب

تأخذ الأعمال التدليسية صورا مختلفة كالغش والتدليس والخداع والتحايل، وفي المجال الجبائي، وطبقا لمقتضيات المادة 192 من م.ع.ض.⁶³⁹، فهي تشمل جميع الوسائل والطرق التي يقوم بها الخاضع للضريبة قصد التملص من الأداء الكلي أو الجزئي للضريبة، أما بمفهوم المادة 98 من م.ت.د.ع. فهي عبارة عن التصرفات أو الأعمال التدليسية التي ارتكبتها مسير الشركة وترتب عنها تعذر التحصيل أي استحالة تحصيل الدين الضريبي، مما تبقى معه النتيجة الحتمية للأعمال التدليسية في كلتا الحالتين هي حرمان الخزينة العامة من استخلاص مستحقاتها، أي الحيلولة دون تحصيل الدين الضريبي سواء طبقا لمقتضيات المادة 192 من م.ع.ض. أو المادة 98 من م.ت.د.ع.

ولعل أهم الأعمال الاحتيالية المنصوص عليها في المادة 192 من م.ع.ض، والتي تندرج ضمن الأساليب المعتمدة لارتكاب جريمة إخفاء الحصيلة الخاضعة للضريبة هي:

1- تقديم أو تسليم فاتورات صورية أو مزيفة: تتحقق عندما يستعمل الخاضع للضريبة فواتير صورية يتم الحصول عليها بشكل غير قانوني بهدف الزيادة في حجم التكاليف ومن ثمة تقليص هامش الربح الخاضع للضريبة؛

2- تقديم تقييدات محاسبية مزيفة أو صورية: وتعرف هذه الصورة من صور الغش الضريبي التي تتم بسلوك ايجابي انتشارا واسعا في مجال الضريبة على الشركات وكذا الضريبة على الدخل وغيرها، بحيث غالبا ما يلجأ بعض الأشخاص إلى ارتكاب هذه الصورة من صور الغش الضريبي بهدف الرفع من حجم

ثانيا: فحص المحاسبة والتحايل الواقع عليها: - الرفع من التكاليف:

- التخفيض من الإيرادات.

ثالثا: التحايل القانوني: - التلاعب في تكييف الحالات القانونية:

- العمليات الصورية والوهمية؛

رابعا: التملص من الضريبة: - التملص الكلي أو الجزئي من تصفية الضريبة:

- التملص الكلي أو الجزئي من أداء الضريبة.

للمزيد: أنظر: إدريس النوازي: الإثبات الجنائي لجرائم الأعمال بالوسائل الحديثة، الجزء الأول، مرجع سابق، ص من 266 إلى 275.

639- والتي تتقاطع مع صور الأعمال التدليسية الواردة بالمادة 213 من م.ع.ض والتي جاء فيها ما يلي: "إذا شابت حسابات سنة محاسبية أو فترة لفرض الضريبة إخلالات جسيمة من شأنها أن تشكك في قيمة الإثبات التي تكتسبها المحاسبة، جاز للإدارة أن تحدد أساس فرض الضريبة باعتبار العناصر المتوفرة لديها.

ويعد من الإخلالات الجسيمة:

- عدم تقديم محاسبة ممسوكة وفقا لأحكام المادة 145 أعلاه ؛
- انعدام الجرد المقررة في المادة الأنفة الذكر؛
- إخفاء بعض الأثرية أو البيوع إذا أثبتت الإدارة ذلك؛
- الأخطاء أو الإغفالات أو البيانات غير الصحيحة الجسيمة والمتكررة الملاحظة فيما تتضمنه المحاسبة من عمليات؛
- انعدام أوراق الإثبات الذي يجرّد المحاسبة من كل قيمة إثباتية؛
- عدم إدراج عمليات في المحاسبة بالرغم من إنجاز الخاضع للضريبة لها؛
- إدراج عمليات صورية في المحاسبة".

الأعباء والنفقات ومن ثمة تقليص هامش الربح الذي سيكون أساسا في تحديد الضريبة الحقيقية التي سوف يقوم بأدائها، على اعتبار أن المدونة العامة للضرائب تخول للشخص الخاضع للضريبة إمكانية خصم هذه الأعباء من مجموع العائدات المحصل عليها سنويا متى تحققت الشروط المنصوص عليها قانونيا لإعمالها؛

3- بيع بدون فاتورات بصفة متكررة: فمن الشروط التي يتعين توافرها حتى يتم قبول خصم التكاليف أو النفقات أن يتم إثبات هذه التكاليف أو النفقات بشكل قانوني، عن طريق تقديم الحجة المثبتة لتحمل الخاضع للضريبة للمصاريف والتكاليف المصرح بها؛

4- اختلاس مجموع أو بعض أصول الشركة أو الزيادة بصورة تدليسية في خصومها قصد افتعال إعسارها.

إن المدونة العامة للضرائب تعاقب في هذه الحالة على فعلين متلازمين لا يمكن لأحدهما أن يوجد دون الآخر، الأول يتمثل في اختلاس مجموع أو بعض أصول الشركة قصد افتعال إعساره، أما الثاني فيتجلى في الزيادة بصورة تدليسية في خصومها قصد افتعال إعسارها.

- اختلاس مجموع أو بعض أصول الشركة قصد افتعال إعسارها: يجب التأكيد في البداية على أن الاختلاس لا يوجد دون فعل إيجابي، ويمكن تعريفه على أنه كل تصرف إرادي يقع على الذمة المالية للشخص المعنوي الخاضع للضريبة إضرارا بحقوق الدائنين، ومن بينهم إدارة الضرائب.

وهكذا تتعدد صور الاختلاس التي يمكن أن يقوم بها الشخص من قبيل تسجيل مسير الشركة سواء كان مسيرا قانونيا أو فعليا في حسابه الجاري لمبالغ تعود للشركة أو أداء مصاريفه الشخصية من أموال الشركة أو إصداره شيكا لأمره من حساب الشركة وغيرها...

- الزيادة بصورة تدليسية في خصومها قصد افتعال إعسارها: تكمن العلة من وراء قيام المشرع المغربي بتجريم هذا التصرف في كون الإقرار بدين وهمي من شأنه أن يؤدي إلى تضخيم مديونية الشركة، وبالتالي تعريض الدائنين الحقيقيين- من بينهم إدارة الضرائب- لتزاحم دائنين وهميين، فتتضاءل الحصة التي يحصل عليها كل دائن، هذا فضلا على أن تضخيم المديونية يقلل من حظوظ استمرارية الشركة.

ويمكن القول بأن كل فعل أو امتناع من شأنه تحقيق الغش يكون محل تجريم، وهذه الزيادة التدليسية تتعلق خاصة بإقرار ديون صورية أو وهمية من قبل المسير في الوقت الذي يدرك فيه تدهور وضعيته المالية، إذ يلجأ إلى إبرام اتفاق تدليسي مع الغير يخرج به جزءا من أمواله من متابعة دائنيه الفعليين.⁶⁴⁰

640 -عادل الشاوي: جريمة الغش الضريبي، دراسة في القانون المغربي، المنازعات الضريبية وتحصيل الديون العمومية، الجزء الأول، سلسلة دراسات وأبحاث، مجلة القضاء المدني، مطبعة المعارف الجديدة، الرباط، العدد 7، 2015، ص 117-122.

وبناء على ما سبق تشكل الأعمال التدليسية التي حصرها وعددها المشرع الجبائي في المادة 192 من م.ع.ض الركن المادي لقيام جريمة الغش الضريبي، لكن ما يعاب على هذا النص الجبائي هو محدوديته بحيث تناول بعض الطرق والوسائل الاحتياطية الموجبة لقيام جريمة الغش الضريبي في حق مرتكبها، في حين ترك نطاق الأعمال التدليسية واسع في إطار دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير، لتشمل جميع الوسائل والطرق التي من شأنه الإضرار بمصالح الشركة إلى درجة عجزها عن الوفاء بديونها الضريبية.

وفي كلتا الحالتين لا يمكن إدانة المسير بجريمة الغش الضريبي أو المسؤولية الشخصية التضامنية عن أداء الديون الضريبية للشركة، إلا بعد الإثبات القانوني لارتكابه الأعمال التدليسية التي أدت إلى استحالة الأداء الكلي أو الجزئي للدين الضريبي.

البند الثاني: التداخل من حيث واجب الإثبات القانوني لعناصر إثارة الدعوى

تتوفر الإدارة الجبائية على حرية واسعة في إقامة الدليل على صحة أو نقص التصاريح المدلى بها من طرف الخاضع للضريبة، وهذا التوسع في نظام الإثبات ليس سوى سبيلا لمحاربة التهرب الضريبي من ناحية أولى، كما يحقق المساواة بين طرفي النزاع الجبائي من ناحية ثانية.

والإثبات المنصوص عليه في المادة 192 من م.ع.ض والمادة 98 من م.ت.د.ع هو الإثبات القانوني أي استعمال الإدارة الجبائية لجميع الوسائل والحجج القانونية المادية التي تميز الإثبات الضريبي، والتي من شأنها إقامة الدليل القاطع على صحة إدعاءات الإدارة الجبائية، من محاضر ووثائق محاسبية وعقود إدارية...إلخ.

ومعنى ذلك أن الإدارة الجبائية هي التي تتحمل عبء الإثبات في النزاع موضع الدعوى، بحيث تقع عليها مسؤولية جمع الأدلة والبراهين المفضية إلى إدانة الخاضع للضريبة بجريمة الغش الضريبي أو المسؤولية الضريبية الخاصة.

كما يمكن لها أن تستعمل جميع الوسائل القانونية التي تسمح لها بإقامة الدليل المادي على وجود نقص في التصريح أو عدم صحته أو القيام بعمليات وإبرام عقود وهمية، أو مسك محاسبة بكيفية غير واضحة أو غير موافقة للقواعد القانونية...إلخ، وفي هذا السياق خول المشرع للإدارة الجبائية الحق في الإطلاع على جميع الوثائق والمعلومات المفيدة في عملية التحصيل، والبحث عن الأدلة لدى الغير الذي يتعامل معه الخاضع للضريبة، لمعاينة المخالفات المرتكبة والكشف عن الحجج المتبثة لها قانونا.

وهكذا حسم المشرع الجبائي بأن عبء الإثبات في حالة المتابعة بارتكاب الخاضع للضريبة لأعمال تدليسية يقع على عاتق الإدارة الجبائية، وذلك لتحقيق نوع من التوازن بين طرفي النزاع الجبائي، عبر توفير الحماية القانونية والقضائية للخاضع للضريبة من جهة، وتزويد الإدارة الجبائية بالآليات والوسائل القانونية الكفيلة بضمان ناجعة محاربة التملص من الأداء الكلي أو الجزئي للدين الضريبي.

وعليه لا يمكن إدانة مسير الشركة بجريمة الغش الضريبي أو المسؤولية الضريبية إلا بعد إثبات ارتكابه الأعمال التدليسية التي تشكل الركن المادي لقيام جريمة الغش الضريبي، وفي نفس الوقت الخطأ في التسيير الموجب لقيام المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير.

ويشمل الركن المادي لجريمة الغش الضريبي بصفة عامة شأنه شأن باقي أنواع المسؤولية على ثلاثة عناصر وهي السلوك الإجرامي بواسطة استعمال الجاني أعمال تدليسية، والنتيجة الإجرامية المتمثلة في التملص من الأداء الكلي أو الجزئي للضريبة قانوناً، وعلاقة سببية وذلك عبر ثبوت أن هذا التملص كان تحت تأثير استعمال الطرق أو الأعمال التدليسية.

وهكذا يشكل عنصر الإثبات القانوني للأعمال التدليسية باعتبارها الركن المادي لجريمة الغش الضريبي حجر الزاوية لمتابعة المسير في كلتا الحالتين من طرف الإدارة الجبائية من أجل استخلاص ديونها الضريبية.

أولاً: إثبات السلوك الإجرامي

يتمثل السلوك الإجرامي في جريمة الغش الضريبي في الأعمال التدليسية التي يقوم بها الخاضع للضريبة وتلحق أضراراً بمصالح الإدارة الجبائية، والتي تتجلى في مخالفة الالتزامات الضريبية، إما بالفعل أو بالامتناع.

ويتم النشاط الإجرامي للجريمة الضريبية إما بقيام الجاني بعمل إيجابي أو عمل سلبي:

1- الأعمال بالامتناع: تنعقد مسؤولية الجاني في هذه الحالة كلما امتنع عن القيام بالتزام جبائي يفرضه عليه القانون، كعدم التبليغ عن الواقعة المنشئة للضريبة، أو عدم تقديم التصريحات الجبائية، أو عدم تقديم الوثائق المحاسبية في إطار المراقبة الجبائية، أو عدم إعلام المصالح الجبائية بتغيير المقر الاجتماعي للشركة... إلخ.

وعليه تنعقد المسؤولية الضريبية للجاني في هذه الحالة عند ارتكابه لأي سلوك سلبي ناتج عن الإخلال بالتزام ضريبي يترتب عنه التملص من الأداء الجزئي أو الكلي للدين الضريبي.

2- الأعمال بالفعل: في هذه الحالة تقع الجريمة الضريبية بارتكاب الجاني لفعل إيجابي مادي وملموس مخالف للالتزامات الجبائية الملقاة على عاتقه.

وبالرجوع إلى المادة 192 من م.ع.ض نجد أن جميع الجرائم المنصوص عليها هي جرائم إيجابية بحيث اشترط المشرع لقيامها صدور نشاط إيجابي عن الخاضع للضريبة والمتمثل في ما يلي:

- تسليم أو تقديم فواتير صورية؛

- تقديم تقييدات محاسبية مزيفة أو صورية؛

- بيع بدون فواتير بصفة متكررة؛

- إخفاء أو إتلاف وثائق المحاسبة المطلوبة قانوناً؛
 - اختلاس مجموع أو بعض أصول الشركة أو الزيادة بصورة تدليسية في خصومه قصد افتعال إعساره.
- في حين أن المسؤولية الضريبية الخاصة تتحقق بإتيان المسير للأعمال التدليسية إما بالفعل أو الامتناع، وبالتالي تترتب مسؤوليته سواء كان النشاط الإجرامي الصادر عن الجاني إيجابياً أو سلبياً.
- وما يمكن استخلاصه هو أن الأعمال التدليسية بمفهوم المادة 98 من م.ت.د.ع تشمل الأعمال بالفعل والامتناع، في حين أن الأعمال التدليسية بمفهوم المادة 192 من م.ع.ض تشمل فقط الأعمال بالفعل التي حددها المشرع الجبائي على سبيل الحصر.
- وعليه إذا كانت جريمة الغش الضريبي تستلزم قيام الجاني بإحدى الأفعال الإيجابية المنصوص عليها في المادة 192 من م.ع.ض، فهل يمكن متابعة الجاني بجريمة الغش الضريبي إذا كان قد صدر عنه موقف سلبي أو بالامتناع، في ظل صعوبة إثبات قيام علاقة سببية بين الامتناع والنتيجة؟
- ولهذه الأسباب تثار إشكالية صعوبة إثبات الأعمال التدليسية بالامتناع أكثر منه بالفعل، لذا غالباً ما يفضل المحاسب المكلف بالتحصيل تحريك دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير بناء على إثبات إحدى حالات التدليس بالفعل الموجبة لقيام جريمة الغش الضريبي.
- بحيث في حالة إثارته لدعوى المسؤولية الضريبية الخاصة بناء على ارتكاب المسير لأعمال تدليسية بالامتناع كالدفع بعدم احترام الواجبات الضريبية من تصريح في الأجل وأداء الضرائب...إلخ، فغالباً ما يكون مصير الدعوى الرفض بعلّة افتقار الطلب إلى ما يعززه من حجج لإثبات الأعمال التدليسية.
- وفي هذا السياق ورد في حيثيات الحكم الصادر عن المحكمة الابتدائية بالدار البيضاء ما يلي: "حيث أن الشركة المذكورة توقفت عن مواصلة نشاطها التجاري وأصبحت غير قادرة على الأداء.
- وأن توقفها ذلك كان بسبب مناورات تدليسية وأعمال مخالفة للقانون ارتكبتها مسير الشركة المذكورة حالت دون تحصيل الضرائب المترتبة عنها، وتتمثل الأعمال التدليسية في أنه لم يقدّم بأية مبادرة لتصحيح وضعية الشركة واستغل غطاء الشركة لقضاء حاجاته الشخصية والعبث بالائتمان وحقوق الدائنين ولم يحترم الالتزامات الجبائية من تصريح في الأجل وأداء الضرائب...مما يجعله خاضعاً لأحكام المادة 98 من مدونة تحصيل الديون العمومية.
- وحيث أن الطلب يرمي إلى الحكم على المدعى عليهم بأداء المبلغ المفصل بالجدول الضريبية المرفقة بالمقال على وجه التضامن مع الشركة عملاً بمقتضيات المادة 98 من مدونة تحصيل الديون العمومية.
- وحيث أرفق المدعي مقاله بنسخة من مستخرج الجداول الضريبية ونسخة من السجل التجاري.

وحيث إن الوثيقتين أعلاه لا تثبت الأعمال التدليسية المفترض أن المسؤولين عن الشركة المدينة بالضرائب قد قاموا بها حتى يمكن مسائلتهم بالتضامن عن الديون المستحقة عليها طبقا للمادة 98 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

وحيث إن الطلب تبعا لذلك يفتقر إلى ما يعززه من حجج ويتعين بالتالي التصريح بعدم القبول⁶⁴¹.

وهكذا يمكن القول بأن صعوبة إثبات الأعمال التدليسية بالامتناع يشكل أهم إشكالية لإثارة مسؤولية المسير الضريبية، لأن قبول دعوى المسؤولية الشخصية والتضامنية للمسير عن أداء الديون الضريبية للشركة يتوقف على إثبات واقعة الأعمال التدليسية، فبافتقار المحكمة لوسائل إثبات الغش والتدليس من جانب المسير لا يمكنها الترخيص بمسائلة هذا الأخير عن ديون الشركة.

ثانيا: إثبات النتيجة الإجرامية

تهدف القاعدة الإجرامية إلى حماية حق ما، وبذلك تمثل الجريمة في جميع الأحوال الضرر أو الخطر الذي لحق بالحق.

وتتحقق النتيجة الإجرامية في الجرائم الضريبية إما في الجرائم التي تلحق ضررا بالمصلحة الضريبية وهي جرائم الامتناع عن أداء الضريبة، أو الجرائم التي تعرض المصلحة الضريبية للخطر وهي تكون غالبية الجرائم الضريبية كجريمة عدم تقديم الإقرار أو إخفاء الوثائق المحاسبية أو الامتناع عن الإدلاء بها... إلخ، فهذه الجرائم تعرض المصلحة الضريبية للخطر دون أن تلحق الضرر بها فعلا، وقد جرمها المشرع تفاديا للإضرار بالخزينة العامة عن طريق عدم أداء الضرائب أو التقليل من مبلغها.

وتتجلى النتيجة الإجرامية في جريمة الغش الضريبي بالخطر أو الضرر الذي يهدد مصالح الخزينة العامة والمتمثل في التملص من الأداء الكلي أو الجزئي للدين الضريبي، بحيث في إطار هذه الجريمة يشترط لإتمامها أن تؤدي إلى التملص من أداء ما ينبغي أدائه قانونا من الضريبة.

فلا يكفي قيام الجاني بالأعمال التدليسية بل يجب أن تتجه إرادته إلى تحقيق نتيجة معينة، وهي التملص من الأداء الكلي أو الجزئي للدين الضريبي، وبالتالي إعفائه من الالتزام بأداء الضريبة أو التخفيف من هذا الالتزام.

والأصل أن ربط الضريبة هو الذي يحدد المبلغ الذي يلتزم الخاضع للضريبة بأدائه، ومن تم فالتخلص من أداء الضريبة يتحقق إذا ما نجحت الطرق التدليسية في إدخال الغش على الإدارة الضريبية وإيقاعها في الغلط،

641 - حكم رقم 11848 ملف رقم 05/6216 صادر بتاريخ 05/09/13 عن المحكمة الابتدائية بالدار البيضاء، غير منشور.

- حكم رقم 13219 ملف رقم 05/5687 صادر بتاريخ 05-10-13 عن المحكمة الابتدائية بالدار البيضاء، غير منشور.

- حكم رقم 8800 ملف رقم 05/2/2518 صادر بتاريخ 05/06/2005 عن المحكمة الابتدائية بالدار البيضاء، غير منشور.

- حكم عدد 05/2280 ملف عدد 2004/2/12580 صادر بتاريخ 05/02/18 عن المحكمة الابتدائية بالدار البيضاء، غير منشور.

وبالتالي ربط الضريبة أو الإعفاء من أدائها يكون على أساس الغش والاحتيال الذي أدلى به الخاضع للضريبة في إقراراته.

وهكذا يكمن الباعث أو الدافع من ارتكاب جريمة الغش الضريبي، في استعمال كافة الطرق الاحتيالية أو التدليسية المحددة في المادة 192 من م.ع.ض لإيهام الإدارة الجبائية أن الشركة لم تحقق أرباحا مهمة أو تعرف عجزا ماليا، وذلك عن طريق الغش والتدليس الذي يطال موازنتها إما بالزيادة في خصومها أو بالتخفيض من أصولها، وبالتالي التقليل من المادة الخاضع للضريبة، فيتم ربط الضريبة أو الإعفاء منها بناء على ما وقع التصريح به من طرف الخاضع للضريبة.

ولتيسير إثبات نية الجاني للغش الضريبي فقد ربطها المشرع بمقاصد موضوعية محددة ورد تعدادها على سبيل الحصر في الإفلات من الخضوع الكلي أو الجزئي للضريبة أو التملص من دفعها أو الحصول على خصم منها أو استرداد مبالغ بغير حق⁶⁴².

وهذه المقاصد تهدف جميعها إلى التخلص من العبء الضريبي على حساب مصالح الخزينة العامة، وبالتالي فهي تعبر عن الباعث أو الدافع من وراء ارتكاب الخاضع للضريبة لجريمة الغش الضريبي، وبالتالي توافر القصد الجنائي الخاص إضافة إلى القصد الجنائي العام للجريمة، والمتمثل في العلم والإرادة والذي عبر عنه المشرع الجبائي بعبارة "قصد" أو "بهدف".

وهكذا يكون المشرع المغربي قد وضع التزاما على عاتق القاضي الجزري فيما يخص قيام جريمة الغش الضريبي والتي تتطلب قصدا جنائيا خاصا لقيامها، بحيث يجب أن يتحقق من أن الجاني يسعى من وراء ارتكابه للجريمة إلى الإفلات من الأداء الكلي أو الجزئي للضريبة تحقيقا لمصلحته الشخصية على حساب مصلحة الخزينة العامة.

وبالتالي لا تقوم جريمة الغش الضريبي إلا بعد إثبات سوء نية الخاضع للضريبة، وإثبات أن الدافع من وراء ارتكاب الجريمة هو تحقيق المصلحة الخاصة للخاضع للضريبة على حساب مصلحة الخزينة العامة، الأمر الذي يصعب إثباته في غالب الأحيان، لأنه يصعب التفرقة بين المخالفة الإرادية والمخالفة غير الإرادية للجاني، إذ في بعض الأحيان لا يقوم الخاضع للضريبة بالتزامه الجبائي عن إهمال أو جهل، وهو ما يعبر عنه بالغش غير الإرادي، وفي هذه الحالة فإن الخاضع للضريبة الذي ينسى تقديم الإقرار أو يهمل في ذلك لا يجب أن يعامل معاملة الممتنع عن تقديم الإقرارات الجبائية عن علم وإرادة.

كما يمكن اعتبار عدم استجابة المكلف بالضريبة للإنذارات الموجهة له من قبل إدارة الضرائب قرينة بسيطة على سوء النية، حيث تكمن العناصر المثبتة لحسن نية الخاضع للضريبة في حرصه على مواعيد أداء التزاماته الجبائية وكذا الجهود التي يبذلها لتسديد دينه الضريبي.

642 - عبد الرحمان أبليل: الغش الضريبي بين تجريمه وعدمه، مجلة المعيار، العدد 35، يونيو 2006، ص 46.

الأمر الذي يجعل النتيجة الإجرامية في جريمة الغش الضريبي من أكثر المسائل التي تثير إشكالات عديدة على مستوى إثباتها، مما يفرض على الإدارة الجبائية اتخاذ جميع التدابير والوسائل المخولة لها قانوناً، واستعمال جميع الأدوات والآليات والكفاءات في جميع المجالات لا سيما المجال المحاسبي والجبائي وقانون الشركات ومدونة التجارة، من أجل تجاوز صعوبات إثبات الأعمال التدليسية الموجبة لقيام المساءلة الجبائية لمرتكبيها.

وتقام البيئة على توافر سوء النية لدى الجاني في غياب الإقرار انطلاقاً من الظروف والوقائع التي تحيط بالجريمة، إذ يمكن على سبيل المثال استخلاص سوء نية الخاضع للضريبة في حالة معاينة مخالفات ضريبية مستندة على وقائع مادية ملموسة كمسك محاسبة غير صحيحة أو مزورة، أو مسك نوعين من الدفاتر المحاسبية أحدهما صحيح يبين حقيقة العمليات التي باشروها، وثانيهما مزيف يبين فقط بعض العمليات دون بعضها الآخر... الخ.

مما ينم على أن الجاني قام بجريمة الغش الضريبي عن عمد لأنه على علم وإرادة بجميع الأساليب الاحتمالية والتدليسية لقيام الجريمة، واتجاه سلوكه عن قصد إلى تحقيق النتيجة المترتبة عن ذلك، ألا وهي التملص من الأداء الكلي أو الجزئي للدين الضريبي.

إلا أن المفارقة أن المشرع الجبائي قد خص لسوء النية عقوبات قصوى في الجزاءات المترتبة عن التملص من أداء الضريبة والمتمثلة في 100% كما هو منصوص عليه في المادة 187 من م.ع.ض.

فكيف يمكن إثبات هذه الوقائع من طرف الإدارة الجبائية في ظل أن الأعمال التدليسية المنصوص عليها في المادة 98 من م.ت.ع، تشكل الركن المادي لقيام جريمة الغش الضريبي والمحددة على سبيل الحصر بموجب المادة 192 من م.ع.ض، واشتباها مع حالة سوء النية المترتبة على التملص من أداء الضريبة أو المساعدة على ذلك والمنصوص عليها في المادة 187 من م.ع.ض؟

وبناء على ما سبق ألقى المشرع الجبائي عبء إثبات النتيجة الإجرامية على عاتق الإدارة الجبائية والنيابة العامة كما يتعين على القاضي في الحكم بالإدانة بجريمة الغش الضريبي إبراز الركن المعنوي للجريمة، وإلا كان حكمه مشوباً بالقصور في التسبيب، بحيث أن توافر جريمة الغش الضريبي كواقعة مادية ينهض قرينة على توافر سوء النية لدى الجاني الذي يتعين عليه إقامة الدليل المادي على ما يدحضها.

وعموماً فإن قوة القرائن في الجرائم الضريبية تختلف حسب الظروف المحيطة والطرق الاحتمالية المستعملة، بحيث من لا يستجيب للإنذارات الموجهة له أو لم يقم بإيداع الإقرار الجبائي سهواً أو جهلاً، وليس بصفة متكررة لا تقوم ضده قرينة على ارتكاب الجرم بنفس قوة القرينة القائمة ضد من يعمل على إنشاء فروع خفية تابعة للشركة وتسويق منتوجاتها دون إدراج ذلك في محاسبته، كما تساهم قيمة المبالغ المتملص منها في إثبات سوء نية الخاضع للضريبة إذ أنه كلما كانت المبالغ المتملص منها ضخمة يفترض علم الجاني بالجرم وسوء النية⁶⁴³.

643 - إدريس النوازي: مرجع سابق، ص 278-279.

ثالثاً: إثبات علاقة سببية بين السلوك الإجرامي والنتيجة الإجرامية

لا يتأتى للإدارة الجبائية إثبات جريمة الغش الضريبي إلا بإثبات أنه تمت علاقة سببية بين السلوك الإجرامي والنتيجة الإجرامية، إذ يتعين إثبات أن التملص من الأداء الكلي أو الجزئي للدين الضريبي كان بناء على ارتكاب الخاضع للضريبة أعمالاً تدليسية، ولا يتم إثبات ذلك إلا إذا أثبتت الإدارة أن ربط الضريبة تم بناء على الحصيلة الخاضعة للضريبة المدللة المدلى بها من طرف الخاضع للضريبة في إقراراته وتصريحاته الجبائية.

وواقع الحال أن جريمة الغش الضريبي تتضمن بين طياتها تغيير وتزييف للحقيقة أثناء تقديم الإقرارات الجبائية من طرف الخاضع للضريبة، الذي ألقى على عاتقه المشرع الجبائي الالتزام بالصدق أثناء تصريحه بالبيانات التقديرية للحصيلة الخاضعة للضريبة.

ونظراً لصعوبة إثبات النتيجة الإجرامية في جريمة الغش الضريبي، فإن ذلك يترتب عنه صعوبة إسناد النتيجة الإجرامية إلى مرتكب الفعل الجرمي، أي إثبات أن الأعمال التدليسية التي قام بها الخاضع للضريبة هي السبب الوحيد والمباشر في التملص من الأداء الكلي أو الجزئي للدين الضريبي.

وعموماً فواقعة الإثبات في جريمة الغش الضريبي تتحقق وفق مقتضيات المادة 231 من م.ع.ض. في إطار المراقبة الجبائية المخولة للإدارة الضريبية، بحيث يتم إثبات المخالفات الضريبية أو الأعمال التدليسية المحددة بموجب المادة 192 من م.ع.ض. خلال مرحلة ربط الضريبة، في حين يتم إثبات الأعمال التدليسية خلال مرحلة التحصيل أي خارج إطار المراقبة الجبائية.

وعليه فالأضرار الناشئة عن جريمة الغش الضريبي قد لا تظهر في مرحلة التأسيس أي فور ارتكاب السلوك الإجرامي، بل تمتد إلى مرحلة التحصيل وهو ما يعرف بالامتداد الزمني للنتيجة الإجرامية في جريمة الغش الضريبي، مما يمكن القول معه بأن اكتشاف الأعمال التدليسية المرتكبة في مرحلة ربط الضريبة أثناء القيام بالمراقبة الجبائية يترتب عنها جريمة الغش الضريبي التي خصص لها المشرع الجزاءات المالية والبدنية المنصوص عليها في المادة 192 من م.ع.ض.، بينما اكتشاف هذه الأعمال في مرحلة التحصيل يترتب عنها الإدانة بالمسؤولية الضريبة المؤسسة بموجب مقتضيات المادة 98 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

الفقرة الثانية: إلزامية سلوك المسطرة الإدارية الأولية

بخلاف تحريك دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير، المؤسسة بموجب مقتضيات المادة 98 من م.ت.د.ع، والتي لم تحظى بأي تنظيم مسطري يذكر باستثناء تحديد أطراف الدعوى والجهة القضائية المختصة نوعياً بالنظر في الدعوى، خص المشرع الجبائي المتابعات بجريمة الغش الضريبي بإجراءات مسطرية محددة بموجب مقتضيات المادة 231 من م.ع.ض.

بحيث ألزم المشرع الإدارة الجبائية قبل تحريك الدعوى أمام القضاء أن تمر المتابعة بجريمة الغش الضريبي عبر شكاية، يجب أن تعرض سلفاً على وزير المالية أو الشخص المفوض من لدنه لهذا الغرض على سبيل

الاستشارة مع لجنة النظر في المخالفات الضريبية قبل إحالتها على وكيل الملك المختص التابع له مكان ارتكاب المخالفة، والذي يجب عليه بدوره أن يحيل الشكاية على قاضي التحقيق إعمالاً لمقتضيات المادة 231 من م.ع.ض.

وذلك بعد ثبوت ضبط المخالفات الضريبية في إطار المراقبة الجبائية، من طرف الأشخاص المؤهلين قانوناً لمعاقبة المخالفات الضريبية، بحيث لا يمكن تحريك المتابعة بجريمة الغش إلا بعد استنفاد الإدارة الجبائية لجميع شروط وإجراءات المسطرة الإدارية الأولية اللازمة للمتابعة بجريمة الغش الضريبي.

البند الأول: الأشخاص المؤهلون لمعاقبة المخالفات الضريبية

طبقاً لمقتضيات الفقرة الأولى من المادة 231 من م.ع.ض تثبت المخالفات الضريبية المنصوص عليها في المادة 192 من م.ع.ض بمحضر يحضره مأموران بإدارة الضرائب من درجة مفتش على الأقل ينتدبان خصيصاً لهذا الغرض ومحلّفين وفقاً للتشريع الجاري به العمل.

وهكذا يتم إثارة جريمة الغش الضريبي بمبادرة من المأمورين المحلفين التابعين لإدارة الضرائب، باعتبارهم الأشخاص المؤهلين قانوناً لمعاقبة المخالفة الضريبية، حيث أوكل لهم المشرع الجبائي أمر معاقبتها وإثباتها.

أولاً: إثبات المخالفات الضريبية

تضبط المخالفات الضريبية المنصوص عليها في المادة 192 من م.ع.ض في إطار مراقبة جبائية إعمالاً للفقرة الرابعة من المادة 231 من م.ع.ض، وذلك بواسطة محضر يحضره مأموران محلّفان تابعان لإدارة الضرائب ومرتبان من درجة مفتش على الأقل، وينتدبان خصيصاً لهذا الغرض ومحلّفين وفقاً للتشريع الجاري به العمل.

لقد اشترط المشرع الجبائي أن يتم إثبات المخالفات الضريبية من طرف مفتشان يعينان خصيصاً لهذا الغرض، أي تكون لهم الصفة الضبطية المنصوص عليها في المادة 27 من ق.م.ج.⁶⁴⁴

الأمر الذي يثير جملة من الإشكالات:

- هل يمكن للمفتش الذي باشر المراقبة الجبائية تحرير محضر إثبات وضبط المخالفات التي تم اكتشافها أثناء ممارسته لمهامه، أم أن الأمر يتعلق بمفتشين آخرين تابعين لإدارة الضرائب ينتدبان خصيصاً لهذه المهمة، على اعتبار أن المفتش الذي أجرى المراقبة لا يملك الصفة الضبطية لتحرير محضر المخالفات الجبائية التي لا يمكن إثباتها إلا في إطار مراقبة جبائية؟

644- تنص المادة 27 من قانون المسطرة الجنائية على أنه: "يمارس موظفون وأعوان الإدارات والمرافق العمومية الذين تسند إليهم بعض مهام الشرطة القضائية بموجب نصوص خاصة، هذه المهام حسب الشروط وضمن الحدود المبينة في هذه النصوص".

- بما أن ضبط المخالفات الجبائية لا يتم إلا في إطار مسطرة المراقبة الجبائية المخولة للإدارة، فإن المتابعة بجريمة الغش الضريبي ستكون حكرا على بعض الخاضعين للضريبة دون البعض الآخر، والمتمثلين في الأشخاص الذين يمسون المحاسبة دون غيرهم مما يتنافى مع مبدأ العدالة الجبائية؟

وعليه فإن الجرائم الضريبية التي يتم اكتشافها من قبل عناصر الشرطة القضائية حين قيامهم بأبحاث تمهيدية لا يمكن أن تكون محل متابعة، طالما أن تلك الجرائم لم تثبت خلال مراقبة ضريبية فضلا على أن البحث التمهيدي بخصوص الجريمة الضريبية من صميم اختصاص موظفي إدارة الضرائب اللذين يجب أن تتوافر فيهم الشروط المحددة قانونا والمخول لهم صلاحية تحرير محضر إثبات المخالفات الضريبية.

وبعد إنجاز مفتشي إدارة الضرائب لمحضر إثبات المخالفات الضريبية يعرضه وزير المالية أو من ينوب عنه لهذا الغرض على لجنة المخالفات الضريبية على سبيل الاستشارة.

ثانيا: لجنة ضبط المخالفات الضريبية

بناء على مقتضيات الفقرة الخامسة من المادة 231 من م.ع.ض يجب أن تعرض الشكاية الرامية إلى تطبيق الجزاءات المنصوص عليها في المادة 192 من م.ع.ض من طرف وزير المالية أو الشخص المفوض من لدنه لهذا الغرض على لجنة المخالفات الضريبية على سبيل الاستشارة، وذلك قبل إحالتها على وكيل الملك التابع له مكان ارتكاب المخالفة من أجل المتابعة.

وتتكون لجنة المخالفات الضريبية من قاضي بصفته رئيسا وممثلين اثنين لإدارة الضرائب وممثلين اثنين للخاضعين للضريبة يختاران من القوائم التي تقدمها المنظمات المهنية الأكثر تمثيلا، ويعين أعضاء هذه اللجنة بقرار للوزير الأول.

وبعد استشارة لجنة المخالفات الضريبية يمكن لوزير المالية أو الشخص المفوض إليه أن يعتمد إلى تحريك المتابعة وذلك بإحالة الشكاية إلى وكيل الملك الذي يتعين عليه إحالة المحضر والشكاية على قاضي التحقيق بالمحكمة الابتدائية التابع لها مكان ارتكاب الجريمة، بحيث لا يملك سلطة حفظها كما هو الشأن بالنسبة لباقي الشكايات، ومعنى ذلك أن الشكاية المتعلقة بجريمة الغش الضريبي تتضمن كافة عناصر إثبات المخالفات الضريبية من طرف مفتشي إدارة الضرائب حين إجرائهم للمراقبة الجبائية وبالتالي لم يبق للنيابة العامة مجال للملائمة المتابعة.

ولعل أهم ما يمكن ملاحظته هو:

- أن لجنة المخالفات الضريبية تضطلع بدور استشاري فقط وليس تقريرية؛
- اقتصار ضبط المخالفات الضريبية على مرحلة المراقبة الجبائية فقط، وبالتالي عدم إخضاع المخالفات الضريبية خارج مسطرة المراقبة الجبائية للجزاءات الجنائية الجبائية؛

- تعقيد وكثرة الإجراءات والمساطر الإدارية الأولية لتحريك المتابعة.

مما يجعل الإدارة الجبائية تفضل تطبيق الجزاءات المالية الإدارية على المخالفات الضريبية، وذلك بصفة منفردة دون اللجوء إلى القضاء، بدل تطبيق الجزاءات الجنائية الجبائية في إطار المتابعة بجريمة الغش الضريبي نظرا للصعوبات الكثيرة التي تعترى هذه الآلية القانونية على مستوى الواقع العملي.

والجدير بالذكر أن المشرع الجبائي أقر في شأن الإدانة بجريمة الغش الضريبي عقوبات مالية وبدنية، تطبق بصفة شخصية على مرتكبيها سواء كانوا أشخاص ذاتية أو اعتبارية، وطبقا لمقتضيات الفقرة الثانية من المادة 231 من م.ع.ض، فإن العقوبات السالبة للحرية لا يمكن أن تطبق إلا على الشخص الطبيعي الذي ارتكب المخالفة أو على كل مسؤول ثبت أن المخالفة ارتكبت بتعليمات منه، إعمالا لمبدأ استحالة تطبيق العقوبات البدنية على الأشخاص الاعتبارية.

ويثار عن هذا المقتضى القانوني جملة من الإشكالات العملية على مستوى إدانة المسير بالمسؤولية الجنائية الضريبية المؤسسة بموجب المادة 231 من م.ع.ض أو إدانته بالمسؤولية الضريبة المؤسسة بموجب مقتضيات المادة 98 من م.ت.د.ع، على اعتبار أن كلتا المادتين يترتب عنهما قيام المسؤولية الشخصية والمالية للمسير عن أداء الدين الضريبي للشركة؟

الأمر الذي يدفعنا إلى دراسة مسؤولية مسير الشركة في إطار المتابعة بجريمة الغش الضريبي، رفعا لأي لبس أو غموض بينها وبين متابعة المسير بدعوى المسؤولية الشخصية والتضامنية عن أداء الديون الضريبية للشركة.

البند الثاني: متابعة مسير الشركة بجريمة الغش الضريبي

تتمحور المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي في جريمة الغش الضريبي طبقا لمقتضيات القانون الجبائي، حول ارتكاب مسير الشركة أو المقاول لإحدى الوسائل أو الطرق التدليسية أو الاحتيالية المحددة بموجب مقتضيات المادة 192 من م.ع.ض قصد التملص من الأداء الكلي أو الجزئي للدين الضريبي، سواء كان مسيرا قانونيا أو فعليا للشركة.

وفي هذه الحالة هل يمكن متابعة الشخص الاعتباري بجريمة الغش الضريبي وبالتالي خضوعه لنفس الجزاءات الجنائية الجبائية المقررة في حق الشخص الطبيعي لا سيما الجزاءات السالبة للحرية؟

وللإجابة عن هذا الإشكال لا يسعنا سوى الرجوع إلى مقتضيات الفقرة الثانية من المادة 231 من م.ع.ض والتي ورد فيها ما يلي: "...مهما يكون النظام القانوني للخاضع للضريبة، فإن عقوبة الحبس المقررة في المادة المشار إليها في الفقرة أعلاه، لا يمكن أن تطبق إلا على الشخص الطبيعي الذي ارتكب المخالفة أو على كل مسؤول ثبت أن المخالفة ارتكبت بتعليمات منه وبموافقته...."

وهكذا يتم إقرار مسؤولية الأشخاص الاعتبارية عن الأفعال المرتكبة باسمها وفي إطار مزاولتها لنشاطها، وذلك بحملها العقوبات المالية، أما العقوبات البدنية فيتم تحميلها لمسيرها إذ تثبت مسؤوليته عن المخالفات الضريبية المرتكبة.

أولاً: العقوبات المالية

حددت المدونة العامة للضرائب جملة من الجزاءات الجبائية بعضها متعلق بالوعاء والبعض الآخر متعلق بالتحصيل، والتي تنقسم إلى عقوبات مالية وعقوبات بدنية، بحيث تطبق العقوبات المالية فقط على الخاضع للضريبة أو المدين بالضريبة الذي ثبت في حقه ارتكاب مخالفات ضريبية تكون أقل خطورة على الخزينة العامة، بالمقارنة مع الجرائم الأكثر خطورة والموجبة بالإضافة إلى العقوبات المالية تطبيق عقوبات سالبة للحرية.

ولا يتم إدانة مسير الشركة بجريمة الغش الضريبي إلا بعد إثبات توافر العناصر الأساسية لإثارة مسؤوليته نتيجة ارتكابه لبعض المخالفات الضريبية المتعلقة بالضرائب المفروضة على الشركة التي يسيرها، والمحددة بموجب القانون الجبائي.

بحيث يجب على القاضي الجزري إثبات أن المسير قد ساهم بشكل مباشر على اعتبار أنه ملزم بأن يكون على إطلاع دائم بما يفرض عليه القانون الجبائي من التزامات كمسك محاسبة منتظمة...، وبهذا تثبت الجريمة في حقه بتوافر العنصر المادي للجريمة والمتمثل في الأعمال التدليسية بالفعل الواجبة للإثبات.

والجدير بالذكر أن المخالفات المتعلقة بالوعاء الضريبي، لا تجد الإدارة الجبائية أية صعوبة في إثبات الوجود المادي لها، باعتبار أنها محددة بشكل واضح في المدونة العامة للضرائب⁶⁴⁵، إضافة إلى سهولة ضبط المخالفة من خلال ما تتوفر عليه الإدارة الجبائية في الملف الجبائي للخاضع للضريبة.

ونظرا لتعدد صور وأشكال هذه المخالفات، فإننا سنقتصر على بعض الحالات التي يتمسك بها المحاسب المكلف بالتحصيل لإثارة المسؤولية الشخصية والمالية للمسير عن أداء الديون الضريبية للشركة، برغم من أن هذه المخالفات تتعلق بالتأسيس وليس التحصيل ويجب ضبطها خلال المراقبة الجبائية وليس خارجها، مما يبرز إشكالات التداخل الحاصل على مستوى الدعيين، بحيث كثيرا ما يتم متابعة المسير بمقتضيات الجريمة الضريبية لكن في إطار دعوى المسؤولية الضريبية، على اعتبار أن صور جريمة الغش الضريبي تشكل بعض الأعمال التدليسية الموجبة لقيام مسؤولية المسير الضريبية إعمالا لمقتضيات المادة 98 من م.ت.د.ع، وتتجلى هذه المخالفات في ما يلي:

1. المخالفات المتعلقة بعدم تقديم الإقرار بالضريبة على القيمة المضافة⁶⁴⁶.

فرض المشرع الجبائي على هذه المخالفة غرامة مالية قدرها 500 درهم في الحالتين التاليتين:

645- الجزء الثالث من المدونة العامة للضرائب ص 221.

646- المادة 204 من م.ع.ض.

- إذا تم إيداع الإقرار بعد انصرام الأجل المحدد قانوناً، ولم يكن يتضمن ضريبة واجبة الدفع أو قابلة للاستئزال.

- إذا تم إيداع الإقرار بالمعامل المنصوص عليه في المادة 113 من م.ع.ض، خارج الآجال القانونية.

أما إذا تم تقديم الإقرار خارج الآجال القانونية وكان يتضمن ضريبة قابلة للاستئزال، وجب تخفيض هذه الضريبة بنسبة 15%.

2. الجزاءات المترتبة على مخالفات الأحكام المتعلقة بالإقرار في حالة تغيير المقر الاجتماعي للشركة

يتعرض الخاضع للضريبة لغرامة قدرها 500 درهم في الحالة الذي لا يقوم بإشعار الإدارة الجبائية بتحويل المقر الاجتماعي للشركة كما هو منصوص عليه في المادة 149 من م.ع.ض، وتصدر هذه الغرامة عن طريق جداول التحصيل⁶⁴⁷.

3. الجزاءات المترتبة عن التملص من أداء الضريبة أو المساعدة على ذلك

تطبق غرامة تساوي 100% من مبلغ الضريبة المتملص منها على كل شخص ثبت أنه ساهم في أعمال تهدف إلى التملص من دفع الضريبة، أو ساعد في تحقيق ذلك⁶⁴⁸.

ثانياً: العقوبة السالبة للحرية

نظراً لخطورة بعض الجرائم الضريبية، وما لها من وقع سلبي على الخزينة العامة، أقر لها المشرع الجبائي إضافة إلى العقوبات المالية التي تطبق في حق مرتكبيها، تطبيق عقوبات سالبة للحرية. ولقد تم التنصيص على هذه العقوبات في المادة 192 من م.ع.ض والمادة 85 من م.ت.د.ع المتعلقة بتنظيم جريمة افتعال العسر والتي سنعمل على دراستها في المطلب الثاني من هذا المبحث، في حين سنقتصر في هذه النقطة على دراسة العقوبات البدنية المقررة في حق الخاضع للضريبة إذا ما ثبت ارتكابه لجريمة الغش الضريبي.

تنص الفقرة الثانية من المادة 192 من م.ت.د.ع على أنه: "...في حالة العود قبل مضي خمس (5) سنوات على الحكم بالغرامة المذكور الذي اكتسب قوة الشيء المقضي به، يعاقب مرتكب المخالفة، زيادة على الغرامة المقررة أعلاه بالحبس من شهر واحد إلى (3) أشهر".

إن العقوبات السالبة للحرية لا تطبق في حق المسير مرتكب جريمة الغش الضريبي إلا في حالة العود، بمعنى أنه يجب تماثل المخالفة التي سبق الحكم بالغرامة من أجلها، علاوة إلى أن العود إلى ارتكاب المخالفة يجب أن يكون قبل مضي 5 سنوات، وبالتالي فإن تحقق واقعة العود مرتبطة بتوافر ثلاث شروط وهي:

- صدور حكم سابق بإدانة الجاني بالمخالفة الضريبية.

647- المادة 189 من م.ع.ض.

648- المادة 187 من م.ع.ض.

- ارتكاب المخالفة الضريبية المماثل لتلك التي سبق الحكم من أجلها بالغرامة.
- ارتكاب الجاني للمخالفة الضريبية قبل مضي 5 سنوات على الحكم بالغرامة، اكتسب قوة الشيء المقضي به.

والملاحظ أنه من الصعب تطبيق العقوبة السالبة للحرية في مواجهة المسير، لأنه من الصعب استجماع هذه الشروط الثلاث الواجبة لإدانة المسير بحالة العود، لا سيما أن كشف وإثبات الأعمال التدليسية الموجبة لقيام جريمة الغش الضريبي يتم في إطار المراقبة الجبائية، بينما حالة العود يجب أن تتم داخل أجل 5 سنوات، وغالبا لا يتم اللجوء إلى مسطرة المراقبة الجبائية مرتين داخل هذه الآجال نظرا لضعف الإمكانيات المادية والبشرية للإدارة الجبائية، مما يجعل إمكانية تحقق شروط قيام واقعة العود من المستحيل تحقيقه.

وهكذا تواجه الإدارة الجبائية أثناء متابعة مسير الشركة بجريمة الغش الضريبي بصعوبة إثبات شروط قيام الجريمة⁶⁴⁹، مما يتم على القصور الذي يعتري هذه الآلية القانونية المخولة للإدارة الجبائية لضبط جرائم الغش الضريبي ومكافحتها، واتجاه إرادة المشرع الجبائي إلى التراجع عن التجريم الضريبي لا سيما تطبيق العقوبات البدنية والاقتصار على تطبيق العقوبات المالية لأن الهدف الأساسي للإدارة الجبائية هو تحصيل الموارد المالية، وليس تطبيق العقوبات البدنية.

وعليه تتميز المتابعة الجنائية لجرائم الغش الضريبي بجملة من التعقيدات، الأمر الذي يمكن أن يستشف من خلال كثرة المساطر الإدارية وإجراءات التحقيق المسطرية الإدارية الواجب على الإدارة الجبائية إتباعها قبل تحريك الدعوى العمومية، بحيث لا يمكن إدانة الجاني المرتكب للمخالفة الضريبية إلا بعد استنفاد مسطرة المتابعة المتضمنة لمجموعة من الإجراءات الجوهرية الإدارية والقضائية؟

الفرع الثاني: الآليات القضائية للمتابعة بجريمة الغش الضريبي

يشكل الغش الضريبي مخالفة جنائية تستلزم تدخل القضاء الجزري وتوقيع الجزاء على مرتكبها، وذلك بغض النظر عن العقوبات الجبائية الإدارية التي يمكن أن يتلقاها نفس مرتكب الغش الضريبي بمناسبة مخالفته لقواعد القانون الضريبي⁶⁵⁰.

فبعد إثبات الإدارة الجبائية للمخالفة الضريبية، واستنفاد المرحلة الإدارية الأولية للتحقيق المسطري للإدانة بجريمة الغش الضريبي، تأتي مرحلة المتابعة بتحريك الدعوى العمومية ومباشرتها أمام القضاء للفصل فيها وإصدار الحكم على مرتكبها، على اعتبار أن النص الجبائي لا ينتج أثره ولا يكون له مفعول إذا لم يستتبع بجملة من الإجراءات الجنائية التي تضمن فعاليتها وحسن تطبيقه.

649- مولاي عبد الرحمان أبليلال: الإثبات في المادة الجبائية بين القواعد العامة وخصوصيات المادة، مرجع سابق، ص 241.

650 - JEAN COSSON : « Les Industriels De La Fraude Fiscale », Edition Du Seuil, 1971, P 201.

ولا يخرج النص الجبائي الجنائي عن هذه القاعدة، بحيث لضمان فعالية تجريم الغش الضريبي يقتضي من القاضي الزجري توقيع الجزاء الجبائي الجنائي اتجاه من ثبت في حقه القيام بالجريمة الضريبية، وذلك لتحقيق النتيجة المرجوة من المتابعة وهي زجر جريمة الغش الضريبي وتسليط الجزاء الجنائي الجبائي على مرتكبها، وتعرف هذه المرحلة بالمسطرة القضائية لتطبيق الجزاءات الجنائية الجبائية.

الفقرة الأولى: تحريك الدعوى العمومية الجبائية

تقتضي القاعدة العامة أن النيابة العامة تتمتع بكامل الحرية في تحريك ومباشرة الدعوى العمومية بشأن أية جريمة يصل إلى علمها نبأ وقوعها، لكن هناك جرائم رأى المشرع لاعتبارات معينة تقييد سلطة النيابة العامة في تحريك الدعوى العمومية بشأنها ومن بينها جريمة الغش الضريبي، بحيث لا يتم تحريك الدعوى إلا بإذن من الإدارة الضريبية.

ويخضع تحريك الدعوى العمومية وممارستها بخصوص الجرائم الضريبية للعديد من الأحكام والإجراءات، منها ما يدخل في نطاق الإجراءات العامة المتعلقة بتحريك الدعوى العمومية بشأن الجرائم عموماً، ومنها ما يعتبر أحكاماً خاصة ببعض الجرائم الضريبية بشكل خاص⁶⁵¹.

البند الأول: الخصوصية في تحريك الدعوى العمومية الجبائية

يتميز تحريك الدعوى العمومية في الجرائم الجنائية الجبائية بخصوصيتها عن سائر الدعاوى الجنائية، بحيث أن الدعوى الجبائية تقدم من طرف الإدارة الضريبية ولا تمارسها النيابة العامة إلا كطرف ثانوي في الدعوى، وأثناء المرافعات لا تنتصب الإدارة الضريبية كطرف مدني في الدعوى، وإنما يقتصر دورها على مؤازرة النيابة العامة وليس المطالبة بالتعويض المدني، على اعتبار أنه سبق لها أن تابعة الجاني بجزاءات مالية قبل أن تتابعه في إطار مسؤوليته الجنائية.

ولقد اشترط المشرع الجبائي إلزامية تقديم الشكاية من طرف الإدارة الضريبية، وعدم إثارة وممارسة الدعوى العمومية بمبادرة من النيابة العامة، حفاظاً على توازن المراكز القانونية للطرفين النزاع الجبائي، إذ يعتبر كل تحريك للدعوى العمومية دون إذن مسبق من طرف الإدارة باطلاً، وبالتالي بطلان إجراءات المتابعة بجريمة الغش الضريبي أمام المحكمة الابتدائية التابع لها مكان ارتكاب المخالفة.

ويرجع السبب في إقرار هذه الخصوصية في تحريك الدعوى العمومية للمتابعة بالجريمة الضريبية إلى كون أن الإدارة الضريبية لا تهدف إلى المحافظة على احترام مقتضيات القانون الجبائي وضمان العدالة الجبائية من حيث توزيع العبء الجبائي بين الخاضعين للضريبة، وإنما تحرص بالدرجة الأولى وإلى حد كبير على استخلاص الموارد المالية لفائدة الخزينة العامة من خلال معاينة الجرائم الضريبية وتحريك الدعوى العمومية.

651 - محمد بوزككي: الحماية الجنائية لقواعد القانون الجنائي، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، وحدة قانون الأعمال، كلية الحقوق، الدار البيضاء، عين السبع، السنة الجامعية 2004-2005، ص 180.

أولاً: الإجراءات الخاصة لتحريك الدعوى العمومية الجبائية

يقتضي تحريك الدعوى العمومية إحالة مرتكب الجرم على المحكمة المختصة لمقاضاته من أجل الجرم الذي ارتكبه، وتمارس الدعوى العمومية ضد الفاعل الأصلي للجريمة والمساهمين والمشاركين في ارتكابها، من طرف قضاة النيابة العامة، كما يمكن أن يقيمها الطرف المتضرر طبقاً للشروط المحددة في قانون المسطرة الجنائية⁶⁵².

وعلى هذا الأساس القانوني يعود الاختصاص في تحريك وممارسة الدعوى العمومية إلى النيابة العامة، إلا أنه في الجزاءات الجنائية الجبائية يخضع تحريك الدعوى العمومية لبعض الإجراءات الخاصة، والمتمثلة في رفع الشكاية من طرف الإدارة الجبائية، بعد استشارة لجنة المخالفات الضريبية، إذ يمكن لوزير المالية أو الشخص المفوض إليه أن يعتمد على تحريك المتابعة وذلك بإحالة الشكاية إلى وكيل الملك الذي يتعين عليه إحالة المحضر والشكاية على قاضي التحقيق قصد إجراء تحقيق تفصيلي بشأن المخالفة الضريبية.

بحيث لا يتم إثارة الدعوى العمومية إلا بعد استشارة لجنة المخالفات الضريبية، مما ينم عن رغبة المشرع الجبائي في توفير بعض الضمانات القانونية للخاضع للضريبة، وتقييد سلطة الإدارة في ملائمة المتابعة بالجريمة الضريبية نظراً لخطورة وقعها على نشاط وسمعة الخاضع للضريبة.

إلا أنه برغم من وجود هذه اللجنة، ضماناً لنوع من الحياد أثناء المتابعة بالجريمة الضريبية، فإن تركبتها لا توحى بذلك، فهي ذات طابع إداري محض، وبالتالي فقراراتها لن تنفصل عن قرارات الإدارة الجبائية، كما أن لها دوراً استشارياً وليس تقريرياً.

ويشكل حق الإدارة الجبائية في تحريك الدعوى العمومية استثناء من الأصل نظراً لخصوصية النزاع الجبائي، بحيث لا يمكن تطبيق القواعد العامة للقانون الجنائي على الجريمة الضريبية التي تستوجب إجراءات جنائية خاصة سواء على مستوى المعاينة والتحقيق أو على مستوى ممارسة الدعوى العمومية وتوقيع الجزاء.

إن انفراد الإدارة الجبائية بتحريك الدعوى العمومية ليس مطلقاً، بل ترد عليه جملة من القيود، بحيث لا يتم رفع الشكاية إلا وفق الشروط والإجراءات المسطرية المحددة بموجب المادة 231 من م.ع.ض باعتبارها إجراءً أولياً إلزامياً، وإلا تكون الإجراءات اللاحقة للمتابعة بجريمة الغش الضريبي باطلة، إذ لا يمكن متابعة الخاضع للضريبة بجريمة الغش الضريبي إلا بعد إيداع الشكاية بإدانتها بارتكاب الجريمة من طرف الإدارة الضريبية والقضاء الزجري بخلاف ذلك يؤدي إلى بطلان إجراءات المتابعة.

ثانياً: شروط تحريك الدعوى العمومية الجبائية

الأصل في العقوبات الجنائية أن للنسبة العامة الحرية المطلقة في تحريك وممارسة الدعوى العمومية، ولا يرد على هذا الحق أي قيد أو شرط إلا بنص خاص، ونظراً لاعتبارات خاصة جعل المشرع تحريك الدعوى

652 - المادة 3 من قانون المسطرة الجنائية.

العمومية معلق على شرط تقديم شكاية أو طلب أو إذن. وتعتبر الجرائم الضريبية من أبرز الجرائم التي اشترط المشرع لتحريك الدعوى العمومية بشأنها صدور طلب أو إذن من طرف الإدارة الضريبية⁶⁵³.

ويرجع السبب في ذلك لخصوصية العلاقة بين طرفي النزاع الجبائي، التي يجب أن تقوم على الحوار والتفاهم وليس الكره والعقاب، إلى جانب السلطة التقديرية التي تتمتع بها الإدارة الجبائية في تكييف الوقائع حسب ظروف وملابسات كل مخالفة ضريبية على حدة، وبالتالي تقرير رفع الشكاية من عدمه، إضافة إلى الصلاحيات الواسعة التي تتمتع بها في إجراء الصلح الجبائي أو إعفاء الخاضع للضريبة والاقتصار على الجزاءات الجبائية الإدارية دون الجزاءات الجنائية.

ولعل الغاية من وراء ذلك هي توفير نوع من الحماية للخاضع للضريبة من جهة، ومن جهة ثانية يبقى الهدف الأساسي للإدارة الجبائية هو تحصيل الموارد المالية لصالح الخزينة العامة وليس تطبيق الجزاء الجنائي، لذا تبقى للإدارة كافة الصلاحيات في إثارة الدعوى العمومية من عدمه، لأنها هي الأكثر دراية بأنجع الوسائل بالنسبة لها لتحصيل مستحققاتها الضريبية هل في رفع الشكاية وتحريك الدعوى العمومية أم لا.

كما أجاز القانون الجنائي للمشتكي أن يتنازل عن شكايته إذا كانت الشكاية شرطا ضروريا للمتابعة، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك⁶⁵⁴، وبما أن تحريك الدعوى العمومية يتطلب وجود إذن مسبق من طرف الإدارة الضريبية كشرط إلزامي لممارسة الدعوى، فإنه يجوز للإدارة التنازل عن شكايته الرامية إلى إدانة الخاضع للضريبة بجريمة الغش الضريبي، مما يترتب عنه سقوط الدعوى العمومية، باعتباره سبب من أسباب انقضاءها.

البند الثاني: انقضاء الدعوى العمومية الجبائية

في ظل غياب أية مقتضيات قانونية جبائية تنص عن أسباب انقضاء الدعوى العمومية، لا يسعنا سوى الرجوع إلى القواعد المسطرة الجنائية والتي تقضي بأن الدعوى العمومية تنقضي بإحدى الأسباب الآتية:

إذ تسقط الدعوى العمومية بموت الشخص المتابع، وبالتقادم وبالعفو الشامل وبندسخ المقتضيات الجنائية التي تجرم الفعل، وبصدور مقرر اكتسب قوة الشيء المقضي به، كما تسقط بالصلح ما لم ينص القانون صراحة على ذلك. وما يهمنا في هذه الدراسة هو التقادم والصلح الجبائي كإحدى أسباب انقضاء الدعوى العمومية.

أولا: تقادم الدعوى العمومية الجبائية

تختلف مدة تقادم الدعوى العمومية بحسب نوع الجريمة المرتكبة، إذ تتقادم طبقا لمقتضيات المادة 5 من قانون المسطرة الجنائية حسب المدد التالية:

653 - محمد مرزا وآخرون: المنازعات الجبائية بالمغرب بين النظرية والتطبيق، مطبعة الأمنية، الرباط، الطبعة الثانية، 1998، ص 212.

654 - المادة 4 من قانون المسطرة الجنائية.

- خمس عشرة سنة ميلادية كاملة تبتدئ من يوم ارتكاب الجناية؛
- أربع سنوات ميلادية كاملة تبتدئ من يوم ارتكاب الجنحة؛
- سنة ميلادية كاملة تبتدئ من يوم ارتكاب المخالفة؛

ويترب عن الدعوى الجنائية الجبائية جزاءات إدارية، والموقعة مباشرة من طرف الإدارة الجبائية، وجزاءات جبائية جنائية، تحتاج إلى تدخل القاضي الجزري، مما يجعلها تتميز بوجود تقادمان، تقادم يتعلق بالدعوى العمومية والآخر مرتبطة بالدعوى الجبائية.

وتدخل جريمة الغش الضريبي في عداد الجنج، وذلك من خلال دراسة العقوبات المترتبة على مرتكبي جرائم الغش المتعلقة بالضرائب الأساسية الثلاث⁶⁵⁵، بالرغم من أن المشرع قد استعمل عبارة "المخالفة"، فإن ذلك لا يعني أنها مصنفة في فئة المخالفات بل تدخل في إطار الجنج مما يدل على أن استعمال عبارة المخالفة لوصف هذه الجريمة، يفيد معنى الفعل المخالف للقانون وليس معنى المخالفة كإحدى أصناف الجرائم⁶⁵⁶.

وعلى هذا الأساس تتقادم الدعوى العمومية الجبائية إعمالا لمقتضيات المادة الخامسة من قانون المسطرة الجنائية، بمرور أربع (4) سنوات ابتداء من يوم ارتكاب جنحة الغش الضريبي، بينما تتقادم الدعوى الجبائية بمرور أربع (4) سنوات ابتداء من ارتكاب أو اكتشاف الجنحة، إعمالا لمقتضيات المادة 232 من م.ع.ض.

وبذلك فإن الجريمة الجبائية تتميز بوحدة الدعويين من حيث التحريك، بحيث تملك صلاحية تحريكهما في نفس الوقت الإدارة الضريبية فقط، كما أنه لا يوجد أي اختلاف بينهما من حيث مبدأ سريان التقادم وأسباب انقطاعه وأمه، إذ يبدأ سريان التقادم من يوم ارتكاب الفعل المجرم أو من يوم اكتشافه.

ويعتبر تقادم الدعوى العمومية من النظام العام يقضي به القاضي من تلقاء نفسه دون انتظار طلبه، ويمكن إثارته أثناء أي مرحلة من مراحل الدعوى، ويترب عنه انقضاء الدعوى العمومية دون أن يؤثر ذلك على انقضاء الدعوى المدنية الناتجة عن الجرم متى أثبت المدعي المدني علاقة السببية بين الفعل والضرر.

ثانيا: الصلح الجبائي

تكمن غاية المشرع الجبائي في إطار المتابعة بجريمة الغش الضريبي في تخويل وزير المالية أو الشخص المفوض إليه إمكانية تحريك المتابعة أو حفظ محضر إثبات المخالفة، في الرغبة في إقرار مبدأ العدالة التصالحية، والتي تتجسد في إمكانية الإدارة الضريبية من تسوية النزاع الجبائي مع الخاضع للضريبة عن طريق الصلح، وبالتالي الحفاظ على العلاقة الجيدة بين الإدارة الضريبية والخاضع للضريبة بدل إحالته على المحاكمة الجنائية⁶⁵⁷.

655 - الضريبة على الشركات: الضريبة على الدخل: الضريبة على القيمة المضافة.

656 - محمد بوزكني: مرجع سابق، ص 118.

657 - في ظل غياب نص قانوني واضح وصريح يتيح إمكانية اللجوء إلى الصلح في الميدان الضريبي، ما عدا ما تم التنصيص عليه في المواد من 273 إلى 277 من مدونة الجمارك والضرائب المباشرة والتي تتيح للإدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة إمكانية اللجوء إلى الصلح مع الأشخاص المتابعين من أجل أفعال

والصلح في الميدان الجبائي يرتكز بالأساس على رغبة الإدارة في الحصول على تعويضات مادية نتيجة ما لحقها من أضرار جراء المخالفة الضريبية المرتكبة، بدل الحصول على حكم بالسجن لا تجني من ورائه أي شيء أو حكم بالغرامة يستعصي تنفيذه في غالب الأحيان⁶⁵⁸.

وكما سبق دراسة ذلك في إطار دعوى المسؤولية الضريبية، فالصلح الجبائي له آثار هام بالنسبة لطرفي النزاع الجبائي، فإنه من جهة يخول للإدارة استخلاص مستحققاتها الضريبية بطريقة ودية ومضمونة بدل طول المسطرة وتعقيداتها وعدم جدواها في نهاية المطاف إلى تحصيل الدين الضريبي، ومن جهة ثانية يمكن الخاضع للضريبة أو المدين من تسوية وضعيته الجبائية بدل مواصلة المتابعة التي قد يترتب عنها في نهاية المطاف صدور حكم ضده بالسجن.

وعليه يترتب على وقوع الصلح الجبائي بين الإدارة الضريبية والخاضع للضريبة انقضاء الدعوى الجبائية الجنائية ووقف تنفيذ العقوبة بالنسبة لمرتكب المخالفة الضريبية.

وتتقاطع دعوى المسؤولية الضريبية وجريمة الغش الضريبي في كون إن كلتا المتابعتين يترتب عنهما اللجوء إلى الصلح الجبائي باعتباره الوسيلة القانونية غير القضائية الأكثر فعالية بالنسبة للطرفين بحيث يؤدي إما إلى تخلي الإدارة الضريبية على المتابعة أصلاً، وإما الاتفاق مع الخاضع للضريبة بعد صدور حكم ابتدائي بالإدانة على إيقاف المتابعة وانقضاء الدعوى مقابل دفع مبلغ من المال يشكل المبالغ المصالح بشأنها بعد اتفاق الطرفين.

والجدير بالذكر أن الدعوى العمومية تتمتع بعدة خصوصيات، ولعل أهمها عدم قابلية التنازل عنها بعد رفعها، إلا أن إجراء الصلح يعتبر استثناء عن هذه القاعدة العامة، على اعتبار أن الدعوى العمومية ملك للجميع وهي تعبير عن سلطة الدولة في العقاب، وتهدف من ورائها إلى تحقيق الصالح العام وهو المقصود بالعمومية، أما عدم قابليتها للتنازل فيعني أنه قبل رفع الدعوى العمومية فإن النيابة العامة وحدها حق التصرف فيها، ومتى وصلت الدعوى للمحكمة فيصبح القاضي وحده المختص في إصدار القرار الذي يحمي مصلحة المجتمع مما يمنع النيابة العامة من إمكانية التنازل عنها أو وقفها.

إلا أن الطبيعة الخاصة للجرائم الضريبية، فرضت بعض المرونة التي تتماشى مع ممارسة الدعوى العمومية، إذ أن الهدف من هذه الأخيرة لا يتمثل في تسليط العقاب على الجاني، وإنما جبر الضرر الذي لحق الخزينة العامة بتدارك النتيجة الإجرامية عن طريق تحصيل المبالغ المستحقة والمتملص من دفعها من قبل الجاني، وهذا خلافا لجرائم القانون العام التي يصعب فيها تدارك النتيجة الإجرامية.

مخالفة للقوانين والأنظمة الجمركية سواء قبل أو بعد صدور حكم قضائي نهائي في الموضوع. فإن الواقع العملي قد أثبت اعتماد هذه الآلية الودية لتسوية النزاع الجبائي باعتبارها من أنجح وأنجع الوسائل البديلة لفض النزاع الجبائي بين الإدارة والمدين بالضريبة، وفي هذا الشأن أصدرت المديرية العامة للضرائب مذكرة مصلحية تحت عدد 16/2340 بتاريخ 05 أبريل 2017 تحت فيها مفتشها على اللجوء إلى مسطرة التسوية الودية خلال المرحلة القضائية باعتبارها آلية بديلة لحسم النزاع تهدف إلى التوصل إلى حل توافقي بين الإدارة والملمزم بخصوص المستحقات الضريبية موضوع منازعة قضائية لم يصدر فيها حكم أو قرار نهائي غير قابل لأي وجه من أوجه الطعن.

658- كمال العياري: النزاعات الجبائية نزاعات الأساس ونزاعات التحصيل والنزاعات الجبائية الجزائية، أوريس للطباعة، تونس، 2006، ص 579.

وعليه يعتبر إجراء الصلح الجبائي المخول للإدارة الجبائية ضمانا لحقوقها وفق ما تملكه من سلطة تقديرية في الموازنة بين المتابعة وإجراء الصلح، وهنا يؤثر الصلح الجبائي على الدعوى العمومية الجبائية فيؤدي إلى انقضائها بما يبين مدى تأثير هذا الإجراء القانوني الإداري على الدعوى العمومية⁶⁵⁹.

الفقرة الثانية: المسؤولية الجبائية الجنائية لجريمة الغش الضريبي

المسؤولية هي قدرة الشخص القانونية على تحمل كافة التبعات والآثار التي يقرها القانون على ما يقوم به من أفعال وتصرفات وهي تحمل الشخص المخالف للقانون العقوبة المقررة قانونا كنتيجة لأعماله⁶⁶⁰.

وبناء على الأفعال المخالفة للقانون الجبائي التي يقوم بها الخاضع للضريبة تترتب عليه المسؤولية الجبائية الجنائية، وهي لا تقف عند شخص الخاضع للضريبة وحده وإنما تمتد إلى الممثل القانوني للشخص المعنوي، وكذلك إلى كل من ساعد أو حرض أو اتفق مع الخاضع للضريبة قصد التملص من الأداء الكلي أو الجزئي للواجبات الضريبية.

ولا يتم إقرار المسؤولية الجنائية الجبائية في حق مرتكبها إلا بعد انتهاء مرحلة المتابعة وتحريك الدعوى العمومية أمام القضاء للفصل فيها وإصدار الحكم الذي يقضي بقيام جريمة الغش الضريبي في حقهم.

وتقرر لجريمة الغش الضريبي غرامات جنائية وجبائية، تطبق في حق كل شخص طبيعي ارتكب المخالفة أو كل مسؤول عن الشخص المعنوي ثبت أن المخالفة ارتكبت بتعليمات منه وبموافقته إعمالا لمبدأ شخصية المسؤولية الجنائية وشخصية العقوبة، كما يتعرض لنفس العقوبة كل شخص ثبت أنه ساهم في ارتكاب الأفعال المذكورة أو ساعد أو أرشد الأطراف في تنفيذها.

البند الأول: الأشخاص الخاضعون للعقوبات الجنائية

يميز القانون الجنائي العام بين الفاعل الأصلي والشريك، فالفاعل الأصلي هو كل من ارتكب شخصا أفعالا يجرمها القانون، بينما الشريك هو الذي لا يرتكب الأفعال المادية أو المعنوية كما حددها القانون وإنما ساهم في اقترافها وفق بعض الشروط.

وتترتب المسؤولية الجنائية الجبائية على الخاضع للضريبة المرتكب لأفعال مخالفة للقانون، بصفته فاعلا أصليا، سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا، وتمتد هذه المسؤولية إلى الشريك أو المساهم.

659- عزيز أمزيان: المنازعات الجبائية في التشريع الجبائية الجزائري، الطبعة الثانية، دار الهدى، 2008، ص 226.

660 - أنور محمد صديقي المساعدة: المسؤولية الجزائية في الجرائم الاقتصادية، دار الثقافة، عمان، 2007، ص 40.

أولاً: مسؤولية الفاعل الأصلي

تتميز الجريمة الضريبية عن سائر الجرائم، في وجود علاقات جبائية بين الخاضع للضريبة الطرف السلبي في العلاقة والإدارة الضريبية الطرف المتضرر من المخالفات الضريبية المرتكبة، فالمسؤولية الجبائية الجنائية لا يتوجه بها القانون الضريبي إلا من كان طرفاً سلبياً في العلاقة الجبائية⁶⁶¹.

وهكذا لا يعتبر فاعلاً أصلياً في الجريمة الضريبية إلا من كان طرفاً سلبياً في العلاقة الجبائية، فمثلاً لا يعتبر فاعلاً أصلياً في جريمة عدم تقديم أو الإدلاء بالتصريحات أو الإقرارات الضريبية إلا من كان ملزماً بتقديمها، ولا يعتبر فاعلاً أصلياً كذلك في جريمة عدم أداء الضريبة داخل الآجال القانونية إلا من كان ملزماً بأدائها.

ولما كان السلوك الإجرامي في الجريمة الضريبية يتمثل في مخالفة إحدى الالتزامات الضريبية، فإن الفاعل الأصلي في هذه الجريمة يكون هو بذاته من يقع عليه عبء مباشرة هذا الالتزام، أي الطرف السلبي - الخاضع للضريبة - في العلاقة الجبائية التي ينشئها القانون الجبائي⁶⁶².

وعليه يعتبر الخاضع للضريبة هو الملزم قانوناً بالضريبة المفروضة عليه، لأن قيام الجرائم الضريبية يستلزم في صفة الجاني أن يكون خاضعاً بصفة قانونية للضريبة، لأن الفاعل الأصلي في جريمة الغش الضريبي هو أول من يخضع للمسائلة الجنائية سواء كان شخصاً طبيعياً أو اعتبارياً، إلا أن عقوبة الحبس لا يمكن أن تطبق إلا على الشخص الطبيعي الذي ارتكب المخالفة باسم الشخص المعنوي ولحسابه كما لو ارتكبها باسمه ولحسابه الخاص، إعمالاً لمقتضيات الفقرة الثانية من المادة 231 من م.ع.ض.

كما يمكن أن يتعدد الفاعلون الأصليون في الجريمة الضريبية، وذلك عند تعدد أطراف العلاقة الضريبية كما هو الحال في التضامن بالوفاء لأداء الضريبة، أو حالة الورثة أو الموصى أو الموهوب لهم الذين يجب عليهم تقديم تصريحاً لإدارة الضرائب بذلك، وبالتالي تعدد الملزمين بأداء الضريبة، أي في حالة مخالفتهم للالتزام الضريبي نكون بصدد عدد من الفاعلين الأصليين في الجريمة، بحيث يكون كل واحد منهم مكلف بالالتزام الضريبي ذاته محل الجريمة الضريبية.

ثانياً: مسؤولية الشريك

الأصل في الجرائم الضريبية أنها تقع ممن له صفة خاضع للضريبة، لكن في بعض الأحيان تقع الجريمة الضريبية من طرف أشخاص لا يملكون هذه الصفة وإنما بصفتهم مشاركين للفاعل الأصلي للجريمة. ويعتبر الشريك في الجرائم الضريبية مسؤولاً جنائياً عن ارتكاب الفعل المجرم قانوناً من تجريم الفعل الذي ساهم فيه،

661- الطرف السلبي في العلاقة الضريبية هو الطرف الذي يفرض عليه القانون الضريبي التزاماً بعمل أو امتناع عن عمل اتجاه الدولة ممثلة في الإدارة الضريبية (الطرف الإيجابي) وعلى ذلك فإن فكرة الطرف السلبي للعلاقة الضريبية لا تقف عند حد المدين بالضريبة أو من يوجب القانون عليه أداء الضريبة (كما في الحجز عند المنبع)، وإنما تتسع لكل شخص يلزمه القانون الضريبي بالقيام أو الامتناع عن أداء الضريبة وغير ذلك من الأعمال، وتحديد من هو الطرف السلبي في العلاقة الضريبية أمر يتكفل به القانون وحده، فلا تستطيع الإدارة الضريبية بقرار منها ولا الأشخاص باتفاقهم أن ينقلبوا عبء الالتزام على شخص آخر لكي يعتبر طرفاً سلبياً في هذه العلاقة.

للمزيد: راجع أحمد فتحي سرور: ص 132.

662 - أحمد فتحي سرور: الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1990، ص 130-141.

لا من إجرام الخاضع للضريبة، فالشريك يستمد إجرامه من تجريم الفعل لا من إجرام فاعله، ومن ثم يتعين لوقوع الاشتراك وقوع الجريمة الضريبية، ويستوي في ذلك أن تقع الجريمة تامة أو يقتصر الحال على مرحلة الشروع⁶⁶³.

وبناء على مقتضيات البند الأول من المادة 129 من القانون الجنائي يعتبر مشاركا في الجناية أو الجنحة من لم يساهم مباشرة في تنفيذها ولكنه أمر بارتكاب الفعل أو حرض على ارتكابه، وذلك بهبة أو وعد أو تهديد أو إساءة استغلال سلطة أو ولاية أو تحايل أو تدليس إجرامي.

أما المساهم في الجريمة فهو كل من ارتكب شخصا عملا من أعمال التنفيذ المادي لها⁶⁶⁴. وذلك خلافا للمشارك في الجريمة، بحيث في المساهمة يقوم كل واحد من الجناة بتنفيذ بعض الوقائع المادية المكونة للجريمة فيعتبر فاعلا أصليا لأنه قام بعمل من أعمال التنفيذ المادي للجريمة، فالمساهم في الجريمة يقوم بأعمال رئيسية لإخراج المشاريع الإجرامية إلى حيز الوجود، لذلك فهو يعتبر فاعلا أصليا وليس مشاركا، ويستعر صفته الإجرامية من وقائع الجريمة.

وبالتالي لا نكون أمام جريمة الاشتراك في تحقق الجرائم الضريبية إلا بتوافر العناصر التالية:

- يجب ارتكاب الفعل المعاقب عليه؛
- أن يقع الاشتراك بإحدى الطرق المبينة في القانون كالمساعدة أو المساهمة أو التحريض أو الإرشاد في التنفيذ؛
- أن يقع الاشتراك قبل أو أثناء وقوع الجريمة؛
- يجب توافر القصد الجنائي لدى الشريك، أي أن يكون على علم بالجريمة التي ترتكب وقاصدا بعلمه المشاركة أو المساعدة أو التحريض أو الإرشاد في تنفيذ الجريمة.

وعليه لا نتحدث عن الشريك في جريمة الغش الضريبي إلا عند القيام بالمساعدة أو المساهمة أو الإرشاد في التنفيذ أو التحريض للفاعل الأصلي بشتى الطرق، وأن يكون ذلك سابق أو أثناء وقوع الجريمة، إذ لا نستطيع الحديث عن الاشتراك بعد وقوع الجريمة، ودون توافر القصد الجنائي لدى الشريك في المشاركة أو المساهمة في ارتكاب الجريمة.

والمرجع الجبائي سوا بين المساهم باعتباره الفاعل الأصلي وبين المساعد والمرشد في تنفيذ الجريمة، بحيث يسأل جنائيا كل شخص ثبت مشاركته أو مساهمته في وقوع جريمة الغش الضريبي، حتى ولو انتفت مسؤولية الفاعل الأصلي، وتطبق في حقه نفس العقوبة المقررة في المادة 192 من م.ع.ض.

663 - أحمد فتحي سرور: مرجع سابق، ص 145.

664 - تنص المادة 182 من القانون الجنائي على أنه: "يعتبر مساهما في الجريمة كل من ارتكب شخصا عملا من أعمال التنفيذ المادي لها".

البند الثاني: طبيعة العقوبات الجنائية الجبائية

تتخذ العقوبات المقررة في حق الجاني المتابع بجريمة الغش الضريبي جزاءات ذات طبيعة إدارية توقع من طرف الإدارة الضريبية نفسها، وجزاءات جنائية تصدر من طرف القاضي الزجري.

أولاً: العقوبات الجبائية

تتنوع العقوبات الجبائية المتعلقة بجريمة الغش الضريبي إلى نوعين، فهي قد تكون عبارة عن غرامة مالية ذات طابع إداري تتمثل أساساً في الغرامة المنصوص عليها في الفقرة الأولى من المادة 192 من م.ع.ض، وقد تكون مجرد زيادات تدفع علاوة على الضريبة المفروضة على الجاني طبقاً لمقتضيات المادة 187 من م.ع.ض.

- غرامة جبائية ثابتة: والمحددة بموجب مقتضيات الفقرة الأولى من المادة 192 من م.ع.ض، بحيث يتعرض لغرامة من خمسة آلاف (5000) إلى خمسين ألف (50.000) كل شخص ثبت في حقه ارتكاب جريمة الغش الضريبي سواء كان فاعلاً أصلياً أو مساهماً أو مشاركاً.

- غرامة مالية نسبية: والمحددة بموجب مقتضيات المادة 187 من م.ع.ض، بحيث يتعرض لغرامة تساوي 100% من مبلغ الضريبة المتملص منها على كل شخص ثبت أنه ساهم في أعمال تهدف إلى التملص من دفع الضريبة، أو ساعد الخاضع للضريبة أو أشار عليه بخصوص تنفيذ الأعمال التي تهدف إلى الإفلات من الأداء الكلي أو الجزئي للدين الضريبي.

وتطبق الإدارة الضريبية هذه الجزاءات الجبائية بصفة منفردة دون الحاجة إلى تدخل القضاء، على خلاف العقوبات الجنائية التي لا يمكن تطبيقها في حق الجاني إلى بعد صدور حكم نهائي من طرف القاضي الزجر يقضي بالمسؤولية الجنائية الجبائية لمرتكبي جريمة الغش الضريبي.

لكن السؤال الذي يثار في هذا الصدد ما هي حدود السلطة التقديرية للإدارة الضريبية في تطبيق الجزاء الأصح والأنجع للخرينة العامة، والذي يتجلى في تطبيق الغرامة الجبائية النسبية لأنه غالباً ما تكون المبالغ المتملص من أدائها تفوق بكثير الغرامة الثابتة والتي تتراوح ما بين 5000 و 50.000 درهم؟ وما هي الطبيعة القانونية لهذه الجزاءات الجبائية هل هي عبارة عن تعويضات مدنية أم عقوبات جنائية؟

في ظل غياب مسطرة جنائية جبائية تنظم إجراءات المتابعة الجنائية الجبائية، وأمام قصور المادة 231 من م.ع.ض والتي تنظم في نفس الوقت المسطرة الإدارية والقضائية للمتابعة بجريمة الغش الضريبي، لا يسعنا سوى القول بما أن الإدارة الضريبية لا تنتصب في الدعوى الجنائية الجبائية كطرف مدني، بحيث يقتصر دورها على مؤازرة النيابة العامة وليس المطالبة بالتعويض المدني، ومنه فإن هذه الغرامات عبارة عن عقوبات جبائية تتابع بها الإدارة الضريبية الجاني قبل أن تتابعه بالمسؤولية الجنائية، بحيث تتمتع بسلطة واسعة في تطبيق الجزاء الذي تراه الأكثر فائدة بالنسبة للخرينة العامة.

ثانيا: العقوبات الجنائية

تتمثل العقوبات الجنائية في تطبيق الجزاء المالي والبدني على كل شخص تثبت في حقه ارتكاب الجريمة أو إحدى هاذين العقوبتين وذلك حسب الحالة، ونظرا لخطورة أو جسامة الجرم المرتكب.

وبالرجوع إلى الفقرة الثانية من المادة 192 من م.ع.ض والتي حددت العقوبات السالبة للحرية من شهر واحد إلى ثلاث (3) أشهر، والتي لا تطبق إلا في حالة العود إلى ارتكاب المخالفة الضريبية قبل مضي خمس سنوات على الحكم بالغرامة اكتسب قوة الشيء المقضي به.

إذ يمكن القول بأن المشرع المغربي أخذ بالنظام المخفف في الجزاء الجنائي لجريمة الغش الضريبي، إلى درجة أنه لم يعطيه أية أهمية تذكر سواء من حيث المدة أو من حيث صعوبة توافر شروط حالة العود.

بحيث اشترط المشرع لاعتبار الشخص في حالة العود، تماثل المخالفة التي سبق الحكم بالغرامة من أجلها، إضافة إلى ارتكابها قبل مضي خمس سنوات على الحكم بالغرامة المالية وهذا يخالف حتى مبدأ أن العود إلى الجريمة هو ظرف تشديد العقوبة وليس شرطا لتطبيقها⁶⁶⁵.

وهذا الشرط من المستحيل تحقيقه لسببين رئيسيين وهما:

- 1- أن الخاضع للضريبة نادرا ما يخضع لمسطرة المراقبة الجبائية مرتين داخل المدة التي حددها المشرع، نظرا لقلّة المفتشين المتخصصين في المراقبة الجبائية.
- 2- إن المشرع اشترط أن يتم ارتكاب نفس المخالفة من طرف نفس الخاضع للضريبة، بحيث لو ارتكب مخالفتين مختلفتين لما كان في الإمكان إدانته⁶⁶⁶.

وتأسيسا على ما سبق دراسته يمكن القول بأن النص الجبائي المؤسس لجريمة الغش الضريبي ظل جامدا، ولم تتم أجرأته على المستوى العملي لا من طرف الإدارة الضريبية، نظرا للتعقيدات المسطرية خلال المرحلة الإدارية لتحريك الدعوى، ولا من طرف القاضي الزجري على اعتبار أن المسطرة القضائية للإدانة بجريمة الغش الضريبي لا يمكن أن تكشف عن أي واقعة كما لا توفر أي إثبات، بحكم أن القاضي الزجري سيكتفي بالاستماع إلى المتهم بتلك الجريمة، بالنظر إلى أن ملف القضية جاهز للبت فيه فهو يتضمن عناصر تقنية أثبتتها مأمورا إدارة الضرائب خلال مباشرة المراقبة الجبائية، فضلا على أن وزير المالية أو الشخص المفوض من لدنه لهذا الغرض لا يحيل الشكاية إلا بعد ثبوت الفعل في حق المعني بالأمر وإبداء اللجنة رأيها في الموضوع.

وعلى هذا الأساس يتسم النص الجبائي المؤسس لجريمة الغش الضريبي بالمحدودية سواء من حيث مقتضياته القانونية التي نصت على الأعمال التدليسية بالفعل دون الأعمال التدليسية بالامتناع، أو من حيث

665- مولاي عبد الرحمان أبليل: الإثبات في المادة الجبائية، مرجع سابق، ص 241-242.

666- على غرار ما تضمنته الفقرة الثانية من المادة 86 من م.ت.د.ع والتي ورد فيها ما يلي: "يعتبر في حالة العود، مرتكب المخالفة الذي أدين بصفة نهائية خلال الخمس سنوات السابقة من أجل مخالفة مماثلة".

ضعف العقوبات المالية المقررة في حق الفاعل الأصلي أو الشريك، في حين يتسم النص الجبائي المؤسس للمسؤولية الضريبية الخاصة للمسير بشموليته لجميع الأعمال التدليسية التي يمكن ارتكابها من أجل الإفلات من الأداء الجزئي أو الكلي للدين الضريبي، وكذلك من حيث فعاليتها في تحصيل مبالغ مالية مهمة لفائدة الخزينة العامة.

وما يمكن ملاحظته، أن هناك تكامل بين النصين بالنسبة للإدارة الجبائية، بحيث أن كليهما يؤسس إلى المسؤولية الجبائية نتيجة التحايل أو التدليس في المجال الضريبي، وتطبيق الجزاء على مرتكبي الأعمال التدليسية التي أحالت دون تحصيل الدين الضريبي، وبالتالي فإن الأشخاص اللذين لم يتم اكتشاف وإثبات المخالفات الضريبية اتجاههم ومتابعتهم بالجريمة الضريبية في مرحلة التأسيس بناء على مراقبة جبائية، يشكلون فرصة ثانية للمحاسب المكلف بالتحصيل للكشف عن هذه الجرائم خارج إطار المراقبة الجبائية، أي خلال مرحلة التحصيل ومتابعتهم بالمسؤولية الضريبية، لا سيما إن كانوا من ذوي الصفة الخاصة بالمتابعة أي مسيري الشركات أو المقاولات.

وعموما يلجأ الخاضع للضريبة أو المدين إلى محاولة التخلص من العبء الضريبي باستعمال شتى الطرق الاحتمالية أو التدليسية لتحقيق ذلك، سواء خلال مرحلة تحديد وعاء الضريبة عن طريق الغش الضريبي، أو خلال مرحلة التحصيل عن طريق افتعال العسر أو عرقلة التحصيل لتخلص من الأداء الكلي أو الجزئي للدين الضريبي.

المطلب الثاني: تمييز دعوى المسؤولية الضريبية عن جريمة افتعال العسر

تشكل الضرائب أهم الموارد المالية للدولة التي تساعد على تنفيذ سياساتها العمومية، لذلك كان لزاما على المشرع الجبائي إحاطة الدين الضريبي بجملة من القواعد والضوابط القانونية التي من شأنها ضمان فعالية تحصيله داخل الآجال المحددة قانونا، ودرء لكل أعمال الغش والتحايل التي تهدف إلى الحيلولة دون تحصيل الدين العمومي.

وتتجلى أهم أعمال الغش والتدليس المرتبطة بمرحلة تحصيل الدين الضريبي، في تبديد الأموال التي تكون ضمان الخزينة العامة لافتعال العسر، الذي أصبح يشكل معيقا أساسيا أمام وظيفة التحصيل الضريبي، بحيث يعتمد المدين بالضريبة بعد توصله بإعلام ضريبي إلى القيام بمناورات وحيل تدليسية قصد إخراج أمواله المنقولة والعقارية من المتابعات الرامية إلى التنفيذ عليها لاستخلاص الدين الضريبي، فيعلن هذا الأخير عن عسره وافتقار ذمته المالية الناتج عن الغش والاحتيايل الذي يتخذ عدة تصرفات كإبرام عقود صورية أو القيام ببيع منقولاته القابلة للحجز، وإخفاء المبالغ المالية الناتجة عن عملية البيع هذه، عن طريق تحويلها أو منحها إلى أحد أصوله أو فروعه أو أقاربه أو معارفه، وكثيرا ما يلجأ مفتعل العسر إلى تحويل ممتلكاته المنقولة أو العقارية إلى الزوجة أو الزوج انطلاقا من مبدأ استقلال الذمة المالية للزوجين.

الأمر الذي حدا بالمشرع الجبائي إلى تجريم ظاهرة افتعال العسر، ومواجهة مرتكبيها بعقوبات جبائية جنائية، باعتبارها جريمة ضريبية تتخذ إحدى أشكال التخلّص الاحتيايلي من أداء الضريبة، شأنها شأن جريمة الغش الضريبي المقررة بموجب المادة 192 من المدونة العامة للضرائب.

وعلى هذا الأساس يبدوا أن المشرع الجبائي لم يكن مقتنعا تمام الاقتناع بأن الاعتماد على أحكام المادة 192 من م.ع.م يمكن أن تشكل أساسا كافيا لمقاومة ظاهرة التهرب الضريبي، لا سيما أن المخالفات الضريبية المرتكبة لا يمكن إثباتها إلا في إطار مراقبة جبائية أي خلال مرحلة تحديد الوعاء الضريبي، وبالتالي التأسيس من خلال مدونة تحصيل الديون العمومية لآليات قانونية جديدة لمكافحة التهرب الضريبي خلال مرحلة التحصيل، وذلك بسن أحكام المادة 84 من م.ت.د.ع المتعلقة بالإدانة بجريمة افتعال العسر كل مدين تبث في حقه بعد التوصل بإعلام ضريبي القيام بأعمال ترتب عنها تبديد الأموال التي تكون ضمان الخزينة العامة قصد الإفلات من الخضوع لإجراءات التحصيل الجبري أو الحيلولة دون القيام بها، وأحكام المادة 98 من نفس القانون المتعلقة بإثارة دعوى المسؤولية الضريبية اتجاه كل مسير ثبت أنه قام بأعمال تدليسية ترتب عنها تعذر تحصيل الديون الضريبية المدينة بها الشركة.

الفرع الأول: تقاطع دعوى المسؤولية الضريبية وجريمة افتعال العسر

على المستوى العملي يرجع سبب التداخل الحاصل بين الإدانة بالمسؤولية الضريبية إلى اعتماد المحاسب المكلف بالتحصيل في بعض الأحيان على أركان الجرائم الضريبية لإثارة هذه المسؤولية، لا سيما الركن المادي للجريمة والمتمثل في القيام بإحدى الأفعال المحددة بموجب المادة 192 من م.ع.ض، أو ممارسة المدين بالضريبة إحدى أعمال الغش أو الاحتيال التي يترتب عنها تبديد الأموال التي تشكل ضمان الخزينة العامة بهدف عدم إخضاعها للإجراءات التحصيل الجبري أو الحيلولة دون القيام بها.

وعلى هذا الأساس يتضح أن الركن المادي للجرائم الضريبية سواء جريمة الغش الضريبي أو جريمة افتعال العسر يشكل صورة من صور الأعمال التدليسية الموجبة لقيام المسؤولية الضريبية، في حين يبقى الهدف واحد من وراء قيام المدين بالضريبة بأعمال الغش والاحتيال والتدليس ألا وهو الإفلات من أداء الدين الضريبي، وبالتالي إلحاق ضرر مادي بالخزينة العامة عن طريق الحيلولة دون تحصيل ديونها.

وتفاديا للوقوع في هذه الإشكالات العملية خص المشرع الجبائي كل تصرف يقوم به المدين بهدف التخلص من أداء الدين الضريبي بمقتضيات قانونية خاصة، تختلف المسؤولية المترتبة عنها والعقاب المرتبط بها حسب طبيعة أعمال الغش والاحتيال المرتكبة من طرف المدين ومدى خطورتها.

مما يلزم المحاسب المكلف بالتحصيل المعرفة الدقيقة بفحوى كل نص جبائي على حدة، وتكييف الواقعة المادية المرتكبة من طرف المدين بالضريبة مع المقتضيات القانونية الخاصة بها، حتى يتمكن من تصنيف الأعمال التدليسية الموجبة إما لقيام المسؤولية الضريبية أو الإدانة بالجرائم الضريبية لا سيما جريمة الغش الضريبي المرتبطة بمرحلة التأسيس، والتي لا تدخل في خانة اختصاص المحاسب المكلف بالتحصيل بل هي من اختصاص الإدارة الضريبية، أو جريمة افتعال العسر المرتبطة بمرحلة التحصيل، والتي تشكل فيها الأعمال التدليسية باعتبارها الركن المادي للجريمة جميع التصرفات التي يقوم بها المدين عن عمد بهدف تبديد الأموال التي تكون ضمان الخزينة العامة قصد الحيلولة دون تحصيل الدين الضريبي.

وهكذا يشكل قيام المدين بأعمال تبديد الأموال بهدف عدم تحصيل الدين الضريبي إحدى أشكال الأعمال التدليسية الموجبة لإثارة دعوى المسؤولية الضريبية مما يجعلها تتداخل مع جريمة افتعال العسر على مستوى عناصر إثارة الدعوى لا سيما الركن المادي للجريمة، الأمر الذي تم تأكيده من طرف الدورية التفسيرية لمدونة تحصيل الديون العمومية⁶⁶⁷، حيث تثار جريمة افتعال العسر في مواجهة المديرين والمتصرفين والمسيرين الآخرين الذين ثبت ارتكابهم لأعمال تدليسية ترتب عنها استحالة التحصيل، إما باعتبارهم فاعلين أصليين أو مشاركين وذلك حسب الحالة.

667 - Instruction Relative Au Recouvrement Des Créances Publiques : Mais, 2011, P 189.

الأمر الذي يدفعنا لدراسة شروط وأركان قيام جريمة افتعال العسر حتى نتمكن من الإحاطة بالآليات القانونية الموجبة لقيام الجريمة، وبالتالي حصر نقط الالتقاء والاختلاف بينها وبين دعوى المسؤولية الضريبية.

الفقرة الأولى: تقاطع الآليات القانونية لدعوى المسؤولية الضريبية وجريمة افتعال العسر

تنبني دعوى المسؤولية الضريبية أساسا على ارتكاب المسير أعمالا تدليسية بهدف عرقلة تحصيل الدين الضريبي، في حين تقوم جريمة افتعال العسر على ممارسة المدين لأعمال الغش والاحتيال التي ينتج عنها تبديد الأموال التي تشكل الضمان العام للخزينة قصد الحيلولة دون التحصيل.

ويتمتع المحاسب المكلف بالتحصيل بصلاحيات متابعة مسيري الشركات التجارية بجريمة افتعال العسر متى ثبت أن الأعمال التدليسية التي قاموا بها إما باعتبارهم فاعلين أصليين أو مشاركين في ارتكاب الجريمة تأخذ شكل أعمال ترتب عنها تبديد الأموال التي تكون ضمان الخزينة مثل بيع أصول وممتلكات الشركة وتحويل المبالغ المتحصل عليها من عملية البيع هذه إلى حسابهم الخاص بدل حساب الشركة للحيلولة دون تنفيذ الحجز عليها.

وهكذا فإن كلتا الدعويتين تقوم على القيام بأعمال الغش والتدليس قصد التخلص من أداء الدين الضريبي، إلا أنه على مستوى دعوى المسؤولية الضريبية لم يتم تحديد صور وأشكال الأعمال التدليسية، في حين على مستوى جريمة افتعال العسر تأخذ الأعمال التدليسية صور جميع تصرفات الغش والاحتيال التي يمكن أن يترتب عنها تبديد الأموال التي تشكل ضمان الخزينة العامة.

وعليه تتقاطع دعوى المسؤولية الضريبية مع دعوى جريمة افتعال العسر من حيث التداخل الحاصل على مستوى أركان قيام الدعويتين، إذ يشكل تصرف تبديد الأموال لقيام جريمة افتعال العسر صورة من صور الأعمال التدليسية الموجبة لقيام دعوى المسؤولية الضريبية، أما الهدف من وراء القيام بهذه التصرفات فهو واحد، ألا وهو التخلص من أداء الدين الضريبي.

وتجدر الإشارة أن صور وأشكال هذه الأعمال الاحتيالية قد نظمها المشرع في القواعد العامة، لتمكين الدائن من مجموعة من الوسائل والآليات القانونية التي تخول له الحق في الحفاظ على ضمانه العام من الضياع، وبالتالي التصدي لجميع تصرفات احتيال وغش وتدليس المدين أو إهماله قصد تبديد الأموال التي تكون الضمان العام للدائن وبالتالي الحيلولة دون التنفيذ عليها.

وبناء عليه تشكل الأعمال التدليسية الموجبة لقيام المسؤولية الضريبية الركن المادي لجريمة افتعال العسر، في حين تشكل الحيلولة دون التحصيل أي التخلص من أداء الضريبة الركن المعنوي لقيام الجريمة، وبالاختصاص القصد الجنائي الخاص لقيام جريمة افتعال العسر، الأمر الذي يستوجب منا دراسة أركان قيام جريمة افتعال العسر طبقا لمقتضيات المادة 84 من م.ت.د.ع ومختلف أشكالها وصورها المنظمة بموجب القواعد العامة.

البند الأول: التداخل من حيث أركان جريمة افتعال العسر

طبقا لمقتضيات المادة 84 من م.ت.د.ع يقصد بافتعال العسر قيام المدين بالضريبة، بعد توصله بإعلام ضريبي، بأعمال تدليسية يترتب عنها تبديد الأموال التي تشكل ضمان الخزينة، بهدف عدم إخضاعها لإجراءات التحصيل أو الحيلولة دون القيام بذلك.

وهكذا يقتضي قيام جريمة افتعال العسر استعمال الجاني لوسائل وطرق احتيالية من أجل تبديد الأموال التي تشكل ضمان الخزينة العامة قصد الحيلولة دون تحصيل الدين الضريبي.

الأمر الذي يجعل جريمة افتعال العسر تتقاطع مع دعوى المسؤولية الضريبية في كون كلتا الدعويتين تقومان على ارتكاب مناورات وأعمال احتيالية يكون الهدف من وراءها التخلص من أداء الضريبة، وبالتالي الإضرار بالمصالح المالية للخزينة العامة عن طريق الحيلولة دون القيام بعملية التحصيل، مما يستوجب دراسة أركان قيام جريمة افتعال العسر حتى يتمكن من ضبط أوجه الاختلاف والتشابه بينها وبين دعوى المسؤولية الضريبية.

وعموما تقوم جريمة افتعال العسر شأنها شأن باقي الجرائم الضريبية على التقسيمات التقليدية للجريمة بصفة عامة، وهي ضرورة توافر الركن القانوني والركن المادي والركن المعنوي لإدانة المدين بالضريبة بجريمة افتعال العسر.

أولا: الركن القانوني

يعد الركن القانوني أهم ركن للجرائم بشكل عام والجرائم الضريبية بشكل خاص، فهو الأساس القانوني الذي يستند عليه قيام أي جريمة مهما كان شكلها أو نوعها، وينتفي وجود الجريمة بانتفاء هذا الركن.

فبالنسبة لجريمة افتعال العسر، يمكن القول بأنها لا تتمتع بذاتية خاصة بالنسبة إلى قاعدة شرعية الجرائم والعقوبات، وبالتالي فشأنها في ذلك شأن الجريمة العادية من حيث الخضوع لضرورة توافر الركن القانوني.

ويتمثل الركن القانوني لجريمة افتعال العسر في وجود النص القانوني الذي بموجبه تم تجريم افتعال العسر، ويعني هذا الركن في جوهره أنه لا يمكن اعتبار فعل أو الامتناع عن فعل بمثابة جريمة إلا بمقتضى نص قانوني يقوم بتجريم ذلك الفعل أو الامتناع عنه، لكن يلزم من جهة أخرى ألا يكون الفعل أو الامتناع خاضعا لسبب من أسباب التبرير أو الإباحة التي تزيل عنه الصفة الإجرامية.

ويتجلى السند القانوني لجريمة افتعال العسر في مقتضيات المادة 84 من م.ت.د.ع والتي تنص على ما يلي: "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".

والملاحظ على هذا النص الجبائي أنه لم يهدف إلى تقديم تعريف محدد لافتعال العسر، أكثر مما استهدف تحديد شروط قيام جريمة افتعال العسر والتي تستوجب عقابا جنائيا معينا.

ثانيا: الركن المادي لجريمة افتعال العسر

يتمثل الركن المادي للجريمة في الأعمال والتصرفات المادية التي يقوم بها الجاني ويترتب عنها تبديد الأموال التي تكون ضمان الخزينة العامة.

وقياسا على المعنى العام للركن المادي للجريمة، لا يمكن تصور حدوث جريمة افتعال العسر ما لم يقيم المدين بارتكاب إحدى الأعمال التدليسية التي تنطوي على الغش أو الاحتيال الضريبي الذي يؤدي إلى تبديد الأموال التي تكون ضمان الخزينة.

وبالتالي يكون المدين بمباشرة لإحدى الأعمال أو التصرفات التدليسية قصد عرقلة التحصيل والتخلص من أداء الضريبة قد ارتكب جنحة في حق الخزينة العامة.

وعليه يقتضي قيام الركن المادي لجريمة افتعال العسر وجود ثلاث عناصر أساسية أولهما السلوك الإجرامي للجاني والمتمثل في ارتكابه لأعمال تدليسية قصد تبديد الأموال التي تكون ضمان الخزينة العامة، ثانيها النتيجة الإجرامية والمتمثلة في التخلص من أداء الدين الضريبي، وثالثهما علاقة سببية بما يفيد أن هذا الإفلات من أداء الدين الضريبي كان تحت تأثير استعمال طرق تدليسية نتج عنها تبديد وإتلاف الضمان العام للخزينة العامة.

ثالثا: الركن المعنوي

إن جريمة افتعال العسر تتطلب إلى جانب قيام الركن القانوني والمادي للجريمة وجود ركن معنوي.

ويعرف الفقه الركن المعنوي بأنه: "إرادة ارتكاب فعل مع العلم بأنه محذور"⁶⁶⁸، وبالتالي اتجاه إرادة الجاني إلى القيام بإحدى الأعمال المحضورة مع العلم بذلك، ويكون الهدف من وراءها التضليل لتحقيق هدف غير مشروع، ويتجلى هذا الهدف في اتجاه نية الجاني إلى الإفلات من الخضوع إلى إجراءات التحصيل أو عرقلة هذه الإجراءات.

وهكذا فالركن المعنوي في جريمة افتعال العسر يعتبر من أهم ما تتميز به هذه الجريمة عن غيرها من الجرائم العادية بكونها جريمة عمدية، بحيث أنه إذا لم يثبت توافر القصد الجنائي والذي عبر عنه المشرع بعبارة "هدف" لا يمكن الحديث عن جريمة افتعال العسر.

ويمكن التمييز في هذا الإطار بين نوعين من القصد الجنائي:

- 1- القصد الجنائي العام: حيث أن مفتعل العسر يكون على علم بارتكابه لفعل من الأفعال المجرمة، والتي من شأنها أن تؤدي إلى الإفلات من الخضوع لإجراءات التحصيل أو الحيلولة دون القيام بهذه الإجراءات.

668 - ROBERT (J.M) ET TIXIER (G) : « Droit Pénal Fiscal », Dalloz, 1980, P19ss.

2- **القصد الجنائي الخاص:** تتطلب هذه الجريمة توافر القصد الجنائي الخاص بحيث تتجه إرادة مفتعل العسر إلى الحيلولة دون التحصيل، وبالتالي الإضرار بالمصالح المالية للخزينة العامة عن طريق تبديد الأموال التي تشكل ضمانها العام على أموال المدين بالضريبة.

وعموما، يمكن القول إن القصد الجنائي يتعلق بوجود نية لدى مفتعل العسر للحيلولة دون الخضوع لإجراءات التحصيل، عن طريق تبديد الأموال التي تكون ضمان الخزينة العامة، بحيث يعتمد هذا الأخير بعد توصله بالإعلام الضريبي بتفويت ممتلكاته إلى الأغيار في حدود الضمانات المتوفرة لفائدة الخزينة العامة⁶⁶⁹، وبمفهوم المخالفة فإنه إذا تم التفويت أو البيع أو الهبة وغيرها من أعمال التحايل أو الغش أو التدليس الجبائي قبل التوصل بالإعلام الضريبي فإنه لا يمكن إدانة المدين بجريمة افتعال العسر.

البند الثاني: أصناف الأعمال التدليسية المفضية إلى قيام جريمة افتعال العسر

يقصد بالطرق أو الأساليب التدليسية المادية الأعمال أو المظاهر الخارجية التي يباشرها مفتعل العسر بقصد تضليل الإدارة الجبائية، وإيهامها بغير الحقيقة.

وتباشر ظاهرة افتعال العسر أساسا من خلال التأثير السلبي على الضمان العام للدائنين، أي بطريقة أو أخرى التأثير السلبي في الذمة المالية للمدين، والتي تتكون من مجموعة من الأصول والخصوم، لذا فالمناورات الاحتمالية أو الأعمال التدليسية المؤدية إلى العسر لا تخلو أن تكون إما تصرفا يطل إنقاص الأصول أي إخراج جزء أو كل المال من الذمة المالية دون أن يقابله إخماد الخصوم، أو الزيادة في الخصوم دون مقابل مواز، كالرهن دون مبرر مقابل لقاء حقوق غير معلومة، أو الاقتراض المفرط دون مبرر أيضا لقاء أموال تعزز جانب الأصول.

والواقع أن افتعال العسر، يتم عبر مجموعة من التصرفات والمناورات الاحتمالية والتدليسية التي يصعب حصرها، إذ تختلف حسب البواعث والطرق المستعملة، وحسب الأوضاع الاجتماعية والاقتصادية للمدين.

ولما كانت الوسائل القانونية الكفيلة بحماية الدائن ستختلف حسب طبيعة المناورة فإنه أضحى من اللازم إيجاد تصنيف لهذه المناورات عبر القاسم المشترك بين كل صنف من الأصناف.

وهكذا تتخذ الأعمال التدليسية أو المناورات الاحتمالية الأشكال الرئيسية التالية:

أولا: خروج المال ظاهريا فقط من الذمة المالية للمدين

يتجلى هذا التصرف في إنشاء مظهر من مظاهر الاحتيال التي يمارسها المدين، ويكون هذا الاحتيال عن طريق إخفاء تصرفات حقيقية بأخرى كاذبة وظاهرة في آن واحد، وبالتالي إنشاء مظاهر خادعة توجي بخروج المال

669- بمعنى أنه إذا عمد المدين إلى التصرف في جزء من أمواله المنقولة أو الثابتة بالبيع أو الكراء أو التبرع أو منح الاستغلال، وكان الجزء المتبقي كافيا لتغطية الضمانات العينية لديه وبالتالي تسديد مديونيته فإنه لا يعتبر مفتعلا للعسر ومعرقلا لتحصيل الديون العمومية في هذه الحالة ولو بعد توصله بإعلام ضريبي، حيث يبقى للخزينة العامة والحالة هذه اللجوء إلى التنفيذ الجبري لاستخلاص ديونها.

ظاهرياً من الذمة المالية للمدين، والتستر على الوضع الحقيقي، إذ يعتمد المدين إلى إخراج المال ظاهرياً من ذمته عبر تصرف قانوني بعوض أو بتبرع موهما الغير وبصفة خاصة الدائنين بأن هذا المال لم يعد في حوزته، والحقيقة غير ذلك إذ أن أموال المدين لم تخرج من حوزته إلا ظاهرياً فهناك تصرف مستتر وهو الذي يعكس حقيقة الوضع وذلك بإبطال موجبات التصرفات الظاهرية.

وأمثلة ذلك كثيرة، بحيث قد يعتمد المدين خوفاً من التنفيذ على أمواله إلى تحويل أو نقل ملكيتها ظاهرياً عبر البيع أو الهبة أو التفويت لشخص آخر، في حين يتستر على تصرف خفي يبطل به جزئياً أو كلياً هذا البيع أو الهبة أو التفويت، كأن يبرم مع المشتري أو الموهوب له أو المفوت إليه عقود تنازل، وهذه الحالة هي ما يطلق عليها بالصورية⁶⁷⁰، والتي تنطوي على وجود تصرفين قانونيين في ذات الوقت، أحدهما ظاهر لكنه لا يطابق الحقيقة للمتعاقدين، وثانيهما خفي وغير معلن عنه، لكنه يعكس الإرادة الحقيقية لأطراف العقد.

ويتم التصدي لهذه التصرفات التدليسية أو الاحتيالية بدعوى التصريح بالصورية⁶⁷¹، باعتبارها الوسيلة القانونية الوحيدة التي تكفل للمدين حقه، وإرجاع النصاب إلى أمرها⁶⁷²، وبالتالي الطعن في السمات الأساسية لافتعال العسر عن طريق الصورية الناتجة عن اتفاق طرفي التصرف القانوني على إخضاع إرادتهما الحقيقية تحت شعار مظهر كاذب سواء كانت صورية مطلقة أو نسبية وذلك لغرض ما يخفيانه على الغير، بعبارة أخرى "اتخاذ مظهر غير حقيقي لإخفاء تصرف حقيقي"⁶⁷³.

1. افتعال العسر عن طريق الصورية المطلقة:

يلجأ المدين للصورية المطلقة لإبعاد أمواله عن متناول دائنيه، وذلك من خلال التظاهر بإبرام تصرفات تؤدي إلى إخراج هذه الأموال من ذمته المالية، بينما في الحقيقة أن هذه الأموال مازالت في حوزته لأن التصرف لم يكن حقيقياً، وإنما ناتج عن التصور في الظاهر عقداً لا وجود له في الواقع أصلاً⁶⁷⁴.

670- يمكن تعريف الصورية بأنها "إنشاء لمظهر خادع يخفي الوضع الحقيقي"، وبالتالي تقوم على المقومات التالية:

- التصرف الظاهري: ويتجلى في المظهر الذي اتجهت نية الأطراف إلى إبرازه للعيان، وهو العقد الصوري؛
- التصرف الخفي: ويظهر من خلال التعبير الحقيقي عن إرادة الأطراف والذي تتجه مفاعله إلى نقض التصرف الظاهري نقضاً كلياً فتسعى الصورية المطلقة آنذاك، أو تنجّه إلى تعديله، إما من حيث مداه أو شكله وتسمى صورية نسبية.
للمزيد: أنظر عبد الرحيم إفريقيين: المنازعات القضائية في ميدان تحصيل الديون العمومية، محاربة افتعال العسر على ضوء قانون الالتزامات ومدونة تحصيل الديون العمومية، الدورات التكوينية المنظمة من طرف الخزينة العامة للمملكة في ميدان المنازعات القضائية المتعلقة بتحصيل الديون العمومية، 2000-2001، ص 114-119.

671- تقوم الصورية على إخفاء حقيقة معينة وراء مظهر قانوني كاذب، أو هي وصف يلحق تصرف مخالف للحقيقة ويتحقق ذلك عند إبرام المدين تصرفات صورية لا وجود لها لغرض منها في الغالب إظهار أن المال قد خرج من ذمة المدين إلى الغير وبالتالي يخرج من الضمان العام لدائنيه، وفي الحقيقة أن التصرفات التي أبرمها المدين لا وجود لها وإن المال لم يخرج من ذمته بل مازال هو المالك له.

672- عبد الرحيم إفريقيين: المنازعات القضائية في ميدان تحصيل الديون العمومية، محاربة افتعال العسر على ضوء قانون الالتزامات ومدونة تحصيل الديون العمومية، مرجع سابق، ص 111-113.

673- العروسي أنور: الصورية ورقة الضد في القانون المدني، الطبعة الثانية، دار محمود للطبع والنشر والتوزيع، القاهرة، 1999، ص 11.

674- مندر فضل: النظريات العامة للالتزامات في القانون المدني، دراسة مقارنة بين الفقه الإسلامي والقوانين المدنية الوضعية، الجزء الثاني، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1998، ص 117.

وغالبا ما يسجل التصرف الحقيقي في ورقة يحتفظ بها الدائن وتسمى ورقة الضد⁶⁷⁵، لأنها تثبت عكس ما يبدو في الظاهر من وجود للتصرف، ومثل ذلك أن يتم بيع الأموال أو هبتها أو تفويتها بعقد ظاهري مع التفاهم على بقائها كما لو كانت ملكا لصاحبها، دون أن ينشأ بذلك أي حق للمشتري أو الموهوب له أو المفوت إليه، إذ تتجه نية المدين من وراء هذه التصرفات إلى منع التنفيذ على أمواله التي تشكل ضمانا عاما لدائنيه، فيبيعها بيعا صوريا وليس حقيقيا يتوخى من ورائه التظاهر بافتقار ذمته المالية وبالتالي افتعال عسره.

2. افتعال العسر عن طريق الصورية النسبية:

تنبني الصورية النسبية على وجود عقد ظاهر يستر عقدا آخر خفيا له في بعض نواحيه، فنكون أمام تصرفين: الأول ظاهري وهو التصرف الصوري، والثاني خفي وهو التصرف المستتر.

مما يعني وجود علاقة قانونية بين المتعاقدين، ويقوم التصرف الصوري بإخفاء جانب منها، بحيث يختلف التصرف الصوري عن التصرف المستتر في إحدى عناصره قصد إظهار مظهر غير الحقيقة، وبالتالي تضليل ومغالطة الغير بما فيه الإدارة الجبائية، وتتخذ هذه التصرفات الاحتالية ثلاث أشكال وهي:

أ. الصورية بطريقة التستر: وهي التي تتناول تكييف العقد، وذلك بأن يعطي المتعاقدان وصفا غير صحيح للعقد، كأن يتم وصف عقد الهبة على أنه عقد بيع، وبالتالي إخفاء طبيعة التصرف الحقيقي بين الطرفين، لأن الرسوم الضريبية للهبة أقل من الرسوم الضريبية للبيع.

ب. الصورية بطريقة الاستعارة أو التسخير: ترد الصورية في هذه الحالة على شخص أحد المتعاقدين ويقصد منها إخفاء شخصيته تحت اسم شخص آخر. بحيث يقع التصريح في العقد على أن المتعاقد فلان، في حين أن ذلك الشخص إنما تعاقد لحساب شخص آخر دون التصريح بهويته⁶⁷⁶، كأن يهب شخص لأحد مالا ويكون الموهوب له المذكور ليس هو المقصود بالهبة بل المقصود شخص آخر، في الغالب تكون الهبة غير جائزة له بحيث يلعب الشخص المذكور دور الوساطة بين الواهب والموهوب له الحقيقي.

ج. الصورية بطريقة المضادة: والتي تتناول شرطا من شروط العقد أو ركنا من أركانه، كأن يذكر تاريخا للعقد غير تاريخه الحقيقي أو يذكر في العقد أنه تم البيع بثمن أقل من الثمن الحقيقي أو أكثر منه.

وفي جميع هذه الحالة يمكن للإدارة الجبائية شأنها شأن باقي الدائنين المتضررين من تصرفات الدائن للحيلولة دون التنفيذ الجبري على أمواله، الاستفادة بالتمسك بما فيه مصلحة لها، وبالتالي إما التمسك بالتصرف

675- ورقة الضد هي العقد المستتر الذي يكتب سرا في إخفاء بين المتعاقدين ويشتمل على الحقيقة التي يسعيان إلى إخفاءها والعمل على محو آثار العقد الظاهر كلها أو بعضها.

للمزيد أنظر: أنور العروسي: الصورية ورقة الضد في القانون المدني، الطبعة الأولى، دار المطبوعات الجامعية، الاسكندرية، بدون سنة، ص 374.
676 - JEAN CARBONNIER : « Droit Civil : Les Obligations », Tome 4, Edition Thémis, Paris, 1995, P. 149 Et Ss, N°84 Et 85.

القانوني الظاهر أو التصرف الخفي لإثبات حقوقها⁶⁷⁷، وأن نية المدين هي عرقلة إجراءات التحصيل الجبري أو الحيلولة دون الخضوع إليها عن طريق افتعال وضعيات صورية لإظهار عسره.

وهكذا فالصورية باعتبارها تشكل أغلب السمات الأساسية لافتعال العسر، تدور حول فكرة واحدة تتمحور في إبرام عقود صورية تنطوي على إخراج الأموال التي بحوزة المدين بالضريبة من ملكيته ظاهرياً بهدف عدم وقوع التنفيذ الجبري عليها، والتي تتخذ في غالب الأحيان شكل عقود تفويت أو هبة أو بيع، يترتب عنها تحويل أموال المدين إلى الخلف العام وذوي الحقوق أو بين الزوجين انطلاقاً من مبدأ استقلال الذمة المالية للزوجين.

ونظراً لكون الصورية تعتبر بالنسبة للغير⁶⁷⁸ واقعة مادية لا تصرفاً قانونياً، فإنه يمكن إثباتها بجميع طرق الإثبات⁶⁷⁹، على أساس أن الإدارة الجبائية تعتبر من الغير بالنسبة لهذه الأعمال المنتجة للعسر المفتعل، الأمر الذي تبناه القضاء المغربي في العديد من الأحكام الصادرة عنه في هذا المجال.

وفي هذا الصدد ورد في حيثيات الحكم الصادر عن محكمة الاستئناف بالدار البيضاء ما يلي: "وحيث أن البيع لم يتم لفائدة شخص أجنبي بل للزوجة والتمن المحدد للفيلا المباعة المتواجدة بوسط المدينة والبالغة مساحتها 495 متر مربع هو 600.000 درهم أي بحسب 1.212.12 درهماً للمتر المربع الواحد وهو ثمن بخس لا يتناسب وموقع المبيع ومساحته وتفويت العقار بهذا الثمن للزوجة وفي تاريخ كان يعلم فيه البائع بأنه مدين للمستأنف عليها بواجبات الضرائب التجارية وضرائب الدخل عن عدة سنوات يعد قرينة قوية على عقد البيع.

وحيث إن المستأنفة المشتري لم تستطع إثبات أن لها دخلاً أو أن العقارات التي تملكها لها مردودية تجعلها ملزمة الذمة بالقدر الذي يؤهلها لشراء العقار موضوع البيع المطعون فيه خاصة وأنه ثبت من شهادة المحافظة العقارية المتعلقة بالرسم العقاري عدد/ 80226 س بني ملال أن العقار موضوع الرسم المذكور مثقل برهنين لفائدة المشتري الأول بمبلغ 400.000 درهم وأن الحساب المحتج به لإثبات ملاءة ذمتها على اسم صاحبه ع.س.

وحيث أن المستأنف عليه تمسك في المرحلتين بأن البيع المطعون فيه صورياً وأن إبرامه بين الزوجين المستأنفين كان بنية الإضرار بالجهة الدائنة.

677- أحمد الورفلي: قاضي الجباية ومبدأ تسيير المؤسسات الاقتصادية، مجلة القضاء والتشريع، العدد 10، ديسمبر 1999، ص 66-68.

678- مدلول الغير في حقل الصورية لا يقصد به الأشخاص الذين لا تربطهم أي صلة إلزامية بالمتعاقدين والذين بقوا غريبين عن العقد فلم يكونوا أحد طرفيه ولم يكونوا ممثلين فيه، بل إن مدلول الغير هنا أوسع من ذلك إذ يشمل علاوة على هذه الفئة من الغير بالمعنى الصحيح الضيق الأشخاص الآتي بيانها:

- خلف المتعاقدين الخاص كالمشتري أو الموهوب له أو المرتزح الذي كان يلزم بأحكام العقد ولو لم يتخذ شكلاً مستتراً.

- الدائنون العاديون الذين رغم تأثرهم بصورة غير مباشرة بالعقود التي يبرمها المدين يصبحون بحكم الغير إزاء ما يكون تم منها بطريق الصورية.

للمزيد أنظر: مأمون الكزبري: مصادر الالتزام، الجزء الأول، مرجع سابق، ص 296-297.

679- قرار عدد 319 ملف عدد 781/99 صادر بتاريخ 19/02/2003 عن محكمة الاستئناف بالدار البيضاء، منشور بمجلة الملف عدد 5، سنة 2005، ص 260 وما يليها.

وحيث لما كانت الصورية تثبت بكل الوسائل (قرار المجلس الأعلى عدد 124/60 صادر بتاريخ 05/12/1960 في الملف المدني عدد 5004 منشور بمجلة القضاء والقانون عدد 37 السنة الرابعة مارس ص 345 وبينما القرائن القوية المشار إليها أعلاه) يعتبر طعن المستأنف عليه مرتكز على أساس قانوني سليم عملاً بمقتضيات الفصول 22 و419 من قانون الالتزامات والعقود.

وحيث إنه فضلاً عما سبق وعملاً بمقتضيات الفصول 77 و228 و1249 من القانون المذكور لكل دائن الحق في أن يباشر الطعن في أي تصرف أضر به، ودعوى المستأنف عليه تجد أساساً في هذه المقتضيات.

وحيث إنه الحالة هاته ونظراً لما سبق يعتبر مستند الطعن غير مؤسس والحكم المستأنف وارد في محله مما ينبغي تأييده⁶⁸⁰.

وهكذا تشكل الصورية في المجال الضريبي صورة من صور الإخفاء أو الغش الضريبي، التي تكشف بها الإدارة الجبائية غش واحتيال المدين إذا تظاهر هذا الأخير بإخراج الأموال من الضمان العام للخبزينة عن طريق تبديدها صورياً، فتكشف هذه الأخيرة طبيعة التصرف الحقيقي لتبقى هذا المال في الضمان العام من أجل التنفيذ عليه.

وعلى هذا الأساس يشكل افتعال العسر عن طريق الصورية جملة من الأعمال التدليسية التي تحمل في ثناياها كذب واحتيال وتغيير للحقيقة، ينتج عنها إضراراً بالمراكز والحقوق الضريبية للإدارة الجبائية، إذ تحدد الغاية الحقيقية من وراءها في التخلص من أداء الدين الضريبي المقرر بموجب أحكام القانون الجبائي، وتحقيق منفعة للمدين على حساب المصالح المالية للخبزينة العامة.

ثانياً: خروج المال فعلياً من الذمة المالية للمدين

يتجلى افتعال العسر في هذه الحالة عند رفض المدين تسديد ما عليه من ديون عن طريق ممارسة أعمال الاحتيال والغش والتدليس، وبالتالي التخلص من أداء ديونه بتصنع العسر والفقر ونفاذ أمواله، حتى لا يبقى في حوزته أموال يمكن للدائن التنفيذ عليها لاستفاء ديونه.

وفي هذه الحالة يعمد المدين إلى إبرام تصرف قانوني وجدي - عكس حالة الصورية - يفضي إلى خروج المال فعلياً من ذمته المالية أو إنشاء تكاليف حقيقية، وذلك إضراراً بالدائن حتى لا يجد هذا الأخير إمكانية لتحصيل دينه، إذ يكيف تصرف المدين في هذه الحالة بتصرف مؤد إلى العسر المفتعل، إذا ثبت أن نيته من وراء ذلك هو الإضرار بالدائن.

680- قرار رقم 6154/1 ملف رقم 269.3/2001 صادر بتاريخ 11-12-2002 عن الغرفة المدنية 1 بمحكمة الاستئناف بالدار البيضاء، منشور بدليل الاجتهادات القضائية في ميدان تحصيل الديون العمومية الصادر عن الخبزينة العامة للمملكة، مطبعة المعارف الجديدة، الرباط، 2005، ص 265-267.

ويتم التصدي لهذا التصرف المفضي للعسر المفتعل عن طريق الدعوى البوليانية أو البولصية⁶⁸¹، والتي تنبني على أساس أن كل تصرف يقدم عليه المدين من شأنه أن يضعف الضمان العام للدائن، ويؤدي إلى افتعال العسر، يعتبر تصرفا يمكن الطعن فيه إذا كان الدافع أو الباعث من ورائه هو نية الإضرار بالدائن.

وهكذا، وفي التشريعات التي قننت الدعوى البوليانية، فإنه يشترط لإبطال التصرف أن يكون سببا في عسر المدين، مهما كانت طبيعة هذا التصرف، بعوض أو بتبرع.

ولا بد من الإشارة في هذا الصدد أنه في التصرف بعوض يكفي مجرد إثبات علم المدين بالضرر الحاصل للدائنين لفتح المجال لرفع الدعوى البوليانية دون إلزام الدائن بإثبات غش المدين⁶⁸²، أما التصرف بتبرع فإنه في حد ذاته يقوم قرينة قوية على نية الاحتيال والغش لأنه لا يقبل التبرع بأموال الغير، وفي هذه الحالة يعفى الدائن من إثبات غش المتبرع له، الشيء الذي أدى بالقضاء إلى الاعتداد بمجرد الضرر الحاصل للدائن في هذه الحالة، دون البحث عن نية المدين مع افتراض غش المتبرع له، الأمر الذي حسمت فيه محكمة النقض الفرنسية⁶⁸³.

وفي ظل غياب نصوص تشريعية تنظم الدعوى البوليانية، لم يكن يتصور أن يسلك القضاء المغربي مسلكا يتطابق مع ما وصلت إليه الاجتهادات القضائية المقارنة، حيث استقر العمل القضائي المغربي بناء على الفصل 1241 من ق. ل. ع⁶⁸⁴، الذي يستفاد منه أن أموال المدين ضمان عام لدائنيه، على قبول الدعوى البوليانية، إذا تضرر الغير من الاتفاقات المبرمة بين مدينه قصد تفويت أمواله للإضرار بحقوق الدائن⁶⁸⁵.

وهكذا يكون المشرع المغربي قد تصدى للمدين المصطنع للعسر وافتقار ذمته المالية عن طريق الدعوى البوليانية، والتي تخول لكل دائن ذي دين مستحق أن يطعن في تصرفات مدينه التي تفقر ذمته المالية بقصد إخراج القيم القابلة للحجز من إمكانية التنفيذ عليها، مما يترتب عنه الإضرار بحقوق دائنيه، على اعتبار أن افتعال

681- تسمى الدعوى البولصية أو البوليانية نسبة إلى أحد رجال القانون الروماني "بولص" الذي يقال إنه هو الذي ابتدعها، كما يطلق على هذه الدعوى أيضاً اسم دعوى عدم نفاذ التصرفات، لأن الهدف منها هو عدم نفاذ التصرف الذي قام به المدين في مواجهة دائنه إذا توافرت شروط قيامها. وتعتبر الدعوى البوليانية وسيلة قانونية يلجأ إليها الدائن يطعن بها في تصرف أو تصرفات مدينه، ألحقت أضرارا به طالبا عدم نفاذ هذا التصرف أو هذه التصرفات في مواجهته، إذا توافرت شروط ذلك ليحصل على الحكم بعدم نفاذ تصرف مدينه.

فهذه الدعوى ليست دعوى بطلان، كما أنها ليست دعوى مسؤولية، وإنما هي دعوى مستقلة هدفها المحافظة على الضمان العام للدائنين ووسيلتها في ذلك هو عدم نفاذ التصرف في حق الدائنين.

للمزيد: أنظر: عبد الرزاق أحمد السنهاوي: الوسيط في شرح القانون المدني الجديد، نظرية الالتزام بوجه عام الإثبات، آثار الالتزام، الجزء الثاني، دار إحياء التراث العربي، بيروت، بدون سنة، الفقرة 567، ص 999.

682- حكم رقم 537 الملف رقم 01/2588 صادر بتاريخ 2005/6/06 عن المحكمة الابتدائية بالناظور.

683- عبد الرحيم إفريقيين: المنازعات القضائية في ميدان تحصيل الديون العمومية، محاربة افتعال العسر على ضوء قانون الالتزامات ومدونة تحصيل الديون العمومية، مرجع سابق، ص 127.

684- ينص الفصل 1241 من ق. ل. ع على أنه: "أموال المدين ضمان عام لدائنيه، ويوزع ثمنها عليهم بنسبة دين كل واحد منهم ما لم توجد بينهم أسباب قانونية للأولوية".

685- ينص الفصل 22 من ق. ل. ع على أنه: "الاتفاقات السرية المعارضة أو غيرها من التصريحات المكتوبة لا يكون لها أثر إلا فيما بين المتعاقدين ومن يرثهما، فلا يحتج بها على الغير، إذا لم يكن له علم بها. ويعتبر الخلف الخاص غيرا بالنسبة لأحكام هذا الفصل".

العسر في هذه الحالة قد يتخذ عدة أشكال سلبية، كالهبة أو البيع أو تفويت المدين أمواله للغير للحيلولة دون التنفيذ عليها.

وهو نفس المنحى الذي سلكه الاجتهاد القضائي في التعامل مع هذا النوع من التدليس الذي يقدم عليه المدين عن طريق التفويت أو الهبة أو البيع من أجل حرمان الخزينة من استيفاء ديونها، إذ ورد في حيثيات الحكم الصادر عن المحكمة الابتدائية بالدار البيضاء ما يلي: "...لكن المدعي عليه لم يؤد رغم كل المساعي الحبية مما اضطر إلى إجراء مسطرة التنفيذ لكنه تفاجأ بعمل تدليسي أقدم عليه المدين من أجل حرمان خزينة الدولة من استيفاء ديونها وذلك بتفويت نصيبه في الملك المسمى... وأن الأمر يتعلق بتفويت صوري أبرمه المدين مع المفوت إليه إضرارا بحقوق الدولة وأن الأموال المفوتة من طرف المدين تشكل ضمانا عاما للدائنين وفق ما تنص عليه المادة 1241 من ق.ل.ع. ملتجئين الحكم بأن عقد البيع المبرم لفائدة السيد... صوري وباطل وتبعاً لذلك بطلان تقييدها بسجلات المحافظة وبصفة احتياطية التصريح بأن العارض محق في التنفيذ على ذلك العقار المفوت في حدود استيفاء أصل الدين وتوابعه مع شمول الحكم بالنفاذ المعجل.

(...) وحيث يهدف الطلب إلى الحكم ببطلان عقود البيع العرفية باعتبارها عقود صورية أبرمت من طرف المدين إضرارا بحقوق الدولة وتهرباً من أداء الضرائب مخالفاً مقتضيات المادة 1241 من ق.ل.ع.

وحيث أنه إذا كانت مقتضيات المادة 1241 من ق.ل.ع تقضي بأن أموال المدين ضماناً عاماً لدائنيه فإنها لا تغل يد المدين ولا تمنعه من التصرف المطلق في أمواله طالما أن المدعي لم يثبت عسر المدين أو أن العقارات المتبقية له لا تفي بأداء الدين، إذ أنه في هذه الحالة يمكن الحديث عن وقوع ضرر بالدائن أما ما عدا ذلك فإن الطلب المقدم على هذا النحو يكون سابقاً لأوانه ويتعين التصريح بعدم قبوله⁶⁸⁶.

وعليه إذا كان الأصل أن المدين حر في القيام بأي تصرف يرغب فيه، لأن المديونية لا تستتبع الحجر على إرادته، فإنه لحماية الضمان العام للدائنين من الضياع أجاز المشرع للدائن أن يعترض على تصرفات المدين التي يطبعها الغش والتدليس والتحايل قصد افتعال العسر والعوز بما يؤدي إلى الإضرار بحقوق الدائن، لكن هذا الحق ليس مطلقاً بل ترد عليه جملة من الشروط المحددة كالاتي:

1. الشروط المتعلقة بحق الدائن

يكتسب الدائن حقوقه شريطة التوفر على الشروط التالية:

- أن يكون حق الدائن مستحق الأداء ومحقق الوجود وخالياً من النزاع: بحيث لا ترفع الدعوى البوليانية إلا من طرف الدائن الذي حل أجل استحقاق دينه، وبمفهوم المخالفة فإن الدائن الذي لم يحل أجل استحقاق دينه لا يستطيع رفع هذه الدعوى، ونفس الحكم يطبق على كل دائن بدين مضاف الأجل أو معلق على شرط واقف.

686- حكم عدد 3618 ملف عدد 13/21/718 صادر بتاريخ 2013/11/13 عن المحكمة الابتدائية بالدار البيضاء، غير منشور.

لذلك يشترط أن يكون حق الدائن مستحق الأداء ومحقق الوجود وخاليا من النزاع حتى يستطيع أن يدفع الدائن بعدم نفاذ تصرفات المدين.

- أن يكون للدائن مصلحة في الطعن بتصرف المدين: يشترط لرفع الدعوى البوليانية أن يكون للدائن مصلحة فيها، وهذا ما يعبر عنه بشرط الضرر وتتحقق المصلحة إذا انتفى الضرر، وينتفي الضرر بالطعن بعدم نفاذ التصرف الذي أبرمه المدين في حق الدائن، وبالتالي فإن الدائن لا يستطيع الطعن بالدعوى البوليانية إلا إذا كان التصرف الذي قام به المدين يلحق ضررا به، ويكون ذلك إذا كان باستطاعة الدائن استيفاء حقه من الشيء الذي تصرف فيه المدين، أو كان تصرف المدين يؤدي إلى عسره وافتقاره.

وعليه فإذا لم يكن بإمكان الدائن أن يستوفي حقه من الشيء الذي تصرف فيه المدين فلا يستطيع أن يرفع الدعوى البوليانية، كأن يكون الشيء المتصرف فيه مثقلا برهن يستغرق قيمته بالكامل أو غير قابل للحجز عليه أو متصلا بشخص المدين.

- أن يكون حق الدائن سابقا في نشوءه على تصرف المدين: يشترط للطعن في تصرف المدين أن يكون حق الدائن سابقا على التصرف المطعون فيه، والعبرة في ذلك هي بتاريخ نشوء حق الدائن في ذمة المدين، أو بتاريخ تحديد مقداره، أو بتاريخ الفصل فيما ثار حول وجوده من نزاع، وليس بتاريخ استحقاقه.

- أن يكون طعن الدائن قبل سقوط الدعوى البوليانية بالتقادم.

2. الشروط المتعلقة بالتصرف المطعون فيه

ينبغي توفر الشروط التالية لقبول التصرف المطعون فيه:

- أن يكون تصرف المدين قانونيا: يجب أن يصدر من المدين تصرفا قانونيا سواء كان قد صدر بإرادة منفردة أو بإرادتين، أو سواء كان بتبرع أو بعوض. وعليه فإن كل تصرف قانوني يصدر من المدين بقصد الإضرار بحقوق دائنيه يكون عرضة للطعن بعدم النفاذ، سواء كان صادرا من طرفي العقد أو من طرف واحد كالتمنازل عن الحق العيني، كحق الانتفاع وحق الارتفاق وحق الإبراء، كما يستوي أن تكون هذه التصرفات تبرعا كالهبة والوصية أو معاوضة البيع والمقايضة⁶⁸⁷.

- أن يكون التصرف معسرا ومفقرا للذمة المالية للمدين: إن تصرف المدين المطعون فيه، لا يعتد بسماع الدعوى البوليانية في شأنه إلا إذا ادعى هذا الأخير حالة العسر، وعليه إذا كان الضمان العام قائما بالشكل الذي تغطي الأصول الخصوم، امتنع القاضي من سماع الدعوى. ويكون التصرف مفقرا إذا أنقص من الحقوق أو زاد من الالتزامات، وحتى يستطيع الدائن أن يطعن في التصرف الصادر عن المدين يجب أن يكون تصرفه مفقرا له أي ينقص من حقوقه أو يزيد في التزاماته، مثل الهبة والإبراء لكونها تؤدي

687- رمضان أبو السعود: أحكام الالتزامات، دراسة مقارنة في القانون المصري واللبناني، دار الجامعة، بيروت، لبنان، 1994، ص 201.

إلى خروج الأموال من ذمته وبالتالي تنقص الضمان العام، أو اقتراض مبلغ من المال باعتباره تصرف يزيد في التزامات المدين، ويكون للدائن الحق في أن يطعن في هذه التصرفات بالدعوى البوليائية.

- أن يكون التصرف ضارا بالدائن: لا يكفي أن يكون تصرف المدين مفقرا، وإنما يلزم أن يكون ضارا بالدائن، ويمكن ذلك في كل تصرف قانوني يصدر من المدين يترتب عنه ضياع الضمان العام للدائن⁶⁸⁸.

وهكذا تشكل الدعوى البوليائية وسيلة قانونية يدفع بها الدائن عن نفسه غش واحتيال المدين إذا عمد هذا الأخير إلى الإضرار بدائنه، فيطعن في هذا التصرف لجعله غير نافذا في حقه، فيرجع بذلك المال المتصرف فيه إلى الضمان العام تمهيدا للتنفيذ عليه.

وعليه يقوم افتعال العسر عن طريق الغش البوليائي على توافر لدى المدين بالضريبة قصد الإضرار بالخزينة العامة، وذلك بإبرامه تصرفات قانونية تزيد في التزاماته أو تنقص من حقوقه، يترتب عنها تبديد الأموال التي تكون الضمان العام للخزينة للحيلولة دون التنفيذ الجبري عليها لاستفاء الدين الضريبي.

ثالثا: خروج المال من الذمة المالية للمدين نتيجة إهماله أو تقصيره.

ينتج افتعال العسر وافتقار الذمة المالية للمدين نتيجة تقاعس وتهاون هذا الأخير عن حماية حقوقه من الضياع، كعدم المطالبة بها، أو عدم السعي إلى زيادتها، أو ترك الديون تتراكم دون التدخل، أو التنازل عن الدفع بالتقادم مثلا في مواجهة بعض دائنيه، أو التخلي عن تتبع استخلاص ديونه التي له على الغير عند حلول أجل استحقاقها، وفي هذه الحالة أجاز المشرع للدائن حق الحلول محل المدين لتتبع ما لديه على الغير من ديون عن طريق ممارسة الدعوى غير المباشرة التي تخول للدائن الحق في استعمال حقوق مدينه⁶⁸⁹.

إلا أن استعمال الدائن لحقوق مدينه لا يعتبر من قبيل التنفيذ على أموال المدين، وإنما هو وسيلة للمحافظة على أموال هذا الأخير من الضياع تمهيدا للتنفيذ عليها مستقبلا، ولذلك جاء تصنيف هذه الدعوى ضمن خانة الوسائل الوقائية التي تقي الدائن من خطر نقص أموال المدين وقصورها عن الوفاء بديونه.

ولما كان هدف هذه الوسيلة الوقائية هو المحافظة على أموال المدين أو زيادتها، كان لابد للدائن أن يباشرها بطريقة غير مباشرة نيابة عن مدينه، سواء بالحيلولة دون فقد المدين بعضا من هذه الأموال، أو التمسك

688- سليمان مرقص: شرح القانون المدني، مصادر الالتزام وآثاره وأوصافه وانتقاله وانقضاؤه والنظرية العامة للإثبات، الجزء الثاني والثالث والرابع، المطبعة العالمية، القاهرة، 1964، ص 162-179.

689- سميت بالدعوى غير المباشرة على اعتبار أن استيفاء الدائن لحقه بواسطة هذه الدعوى لا يكون إلا بطريقة غير مباشرة، فهي نظام قانوني قائم ومستقل بحد ذاته يعطي للدائن الحق في مباشرة حقوق مدينه إذا أهمل هذا الأخير في استعمال حقوقه بنفسه.

وبمعنى آخر فهي وسيلة قانونية وقائية يترتب على استعمالها أو الدفع بها المحافظة على عناصر الضمان العام أو زيادتها، فكل حق أهمل المدين في استعماله كان للدائن أن يباشره نيابة عنه وذلك وفق شروط محددة ومعينة والتي يمكن إجمالها في فكرتين أساسيتين وجوهريتين وهما:

- أولا: وجود مصلحة مشروعة للدائن؛
- ثانيا: نيابة الدائن عن المدين في استعمال حقوق هذا الأخير، وهو نوع من النيابة الخاصة التي أقرها القانون للدائن للحفاظ على أموال المدين من الضياع. نتيجة إهمال وتقاعس هذا الأخير في استعمال حقوقه بنفسه.

بدفع ما من شأنه أن يكسب المدين بعض الحقوق فيستفيد منها هو شخصيا ويفيد بقية الدائنين، مما يجعل هذه الدعوى أقرب إلى الأعمال التحفظية التي تباشر على أموال المدين لضمان حقوق الدائن.

وبناء على ما سبق، يتضح أن هذه الدعاوى تهدف جميعها إلى مواجهة ما يمكن أن يتعرض له حق الدائن من ضياع نتيجة تصرف المدين في أمواله إما صوريا أو بواسطة ممارسة الغش البوليفاني أو التهانون في استعمال حقوقه، على اعتبار أن حق الضمان العام الذي للدائن على أموال المدين لا يحول دون تصرف هذا الأخير في أمواله تصرفا قد يؤدي إلى الإضرار بحقوق الدائن.

وعليه يمكن تعريف افتعال العسر بكونه اصطناع المدين لوضع صوري لا يمد للحقيقة بصلة، ظاهره يفيد عسره وعدم قدرته على الأداء، أما باطنه فمضمونه يدل على يسر المدين، وقيامه عمدا بأعمال ترتب عنها تبديد الأموال التي تكون ضمان الخزينة العامة قصد عدم إخضاعها لإجراءات التنفيذ.

الأمر الذي يترتب عنه إن إثارة دعوى جريمة افتعال العسر المخولة للخزينة العامة لحماية لأموال المدين بالضريبة التي تشكل ضمانها العام تكون أقرب إلى أعمال الغش البوليفاني، والدعوى الصورية.

والجدير بالذكر أن المشرع الجبائي قد نظم بطلان العقود الصورية في المادة 142 من م.ع.ض.⁶⁹⁰ فيما يتعلق ببيع العقارات بثمن أقل من الثمن الحقيقي تهربا من دفع رسوم التسجيل كاملة، أو أن يذكر في عقد البيع ثمنا أكبر من الثمن الحقيقي حتى لا يمارس الشريك حق الشفعة... إلخ، وهذه الصورية تتعلق بمرحلة تأسيس الدين الضريبي وليس تحصيله كما هو الأمر في ممارسة الصورية لافتعال العسر المنظم بموجب مقتضيات المادة 84 من م.ت.د.ع، باعتباره آلية قانونية إضافية تزيد من ضمانات الخزينة العامة على حقوق المدينين بالدين الضريبي متى توفرت شروط وعناصر قيامه.

الفقرة الثانية: عناصر الإدانة بجريمة افتعال العسر

تحتل دعوى جريمة افتعال العسر مكانة بارزة في ضمان تحصيل الدين الضريبي عن طريق محاربة أعمال الغش المرتبطة بمرحلة التحصيل، وذلك باعتبارها وسيلة قانونية إضافية لحماية حقوق الخزينة العامة من الضياع، نتيجة غش واحتيال المدين بالضريبة قصد تبديد الأموال التي تكون ضمان الخزينة.

بحيث يدافع المحاسب المكلف بالتحصيل بواسطة هذه الآلية القانونية نتائج غش واحتيال المدين بالضريبة، الذي يعمد إلى التظاهر بالتصرف في أمواله لإخراجها من الضمان العام إما عن طريق تهريبها أو إخفاءها أو تحويلها لأقاربه لعدم إخضاعها لإجراءات التحصيل أو الحيلولة دون القيام بهذه الإجراءات.

690- تنص المادة 142 من م.ع.ض على أنه: يعتبر باطلا وعديم الأثر كل عقد صوري، وكل اتفاق يهدف إلى إخفاء جزء من ثمن بيع عقار أو أصل تجاري أو تخل عن زبناء، أو إخفاء كل أو جزء من ثمن التخلي عن حق في الإيجار أو وعد بإيجار عقار أو جزء منه، أو مدرك في معاوضة أو قسمة واقعة على أموال عقارية، أو أصل تجاري أو زبناء. ولا يحول البطلان الواقع دون استخلاص الضريبة الواجب أدائها إلى الخزينة إلا إذا حكم به قضائيا.

وحق يتمكن مشرع مدونة تحصيل الديون العمومية من الموازنة بين الحق المخول للخزينة العامة في المحافظة على ضمانها العام من الضياع، وبين حق المدين بالضريبة بالتصرف في أمواله دون قيد أو شرط، ألزم المحاسب المكلف بالتحصيل بموجب مقتضيات المادة 84 من م.ت.د.ع بعدم إثارة دعوى جريمة افتعال العسر في مواجهة المدين بالضريبة إلا بعد إثباته توافر الشروط القانونية الموجبة لقيام الجريمة.

البند الأول: شروط قيام جريمة افتعال العسر

طبقا لمقتضيات المادة 84 من م.ت.د.ع والتي ورد فيها ما يلي: "يعتبر مفتعين 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".

يتضح من خلال نص المادة السالفة الذكر أنه لاستعمال المحاسب المكلف بالتحصيل دعوى جريمة افتعال العسر في مواجهة المدين بالضريبة لا بد من توافر جملة من الشروط المحددة بموجب نص المادة 84 من م.ت.د.ع، والتي تتعلق بعضها بالدين الضريبي موضوع النزاع والبعض الآخر بالتصرف المطعون فيه الذي ترتب عنه تبديد الأموال التي تكون ضمان الخزينة العامة.

أولاً: الشروط المتعلقة بالدين الضريبي

من أجل قيام جريمة افتعال العسر، يجب توفر الشروط التالية في الدين الضريبي:

- أن يكون الدين الضريبي سابقا في الوجود على التصرف المطعون فيه والمفضي إلى افتعال العسر، والعبارة في ذلك تاريخ نشوء الدين وليس تاريخ إستحقاقه، مما يتيح للمحاسب المكلف بالتحصيل الحق في ممارسة دعوى افتعال العسر بمجرد العلم بوجود تصرفات من طرف المدين بالضريبة من شأنها الإضعاف من الضمان العام للخزينة، ولو كان تاريخ هذه التصرفات سابقا عن وضع الجداول الضريبية موضع التحصيل.
- أن تتم عملية تبديد الأموال بعد توصل المدين بالضريبة بإعلام ضريبي، مما يعني أن المحاسب المكلف بالتحصيل إذا لم يثبت أن المدين قد توصل بالإعلام الضريبي، فلا يمكنه إدانة المدين بالضريبة بجريمة افتعال العسر، وفي هذه الحالة يعد قيام المدين بتبديد أمواله بعد توصله بإعلام ضريبي قرينة قاطعة وغير قابلة لإثبات العكس على سوء نية المدين وهو ما يشكل الركن المعنوي لقيام الجريمة.
- أن يكون الإعلام المتوصل به متعلق بدين ضريبي واجب الأداء، بمعنى أن يكون الدين الضريبي المطالب به ثابتا وخاليا من النزاع ومستحق الأداء، ويجب أن تتوفر فيه جميع الشروط التي تجعله قابلا للتنفيذ، إذا لا يمكن إثارة دعوى افتعال العسر إذا تعلق الأمر بدين غير محقق الوجود ومستحق الأداء، أو بدين منازع فيه. والمنازعة في المجال الضريبي يقصد بها المنازعة في صفة مرتبطة بالدين لا بالمسطرة أو الأطراف، فالمنازعة في الدين إذا لم تكن جدية لا يعتد بها، وتتمتع المحكمة بسلطة تقديرية واسعة في تحديد جدية المنازعة في الدين الضريبي من عدمه.

- أن تكون الأموال محل التبديد ضمان الخزينة العامة لاستخلاص الدين الضريبي، بمعنى قابلية هذه الأموال للحجز، مما يفيد أن الأموال التي كانت محل تبديد من قبل المدين يجب أن تكون من قبيل الأموال التي رخص المشرع الجبائي للخزينة العامة التنفيذ عليها من أجل استخلاص الدين العمومي، باستثناء الأموال التي تم حصرها بموجب مقتضيات المادة 46 من م.ت.د.ع.

ثانيا: الشروط المتعلقة بأعمال تبديد الأموال

يتعلق هذا الشرط بالجانب المادي لجريمة افتعال العسر، ويعني هذا الشرط ضرورة إثبات خروج المال من الذمة المالية للمدين بالدين الضريبي سواء بواسطة تصرف قانوني في معناه الاصطلاحي (بيع، هبة، تفويت... إلخ) أو بواسطة مناورات وأعمال احتيالية أخرى تؤدي إلى عرقلة التحصيل.

وتجدر الإشارة أن الشروط المتعلقة بأعمال تبديد الأموال هي نفسها الشروط الواجب توافرها في التصرف المطعون فيه التي سبق دراستها بالتفصيل في الدعوى البوليانية، إذ غالبا ما تعتمد الخزينة العامة على نفس المقومات القانونية للدعوى لإدانة المدين بجريمة افتعال العسر، وذلك من خلال إثبات قيام هذا الأخير بالغش البوليانى قصد تبديد الأموال وبالتالي إضعاف أو إعدام الضمان العام للخزينة⁶⁹¹.

وذلك على اعتبار أن أعمال تبديد الأموال تشمل جميع أعمال الغش والاحتيايل والتدليس التي يباشرها المدين عن عمد بعد توصله بالإعلام الضريبي، قصد إخراج أمواله المنقولة والعقارية من حوزته، درء للتنفيذ عليها من طرف الخزينة العامة لاستخلاص الدين الضريبي محل دعوى جريمة افتعال العسر.

البند الثاني: إثبات توافر أركان جريمة افتعال العسر

طبقا لمقتضيات المادة 84 من م.ت.د.ع لا يمكن إدانة المدين بالضريبة بجريمة افتعال العسر إلا إذا أثبتت الإدارة الجبائية أن بعد توصل المدين بإعلام ضريبي قام بأعمال تدليسية ترتب عنها تبديد أو إتلاف الأموال التي تكون ضمان الخزينة العامة قصد عدم إخضاعها لإجراءات التحصيل الجبري.

ومن الأعمال التدليسية أو الوقائع المادية الدالة على قيام جريمة افتعال العسر من طرف المدين بالضريبة قيام هذا الأخير بعد التوصل بإعلام ضريبي بما يلي:

- إقدام المدين ببيع أصله التجاري أو تحويله لفروعه قصد عدم إخضاعه لإجراءات التحصيل الجبري، باعتباره الضمانة الأساسية للخزينة العامة؛
- تفويت أمواله المنقولة والعقارية لأبنائه أو زوجته؛

691- عبد الرحيم إفريقين: استعمال الدعوى البوليانية من طرف الخزينة في ميدان التحصيل ودورها في محاربة الغش الضريبي، المجلة المغربية للإدارة المحلية، عدد 17، أكتوبر-دجنبر 1996، ص 115-124.

- التنازل عن حقوقه العقارية بقبول الثمن العادي، وذلك بغرض إبعاد الأموال القابلة للحجز من إجراءات المتابعات وتعويضها بأموال أخرى يسهل إخفاءها عن أنظار المحاسب المكلف بالتحصيل؛
 - القيام بعمليات بيع ممتلكاته بأثمنة قليلة القيمة وزهيدة الثمن للحيلولة دون التنفيذ عليها؛
 - ترحيل أمواله من مكانها المعتاد الذي تؤدي فيه الضريبة إلى مكان آخر معفى من أداء الضريبة، أو إلى مكان حيث يتعذر العثور عليها وبالتالي استحالة التنفيذ عليها لاستخلاص الدين الضريبي؛
- وهكذا تتمتع الإدارة الجبائية تحت رقابة القضاء بسلطة التحقق من صحة التكييف القانوني للأعمال التدليسية التي باشرها المدين بالضريبة، والتي كان الهدف من وراءها الحيلولة دون القيام بعملية التحصيل.
- وعليه لتحريك الدعوى العمومية بشأن جريمة افتعال العسر يتعين على المحاسب المكلف بالتحصيل إثبات توافر العناصر الأساسية لقيام الجريمة والمتمثلة فيما يلي:

أولاً: إثبات تبديد الأموال

يجب على الإدارة الجبائية إثبات قيام الجاني بأعمال وتصرفات ترتب عنها تبديد الأموال، ويفيد هذا العنصر أن مجرد الأقوال أو التحايل، أو محاولة القيام بأعمال تبديد، لا يكفي لمتابعة المدين بجريمة افتعال العسر⁶⁹².

بحيث لا يقوم الركن المادي لجريمة افتعال العسر ما لم يستعمل الجاني طرقاً أو أعمالاً احتيالية وتدليسية لتبديد الأموال التي تشكل ضمان الخزينة العامة، على اعتبار أن تبديد الأموال يشمل كل التصرفات القانونية والمادية التي من شأنها أن تنقص أو تعدم قيمة الأموال التي تكون ضمان الخزينة أو تخرجها من ملكية المدين⁶⁹³.

ثانياً: إثبات الحيلولة دون التحصيل

يقتضي إثبات الحيلولة دون التحصيل إثبات المحاسب المكلف بالتحصيل بأن الهدف أو الغاية من وراء قيام المدين بتبديد الأموال هو عدم إخضاعها لإجراءات التحصيل الجبري أو الحيلولة دون القيام بهذه الإجراءات وذلك بعد توصله بإعلام ضريبي.

692- ولعل هذا هو السبب الذي جعل مجلس المستشارين يقرر تعديل المادة 84 الواردة في مشروع مدونة تحصيل الديون العمومية بحذف صيغة "تحايلوا" واشتراط ضرورة تواجد عنصر مادي في إثبات الأعمال التدليسية التي نتج عنها تبديد الأموال التي تشكل ضمان الخزينة العامة. للمزيد: أنظر عبد الرحمان أبليللا ورحيم الطور: تحصيل الضرائب والديون العمومية على ضوء المدونة الجديدة، الطبعة الأولى، مطبعة الأمانة، 2000 ص 59.

693- مولاي عبد الرحمان أبليللا: الإثبات في المادة الجبائية، مرجع سابق، ص 243-244.

ولن يتسنى له ذلك إلا بإثبات توافر لدى المدين نية الإضرار بالخزينة العامة وقت صدور عمل التبديد، وتتجسد نية الإضرار في أن يقصد المدين من وراء تصرفاته التخلص من أداء الدين الضريبي بإنقاص أو إعدام أمواله التي تكون ضمان الخزينة العامة.

وهكذا فالمحاسب المكلف بالتحصيل ملزم أولاً بإثبات تاريخ توصل المدين بالإعلام الضريبي، إذ أن قيام المدين بأعمال التبديد قبل ثبوت توصله بالإعلام الضريبي يحول دون متابعتة بجريمة افتعال العسر، وثانياً إثبات أن تصرفات التبديد قد ألحقت ضرراً بحقوق الخزينة.

الأمر الذي يثير جملة من الإشكالات المتعلقة بالخصوص بما يلي:

- صعوبة إثبات جريمة افتعال العسر لا سيما إثبات سوء نية المدين المتمثلة في الإضرار بالخزينة العامة.
- عدم تحديد المشرع ما المقصود بالإعلام الضريبي هل هو الإشعار الأول بالضريبة وخاصة تاريخ التوصل باعتبار أن هذه الإشعارات ترسل إلى المدينين بها وبطرق عادية، ولا تباشر في شأنها مسطرة التبليغ⁶⁹⁴، أم آخر إشعار بدون صائر أم الإنذار القانوني؟
- اشتراط المشرع عدم اعتبار تصرفات وأعمال التبديد المكونة للجريمة إلا إذا تم إثبات ارتكابها من طرف المدين بعد توصله بالإعلام الضريبي، بمعنى أن قيام هذا الأخير بتبديد أمواله قبل التوصل بالإعلام الضريبي لا يترتب عنه قيام جريمة افتعال العسر، الأمر الذي ترتب عنه إفراغ المادة 84 من فحواها على اعتبار أنه لا فائدة من الدعوى إذ لم يكن بإمكان المحاسب المكلف بالتحصيل مباشرتها قبل توصل المدين بالإعلام الضريبي، مادامت الواقعة المنشئة لحق الخزينة العامة سابقة لتصرفات المدين، الذي أصبح بإمكانه بموجب التقنيات الحديثة في المجال المحاسبي والجبايي معرفة مبالغ الديون الضريبية التي بذمته قبل التوصل بالإعلام الضريبي، فيبادر إلى تفويت ممتلكاتهم المنقولة والعقارية للحيلولة دون التنفيذ عليها.

ثالثاً: إثبات وجود علاقة سببية بين تبديد الأموال والحيلولة دون التحصيل

يجب على المحاسب المكلف بالتحصيل الذي يدعي افتعال العسر من طرف المدين بالضريبة أن يثبت أن تصرف المدين المطعون فيه هي السبب المباشر الذي أدى إلى عسره، أي أن هناك علاقة سببية بين تصرفات تبديد الأموال وعسر المدين، ولا تتحقق هذه العلاقة السببية إلا إذا كان التبديد معسراً ومفقراً للذمة المالية للمدين، وكان من شأنه أن يؤدي إلى إنقاص أو إعدام ضمان الخزينة، فتصبح حينئذ أموال المدين غير كافية لتسديد ديونه الضريبية.

وهذا ما دأب عليه العمل القضائي المغربي حيث ورد في حيثيات الحكم الصادر عن المحكمة الابتدائية بسلا ما يلي: "وحيث إنه ثابت من تصريحات الظنين أمام المحكمة توصله بإعلام الضريبة كما أنه ثابت من تصريحه

694- المادة 5 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

المفصل أمام الضابطة القضائية والموثوق به عملاً بالمادة 290 من ق.م.ج أنه كان على علم بإجراء الحجز في مواجهته وبكونه أندر بذلك وأنه قام بعد ذلك ببيع جزء من محتويات محله التجاري وأرجع الباقي منها لمديونية وهو ما يكون معه قد أقدم على تبديد أموال هي ضمان للخزينة لتحصيل واجب الضريبة.

وحيث تجد المحكمة أن نية الظنين فيما أقدم عليه انصرفت رأساً لافتعال العسر والحيلولة دون إجراء الحجز وحجة ذلك ما ثبت للمحكمة عن تراجعه أمام السيد وكيل الملك وأمام المحكمة عما صرح به أمام الضابطة بخصوصه علمه بالحجز وإنذاره بذلك هذا علاوة على أن إدعائه إفلاس تجارته ظل بسائر المراحل زعماً مجرداً لا حجة عليه.

وحيث استناداً للأسباب الواقعية والقانونية أعلاه فقد تكونت لدى هيئة المحكمة قناعة باقتراف الظنين المندسوب إليه وترى إدانته من أجله⁶⁹⁵.

وعليه لا يمكن إدانة المدين بالضريبة بجرime افتعال العسر إلا إذ ترتب عن أعمال الغش والاحتيال المرتكبة من طرفه تبديد الأموال التي تكون ضمان الخزينة العامة لاستخلاص ديونها، بمعنى أنه إذا لم يترتب عن هذه الأعمال الإضرار بالضمان العام للخزينة فلا سبيل إلى متابعة المدين بجرime افتعال العسر.

إذ بالرغم من أن المشرع الجبائي مكن الخزينة العامة من آلية تحريك دعوى افتعال العسر لمحاربة جريمة الاحتيال الضريبي للتخلص من أداء الضريبة أثناء عملية التحصيل، إلا أنها تتسم بالقصور شأنها شأن جريمة الغش الضريبي، نظراً لجمل الشروط الواجب إثبات استجماعها لقيام الدعوى من جهة، والإخلالات والثغرات القانونية التي تشوب النص الجبائي من جهة ثانية إما عن سهو أو قصد من المشرع الجبائي بهدف التراجع عن التجريم في الميدان الضريبي.

الفرع الثاني: النظام الإجرائي لجريمة افتعال العسر

تبقى غاية المشرع الجبائي من وراء تجريم افتعال العسر أو عرقلة التحصيل هي درء الأهداف غير المشروعة التي يسعى المدين بالضريبة إلى تحقيقها، وفي الحالة هذه ليس مجرد التملص من دفع جزء من الضريبة كما هو الأمر في جريمة الغش الضريبي وإنما الإفلات تماماً وكليا من دفع الضريبة، بحيث تصبح الجريمة قائمة متى توفرت شروط إثارتها.

وتباشر المتابعة الجنائية بشأن جريمة افتعال العسر بطلب من المحاسب المكلف بالتحصيل الذي يواجه بصعوبة في التحصيل والتنفيذ على أموال المدين نظراً للمناورات والتصرفات القانونية التي قام بها المدين بالضريبة بعد توصله بالإعلام الضريبي، مثل بيع أو نقل أملاكه المنقولة والعقارية إلى أحد أفراد عائلته، أو تأسيس

695- حكم عدد 2941 ملف عدد 946/2003 صدر بتاريخ 21/11/2003 عن المحكمة الابتدائية بسلا منشور بدليل الاجتهادات القضائية في ميدان تحصيل الديون العمومية الصادر عن الخزينة العامة للمملكة، مرجع سابق ص 269-270.

شركات وهمية بين أولاده وزوجته أو التنازل لصالح أحد فروعها على عقاراته بشرط أن يحتفظ هو بحق الانتفاع... إلخ، وذلك بنية التهرب من تنفيذ إجراءات الحجز عليها.

ونظرا للأثار السلبية لجريمة افتعال العسر على عملية التحصيل أفرد لها المشرع الجبائي عقوبات جنائية جبائية، قصد مجابهة التهرب الضريبي خلال مرحلة التحصيل، إلا أن الواقع العملي أثبت قصور هذه الآليات القانونية في تحقيق الغاية المتوخاة من وراء سنّها، نظرا للصياغة القانونية التي جاءت بها المادة 84 من م.ت.د.ع، علاوة على إحاطة إجراءات المتابعة بجريمة افتعال العسر بجملة من الشروط الشكلية والموضوعية التي من صعب إثبات توافرها قبل إثارة الجريمة من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل في مواجهة المدين بالضريبة.

الفقرة الأولى: إثارة جريمة افتعال العسر

يشكل قيام المدين بأعمال وتصرفات تهدف إلى الحيلولة دون ملاحقته بالدين الضريبي، باعتباره مدينا معسرا لا يحوز أموالا يمكن التنفيذ عليها من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل، تظاهر هذا الأخير بالعسر أو عرقلة التحصيل نظرا لتهريب أمواله وإخفائها قصد الإضرار بحقوق الخزينة العامة.

وتمثل هذه التصرفات الدليل المادي على ارتكاب المدين بالضريبة للعسر المفتعل، ومؤشرا على تملصه من الأداء وحجة قائمة وثابتة على أن نيته تنصرف إلى التحلل من المستحقات الضريبية التي بذمته، لأن ما اقترفه من أعمال بعد التوصل بإعلام ضريبي لا يتوخى من ورائه إلا استحالة التحصيل نظرا لعدم وجود أموال يمكن التنفيذ عليها من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل.

لذا منح المشرع الجبائي المحاسب المكلف بالتحصيل صلاحيات واسعة في تحريك دعوى جريمة افتعال العسر أو عرقلة إجراءات التحصيل، باعتباره الشخص المؤهل قانونا لذلك، نظرا لكفاءته وخبرة في ميدان التحصيل، وقدراته العلمية والعملية على تكييف الوقائع المادية والقانونية التي قام بها المدين بعد التوصل بإعلام ضريبي، علاوة على كونه الشخص الأكثر حرصا على استخلاص الدين الضريبي.

ونظرا لخطورة جريمة افتعال العسر لا سيما على الذمة المالية للمدين وسمعته، ودرء لتعسف المحاسب المكلف بالتحصيل في ممارسة حق إثارة الجريمة اتجاه المدينين الذين ثبت في حقه ارتكاب أعمال ترتب عنها تبديد الأموال التي تشكل ضمان الخزينة، أحاط المشرع أعمالها بجملة من الشروط المسبقة الواجب التقيد بها من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل، تحقيقا لنوع من الحماية القانونية للمدين أثناء متابعته بجريمة افتعال العسر أو عرقلة إجراءات التحصيل.

البند الأول: الشروط المسبقة للمتابعة بجريمة افتعال العسر

يشترط قبل متابعة المدين بالضريبة بجريمة افتعال العسر من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل توافر بعض الشروط التي حددها مشرع مدونة تحصيل الديون العمومية، نذكر منها الحصول على ترخيص مسبق وتقديم طلبات المتابعات القضائية بشأن الجريمة إلى وكيل الملك لدى المحكمة الابتدائية المختصة.

أولاً: الحصول على ترخيص مسبق

رغم تحويل المحاسب المكلف بالتحصيل سلطة تحريك دعوى جريمة افتعال العسر ضد المدينين اللذين ثبت في حقهم القيام بأعمال ترتب عنها تبديد الأموال التي تكون ضمان الخزينة العامة، فإن هذه الصلاحية غير مطلقة بل ترد عليها بعض الشروط الواجب توافرها قبل مباشرة عملية المتابعة بجريمة افتعال العسر.

بحيث لا يمكن متابعة المدين بجريمة افتعال العسر إلا بناء على طلب يقدم إلى وكيل المملكة لدى المحكمة المختصة من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل، بعد حصوله على ترخيص من رئيس الإدارة التابع لها.

ويعد الترخيص بالإضافة إلى كونه سند المتابعات، إجراء شكلياً داخلياً، لأنه لا يبلغ للمدين لعدم وجود أي نص قانوني يقضي بذلك، بحيث لا يتم إنذار المدين بمتابعته بجريمة افتعال العسر، مما يجعل الإذن بالمتابعة بهم فقط العلاقة القائمة بين المحاسب المكلف بالتحصيل ورئيس الإدارة التي ينتمي إليها.

ولقد أوجب المشرع على المحاسب المكلف بالتحصيل الحصول على ترخيص بمتابعة المدين بجريمة افتعال العسر، وأعطى الاختصاص في هذا الشأن إلى رئيس الإدارة التي ينتمي إليها، سعياً منه إلى مراقبة الإجراءات الإدارية المتعلقة بعملية التحصيل، وممارسة نوع من الرقابة الذاتية التسلسلية على إجراءات الإدانة بجريمة افتعال العسر من طرف المسؤولين عن عملية التحصيل، نظراً لما لهذه الآلية القانونية التي يتمتع بها المحاسب المكلف بالتحصيل من آثار وخيمة على الأوضاع المالية للمدين.

وهكذا يشكل الترخيص بالمتابعة القضائية بجريمة افتعال العسر أهم ضمانة لحماية حقوق المدين من تعسف المحاسب المكلف بالتحصيل في ممارسة الصلاحيات الواسعة التي يتمتع بها في إثارة جريمة افتعال العسر من عدمه، وبالتالي توفير بعض الحماية القانونية للمدين أثناء تحصيل الدين الضريبي والمتمثلة في ضرورة الحصول على إذن مسبق من رئيس الإدارة التي ينتمي إليها المحاسب المكلف بالتحصيل قبل إثارة جريمة افتعال العسر في مواجهة المدينين المفتعلين لعسرهم.

ثانياً: تقديم طلبات المتابعات القضائية

تنص الفقرة الأولى من المادة 88 من م.ت.د.ع والتي ورد فيها ما يلي: "يقدم طلب المتابعات القضائية في شأن جريمة افتعال العسر إلى وكيل الملك لدى المحكمة المختصة من طرف المحاسب، بعد ترخيص من رئيس الإدارة التابع لها".

بناء على مقتضيات المادة السالفة الذكر يجب أن تقدم طلبات المتابعات القضائية في شأن جريمة افتعال العسر وفقاً للشكل التالي:

- أن يتم تقديم الطلب من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل؛
- أن يصدر ترخيص من طرف الإدارة التابع لها المحاسب المكلف بالتحصيل.

وهكذا ترجع صلاحية تحريك الدعوى العمومية إلى المحاسب المكلف بالتحصيل بناء على طلب يقدم إلى وكيل الملك لدى المحكمة المختصة، حيث يتم تقديم طلب رفع دعوى افتعال العسر في شكل عريضة "شكاية" تتضمن البيانات التالية⁶⁹⁶:

- تحديد الأطراف (المحاسب والفاعل الأصلي، المشارك والمساهم في ارتكاب الجنحة عند الاقتضاء)؛
- تحديد الهوية الكاملة للمدين بالضريبة موضوع الدعوى؛
- تحديد مراجع المستندات المتعلقة بالديون التي تم تحريك المتابعة في شأنها (نسخ من الجداول الضريبية، قوائم الإيرادات أو الأوامر بالمداخيل)؛
- تعيين طبيعة الدين الضريبي؛
- تحديد قيمة مبالغ الديون المطالب بها؛
- بيان تاريخ الشروع في التحصيل وتاريخ الاستحقاق؛
- تحديد المصاريف المرتبطة بالمتابعين؛
- بيان الوقائع القانونية والأعمال التي استند عليها المحاسب في إدعائه العسر المفتعل من طرف المدين أو عرقلته للتحصيل؛
- بيان مراجع مقتضيات القانونية التي أثارها وكيل الملك في المتابعات؛
- بيان حالة العود عند الاقتضاء، إذ يجب أن تدعم بكل الوثائق والأدلة الضرورية؛
- تحديد الصفة القانونية التي يلتزم بموجبها متابعة المدين مفتعل العسر، هل في الحالة العادية طبقا لمقتضيات المادة 85 من م.ت.د.ع أو حالة العود طبقا لمقتضيات المادة 86 من م.ت.د.ع، حيث يتوجب

696 - La saisine aux fins de poursuites doit indiquer :

- la désignation des parties (comptable et auteur, coauteur et complice du délit, éventuellement);
- les références des titres relatifs aux créances dont le recouvrement est poursuivi (extraits de rôle, états de produits ou ordres de recette) ;
- les faits reprochés aux parties mises en cause ;
- les références aux dispositions en vertu desquelles les poursuites sont demandées au procureur du Roi;
- les cas de récidive, éventuellement.

Cette saisine doit être appuyée de toutes justifications utiles.

Voir : Instruction Relative Au Recouvrement Des Créances Publiques : Mais, 2011, P 191.

عليه لزاما في حالة العود إرفاق عريضة طلب المتابعة القضائية بالحكم النهائي الحائز لقوة الشيء المقضي به.

إذا لا يمكن أن يقبل طلب المتابعات القضائية بشأن افتعال العسر المقدم من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل إلى وكيل الملك لدى المحكمة المختصة، إلا إذا كان مشفوعا بإذن أو ترخيص من طرف رئيس الإدارة التابع لها المحاسب، بحيث تختلف الجهة المصدرة للإذن حسب طبيعة الديون العمومية المطالب بها والجهة التي يعود لها أمر تحصيلها.

فمثلا إذا تعلق الأمر بديون عمومية يرجع أمر تحصيلها إلى الخزينة فإن الترخيص يجب أن يصدر من لدن الخازن العام للمملكة، في حين إذا تعلق الأمر بضرائب يرجع أمر تحصيلها إلى المديرية العامة للضرائب فإن الترخيص يجب أن يصدر من طرف المدير العام للضرائب، أما إذا تعلق الأمر بديون عمومية يرجع أمر تحصيلها لإدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة فإنه في هذه الحالة يجب أن يصدر الترخيص من طرف المدير العام لإدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة.

لكن الإشكال القانوني الذي تطرحه هذه المادة وهو إقصاء المشرع الجبائي بشكل مباشر باقي الديون العمومية الأخرى من مجال تطبيق جريمة افتعال العسر، وحصرها في الدين الضريبي فقط، وذلك من خلال تنصيبه على أنه لا يمكن متابعة المدين بجريمة افتعال العسر، إلا إذا ثبت أنه قام بأعمال ترتب عنها تبديد الأموال التي تكون ضمان الخزينة بعد توصله "بإعلام ضريبي".

فما المقصود بالإعلام الضريبي؟ هل مصطلح الإعلام الضريبي يطلق على الإعلام بالدين العمومي بصفة عامة أم أنه يخص الديون الضريبية فقط دون سائر الديون العمومية الأخرى؟ أم أنه يطلق على جميع الديون العمومية ما عدا الديون الجمركية على اعتبار أن إدارة الضرائب هي المكلفة بإصدار الإعلام بالضريبة كيفما كان نوع وطبيعة هذه الديون.

وفي جميع الأحوال يجب أن يصدر الترخيص قبل تقديم طلب المتابعات القضائية، إذ لا يمكن أن يكون الترخيص لا حقا على طلب المتابعة المحرر من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل⁶⁹⁷،

وفي هذا السياق يثار الإشكال حول ما حكم طلبات المتابعة القضائية التي يتقدم بها المحاسب المكلف بالتحصيل في شأن جريمة افتعال العسر، دون الحصول على ترخيص مسبق من طرف رئيس الإدارة التي ينتهي إليها؟

- 697 كما يفهم من نص المادة 88 من م.د.ع على أن الترخيص ينبغي أن يسبق طلب المتابعة الذي ينجزه المحاسب المكلف بالتحصيل، إذ لا يمكن بأي حال من الأحوال أن يكون الترخيص لا حقا على طلب المتابعة المحرر، بل ينبغي أن يسبقه تحت طائلة بطلان طلب المتابعة وهذا ما تؤكدته العبارة الواردة بالمادة السالفة الذكر "يقدم طلب المتابعات القضائية...بعد ترخيص من رئيس الإدارة التابع لها المحاسب".
فكلمة "بعد" تفيد معنى "السبق" في الحصول على الترخيص أولا ولا تعني "الحق" الذي يأتي بعد المتابعة ليزكي أو يوافق على ما تم إنجازه.
للمزيد أنظر: عبد اللطيف العمراني ومراد الخروبي: الإصلاح الجديد في ميدان تحصيل الضرائب والديون العمومية، مرجع سابق، ص 124-125.

للإحاطة بهذا الإشكال، فإنه لكي يكون طلب المتابعات القضائية في شأن جريمة افتعال العسر صحيحا ومقبولا يجب أن تتوفر فيه الشروط التالي:

- أن يكون مسبوق بترخيص موقع من طرف صاحب السلطة المختصة في إصداره أي رئيس الإدارة التي ينتهي إليها المحاسب المكلف بالتحصيل؛
- أن يقدم الطلب من طرف الشخص ذوي الصفة والمصلحة في رفع الدعوى والمحدد بموجب القانون، أي المحاسب المكلف بالتحصيل، فإذا قدم من شخص غير مؤهلا قانونا يكون الإجراء باطلا، ويمكن للقاضي إثارته من تلقاء نفسه في أي مرحلة من مراحل الدعوى، بحيث إذا كانت الدعوى على مستوى التحقيق يتعين على القاضي المكلف بالتحقيق أن يصدر أمرا يرفض إجراء التحقيق بسبب بطلان إجراءات المتابعة، أما إذا كانت على مستوى جهة الحكم يتعين على المحكمة القضاء بعدم قبول الدعوى لبطلان إجراءات المتابعة.
- أن يكون الطلب مكتوبا وموقع من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل؛
- يجب أن يذكر في متن الطلب العناصر الفعلية والقانونية التي يفترض منها وجود أعمال تبديد الأموال للإفلات من أداء الضريبة أو عرقلة التحصيل، والتي سيتم تحريك بشأنها دعوى جريمة افتعال العسر.
- يجب أن يرفع الطلب أمام وكيل المملكة لدى المحكمة المختصة مع تنصيب المحاسب المكلف بالتحصيل كطرف مدني في الدعوى.

وعلى هذا الأساس إذا لم تتوفر في طلب المتابعات هذه الشروط يكون باطلا مما يترتب عنه بطلان الإجراءات اللاحقة للدعوى، الأمر الذي يفرض على المحاسب المكلف بالتحصيل احترام جميع هذه الشروط الشكلية الواجب توافرها قبل إثارة جريمة افتعال العسر حتى لا يكون مصير الدعوى البطلان، باعتباره صاحب السلطة المختصة قانونا في تحريك دعوى جريمة افتعال العسر.

البند الثاني: صلاحيات المحاسب المكلف بالتحصيل

يعتبر المحاسب المكلف بالتحصيل صاحب السلطة المختصة في رفع الطلب أو الشكاية في شأن جريمة افتعال العسر لا النيابة العامة، وهذا فيه خروج عن الأصل العام الذي يكل مهمة تحريك الدعوى العمومية إلى النيابة العامة.

ويرجع السبب في ذلك إلى كون أنه بمجرد تسلم المحاسب المكلف بالتحصيل الجداول الضريبية يصبح متحملا شخصيا بالدين الضريبي إلى حين استفاءه من المدين بجميع الطرق سواء الودية أو الجبرية بما فيها إثارة دعوى افتعال العسر في مواجهة المدين إذا توفرت الشروط القانونية لقيامها، بالإضافة إلى كونه الشخص الأكثر دراية وعلم بوضعية المدين وطبيعة الدين الضريبي محل الدعوى، وقدرته على تكييف الآليات القانونية التي يمكن سلوكها لاستخلاص الدين الضريبي حسب كل نازلة على حدة.

وعلى هذا الأساس أوكل المشرع الجبائي للمحاسب المكلف بالتحصيل مهمة تحريك دعوى افتعال العسر متى توفرت الشروط القانونية لإثارتها، وإثباته وجود الوقائع المادية للجريمة، علاوة على تنصيبه كطرف مدني في الدعوى.

أولاً: انتصاب المحاسب المكلف بالتحصيل كطرف مدني في الدعوى

طبقاً لمقتضيات المادة 89 من م.ت.د.ع. يتنصب المحاسب المكلف بالتحصيل كطرف مدني في دعوى جريمة افتعال العسر⁶⁹⁸، ويبقى الهدف من وراء هذا الإجراء ليس هو الحصول على التعويض مقابل ما لحق الخزينة العامة من ضرر، على اعتبار أن القانون الجبائي يعطي للإدارة الجبائية الحق في توقيع الجزاءات الجبائية بصفة منفردة دون اللجوء إلى القضاء.

وإنما تخويل المحاسب بموجب القانون الحق في المرافعة أمام المحكمة الابتدائية المختصة، وبالتالي حضوره في جميع مراحل الدعوى للدفاع عن حقوق الخزينة من الضياع⁶⁹⁹، وتزويد القاضي بجميع الوثائق والمعلومات والمعطيات القانونية الكافية، والتي من شأنها تنوير المحكمة للإلمام بالملف الجنائي لدعوى جريمة افتعال العسر.

ثانياً: تحمل المحاسب المكلف بالتحصيل عبء الإثبات

يقع عبء إثبات جنحة افتعال العسر على عاتق المحاسب المكلف بالتحصيل، الذي يجب عليه إثبات الدليل على قيام الركن المادي للجريمة مع إثبات المسؤولية الشخصية للمدين وبالتالي إثبات الركن المعنوي للجريمة.

ويجب أن يتم تقديم الدليل المادي من طرف المحاسب على كون أن المدين قد افتعل العسر وأنه غير معسراً في الواقع، وأنه قام بتصرفات ترتب عنها تبديد وإتلاف الأموال التي تكون ضمان الخزينة قصد التخلص من أداء الدين الضريبي، علاوة على إثباته أن هذه التصرفات تمت بعد توصل المدين بالإعلام الضريبي، أي يجب أن يكون تاريخ التوصل بالإعلام الضريبي المدون في محاضر التبليغ سابق عن تاريخ تصرفات التبديد التي باشرها المدين بالضريبة، وللقاضي أن يصدر حكمه تبعاً لقناعته الخاصة بتوافر أركان قيام جريمة افتعال العسر من عدمه، وذلك بناء على مدى القوة الثبوتية للأدلة المادية التي تقدم بها المحاسب المكلف بالتحصيل.

وعلى هذا الأساس يتوقف نجاح المحاسب المكلف بالتحصيل في إدانة المدين بالضريبة بجريمة افتعال العسر على مدى قدرته على إثبات توافر أركان الجريمة، لا سيما الإدلاء بالوثائق المادية التي تشكل حجج الإثبات

698- تنص المادة 89 من م.ت.د.ع. على أنه: "عندما يقرر وكيل الملك المتابعة في شأن الأفعال المشار إليها في المادة السابقة، يتنصب المحاسب المكلف بالتحصيل أو من ينوب عنه، مطالبا بالحق المدني".

699- مراد الخروبي: صفة القابض في المرافعة أمام المحاكم، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مواضيع الساعة، عدد 28 يوليو-شتنبر 1999، ص 79 وما بعدها.

المتكونة أساسا من عقود التفويت، أو التصرفات التي تقوم حجة على إخراج المال من الذمة المالية للمدين، والتي تتجلى فيما يلي:

- حجة التفويت أو إضعاف الضمان العام (عقود البيع، عقود التفويت، عقود الهبة... إلخ)؛
- حجة عرقلة التحصيل؛
- حجة تواطؤ الغير⁷⁰⁰.

وهكذا يواجه المحاسب المكلف بالتحصيل أثناء متابعة المدين بجريمة افتعال العسر بإشكالية التنفيذ نظرا لصعوبة إثبات توافر أركان الجريمة من جهة، وإشكالية التشريع من جهة ثانية، بحيث اشترط نص المادة 84 من م.ت.د.ع عدم إمكانية تحريك الدعوى إلا بعد توصل المدين بالإعلام الضريبي، دون الأخذ بعين الاعتبار إمكانية تصرف المدين في أمواله بالتبديد قبل التوصل بالإعلام الضريبي، وبالتالي الحيلولة دون إمكانية المحاسب المكلف بالتحصيل من متابعة المدين بجريمة افتعال العسر.

الأمر الذي يخول للمحاسب المكلف بالتحصيل إمكانية تحريك دعوى المسؤولية الضريبية إذا توافرت شروط إثارتها لا سيما إثبات قيام المسير بتبديد الأموال التي تشكل ضمان الخزينة العامة.

الفقرة الثانية: المتابعة القضائية بجريمة افتعال العسر

على اعتبار أن جريمة افتعال العسر آلية خطيرة وشائعة للتهرب من أداء الضريبة، والتي يتم ممارستها عن طريق الاحتيال والغش قصد الإضرار بالخزينة العامة، كان لزاما على المشرع أن ينص على تجريمها بشكل يردع الأفراد من ارتكابها أو المشاركة في ارتكابها.

بحيث يبقى هدف المشرع من تجريم افتعال العسر هو حماية الضمان العام للخزينة من الضياع، والحيلولة دون قيام المدين بالضريبة بإضعاف أو إعدام الضمانات العينية والنقدية المحفوظة لفائدة الخزينة العامة، وبذلك الضرب بيد من حديد كل مدين سولت له نفسه افتعال العسر قصد التهرب من أداء الدين الضريبي.

ولن يتسنى ذلك بطبيعة الحال إلا بتوقيع العقوبات المناسبة على مقترفها بناء على مبدأ قضائية الجزاءات الجنائية الذي يعتبر من المبادئ التي يقوم عليها القانون، وينطبق هذا المبدأ على تطبيق الجزاءات الجنائية على مرتكبي جريمة افتعال العسر، الذي يخضع للأحكام العامة إلى جانب الأحكام الخاصة بالجريمة، وذلك بعد صدور حكم قضائي يقضي بإدانة المدين بجريمة افتعال العسر.

700- عبد الرحيم إفريقن: المنازعات القضائية في ميدان تحصيل الديون العمومية، محاربة افتعال العسر على ضوء قانون الالتزامات ومدونة تحصيل الديون العمومية، مرجع سابق، ص 130.

البند الأول: مساطر المتابعة القضائية بجريمة افتعال العسر

يترتب على اقرار جريمة افتعال العسر أو عرقلة تحصيل الدين العمومي وعلى غرار باقي الأفعال الجرمية الأخرى، حق الإدارة الجبائية في إقامة دعوى عمومية لتطبيق العقوبات الجنائية، وأخرى مدنية لجبر الضرر، استناداً إلى القواعد المنصوص عليها بالمادة الثانية من قانون المسطرة الجنائية⁷⁰¹.

أولاً: مسطرة تحريك الدعوى العمومية

يتم تحريك الدعوى العمومية في الجرائم بصفة عامة من طرف قضاة النيابة العامة⁷⁰²، لكن نظراً لخصوصية الجرائم الضريبية فإن دعوى افتعال العسر يتم تحريكها من طرف الخزينة العامة في شخص ممثلها الخازن العام، بصفتها الطرف المتضرر من الجريمة وذلك عبر تقديم شكاية إلى وكيل الملك بالمحكمة الابتدائية، وانتصاب الخازن العام كطرف مدني للدفاع عن حقوقها.

لكن وبناء على مقتضيات المادة 88 من م.د.ع، يتم تحريك الدعوى العمومية للمتابعة بدعوى جريمة افتعال العسر من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل، بعد حصوله على ترخيص بذلك من طرف رئيس الإدارة التي ينتهي إليها، ويشكل هذا الإجراء استثناء على مضمون القاعدة الواردة بمقتضيات المادة 515 من ق.م.م، التي تمنح الخازن العام للمملكة وحده الصفة في التقاضي باسم الخزينة العامة للمملكة⁷⁰³.

وتبقى غاية المشرع من وراء تقرير هذا الاستثناء لفائدة المحاسب المكلف بالتحصيل هي ضمان نجاح دعوى إدانة المدين بجريمة افتعال العسر.

ونظراً للدور الحاسم والفعال الذي يلعبه المحاسب في دعوى المسؤولية الجنائية الجبائية لجريمة افتعال العسر، جعل المشرع فعالية ونجاح الدعوى رهين باتخاذ المحاسب المكلف بالتحصيل الاحتياطات التالية:

- جمع المعلومات المتعلقة بالأموال التي تكون الذمة المالية للمدين، المنقولة والعقارية، والمستحقات والقيم والأسهم وسندات المشاركة.
- تكوين ملف يضم جميع الوثائق التي يمكن أن تكون حجج مادية على قيام جريمة افتعال العسر.

701- تنص المادة الثانية من قانون المسطرة الجنائية على أنه: "يترتب عن كل جريمة الحق في إقامة دعوى عمومية لتطبيق العقوبات والحق في إقامة دعوى مدنية للمطالبة بالتعويض عن الضرر الذي تسببت فيه الجريمة".

702- تنص الفقرة الثانية من المادة الثالثة من قانون المسطرة الجنائية على أنه: "يقيم الدعوى العمومية ويمارسها قضاة النيابة العامة، كما يمكن أن يقيمها الموظفون المكلفون بذلك قانوناً".

703- ينص الفصل 515 من ق.م.م على أنه: "ترفع الدعوى ضد:

- الدولة، في شخص الوزير الأول وله أن يكلف بتمثيله الوزير المختص عند الاقتضاء؛

- الخزينة، في شخص الخازن العام؛

- الجماعات المحلية، في شخص العامل بالنسبة للعمال والأقاليم، وفي شخص رئيس المجلس القروي بالنسبة للجماعات؛

- المؤسسات العمومية، في شخص ممثلها القانوني؛

- مديرية الضرائب، في شخص مدير الضرائب فيما يخص النزاعات المتعلقة بالقضايا الجبائية التي تدخل ضمن اختصاصها".

ومن أجل جمع المعلومات المتعلقة بالذمة المالية للمدين، والتصرفات التي قام بها من أجل افتعال العسر أو عرقلة التحصيل، يمارس المحاسب المكلف بالتحصيل حق الإطلاع المخول له بموجب مقتضيات الباب الحادي عشر من مدونة تحصيل الديون العمومية على جميع الوثائق والمعلومات المتعلقة بالمدينين والمفيدة لتحصيل الديون العمومية⁷⁰⁴، ويعتبر في حكم مفتعل العسر كل شخص رفض الإدلاء بالمعلومات، أو الإدلاء بمعلومات خاطئة⁷⁰⁵.

وهكذا فإن تحريك المتابعة بجريمة افتعال العسر ليس هدفا في حد ذاته، بل الغاية هي تمكن المحاسب المكلف بالتحصيل من إقناع المحكمة بالوقائع القانونية والفعلية للعسر المفتعل حتى تتمكن من إدانة المدين وشركاءه بالجريمة، فالإدانة هي التي ستحدد مصير الدين الضريبي، عملا بتبعية الدعوى المدنية للدعوى العمومية.

ثانيا: مسطرة تحريك الدعوى المدنية التابعة

بعد إحالة طلب المتابعة القضائية في شأن جريمة افتعال العسر إلى وكيل الملك لدى المحكمة الابتدائية المختصة، والذي يحيل بدوره الطلب على الشرطة القضائية للقيام بالبحث التمهيدي، وإحالة الأطراف على المحاكمة يتنصب المحاسب المكلف بالتحصيل كطرف مدني في الدعوى للدفاع على حقوق الخزينة.

وتجدر الإشارة بأن المطالبة بالحق المدني في إطار المنازعة الضريبية لا تختزل في المطالبة بالتعويض المدني، بل تتعلق أساسا بإصلاح الضرر الذي لحق الخزينة العامة جراء تماطل المدين عن أداء الدين الضريبي داخل الآجال القانونية، مما ترتب عنه تعطيل وتأجيل المصالح المالية للخزينة.

وعليه يشمل إصلاح الضرر في الميدان الجبائي تغطية الدين الضريبي والغرامات والزيادات وصوائر التحصيل المرتبطة به، وقد يتخذ في إطار الإدانة بجريمة افتعال العسر إحدى الإشكال التالية:

1. عدم نفاذ التصرف اتجاه المحاسب المكلف بالتحصيل

إذا أقدم المدين على التصرف في ماله عن طريق المعاوضة أو التبرع وثبت إدانته بجريمة افتعال العسر، كان للمحاسب العمومي الحق في الاختيار بين طلب التعويض من الفاعل الأصلي أو الشريك على وجه التضامن أو

704 - Les précautions à prendre sont :

- Collecte des informations relatives aux biens constitutifs du patrimoine du redevable du redevable : meubles et immeubles, créances et valeurs, actions, obligations et titres de participations.

- Constitution d'un dossier comprenant tous documents de nature à établir le délit ou à en fournir des indices concordants. Pour la collecte des informations relatives au patrimoine du redevable et aux actes entrepris par celui-ci pour organiser son insolvabilité ou faire obstacle au recouvrement, le comptable aura notamment recours au droit de communication.

705 - Voir : Instruction Relative Au Recouvrement Des Créances Publiques : Mais, 2011, P 189-190

- كما تنص الفقرة الرابعة من المادة 130 من م.ت.د.ع على أنه: "مع مراعاة الأحكام القانونية التي تنص على حفظ السر المهني، يعتبر رفض الإدلاء بالمعلومات المطلوبة أو الإدلاء ببيانات خاطئة عرقلة للتحصيل بمفهوم المادة 84 من هذا القانون ويعرض المخالف للجزاءات المنصوص عليها في المادة 87 أعلاه".

عدم نفاذ التصرف في حقه، وهذا يعني أن التصرف وإن كان نافذا بين المتعاقدين، فإن آثاره لا تمتد ولا تسري على المحاسب الذي يباشر مسطرة المتابعة والتنفيذ على هذا المال كما لو ظل في ملكية المدين المقتعل للعسر.

2. التعويض النقدي

إذا ثبت عرقلة التحصيل وبالتالي استحالة التنفيذ مع بقاء المدين موسرا، حق للمحاسب المكلف بالتحصيل مطالبة الفاعل الأصلي أو الشريك على وجه التضامن هما معا بالتعويض النقدي لكامل الدين الضريبي موضوع الدعوى⁷⁰⁶.

وعليه يترتب عن جريمة افتعال العسر إقامة دعوى عمومية لتطبيق العقوبات الجنائية، إضافة إلى إقامة دعوى مدنية للمطالبة بالتعويض عن الضرر الذي تسببت فيه الجريمة.

إذ تقام في آن واحد الدعوى العمومية والدعوى المدنية التابعة في شأن افتعال جريمة العسر أمام المحكمة الجزرية المحالة إليها الدعوى العمومية.

وإذا كانت المحكمة الجزرية تنظر في الدعوى العمومية والمدنية معا بشأن افتعال العسر أو عرقلة التحصيل، فإن وقوع سبب من أسباب سقوط الدعوى العمومية يترك الدعوى المدنية قائمة وتبقى خاضعة لاختصاص المحكمة الجزرية طبقا لمقتضيات المادة 12 من قانون المسطرة الجنائية⁷⁰⁷.

لكن السؤال الذي يمكن طرحه في هذا الصدد هو هل تنازل المحاسب المكلف بالتحصيل أو الشخص المنتدب من قبله عن الدعوى المدنية يوقف سير الدعوى العمومية بشأن جريمة افتعال العسر؟

بما أن تحريك دعوى جريمة افتعال العسر لا يتم بصفة تلقائية من طرف وكيل الملك لدى المحكمة الابتدائية المختصة، بل يتعين وجوبا تقديم طلب في الموضوع من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل بعد حصوله على ترخيص بذلك من طرف رئيس الإدارة التي ينتهي إليها، وبناء على مقتضيات الفقرة الأخيرة من المادة الرابعة من قانون المسطرة الجنائية التي تقضي بإمكانية سقوط الدعوى بتنازل المشتكي عن شكايته إذا كانت الشكاية شرطا ضروريا للمتابعة ما لم ينص على خلاف ذلك، فإنه يترتب عن تنازل المحاسب المكلف بالتحصيل عن شكايته بشأن جريمة افتعال العسر سقوط الدعوى العمومية المتعلقة بالجريمة.

أما في حالة صدور حكم قضائي بإدانة مفتعل العسر، وحدث أنه لم يتم انتصاب المحاسب المكلف بالتحصيل أو من ينوب عنه كطرف مدني في الدعوى، فإنه يمكن تدارك الأمر وإقامة دعوى مدنية مستقلة لدى المحكمة المختصة، غير أنه يتعين وجوبا أن توقف المحكمة المدنية البت في هذه الدعوى إلى حين صدور حكم نهائي

706- عبد الرحيم إفريقين: المنازعات القضائية في ميدان تحصيل الديون العمومية، محاربة افتعال العسر على ضوء قانون الالتزامات ومدونة تحصيل الديون العمومية، مرجع سابق، ص 142-143.

707- تنص المادة 12 من ق.م.ج على أنه: "إذا كانت المحكمة الجزرية تنظر في الدعوى العمومية والدعوى المدنية معا، فإن وقوع سبب مسقط للدعوى العمومية يترك الدعوى المدنية قائمة وتبقى خاضعة لاختصاص المحكمة الجزرية".

خاضع وحائز لقوة الشيء المقضي به بشأن الدعوى العمومية إذا سبق إقامتها طبقا لمقتضيات المادة 10 من قانون المسطرة الجنائية⁷⁰⁸.

البند الثاني: الجزاءات الجنائية الجبائية لمرتكبي جريمة افتعال العسر

تصنف الجرائم الضريبية بصفة عامة ضمن خانة الجنع، وعلى اعتبار أن جريمة افتعال العسر جنحة فإنه لا يعاقب على محاولة ارتكابها إلا في حالة التنصيص على ذلك صراحة من طرف المشرع بنص خاص، الأمر الذي ينسجم مع ما نص عليه المشرع المغربي في الفصل 115 من القانون الجنائي الذي ورد فيه ما يلي: "لا يعاقب على محاولة الجنحة إلا بمقتضى نص خاص في القانون".

وقد نص المشرع الجبائي على معاقبة جنحة افتعال العسر في المواد 84 و85 و86 من م.ت.د.ع ولم ينص على معاقبة المحاولة، لكنه نص على معاقبة الشركاء في الجريمة بنفس عقوبة الفاعل الأصلي، وهذا يعتبر تأكيدا للأحكام العامة للقانون الجنائي والتي تقضي بأن المشارك في الجنحة يعاقب بالعقوبة المقررة لهذه الجنحة.

أولاً: الجزاءات المقررة للأشخاص المسؤولين عن قيام جريمة افتعال العسر

يعتبر افتعال العسر جنحة تخضع من حيث الجزاء لعقوبات جنائية وجبائية تقرر في حق الأشخاص المسؤولين عن ارتكابها سواء كانوا فاعلين أصليين أو مشاركين في الجريمة.

ومن البديهي أن يكون الفاعل الأصلي هو أول من يخضع للجزاء المحدد بموجب مقتضيات المادة 85 من م.ت.د.ع والتي ورد فيها ما يلي: "يعاقب مرتكب الأفعال المنصوص عليها في المادة 84 أعلاه بغرامة من خمس آلاف درهم (5.000) إلى مائة ألف درهم (100.000) وبعقوبة حبسية موقوفة التنفيذ من سنة إلى سنتين أو بإحدى هاتين العقوبتين".

وفي حالة العود، طبقا لمقتضيات المادة 86 من م.ت.د.ع تضاعف الغرامة ومدة الحبس المنصوص عليها في المادة 85 أعلاه وتكون العقوبة الحبسية نافذة.

ويعتبر في حالة العود، مرتكب المخالفة الذي أدين بصفة نهائية خلال الخمس السنوات السابقة من أجل مخالفة مماثلة.

إذ يتحقق العود بارتكاب جريمة مماثلة في خلال خمس سنوات من تاريخ ارتكاب الجريمة الأولى أو من تاريخ صدور الحكم بالإدانة.

708- تنص المادة 10 من ق.م.ج على أنه: "يمكن إقامة الدعوى المدنية، منفصلة عن الدعوى العمومية، لدى المحكمة المدنية المختصة. غير أنه يجب أن توقف المحكمة المدنية البت في هذه الدعوى إلى أن يصدر حكم نهائي في الدعوى العمومية إذا كانت قد تمت إقامتها".

وطبقا لمقتضيات المادة 87 من م.ت.د.ع، فإن هذه العقوبات سواء في الحالة العادية أو حالة العود تمتد لتشمل الشركاء المدينين المفتعلين للعسر أو المعرقلين لعملية التحصيل⁷⁰⁹.

وخيرا فعل المشرع الجبائي إذ سوا في الخضوع لنفس العقوبات الجنائية والجبائية الفاعل الاصلي والشريك، نظرا لإمكانية تغيير الوضع القانوني لمرتكي الجريمة بين الفاعل الأصلي والشريك وذلك حسب الحالة.

ثانيا: الفاعل الأصلي والشريك في ارتكاب الجريمة

يعتبر الشريك مسؤولا مسؤولية جنائية كاملة وتطبق عليه نفس العقوبات المقررة للفاعل الأصلي، لكن ما المقصود بالمشارك في جريمة افتعال العسر.

لقد حددت الدورية التفسيرية لمدونة تحصيل الديون العمومية الأشخاص المسؤولين عن جريمة افتعال العسر في الفاعلين الأصليين والمشاركين والمساهمين⁷¹⁰.

1. الفاعلون الأصليون والمشاركون

يعتبر الفاعلون الأصليون أو المشاركون في جريمة افتعال العسر أو عرقلة التحصيل:

- المدينون؛
- الأغيار المسؤولين أو المتضامنين الذين يمكن أن يحلوا محل المدين الأصلي؛
- المديرون والمتصرفون والمسирون الآخرون للشركة الذين ثبت في حقهم ارتكاب أعمال تدليسية ترتب عنها استحالة التحصيل؛

709- تنص المادة 87 من م.ت.د.ع على أنه: "يتعرض لنفس العقوبات شركاء المدينين في ارتكاب المخالفات المشار إليها في المادتين 84 و 86 أعلاه".

710 - Les personnes responsables sont:

- Les auteurs et coauteurs peuvent être considérés comme auteurs ou coauteurs des délits d'organisation d'insolvabilité et d'obstacle au recouvrement:

- les redevables;
- les tiers responsables ou solidaires lorsqu'ils sont actionnés aux lieu et place du redevable;
- les gérants, administrateurs ou autres dirigeants de sociétés ayant rendu impossible le recouvrement des créances publiques, par suite de manœuvres frauduleuses;
- les personnes ayant refusé la communication des informations demandées en vertu du droit de communication, ou celles ayant communiqué de faux renseignements.

-Les complices:

Peuvent être déclarés complices des mêmes délits toutes personnes ayant pris part directement ou indirectement aux actes d'organisation d'insolvabilité ou d'obstacle à l'action en recouvrement ou apporté leur assistance pour l'accomplissement desdits actes.

Voir : Instruction Relative Au Recouvrement Des Créances Publiques : Mais, 2011, P 189.

- الأشخاص الذين يرفضون الإدلاء بالمعلومات أو الإدلاء بمعلومات خاطئة، وهو نفس المقتضى الوارد بالفقرة الرابعة من المادة 130 من م.ت.د.ع، مع استثناء الأشخاص المعنوية الخاضعة للقانون العام.

وهكذا يتعرض الأشخاص المسؤولون عن جريمة افتعال العسر أو عرقلة التحصيل إما بصفتهم فاعلين أصليين للجريمة أو مشاركين لنفس العقوبة الجنائية والجبائية وذلك حسب الحالة، فمثلا إذا أخذنا مسؤولية مسيرى الشركة عن الجريمة يمكن أن يكون المسير فاعلا أصليا للجريمة إذا قام بتبديد أصول الشركة والتصرف في أموالها قصد افتعال العسر والحيلولة دون التحصيل، كما يمكن أن يكون مشاركا إلى جانب باقي المسؤولين الآخرين إذا ساعد أو ساهم بصفة مباشرة أو غير مباشرة في القيام بأعمال ترتب عنها تبديد الأموال التي تكون ضمان الخزينة.

ونفس الأمر ينطبق على الأشخاص الذين يرفضون الإدلاء بالمعلومات أو الإدلاء بمعلومات خاطئة، بحيث يمكن أن يكونوا في الوضع القانوني للفاعل الأصلي أو الشريك ويظهر ذلك من خلال الأمثلة التالية:

أ. حالة الفاعل الأصلي:

المثال الأول: قد يعتبر الشخص فاعلا أصليا عندما يتستر على المدين الأصلي بالضريبة برفض أداء المعلومات المطلوبة أو الإدلاء ببيانات خاطئة، كأن يتقدم المحاسب المكلف بالتحصيل بطلب معلومات إلى شخص له علاقة بالدفاتر المحاسبية للمدين، أو بأصول ذمته المالية عن طريق عقد وكالة أو أي عقد آخر، فيرفض تقديم المعلومات المطلوبة، أو يدلي ببيانات خاطئة دون أن يكون أي دخل للمدين في هذا السلوك، آنذاك تقوم المسؤولية الجنائية الجبائية لهذا الشخص كفاعل أصلي.

المثال الثاني: قد يعتبر الشخص فاعلا أصليا لجنحة جريمة افتعال العسر، إذ ثبتت مسؤوليته إلى جانب مسؤولية المدين الأصلي، فيعتبران فاعلان أصليان، إذا كان سلوك كل واحد منهما منفصلا عن الآخر، أي لا توجد نية مشتركة بينهما، كمسؤولية المدين عن تبديد الأصول، والتصرف في أمواله بنية الإضرار بالخزينة، ومسؤولية مكتب المحاسبة عن محاسبة المدين، والذي رفض الإدلاء بمعلومات حول تفويتات، أو حول موازنة الشركة أو أدلى ببيانات خاطئة، وذلك من تلقاء نفسه دون أن يكون للمدين أي دور في ذلك، في هذه الحالة يعتبر كلاهما فاعلا أصليا لنفس الجريمة، وهذه هي الحالة التي يعبر عنها بتعدد الفاعلين.

ب. حالة المشاركة:

يمكن أن يكيف قيام الشخص برفض الإدلاء بمعلومات أو الإدلاء ببيانات خاطئة كجنحة المشاركة، إذا كان عمل كل من المدين وسلوك المشارك بنية وقصد جنائي مدبر من كليهما معا⁷¹¹.

وعموما تتحقق المشاركة في ارتكاب جريمة افتعال العسر في القيام بترشيد أو تحريض المدين بالضريبة الذي توصل بإعلام ضريبي على سرعة تفويت أمواله المنقولة أو العقارية للتملص من أداء الدين الضريبي، أو توفير

711-عبد الرحيم إفريقين: المنازعات القضائية في ميدان تحصيل الديون العمومية، محاربة افتعال العسر على ضوء قانون الالتزامات ومدونة تحصيل الديون العمومية، مرجع سابق، ص 134-135.

له مخازن أو أماكن ومحلات لإيواء أمواله التي تكون ضمان الخزينة وإخفائها عن الأنظار للحيلولة دون تنفيذ إجراءات الحجز عليها، أو مساعدة المدين في الأعمال التحضيرية أو المسهلة لارتكاب الجريمة، عن طريق القيام باقتناء منقولاته وعقاراته رغم العلم بتوصله بالإعلام الضريبي بالأداء ونية الإدارة الجبائية في مباشرة إجراءات الحجز عليها، أو مساعدته على تفويتها للأغيار أو توسطه في ذلك.

2. المساهمون

يعتبر مساهما في ارتكاب جريمة افتعال العسر كل شخص يمكن أن يكون له دور بصفة مباشرة أو غير مباشرة في ارتكاب أعمال افتعال العسر أو عرقلة التحصيل أو مساهمته في القيام بهذه الأعمال.

وعلى هذا الأساس وضع المشرع الفاعل الأصلي والمشارك أو المساهم في ارتكاب الجريمة في تموضع قانوني موحد يخضعان بموجبه لنفس العقوبات الجنائية الجبائية والآثار القانونية المترتبة عن الإدانة بجريمة افتعال العسر.

لكن تثار جملة من الإشكالات القانونية والعملية المرتبطة بتطبيق النص الجبائي لإثارة جريمة افتعال العسر، التي سنحاول دراستها:

- أولا: عدم تعامل المشرع الجبائي بحزم وصرامة مع مقتضيات مسطرة افتعال العسر، ويظهر ذلك جليا من خلال العقوبات التي أقراها اتجاه مرتكي الجريمة، باعتبارها عقوبات ذات مبالغ مالية ضعيفة جدا وثابتة مهما كانت قيمة المبالغ الضريبية المتملص من أدائها، مما يحفز المتملصين من أداء الضريبة المفاضلة بين دفع هذه المبالغ المالية عوض دفع الضرائب الواجبة عليهم.

- ثانيا: إشكالية الإعلام الضريبي الذي يعتبر حجر الزاوية في إفراغ المادة 84 من م.ت.د.ع من قيمتها العلمية، لاعتبارين أولهما أنه لا يمكن مباشرة دعوى جريمة افتعال العسر إلا بعد التوصل بالإعلام الضريبي، وثانيهما تمسك المدين بالدفع أن الإعلام ضريبي يخص الدين الضريبي فقط دون باقي الديون العمومية الأخرى، وبالتالي يجب تصنيف الديون العمومية قبل مباشرة الدعوى لأنها تهم الدين الضريبي فقط، بحيث لا يمكن متابعة المدين بجريمة افتعال العسر لاستخلاص باقي الديون العمومية الأخرى.

إلا أنه لمجابهة الاعتبار الأول فإنه يمكن للمحاسب المكلف بالتحصيل اتخاذ جميع الإجراءات التحفظية قبل التوصل بالإعلام الضريبي خوفا من تصرف المدين في الضمان العام للخزينة، دون أن تعرقل هذه الإجراءات النشاط العادي للمدين، وذلك طبقا لمقتضيات الفقرة الثانية من المادة 29 من م.ت.د.ع.

وبالتالي فالصيغة القانونية التي وردت بها المادة 84 من م.ت.د.ع ترتب عنها إفراغ هذه الأخيرة من محتواها والغاية المتوخاة من وراء سنّها، نظرا لإمكانية تصرف المدين في أمواله بالتبديد قبل التوصل بالإعلام الضريبي، وبالتالي الحيلولة دون إمكانية المحاسب المكلف بالتحصيل من إثارة دعوى جريمة افتعال العسر بناء على مقتضيات القانونية الواردة في المادة السالفة الذكر، مما يظهر رغبة المشرع الجبائي في التراجع عن الطابع

الزجري في الميدان الجبائي سواء على مستوى جريمة الغش الضريبي أو جريمة افتعال العسر، وإقرار نوع جديد من المسؤولية الجبائية بموجب مقتضيات المادة 98 من م.ت.د.ع، والتي أثبت الواقع العملي فعالية أعمال مقتضياتها بالمقارنة مع النصوص الجبائية المقررة للمسؤولية الجنائية الجبائية، لا سيما على مستوى المبالغ المالية المهمة التي يتم تحصيلها لفائدة الخزينة العامة، لأن غاية المشرع الجبائي هي إدخال الموارد المالية لخزينة الدولة وليس الزج بالمدينين في السجن، بحيث لا يسقط الدين بحبس المدين بل يبقى متابعاً به حتى تصبح وضعيته المالية تسمح باستخلاصه، ما لم يسقط الدين الضريبي بالتقادم الرباعي.

ومن خلال الدراسة والتحليل بين المسؤولية الجنائية الجبائية والمسؤولية الضريبية يلاحظ أن المادة 98 من م.ت.د.ع قد أخذت بمبدأ الشمولية والاتساع فهي تتسع لتشمل جميع الحيل والخداع والأعمال التدليسية التي تستعمل للتهرب من أداء الضريبة بما فيها جريمة الغش الضريبي وجريمة افتعال العسر، والتي لا يمكن إثارتها إلا إذا قام مسير الشركة بعد توصله بإعلام ضريبي بأعمال ترتب عنها تبديد أموال الشركة التي تكون ضمان الخزينة العامة.

الأمر الذي يلزم المحاسب المكلف بالتحصيل الإلمام الدقيق بمقتضيات كل نص جبائي على حدة، حتى لا يتم الخلط بين مختلف مسؤوليات المسير في الميدان الجبائي، إذ فبرغم من تنصيب المشرع على إمكانية متابعة مسيري الشركات التجارية بجريمة افتعال العسر إذا ثبت ارتكابهم لأعمال تدليسية ترتب عنها عرقلة التحصيل، فإنه لا يمكن إعمال هذا المقتضى إلا إذا تمكن المحاسب المكلف بالتحصيل من إثبات الطبيعة القانونية لهذه الأعمال، وأنها لم تباشر إلا بعد التوصل بالإعلام الضريبي، والعكس صحيح بحيث لا يمكن متابعة المسير بدعوى المسؤولية الضريبية في حين أن الأمر يتعلق بجريمة بافتعال العسر.

وعليه تشكل الأعمال التدليسية حجر الزاوية في تحديد طبيعة مسؤولية المسير، إذ تعتبر أعمال تدليسية تنظيم المسير للعسر أو عرقلة التحصيل من خلال القيام بمناورات احتيالية تحول دون أداء أية ضريبة أو دين ضريبي.

فإذا كانت الأعمال التدليسية عبارة عن أعمال ترتب عنها تبديد الأموال بعد التوصل بالإعلام الضريبي، في هذه الحالة يمكن إثارة المسؤولية الجنائية الجبائية الناتجة عن جريمة افتعال العسر، أما إذا كانت هذه الأعمال عبارة عن مناورات احتيالية نتج عنها عجز الشركة عن الوفاء بديونها الضريبية قبل التوصل بإعلام ضريبي فإنه يتم إثارة دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير.

ويلخص الجدول التالي أهم نقط التمييز بين دعوى المتابعة بالجرائم الضريبية ودعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير المؤسسة وفق مقتضيات المادة 98 من م.ت.د.ع.

جدول رقم 2: نقط التقاطع والاختلاف بين دعوى المسؤولية الضريبية والجريمة الضريبية

دعوى الجرائم الضريبية		دعوى المسؤولية الضريبية	دعاوى مسؤولية المسير
دعوى جريمة افتعال العسر	دعوى جريمة الغش الضريبي		
المادة 84 من مدونة تحصيل الديون العمومية	المادة 192 من المدونة العامة للضرائب	المادة 98 من مدونة تحصيل الديون العمومية	الأساس القانوني للدعوى
مسؤولية جنائية جبائية	مسؤولية جنائية جبائية	مسؤولية تقصيرية مالية تضامنية عن أداء الدين الضريبي	الطبيعة القانونية للمسؤولية
الأعمال التي يترتب عنها تبديد الأموال	المخالفات المحددة بموجب المادة 192 من المدونة العامة للضرائب	الأعمال التدليسية	الركن المادي للدعوى
جميع التصرفات القانونية أو المناورات الاحتمالية التي يترتب عنها ضياع الضمان العام للخزينة وتدخل في خانة الغش البوليفاني والصورية	■ تسليم أو تقديم فواتورات صورية؛ ■ إخفاء أو إتلاف وثائق المحاسبة المطلوبة قانونياً؛ ■ بيع بدون فواتورات بصفة متكررة؛ ■ تقديم تقييدات محاسبية مزيفة أو صورية؛ ■ اختلاس مجموع أو بعض أصول الشركة أو الزيادة بصورة تدليسية في خصومها قصد افتعال اعسارها؛	غير محددة تشمل جميع التصرفات التي تدخل في خانة الغش الاحتمالي والتدليس للتخلص من أداء الضريبة أو عرقلة التحصيل	طبيعة الأعمال الموجبة لقيام المسؤولية
خلال مرحلة التحصيل بعد التوصل بإعلام ضريبي	خلال مرحلة التأسيس في إطار مراقبة جبائية	خلال مرحلة التحصيل	فترة الإدانة
الحكم بأداء غرامة مالية من 5.000 إلى 100.000 والعقوبة الحبسية عند الاقتضاء	إدانة المسير بأداء غرامة مالية من 5.000 إلى 50.000 والعقوبة الحبسية عند الاقتضاء	إدانة المسير بالمسؤولية التضامنية عن أداء الديون الضريبية للشركة	طبيعة الإدانة
المحاسب المكلف بالتحصيل	المفتشون التابعون لإدارة الضرائب	المحاسب المكلف بالتحصيل	الأشخاص ذوو الصفة في رفع الدعوى
المحكمة الابتدائية	المحكمة الابتدائية	المحكمة الابتدائية	الاختصاص
دعوى جنائية تحرك بشأنها الدعوى العمومية والدعوى المدنية التابعة	دعوى جنائية تحرك بشأنها الدعوى العمومية	دعوى مدنية احتياطية	طبيعة الدعوى
أجل تقادم الديون الضريبية محل الدعوى	أجل تقادم الديون الضريبية محل الدعوى	أجل تقادم الديون الضريبية محل الدعوى	أجل رفع الدعوى
أداء الغرامة المالية + عقوبة الحبس عند الاقتضاء	أداء الغرامة المالية + عقوبة الحبس عند الاقتضاء	أداء مجموع المبالغ الضريبية المدينة بها الشركة	نوع العقوبات

المصدر: تركيب شخصي

والجدير بالذكر أنه قد تثار هذه المسؤوليات مجتمعة في مواجهة المسير، وبالتالي هل يمكن متابعة مسير الشركة بالمسؤولية الضريبية وفي نفس الوقت بالمسؤولية الجنائية الجبائية؟

بطبيعة الحال ليس هناك ما يمنع من متابعة مسير الشركة بالمسؤولية الضريبية والمسؤولية الجنائية الجبائية في ذات الوقت إذا توفرت الشروط القانونية الموجبة لقيام كل واحدة على حدة، شريطة عدم وحدة الأعمال التدليسية الموجبة لقيام مسؤولية المسير سواء الضريبية أو المسؤولية الجنائية الجبائية، لأنه لا يعقل أن يعاقب المسير على نفس الخطأ أكثر من مرة بموجب مقتضيات قانونية مختلفة علاوة على وحدة صفة المنتفع من الدعوى ألا وهو الإدارة الجبائية.

أما في حالة اختلاف الأعمال التدليسية الموجبة لقيام مسؤولية المسير الجبائية بشتى أنواعها، فإنه يترتب عن ذلك أن متابعة المسير بجريمة الغش الضريبي تتم إثارها أثناء تأسيس الدين الضريبي في إطار المراقبة الجبائية من طرف مفتشي إدارة الضرائب، وإذا ثبت أثناء القيام بعملية التحصيل أن المسير قد ارتكب أعمال تدليسية أخرى نتج عنها عرقلة التحصيل فإنه يتوجب على المحاسب المكلف بالتحصيل متابعته بدعوى المسؤولية الضريبية إذا ارتكبت هذه الأعمال قبل التوصل بإعلام ضريبي، أما إذا تم ارتكابها بعد التوصل بإعلام ضريبي وتم تكييفها على أساس أنها أعمال أو تصرفات قانونية أو مناورات احتيالية ترتب عنها تبديد الأموال التي تكون ضمان الخزينة العامة، في هذه الحالة يتم متابعة المسير بدعوى جريمة افتعال العسر.

وعليه يبقى الشرط الوحيد لإمكانية إثارة مسؤولية المسير الجبائية الجنائية وفي نفس الوقت مسؤوليته الضريبية هو اختلاف طبيعة الأعمال التدليسية الموجبة لقيام هذه المسؤوليات، وذلك تفاديا لتعسف الإدارة الجبائية في ممارسة حقها اتجاه مسيري الشركات التجارية الذين ثبت في حقهم ارتكاب أعمال تدليسية ترتب عنها تبديد الأموال التي تكون ضمان الخزينة أو عرقلة عملية التحصيل قصد التخلص من أداء الدين الضريبي.

وتجدر الإشارة أن دعوى المسؤولية الضريبية أفيد وأنجع بالنسبة للخزينة العامة بالمقارنة مع الجرائم الضريبية بصفة عامة وجريمة افتعال العسر بصفة خاصة، نظرا لما لها من آثار قانونية على الذمة المالية الخاصة للمسير، وبالتالي تحصيل مبالغ مالية مهمة مقارنة مع العقوبات المالية الهزيلة المقررة في الجرائم الضريبية.

خاتمة الفصل الأول

قد تجد العديد من الشركات التجارية نفسها في خطر يهدد مصالحها ومصالح المتعاملين معها، نتيجة تصرفات مسيرها التي لا تصب في مصلحة الشركة، بحيث يمكن أن يترتب عن هذه التصرفات عجز الشركة عن الوفاء بديونها بصفة عامة والدين الضريبي بصفة خاصة، مما يترتب عنه قيام المسؤولية الشخصية والمالية للمسير، والتي تتعدد صورها من مسؤولية ضريبية إلى مسؤولية المسير عن النقص الحاصل في باب أصول الشركة، وإن اقتضى الحال تمديد المسطرة إليه.

إذ يخول قيام المسؤولية الشخصية المالية للمسير متابعته في ذمته المالية الشخصية من أجل إستيفاء الديون المطالب بها، واتخاذ جميع الإجراءات التي ترمي في مجملها إلى تجميد ممتلكاته ومنقولاته المادية والعقارية، ومنعه من التصرف فيها أو تبديدها قبل مباشرة التنفيذ الجبري عليها.

ولئن كان الغرض من تقرير المسؤولية الضريبية لمسيرى الشركات التجارية، هو قيام المسؤولية التضامنية للمسير مع الشركة عن أداء ديونها الضريبية أثناء سيرها العادي، فإن مسؤولية المسير عن النقص الحاصل في باب أصول الشركة أو تمديد المسطرة إليه لا يتم إثارتها إلا إذا تعرضت الشركة لمساطر معالجة صعوبات المقاول لا غير.

ويترب عن مطالبة الإدارة الجبائية بالدين الضريبي في إطار مساطر معالجة صعوبات المقاول إضعاف ضمانها العام، نظرا لتزاحم كتلة الدائنين بالمقارنة مع دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير، بحيث تعتبر الإدارة الجبائية الدائن الوحيد المعني بهذه الدعوى.

مما يفتح الباب أمام الإدارة الجبائية في حالة تعذر تحصيل الدين الضريبي إما نتيجة عدم قيامها بالتصريح بالدين الضريبي وفق القواعد المقررة قانونا في مساطر معالجة صعوبات المقاول، أو عدم استفاءه نتيجة تزاحم الدائنين، أن تتابع بعد ذلك المسير بدعوى المسؤولية الضريبية نظرا للتداخل الكبير بين الدعويين، وعدم قدرة القاضي على التمييز بين أهم النقاط الفاصلة بينهما، مما يشكل إجحافا وتعسفا في حق مسيرى الشركة التجارية.

وهو نفس الإشكال الذي يطرح على مستوى متابعة الإدارة الجبائية للمسير بدعوى المسؤولية الضريبية عوض متابعته بدعوى الجريمة الضريبية، نظرا للتداخل الحاصل بين الدعويين، إذ في إطار المتابعة بجريمة الغش الضريبي يتم ضبط المخالفات الضريبية في إطار المراقبة الجبائية، مما يخول للإدارة الجبائية الإقرار بوجود أو عدم وجود جرائم ضريبية مرتكبة من طرف الخاضع للضريبة الذي كان موضع المراقبة، وبالتالي تطبق في حقه الجزاءات الجنائية الجبائية المقررة قانونا للمتابعة بالجرائم الضريبية.

لكن تقاعس الإدارة الضريبية عن القيام بالمراقبة الجبائية في الوقت المناسب، يترتب عنه متابعة المسير بالمسؤولية الضريبية أثناء التحصيل عوض جريمة الغش الضريبي، على أساس ارتكابه أثناء تأسيس الدين الضريبي لإحدى الأعمال المحددة بموجب المادة 192 من م.ع.ض باعتبارها صور من الأعمال التدليسية بالإيجاب.

وقد تقوم الإدارة الجبائية أيضا بمتابعة المسير بدعوى المسؤولية الضريبية عوض جريمة افتعال العسر، التي يستلزم قيامها مباشرة المسير لأعمال أو تصرفات ترتب عنها تبديد الأموال التي تشكل ضمان الخزينة العامة، نظرا للتداخل الكبير بين الدعويين، بحيث إذا ارتكبت هذه الأعمال قبل التوصل بالإعلام الضريبي فإن المسير يكون خاضعا لمقتضيات المادة 98 من م.ت.د.ع، أما إذا قام هذا الأخير بهذه الأعمال بعد التوصل بالإعلام الضريبي فإنه في هذه الحالة يتم متابعته بجريمة افتعال العسر وفق مقتضيات المادة 84 من م.ت.د.ع.

ومنه تتجلى الجرائم الضريبية عموما في كل ما يتعلق بالأعمال التدليسية التي تستهدف التخلص من الأداء الكلي أو الجزئي للدين الضريبي، وذلك إما باستعمال إحدى الوسائل المنصوص عليها في المادة 192 من م.ع.ض، أو القيام بأعمال ترتب عنها تبديد الأموال التي تكون ضمان الخزينة العامة طبقا لمقتضيات المادة 84 من م.ت.د.ع، مما يترتب عنه تداخل جريمة الغش الضريبي وجريمة افتعال العسر بدعوى المسؤولية الضريبية، على اعتبار أن الأعمال التدليسية تشكل الركن المادي للجريمة الضريبية.

بحيث تبقى النتيجة الحتمية للأعمال التدليسية في جميع الحالات هي حرمان الخزينة العامة من استخلاص مستحققاتها، أي الحيلولة دون تحصيل الدين الضريبي سواء طبقا لمقتضيات المادة 192 من م.ع.ض، أو المادة 84 من م.ت.د.ع، أو المادة 98 من م.ت.د.ع.

لكن ونظرا لمحدودية العقاب بالنسبة للجرائم الضريبية سواء جريمة الغش الضريبي أو جريمة افتعال العسر من جهة، وصعوبة إثبات سوء نية الجاني من جهة ثانية، فإن الإدارة الجبائية تفضل متابعة المسير بدعوى المسؤولية الضريبية عوض دعوى الجريمة الضريبية.

إذ تعتبر المادة 98 من م.ت.د.ع النص القانوني الأكثر فائدة وفعالية بالنسبة للإدارة الجبائية في ضمان تحصيل الدين الضريبي مقارنة مع باقي النصوص القانونية الأخرى، التي يتحمل بموجبها المسير المسؤولية عن أداء ديون الشركة بما فيها الديون الضريبية، سواء الدعاوى المؤسسة بموجب مقتضيات مدونة التجارة والتي تتسم بتزاحم الدائنين، أو دعاوى الجريمة الضريبية التي تنفرد فيها الإدارة الجبائية بتحصيل الدين الضريبي لكنها تتسم بمحدودية الجزاء المالي.

ومنه إذا كان المشرع الجبائي قد سن المادة 98 من م.ت.د.ع حفاظا على حقوق الخزينة العامة من الضياع نتيجة الغش والتحايل والتدليس الجبائي، الذي يمكن أن يمارسه مسيرو الشركات التجارية أثناء مباشرتهم لمهام الإدارة والتسيير من أجل الإفلات من أداء الديون الضريبية المدينة بها الشركة، فأية حماية قانونية وقضائية لهؤلاء منعا لأي تعسف أو شطط يمكن أن ينتج عن ممارسة هذه الدعوى، لا سيما في ظل هذه الإشكالات التي أفرزها الواقع العملي لممارسة دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير؟

الفصل الثاني:

الحماية القضائية للمسير

المسؤول ضريبيا

يضطلع الجهاز القضائي بدور فعال في إقرار مبدأ الشرعية القانونية على أعمال الإدارة الجبائية أثناء ممارستها لدعوى المسؤولية الشخصية التضامنية للمسير مع الشركة عن أداء الديون الضريبية المطالب بها، ومراقبة مدى احترامها للضوابط القانونية المقررة أثناء قيامها بتأسيس وربط وتحصيل الدين الضريبي.

بحيث خول المشرع الجبائي لمسير الشركة باعتباره مدين متضامن مع الشركة المدين الأصلي إمكانية التمسك بجميع دفعات المدين الأصلي والدفعات الشخصية الخاصة به، كالدفع بانتفاء العلاقة السببية، والدفع بعدم مشروعية الضرائب المطالب بها.

إذ يمكنه اللجوء إلى القضاء لإثارة مسؤولية الإدارة الجبائية عن تعذر تحصيل الدين الضريبي نتيجة تهاونها وتقاعسها عن القيام بإجراءات المراقبة وحق الإطلاع والإجراءات القاطعة للتقادم في إبائها، مما يترتب عنه سقوط الحق المطالب به.

إضافة إلى ذلك إمكانية تمسك المسير بالدفع بتعسف الإدارة الجبائية في استعمال الحق المخول لها قانونا، وذلك أثناء مباشرة الإجراءات التحفظية والتنفيذية على الأموال المنقولة والعقارية للمسير، بحيث لا يمكن للإدارة الجبائية مباشرة أي إجراء من إجراءات التحصيل الجبري في مواجهة مسير الشركة إلا بعد الحصول على حكم قضائي نهائي يقر بقيام المسؤولية الشخصية والتضامنية للمسير عن أداء الديون الضريبية المدينة بها الشركة.

وفي هذا الإطار يتمتع مسير الشركة بإمكانية اللجوء إلى القضاء الاستعجالي من أجل المطالبة برفع الحجز على منقولاته العقارية أو حساباته البنكية، باعتباره إجراء وقي يوفر حماية قضائية مؤقتة لحقوقه ومصالحه التي يخشى عليها من الضياع إلى حين البت في جوهر النزاع المعروض أمام أنظار المحكمة الابتدائية، بالرغم مما يطرحه هذا الموضوع من إشكالات قانونية وقضائية، بحيث كيف يمكن للإدارة الجبائية مباشرة الحجز على عقارات المسير أو حساباته البنكية دون الحصول على حكم قضائي نهائي يقضي بقيام مسؤوليته التضامنية عن أداء الديون الضريبية المدينة بها الشركة.

الأمر الذي يجعل مسطرة التقاضي أمام قاضي الأمور المستعجلة بشأن رفع الحجز على عقارات ومنقولات مسير الشركة يشكل ضمانا جوهريا لهذا الأخير إلى حين ثبوت مسؤوليته الضريبية.

ومنه تكريس القضاء لضرورة حصول الإدارة الجبائية على حكم قضائي حائز لقوة الشيء المقضي به، يقر بالمسؤولية الضريبية للمسير كإجراء أولي، ليتم بعد ذلك متابعته بإجراءات التحصيل الجبري وفق مقتضيات القانونية المحددة بموجب المادة 29 من م.ت.د.ع كإجراء ثاني.

إذ يشكل الحكم القضائي النهائي الذي يصرح بالمسؤولية التضامنية للمسير مع الشركة عن أداء ديونها الضريبية مجرد سند رسمي يحل محل السند التنفيذي الذي كان أساسا للمطالبة بالديون الضريبية المدينة بها الشركة، ويخول للإدارة الجبائية حق متابعة المسير بجميع إجراءات التنفيذ الجبري المقررة في حق المدين الأصلي المتمثل في الشركة.

وفي هذه الحالة تظهر قوة القضاء ومتانته من خلال تسليط رقابته على مدى قابلية الحكم القاضي بالمسؤولية الضريبية للتنفيذ، وذلك من حيث منطوق الحكم الذي يجب أن ينحصر مضمونه عند التصريح بقيام المسؤولية الضريبية من عدمه دون أن يتعدى ذلك، أما التنفيذ الجبري فهو حق مخول للإدارة الجبائية دون اللجوء إلى المساطر القضائية، وذلك بموجب الجداول الضريبية المذيلة بالصيغة التنفيذية.

ومنه يتمتع القاضي بسلطة تقديرية واسعة في نزاع دعوى المسؤولية الضريبية، بحيث يمكنه التصريح بقيام أو عدم قيام مسؤولية المسير استنادا لمراجع المادة 98 من م.ت.د.ع، علاوة على ترسيخ مبادئ القانون الجبائي أثناء فصله في النزاع، وتحميل الإدارة الجبائية عبء إثبات توافر واقعة الأعمال التدليسية باعتبارها جوهر النزاع، زد على ذلك أنه لا يمكن متابعة مسير الشركة بدعوى المسؤولية الضريبية الخاصة إلا إذا لم يكن ملزما بأداء ديون الشركة تطبيقا لأحكام أخرى.

وهكذا يلعب القضاء دورا أساسيا في تكريس الضمانات القانونية المخولة للمسير المتابع بدعوى المسؤولية الضريبية، على اعتبار أنه الوسيلة الوحيدة الكفيلة بتوفير الحماية القضائية لمسير الشركة من جهة وتثبيت حقوق الإدارة الجبائية من جهة ثانية، ومنه ترسيخ دولة الحق والقانون، إذ يعتبر القضاء ضمانا أساسية لتحقيق العدالة الجبائية، وتوفير الثقة بين أطراف نزاع المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير، وضمان حقوقهم وزرع الطمأنينة بينهم، وبالتالي الوصول إلى التوازن المنشود في النزاع الجبائي.

الأمر الذي يدفعنا إلى دراسة مختلف أوجه الحماية القضائية المخولة للمسير المسؤول ضريبيا، ومدى فعالية القضاء المغربي في تكريس دعوى المسؤولية الشخصية التضامنية للمسير عن أداء الديون الضريبية المدينة بها الشركة على نحو يأخذ بعين الاعتبار تكريس ضمانات المسير من جهة، وتثبيت حقوق الإدارة الجبائية من جهة ثانية.

المبحث الأول: أوجه الحماية القضائية لمسير الشركة

نظرا لأهمية الضرائب وطابعها الإلزامي، فقد عهد المشرع الجبائي للإدارة الجبائية أمر فرض الضريبة ومراقبتها وتحصيلها، ومنحها سلطات وصلاحيات واسعة حفاظا على الدين الضريبي من الضياع نتيجة الغش والتدليس والاحتيال الضريبي.

ولحسن سير العدالة وتحقيقا لنوع من التوازن في المراكز القانونية لطرفي العلاقة الجبائية، سن المشرع الجبائي للخاضع للضريبة ضمانات واسعة، حماية لمصالحه المالية من الأضرار التي يمكن أن تلحقها نتيجة تعسف وشطط الإدارة الجبائية في استعمال الحق المخول لها لضمان فعالية تحصيل الدين الضريبي.

ويتمتع مسير الشركة المتابع بدعوى المسؤولية الضريبية، بنفس الحقوق القانونية والضمانات المخولة للشركة المدين الأصلي بالديون الضريبية المتنازع بشأنها.

فمن خلال المدونة العامة للضرائب نجدتها تكفل مبدأ شرعية فرض ومراقبة الضريبة، كضمانة أساسية تجعل من مباشرة إدارة الضرائب لأي إجراء من إجراءات فرض وتأسيس ومراقبة وتصحيح أسس فرض الضريبة خارج الإجراءات والشكليات المحددة قانونا باطلة، وتتسم بعدم المشروعية، مما يخول للمسير التمسك بالدفع بعدم قانونية الضرائب المطالب بها في إطار دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة.

أما على مستوى مدونة تحصيل الديون العمومية فنجدتها تكفل مبدأ شرعية تحصيل الدين الضريبي، كضمانة أساسية تجعل من مباشرة الإدارة الجبائية لأي إجراء من إجراءات تحصيل الدين الضريبي دون التقيد بالمسطرة والإجراءات المؤطرة لها باطلة، وتتسم بعدم المشروعية، مما يخول للمسير التمسك بالدفع بعدم مشروعية إجراءات التحصيل الجبري للدين الضريبي.

وعلى هذا الأساس يحق للمسير المسؤول ضريبيا اللجوء إلى القضاء لمنازعة الإدارة الجبائية، وذلك إما لإثارة مسؤوليتها عن تعذر تحصيل الديون الضريبية أو الدفع بعدم مشروعية الضريبة المطالب بها في إطار دعوى المسؤولية الشخصية التضامنية للمسير عن أداء الديون الضريبية المدينة بها الشركة للإدارة الجبائية.

المطلب الأول: إثارة المسير مسؤولية الإدارة الجبائية عن تعذر التحصيل

يعد خطأ المضرور من ضمن الأسباب التي يمكن التمسك بالدفع بها للتحلل أو التخفيف من المسؤولية، ويعتبر المضرور مرتكباً للخطأ إذا أخل بالتزام قانوني⁷¹²، ترتب عنه الضرر المسند للمسؤول.

الأمر الذي يستوجب بحث العلاقة السببية بالضرر، والتأكد من مدى إمكانية إسناد الفعل الضار للشخص المسؤول، وبالتالي السعي من وراء إثبات علاقة خطأ المضرور بالضرر، إلى التدليل على أن الفعل الضار لا يمكن إسناده إليه، إما كلياً أو جزئياً، أي أنه يسعى إلى ألا يكون مسؤولاً إلا عن جزء من الضرر، أو لا يكون مسؤولاً إطلاقاً عنه، بحيث أنه إذا كان فعل ضار معين، وضرر معين، فإن المشكل يكمن في البحث عن الأسباب الحقيقية لحدوث الضرر، بحيث إذا كانت هذه الأسباب أجنبية عن المسؤول فإنها تؤدي إلى انتفاء الرابطة السببية بينه وبين الفعل الضار، أو إلى إشراكه في العلاقة السببية مع السبب الأجنبي الذي ثبتت علاقته بالفعل الضار.

ولذلك فإن خطأ المضرور لا يمكن أن يعتبر سبباً أجنبياً معفياً من المسؤولية إلا إذا كانت له علاقة سببية مباشرة بالضرر، وتقدير العلاقة السببية هذه يدخل ضمن السلطة التقديرية للقضاء⁷¹³. وعليه ينتج عن تمسك المدعى عليه بوقوع خطأ من جانب المدعي، آثار قانونية مهمة على مستوى المسؤولية، فإثبات قيام خطأ الطرف المضرور، وعلاقته المباشرة بالضرر يمكن أن يؤدي إلى إعفاءه إعفاء كاملاً من المسؤولية.

ويشكل خطأ الإدارة الجبائية سواء في مرحلة تأسيس أو تحصيل الدين الضريبي إحدى الأسباب التي تؤدي إلى حدوث الضرر المتمثل في تعذر التحصيل، مما يفتح المجال لمسير الشركة إلى التمسك بالدفع بأن استحالة التحصيل يرجع إلى خطأ الإدارة الجبائية، وليس إلى الأعمال التدليسية المرتكبة من جانبها على افتراض وجودها، وفي هذه الحالة يجب على الإدارة الجبائية إثبات العكس لإقرار المسؤولية الضريبية لمسير الشركة.

ولن يتسنى لها ذلك إلا عن طريق إثبات تقيدها بجميع الواجبات الضريبية الملقاة على عاتقها، وأن الديون الضريبية المطالب بها تتسم بالمشروعية سواء خلال مرحلة تأسيسها أو تحصيلها، وإلا سقط حقها في استخلاص هذه الديون نتيجة انتفاء العلاقة السببية بين الأعمال التدليسية واستحالة التحصيل الذي يعزى إلى ارتكاب خطأ من جانبها.

712- ينص الفصل 78 من ق.ل.ع على أنه: "كل شخص مسؤول عن الضرر المعنوي أو المادي الذي أحدثه، لا بفعله فقط ولكن بخطئه أيضاً، وذلك عندما يثبت أن هذا الخطأ هو السبب المباشر في ذلك الضرر.

وكل شرط مخالف لذلك يكون عديم الأثر.

والخطأ هو ترك ما كان يجب فعله، أو فعل ما كان يجب الإمساك عنه، وذلك من غير قصد لإحداث الضرر".

713- فؤاد معلال: خطأ المضرور وأثره على المسؤولية التقصيرية، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون الخاص، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الرباط، السنة الجامعية 1986-1987، ص 174.

وعلاوة على ذلك، يمكن للمسير إثارة المسؤولية المالية الشخصية للمحاسب المكلف بالتحصيل عن الديون المتقدمة، على اعتبار أن عدم مباشرة هذا الأخير لإجراءات التحصيل في إبانها قبل مرور أجل التقادم، أو التخلي عنها بعد الشروع فيها إلى أن تقادمت الديون محل نزاع دعوى المسؤولية الضريبية، يشكل عرقلة للتحصيل نتيجة تهاونه وتقصيره في القيام بالمهام الموكولة له بموجب الأنظمة التشريعية والتنظيمية المؤطرة لوظيفته.

الفرع الأول: أخطاء الإدارة المسقطة لمسؤولية المسير

يعتبر كل شخص طبيعي أو معنوي مسؤولاً عن الأضرار التي يحدثها بفعله أو خطئه، حيث يلتزم بتعويض المتضرر عما لحقه من ضرر، ويكون المدعى عليه مسؤولاً عن هذا الضرر الذي أصاب المضرور أو المدعي، يجب أن تكون هناك علاقة سببية قائمة ما بين فعل المدعى عليه والضرر الحاصل، إذ تبقى العلاقة السببية عنصراً مفترضاً على اعتبار أن خطأ المدعى عليه هو السبب في حصول الضرر إلى حين إثبات العكس.

وتكون العلاقة السببية قائمة كلما اتضح أن الخطأ المرتكب كان هو السبب في الضرر المحقق، وأنه لم يكن ليقع الضرر لو لم يرتكب هذا الخطأ، لكن الأمر يختلف متى تبين أن الضرر الحاصل لا يرجع للخطأ المرتكب من طرف المدعى عليه، ولكن إلى أسباب أخرى لها علاقة بالمدعي، أي أن استحالة التحصيل لا ترجع إلى ارتكاب المسير أعمال تدليسية، وإنما إلى أسباب أخرى لها علاقة بالإدارة الجبائية.

بحيث لا تقوم المسؤولية الضريبية لمسير الشركات التجارية إلا باستجماع الأركان العامة للمسؤولية من خطأ وضرر وعلاقة سببية، ولنفي هذه المسؤولية، يجب أن يسقط ركن من أركانها أو أكثر.

ويعد الدفع بانتفاء العلاقة السببية من بين الوسائل المعتمدة لنفي المسؤولية الضريبية للمسير متى ثبت وجود أسباب أخرى إلى جانب الأعمال التدليسية التي قام بها، أي إثبات أن الضرر كان له سبب آخر من جانب الإدارة الجبائية غير الخطأ الذي ارتكبه المسير الواجب الإثبات وليس المفترض.

وعليه يعد خطأ الإدارة الجبائية من ضمن الأسباب التي يعفى بموجبها المسير من المسؤولية الشخصية التضامنية عن أداء الديون الضريبية للشركة نتيجة ارتكابه أعمال تدليسية متبنة قانوناً.

إذ تنعدم العلاقة السببية حينما يكون ممكناً إسناد الضرر إلى الشخص المضرور، مما يجعل تمسك المسير بالدفع بانتفاء علاقة سببية بين الخطأ واستحالة التحصيل من أهم الضمانات القضائية المخولة له أثناء المتابعة بدعوى المسؤولية الضريبية إلى جانب التمسك بتحقيق واقعة تقادم الديون محل النزاع، باعتبارهما من أهم وأنجع وسائل الدفاع التي يترتب عنهما إسقاط مسؤولية المسير، عن طريق إثبات أن استحالة التحصيل يعزى لخطأ الإدارة الجبائية سواء المكلفة بالوعاء أو التحصيل، أو نتيجة الإهمال والتقصير في استخلاص الديون الضريبية مما ترتب عنه سقوط الحق المطالب به بالتقادم الرباعي.

الفقرة الأولى: الدفع المستمد من انتفاء العلاقة السببية

بالرجوع إلى مقتضيات المادة 98 من م.ت.د.ع، والتي ورد فيها ما يلي: "إذا تعذر تحصيل الضرائب كيفما كانت طبيعتها والغرامات والزيادات وصوائر التحصيل المرتبطة بها الواجبة على شركة أو مقاوله نتيجة أعمال تدليسية مثبتة قانوناً، يمكن جعل المديرين أو المتصرفين أو المسيرين الآخرين مسؤولين على وجه التضامن مع الشركة أو المقاوله عن أداء المبالغ المستحقة وذلك إذا لم يكونوا ملزمين بأداء ديون الشركة تطبيقاً لأحكام أخرى".

انطلاقاً من هذا المقتضى القانوني يفترض تطبيق المادة 98 من م.ت.د.ع أن يثبت المدعي "الإدارة الجبائية" قيام العلاقة السببية بين الأعمال التدليسية المثبتة قانوناً وبين استحالة تحصيل الديون الضريبية الواجبة على الشركة.

وحيث تبعاً لذلك، يتعين على الإدارة الجبائية أن تبرهن للمحكمة الموقرة أن استحالة التحصيل لا ترجع إلى أخطاء الإدارة المكلفة بالوعاء أو التحصيل، وإنما تعود حصرياً إلى الأعمال التدليسية التي اقترفها المسير، ويكون ذلك من خلال إثبات أن الإدارة المكلفة بالوعاء قد قامت بجميع المراقبات الضريبية المخولة لها قانوناً واحترام الإجراءات المسطرية والأجال القانونية لمباشرتها، وأن أعمال إدارة التحصيل تتسم بمشروعية إجراءات التحصيل الجبري عن طريق إقامة الدليل المادي على أن المحاسب المكلف بالتحصيل استعمل بدون جدوى جميع إجراءات المتابعات المتاحة له من أجل تحصيل الضرائب الواجبة على الشركة في الوقت المناسب.

البند الأول: أخطاء الإدارة المكلفة بالوعاء

لإثبات أن الإدارة الضريبية قد قامت بواجباتها على أحسن وجه يتعين عليها أن تثبت تقيدها بجميع الالتزامات التي يفرضها القانون الجبائي خلال مرحلة تأسيس الدين الضريبي، حيث تملك الإدارة الضريبية حق إجراء مراقبة جبائية بعين المكان للتأكد من مدى صحة الإقرارات المدلى بها من طرف الخاضع للضريبة، وسلوك مسطرة التصحيح إذا رأت ما يستوجب ذلك، مثل وجود إقرار ناقص أو يتضمن بيانات غير صحيحة، والحق في فرض الضريبة بصورة تلقائية وفق مساطر ضريبية محددة قانوناً.

وتتجلى أهم أخطاء الإدارة المكلفة بالوعاء المسقطة لمسؤولية المسير لانتفاء العلاقة السببية بين الأعمال التدليسية وتعذر التحصيل في عدم احترام الإدارة الضريبية لمسطرة التبليغ وفق الإجراءات القانونية المنصوص عليها في المادة 219 من م.ع.ض، أو عدم التقيد بالشكليات والأجال والمساطر القانونية الضريبية لا سيما مسطرة تصحيح الأساس الضريبي ومسطرة الفرض التلقائي للضريبة ومسطرة المراقبة الجبائية.

أولاً: حالة عدم التصريح بالضريبة

الأصل في الالتزام الضريبي أن يتم ربط الضريبة إما عن طريق التصريح الذي يتقدم به الخاضع للضريبة، أو عن طريق الإدارة بواسطة المفتشين التابعين لها أو بواسطة اللجان الضريبية، وذلك حسب نوعية الضريبة والآليات التشريعية والقانونية المعمول بها في هذا المجال.

ويلزم القانون الجبائي الخاضع للضريبة القيام بالتصريح ببداية النشاط الخاضع للضريبة لتمكين الإدارة من التعرف على نشاطه، والتصريح بالحصيلة الخاضعة للضريبة بالنسبة للضريبة على الدخل والضريبة على الشركات، والتصريح برقم الأعمال الخاضع للضريبة على القيمة المضافة، ثم التصريح بانتهاء النشاط الخاضع للضريبة.

ويترب عن عدم التصريح بالضريبة أو احترام آجاله القانوني فرض جزاءات تلحق الخاضع للضريبة، كما يترتب عن الخروج عن مضمونه من لدن الإدارة، دون سلوك مسطرة التصحيح، مؤاخذة الإدارة الضريبية.

إذ ينبغي أن يثبت المدعي أن الإدارة المكلفة بالوعاء الضريبي قد نفذت بسرعة مسطرة الدعوى إلى إيداع التصريح، وأنها بلغت على الفور إلى المدين بالضريبة الذي أغفل التصريح، الدعوى إلى إيداع تصريحه، وأنه لم يستجب لهذه الدعوى داخل الأجل القانوني بعد تبليغه بذلك وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 من م.ع.ض، فسارعت إلى تبليغه الدعوى الثانية لإيداع التصريح أو ما يعرف أيضا بتأكيد الدعوى إلى إيداع التصريح إلا أنه أصر على موقفه ولم يستجب لهذه الدعوى إلى إيداع التصريح أو الإقرار بالحصيلة الخاضعة للضريبة، فقامت على الفور بالفرض التلقائي للضريبة وسلمت المستندات التنفيذية إلى الإدارة المكلفة بالتحصيل بدون أي إهمال أو تهاون أو تقصير من طرفها.

وفي هذا السياق ورد في حيثيات الحكم الصادر عن المحكمة الابتدائية بالدار البيضاء ما يلي: "وحيث بالرجوع إلى وثائق وضعية المزم المدلى بها من طرف المدعي، ستلاحظ المحكمة الموقرة التفاوت الكبير بين السنوات التي تتعلق بها الضرائب محل النزاع وبين تاريخ صدور الأمر بالتحصيل.

وحيث على سبيل المثال، لم يصدر الأمر بتحصيل الضريبة على القيمة المضافة (الضريبة على الخدمات والمنتجات سابقا) والتي تحمل رقم التعريف الضريبي عدد 1067406 التي نشأت خلال الفترة الممتدة بين 1984/01/01 و 1984/12/31 إلا بتاريخ 2003/12/31، أي بعد حوالي 19 سنة من نشأة الدين في ذمة الشركة، كما أن الضريبة على القيمة المضافة التي نشأت خلال الفترة الممتدة بين 1985/01/01 و 1985/12/31 لم يصدر الأمر بتحصيلها إلا بتاريخ 2003/12/31، أي بعد حوالي 18 سنة من تاريخ نشأة الدين في ذمة الشركة.

وحيث تبعا لذلك، تكون الإدارة المكلفة بالوعاء قد انتظرت انقضاء عقدين تقريبا للقيام بواجبها المتمثل في فرض الضريبة"⁷¹⁴.

الأمر الذي كرسه الاجتهاد القضائي المتواتر والمستقر والغزير الصادر عن الغرفة التجارية بمحكمة النقض الفرنسية، إذ يلاحظ أن هذه الأخيرة قد اعتبرت:

714 - الحكم عدد 4677 ملف رقم 05/02/1475 صادر بتاريخ 06/09/19 المحكمة الابتدائية بالدار البيضاء، سبق الإشارة إليه.

- أن تأخر الإدارة المكلفة بالوعاء عن القيام بواجباتها المتمثلة في فرض الضريبة لمدة قصيرة نسبيا (أربعة أشهر أو ستة أشهر مثلا)، كافيا للقول بانتفاء العلاقة السببية بين الخطأ (=الأعمال التدليسية) والضرر (= استحالة التحصيل)⁷¹⁵.
- تعتبر الإدارة المكلفة بالوعاء مقصرة ومهملة ولم تبذل الجهد والعناية المطلوبين من أجل فرض الضريبة في الوقت المناسب مما تنتفي معه العلاقة السببية بين الخطأ والضرر في الحالات التالية:
 - (1) عندما تنتظر الإدارة الضريبية انقضاء أربعة أشهر قبل إنذار الشركة من أجل تسوية وضعيتها بالنسبة للتصاريح التي لم تدل بها فيما يخص الضريبة على القيمة المضافة⁷¹⁶؛
 - (2) عندما تنتظر مديرية الضرائب رأي اللجنة الإقليمية للضرائب، الذي صدر بعد افتتاح مساطر صعوبات المقاول، من أجل القيام بإصدار الأمر بالتحصيل، على الرغم من كون جزء من الضرائب لم يكن محل منازعة من طرف الشركة⁷¹⁷؛
 - (3) عندما تصدر مديرية الضرائب السندات التنفيذية، بعدما يناهز تسعة أشهر على تاريخ ثبوت اقتراف مسير الشركة للإخلالات بالواجبات الضريبية⁷¹⁸.

ثانيا: حالة المراقبة الضريبية

ينبغي أن يثبت المدعي أن مديرية الضرائب نفذت بالسرعة الضرورية وداخل أجال معقولة مسطرة فحص المحاسبة في عين المكان المنصوص عليها في المادة 212 من م.ع.ض، والتي لا يمكن بأي حال من الأحوال أن تستغرق:

- أكثر من ثلاثة (3)⁷¹⁹ أشهر بالنسبة للمنشآت التي يعادل أو يقل مبلغ رقم معاملاتها المصرح به في حساب الحاصلات والتكاليف برسم السنوات المحاسبية الخاضعة للفحص عن خمسون مليون درهم دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة.
- أكثر من ستة (6)⁷²⁰ أشهر بالنسبة للمنشآت التي يفوق مبلغ رقم معاملاتها المصرح به في حساب الحاصلات والتكاليف برسم إحدى السنوات الخاضعة للفحص خمسون مليون درهم دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة.

715- قرار الغرفة التجارية بمحكمة النقض الفرنسية المؤرخ في 1992/12/08 ملف عدد 90-18280.

716- قرار الغرفة التجارية بمحكمة النقض الفرنسية المؤرخة في 1998/01/27 ملف عدد 96-14149.

717- قرار الغرفة التجارية بمحكمة النقض الفرنسية المؤرخ في 1997/10/07 ملف عدد 95-15422.

718- قرار الغرفة التجارية بمحكمة النقض الفرنسية المؤرخ في 1994/12/13 ملف عدد 93-10943.

انظر: الموقع الإلكتروني: <http://www.legifrance.gouv.fr>

719- تم تقليص مدة الفحص من 6 إلى 3 أشهر بمقتضى البند 1 من المادة 8 من قانون المالية لسنة 2016.

720- تم تقليص مدة الفحص من 12 إلى 6 أشهر بمقتضى البند 1 من 8 من قانون المالية لسنة 2016.

ولا يدخل في مدة الفحص كل توقف ناتج عن تطبيق مسطرة الفرض التلقائي المتعلق بعدم تقديم الوثائق المحاسبية ورفض الخضوع للمراقبة المنصوص عليها في المادة 229 من م.ع.ض.

وبعد انتهاء عملية الفحص يتعين على المفتش المكلف بعملية فحص المحاسبة أن يشعر الخاضع للضريبة بذلك داخل الأجل القانونية وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 من م.ع.ض.

وفي حالة قيام الإدارة بفحص جديد للحسابات التي سبق فحصها، لا يترتب عن ذلك تغيير أسس فرض الضريبة التي وقع إقرارها عقب المراقبة الأولى ولو تعلق الأمر بضرائب ورسوم أخرى غير تلك التي سبق فحصها⁷²¹.

وبعد انتهاء عملية الفحص في عين المكان تطبق الإدارة الضريبة مسطرة التصحيح المنصوص عليها في المادة 220 أو المادة 221 من م.ع.ض، إذ يجب على المدعي إثبات تقييد الإدارة الضريبة بالأجل القانونية والشكليات المسطرية الخاصة بمسطرة تصحيح أسس فرض الضريبة بناء على مراقبة جبائية.

أما في حالة عرض النزاع على اللجان يجب على المدعي إثبات أن اللجان الضريبية بنت في الطعون المعروضة عليها داخل أجل معقولة، لأن الأجل يتصل بحق الدفاع المخول للخاضع للضريبة أمام هذه اللجان، وأن قراراتها كانت مغللة ومفصلة حتى يتمكن الخاضع للضريبة من الوقوف على الأسباب الواقعية والقانونية لرفض طعنه، ويحدد بالتالي موقفه من إقامة الدعوى أمام القضاء ومناقشة هذه الأسباب أمام المحكمة.

علاوة على إثبات القابض أن مديرية الضرائب بمجرد توصل الخاضع للضريبة بمقرر اللجنة الوطنية بادرت على الفور إلى إصدار السندات التنفيذية وسلمتها على الفور إلى الإدارة المكلفة بالتحصيل.

البند الثاني: أخطاء الإدارة المكلفة بالتحصيل

يحتل التعرض على أعمال المتابعة حيزا هاما في منازعة التحصيل التي يتقدم بها المدين أمام المحكمة المختصة للطعن في إجراء من إجراءات التحصيل الجبري نتيجة عدم احترام المحاسب المكلف بالتحصيل للتراتبية الواردة في م.ت.د.ع، أذ تشكل أهم الأخطاء التي يمكن أن ترتكبها الإدارة الجبائية خلال مرحلة التحصيل.

الأمر الذي يفرض عليها إثبات أن المتابعات التي باشرها المحاسب المكلف بالتحصيل ذات مشروعية ولا تمس الحقوق المخولة للخاضع بالضريبة بمقتضى النصوص التشريعية والاجتهاد القضائي.

بحيث يعتبر المحاسب المكلف بالتحصيل مقصرا ومهملا ولم يبذل الجهد والعناية الضروريين من أجل تحصيل الديون الضريبية في الوقت المناسب، مما تنتفي معه العلاقة السببية بين الخطأ والضرر في حالة عدم احترامه للضوابط القانونية المتعلقة بعملية تحصيل الدين الضريبي المقررة بموجب القانون الجبائي، ضمانا لاستفاء الدين الضريبي وفي نفس الوقت الحفاظ على ضمانات وحقوق المدين بالضريبة، وذلك عن طريق التقييد بالإجراءات القانونية واحترام آجال ومسطرة تحصيل الدين الضريبي.

721- المادة 212 من المدونة العامة للضرائب.

أولاً: حالة عدم قانونية الإجراءات المتخذة في حق الشركة

إثبات المدعي عدم قيام المحاسب المكلف بالتحصيل بأي خروقات مسطرية أثناء متابعة المدين بالضريبة من أجل استيفاء الدين الضريبي، وذلك من خلال الإدلاء بالجداول الضريبية والملف الجبائي للمدين بالضريبة قصد التأكد من حصول التبليغ الصحيح وفق الإجراءات المسطرية والأجال المقررة قانوناً، ومدى احترام المحاسب المكلف بالتحصيل للمقتضيات القانونية المعمول بها أثناء مباشرة مسطرة التبليغ، نظراً لما يمثلته من أهمية قصوى لضمان حقوق الدفاع المخولة للمدين بالضريبة.

وبالرجوع إلى مدونة تحصيل الديون العمومية نجد أنها تحدد إجراءات التحصيل الجبري للمدين الضريبي في ثلاثة إجراءات أساسية متتابعة، وهي الإنذار ثم الحجز فالبيع، مع إمكانية اللجوء إلى مسطرة الإكراه البدني⁷²²، إضافة إلى إلزام الإدارة الجبائية بضرورة إرسال آخر إشعار للمدين بدون صائر والعمل على تقييد إرسال هذا الإشعار في جدول الضرائب والرسوم أو في أي سند تنفيذي آخر⁷²³.

ولإثبات مشروعية إجراءات التحصيل الجبري من طرف المدعي، لا بد من إثبات إرسال آخر إشعار للمدين بالضريبة بدون صائر وفق الشروط المحددة قانوناً، كما يتعين لإثبات صحة هذه الإجراءات وترتيب آثارها القانونية، يجب على المحاسب إثبات احترام التسلسل القانوني لهذه الإجراءات، والأجال القانونية المحددة لمباشرة كل إجراء على حدة.

وإذا لم يتمكن المحاسب المكلف بالتحصيل من الإثبات المادي لمراعاة الشكليات والأجال القانونية لمباشرة إجراءات التحصيل الجبري، يكون مصير متابعاته البطلان لعدم مشروعية إجراءات التحصيل الجبري، مما يفسح المجال للمدين بالضريبة بالتمسك بالدفع بعدم قانونية إجراءات التحصيل الجبري، وبالتالي انعدام آثارها القانونية سواء بالنسبة للمدين الأصلي أو المدين بالتضامن الذي خول له القانون التمسك بجميع الدفع الخاصة بالمدين الأصلي.

بحيث يترتب عن عدم تقييد المحاسب بمبدأ احترام الضوابط القانونية لإجراءات التحصيل لا سيما الأجال القانونية الفاصلة بين كل إجراء على حدة من هذه الإجراءات⁷²⁴ بطلان هذه الأخيرة هذا من جهة، ومن جهة

722- تنص المادة 39 من م.ت.د.ع على أنه: "تباشر إجراءات التحصيل الجبري للديون العمومية حسب الترتيب التالي:

- الإنذار؛
- الحجز؛
- البيع.

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

723- تنص المادة 36 من م.ت.د.ع على أنه: "لا يمكن مباشرة التحصيل الجبري إلا بعد إرسال آخر إشعار للمدين دون صوائر، ويجب تقييد تاريخ إرسال هذا الإشعار في جدول الضرائب والرسوم أو في أي سند تنفيذي آخر. ويعتد بهذا التقييد ما لم يطعن فيه بالزور".

724- تنص المادة 41 من م.ت.د.ع على أنه: "لا يمكن تبليغ الإنذار إلا بعد مضي أجل ثلاثين يوماً (30) من تاريخ الاستحقاق وعشرين يوماً (20) على الأقل بعد إرسال آخر إشعار المنصوص عليه في المادة 36 أعلاه".

- تنص المادة 44 من م.ت.د.ع على أنه: "...ما عدا في الحالة المنصوص عليها في المادة 53 أدناه، لا يمكن أن يتم الحجز إلا بعد ثلاثين يوماً (30) من تاريخ تبليغ الإنذار".

أخرى قيام مسؤولية المحاسب المكلف بالتحصيل نتيجة التهاون والاهمال أثناء تأديته لمهامه الوظيفية، ومنه تمسك المسير بانتفاء العلاقة السببية بين الضرر وتعذر التحصيل الذي يعزى إلى لامبالاة المحاسب المكلف بالتحصيل.

ثانيا: حالة رفض المحاسب الضمانات المقدمة من طرف المسير

بالرغم من أن الأصل في الدين الضريبي هو الأداء الفوري لجميع المبالغ المطالب بها، فإن المشرع الجبائي أقر للمدين إمكانية طلب إيقاف الأداء، باعتباره حق استثنائي يتوقف على تقديم الضمانات الكافية التي تعادل مبلغ الدين الضريبي المطالب به، من أجل التصدي للطلبات الكيدية التي تهدف إلى عرقلة التحصيل⁷²⁵.

إلا أن الخطأ الذي يرتكبه المحاسب المكلف بالتحصيل في بعض الأحيان هو رفض الضمانات المقدمة من طرف المدين على اعتبار أنها غير كافية لتأمين الدين الضريبي، غير أن واقع الحال عكس ذلك، مما يفتح المجال أمام المدين إلى التصرف في أمواله المنقولة أو العقارية إما عن طريق تبديدها أو إخفائها للحيلولة دون خضوعها لإجراءات التحصيل الجبري، وبالتالي تفويت الفرصة على الخزينة العامة لضمان استخلاص ديونها الضريبية وفق مقتضيات قانونية تتصف بالليونة والتوفيق بين حماية المراكز القانونية لطرفي النزاع الجبائي، على اعتبار أن شرط تكوين الضمانات المحددة بموجب المادة 118 من م.ت.د.ع يعتبر ضمانا قانونية فعلية لصالح المدين والخزينة معا⁷²⁶.

في هذه الحالة يتمسك المدين بالدفع بأن عرقلة إجراءات التحصيل يرجع إلى رفض المحاسب المكلف بالتحصيل للضمانات المقدمة بحجة عدم كفايتها إما نظرا لوجود خطأ في تقدير قيمتها الحقيقية أو المبالغة في مبالغها من طرف المحاسب، مع العلم أن مبلغ الضمانة يجب أن يعادل مبلغ الديون الضريبية المطالب بها.

وعلى هذا الأساس يجب على المحاسب المكلف بالتحصيل إثبات أسباب رفض الضمانات التي تقدم بها المسير في إطار مسطرة المطالبة بإيقاف الأداء، وإلا تنتفي العلاقة السببية بين خطأ المسير (الأعمال التدليسية) والضرر (استحالة التحصيل).

ولصحة إثبات المحاسب يجب أن يكون ملف الدعوى مدعما بالمستندات التي تثبت قيمة الضمانات المقدمة من طرف المسير وفق لمقتضيات المادتين 117 و118 من م.ت.د.ع ومقارنتها مع قيمة الديون الضريبية المطالبة بها الشركة، وإلا أسند الخطأ إلى المحاسب المكلف بالتحصيل باعتباره مقصرا ومهملا ولم يبذل الجهد والعناية الضروريين من أجل ضمان تحصيل الدين الضريبي في الوقت المناسب مما تنتفي معه العلاقة السببية بين الخطأ والضرر.

تنص المادة 59 من م.ت.د.ع على أنه: "لا يتم بيع الأثاث والأمتعة المحجوزة والمحاصيل والثمار التي أوشكت على النضج إلا بعد أجل ثمانية (8) أيام ابتداء 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".

725- REMALD : « Le Nouveau Code De Recouvrement De Créances Publiques », N°31, 2001, P156.

726- عبد الرحمان أبليل ورحيم الطور: تحصيل الضرائب والديون العمومية على ضوء المدونة الجديدة، مرجع سابق، ص 118.

وبالرجوع إلى الاجتهاد القضائي الصادر عن الغرفة التجارية بمحكمة النقض الفرنسية الذي قضت فيه بانتفاء العلاقة السببية في إطار دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير، حيث اعتبرت أن الخطأ يعزى إلى المحاسب المكلف بالتحصيل مما تنتفي معه العلاقة السببية في الحالات التالية:

- عندما يمتنع المحاسب المكلف بالتحصيل خلال سنوات طويلة عن تبليغ إنذار للشركة من أجل تسوية وضعيتها الجبائية⁷²⁷؛
- عندما يسلم المحاسب المكلف بالتحصيل أول إنذار إلى الشركة بعدما يناهز سنتين على تاريخ توقف الشركة عن أداء الضريبة على القيمة المضافة⁷²⁸؛
- وهي نفس الوسائل التي يتمسك بها دفاع المسير في نزاع دعوى المسؤولية الضريبية المعروض أمام أنظار القضاء المغربي والتي جاءت كالتالي:
- وحيث أن المحاسب المكلف بالتحصيل لم يبلغ الشركة ولو إنذارا واحدا بدون صائر؛
- لم يدل المحاسب المكلف بالتحصيل للمحكمة الموقرة سوى بإنذار قانوني بصائر ولا يوجد أي دليل على تبليغه للشركة؛
- يزعم المحاسب المكلف بالتحصيل أنه بلغ الشركة القائمة الاسمية الجماعية المؤرخة في 1993/02/08 والقائمة الاسمية الجماعية المؤرخة في 1993/04/23 والقائمة الاسمية الجماعية المؤرخة في 1996/12/09 والقائمة الاسمية الجماعية المؤرخة في 1999/09/06 دون أن ينتقل إلى الإجراء الموالي وهو تبليغ الإنذار القانوني بدون صائر إلى غاية التاريخ؛
- قيام المحاسب المكلف بالتحصيل دون احترام الأجال والإجراءات المتطلبة قانونا بحجز على المعدات والأرض بتاريخ 1987/11/16 وبحجز تحت عدد 24388 مؤرخ في 1988/01/07 وبحجز العقار المسمى صار سبريمون مؤرخ في 1988/01/12 وبحجز العقار عدد 7176 مؤرخ في 1988/02/02 وبحجز تحت

727 - قرار الغرفة التجارية بمحكمة النقض الفرنسية المؤرخ في 1998/01/27 ملف عدد 96-14149.

728 - قرار الغرفة التجارية بمحكمة النقض الفرنسية المؤرخ في 1997/07/08 ملف عدد 95-14537.

- قرار الغرفة التجارية بمحكمة النقض الفرنسية المؤرخ في 1994/10/07 ملف عدد 95-15422.

- قرار الغرفة التجارية بمحكمة النقض الفرنسية المؤرخ في 1994/02/01 ملف عدد 92-12007.

- قرار الغرفة التجارية بمحكمة النقض الفرنسية المؤرخ في 1994/05/14 ملف عدد 92/18643.

- قرار الغرفة التجارية بمحكمة النقض الفرنسية المؤرخ في 1996/06/18 ملف عدد 94/18791.

- قرار الغرفة التجارية بمحكمة النقض الفرنسية المؤرخ في 1997/07/08 ملف عدد 95-14537.

- قرار الغرفة التجارية بمحكمة النقض الفرنسية المؤرخ في 1998/07/08 ملف عدد 95-16757.

- قرار الغرفة التجارية بمحكمة النقض الفرنسية المؤرخ في 1998/01/27 ملف عدد 96-14149.

- قرار الغرفة التجارية بمحكمة النقض الفرنسية المؤرخ في 1999/05/18 ملف عدد 97-13733.

- قرار الغرفة التجارية بمحكمة النقض الفرنسية المؤرخ في 2003/06/03 ملف عدد 00-13734.

- قرار الغرفة التجارية بمحكمة النقض الفرنسية المؤرخ في 2004/09/28 ملف عدد 94-18394.

عدد 25386 مؤرخ في 1989/09/28 وبحجز تحت عدد 32608 مؤرخ في 1996/09/17، إلا أنه توقف عن مواصلة إجراءات التحصيل الجبري وامتنع عن الانتقال إلى الإجراء الموالي وهو البيع إلى غاية تاريخه.

وحيث دأبت الغرفة التجارية بمحكمة النقض الفرنسية حتى بعد إقرارها بثبوت خطأ المسير وثبوت الضرر المتمثل في استحالة التحصيل على التصريح بانتفاء العلاقة السببية بين الخطأ والضرر كلما عجز المحاسب المكلف بالتحصيل عن إثبات قيامه بواجباته داخل الأجل ووفقا للشكليات المتطلبة قانونا وبالسرية والحزم اللازمين.

إذ اعتبرت أن أخطاء المسير المتمثلة في الأعمال التدليسية أو المخالفات الخطيرة والمتكررة للواجبات الضريبية في التشريع الفرنسي والتي تقابلها الأعمال التدليسية فقط في التشريع المغربي لا تكفي لتحريك مسؤوليته الشخصية التضامنية عن أداء الديون الضريبية للشركة، لأن أخطاء المصالح الجبائية والمتمثلة في التقصير أو الإهمال واللامبالاة والشلل والجمود لا تشكل سببا للتخفيف من مسؤولية المسير وإنما سببا لإعفائه من أية مسؤولية ضريبية.

ونظرا لأهمية هذا القرار ارتأينا أن نريد بعض حيثياته التي جاء فيها ما يلي: "حول الوسيلة الوحيدة بفرعها:

حيث حسب ما ورد في القرار المطعون فيه (chambéry, 1992/12/15) أن القابض القسبي للضرائب ب Annecy-ouest (القابض) طلب التصريح بالمسؤولية التضامنية للسيد Istamboulia بصفته مسير شركة matériel service وشركة transports spéciaux (الشركتين)، عن أداء الضريبة على القيمة المضافة، وذلك تطبيقا للمادة L.267 من كتاب المساطر الجبائية، وأن محكمة الاستئناف على الرغم من إقرارها بالخطأ المقترف من طرف المسير في تنفيذ واجباته الضريبية، رفضت الطلب بسبب استحالة تحصيل الإدارة الضريبية لدينها الناتج عنه.

حيث إن القابض يؤخذ على القرار بته في النزاع على هذا النحو على الرغم حسب الطعن من أن واقعة عدم أداء الضريبة على القيمة المضافة وتراكم خصوم ضريبية مفرطة، والتي أدت إلى فتح مسطرة جماعية أقفلت لعدم كفاية الأصول على الرغم من أن الدعوى المقامة من طرفه، تتميز بما فيه الكفاية استحالة تحصيل الضريبة الناتجة عن المخالفة الخطيرة للواجبات الضريبية بمفهوم المادة L.267 من كتاب المساطر الجبائية، وأن الصعوبات الاقتصادية أو المالية للشركة المدينة لا يمكن أن تبرر بأي حال من الأحوال مثل هذه الأخطاء، وأنها لاستبعاد مسؤولية المسير قررت أن أخطاءه لم تجعل تحصيل الضرائب الواجبة مستحيلا على الرغم من معانيتها مع القابض أنه حتى على فرض الإدلاء بالتصاريح في الوقت المناسب لما كان الدين ممكنا، وبذلك تكون محكمة الاستئناف قد خرقت المادة L.267 من كتاب المساطر الجبائية هذا من جهة، ومن جهة أخرى، اقتصرت محكمة الاستئناف على الأخذ بعين الاعتبار للصعوبات المالية للشركة، التاريخ الذي كانت فيه هذه الأخيرة موضوعا لمساطر التسوية القضائية والفترة التي ارتكبت فيها المخالفات للواجبات الضريبية المقترفة، دون البحث بناء على طلب القابض فيما إذا كانت استحالة التحصيل ناتجة عن تراكم الخصوم الضريبية الناتجة عن الإيداع المتأخر

للتصاريح الضريبية غير المصحوبة بالأداء والتي أفضت إلى فتح المساطر الجماعية، وأن القابض لم يتمكن قبل ذلك من تحصيل دينه على الرغم من العديد من الإعلانات الضريبية والإنذارات والإشعار للغير الحائز التي ظلت دون جدوى، وأن قضاة الموضوع عندما بتوا على هذا النحو، فإن قرارهم يكون بدون أساس قانوني في ضوء المادة L.267 من كتاب المساطر الجبائية.

لكن حيث كان يتعين على القابض المدعي أن يثبت أن خطأ السيد Istambouliau أدى إلى استحالة تحصيل الضرائب الواجبة على الشركتين اللتين كان يسيرهما، وأن الاستحالة ناتجة عن عدم جدوى الإجراءات المتخذة في الوقت المناسب من طرف القابض من أجل تحصيل دينه، وأن المحكمة عندما لاحظت أن الإخلالات الأولى المقترفة من طرف المسير تعود إلى شهر يوليو 1980 وأن إصدار السندات التنفيذية الأولى لم يتم إلا في شهر أبريل 1980، ستة أشهر قبل الحكم القاضي بالتسوية القضائية، فإن محكمة الاستئناف استنتجت أن استحالة التحصيل غير ثابتة وأنها عللت على هذا النحو قرارها بشكل مطابق للقانون، وذلك بصرف النظر عن الملاحظة الخاطئة لكن زائدة، المتعلقة بالصعوبات الاقتصادية للشركة.

وأن الوسيلة غير مؤسسة بشقيها.

لهذه الأسباب، تصرح المحكمة برفض الطلب⁷²⁹.

729 -قرار محكمة النقض الفرنسية المؤرخ في 13/12/1994 ملف عدد 93-10943.

« Sur le moyen unique, pris en ses deux branches :

Attendu, selon les énonciations de l'arrêt attaqué (Chambéry, 15 décembre 1992) que le receveur divisionnaire des impôts d'Annecy-ouest (le receveur) a demandé qu'en application de l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales, M. Istambouliau soit, en sa qualité de gérant des sociétés Matériel Service et Transports Spéciaux (les sociétés), déclaré solidairement responsable du paiement de la taxe sur la valeur ajoutée et d'impositions annexes dues par ces sociétés ; que la cour d'appel, tout en retenant la faute commise par le dirigeant dans l'exécution de ses obligations fiscales, a rejeté la demande en raison de l'absence d'impossibilité de recouvrement, pour l'administration fiscale, de sa créance consécutive ;

Attendu que le receveur reproche à l'arrêt d'avoir ainsi statué alors, selon le pourvoi, d'une part, que le non-paiement de la taxe sur la valeur ajoutée et l'accumulation d'un passif fiscal excessif entraînant l'ouverture d'une procédure collective clôturée pour insuffisance d'actif, en dépit de l'action exercée par lui, caractérisent suffisamment l'impossibilité de recouvrement de l'impôt résultant d'une inobservation grave des obligations fiscales, au sens de l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales ; que les difficultés économiques ou financières de la société débitrice ne sauraient en aucun cas justifier de tels manquements ; qu'en décidant néanmoins, pour écarter la responsabilité du dirigeant, que les manquements de ce dernier n'avaient pas rendu impossible le recouvrement des taxes dues, compte tenu de la situation financière des sociétés, tout en constatant, avec le receveur, qu'à supposer que des déclarations aient été faites en temps utile, la créance fiscale n'aurait pu être réglée, la cour d'appel a violé l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales et alors, d'autre part, que la cour d'appel s'est bornée à prendre en considération les difficultés financières de la société, la date à laquelle cette dernière avait fait l'objet d'une procédure de règlement judiciaire et la période pendant laquelle les manquements aux obligations fiscales ont été commis, sans rechercher comme le demandait le receveur, si l'impossibilité de recouvrement résultait de l'accumulation du passif fiscal résultant du dépôt tardif, et sans paiement des déclarations fiscales et ayant abouti à l'ouverture d'une procédure collective, le receveur n'ayant pu au préalable obtenir le recouvrement de sa créance en dépit de nombreux avis de mise en recouvrement, de mises en demeure et d'un avis à tiers détenteur restés sans effet ; qu'en statuant comme ils ont fait, les juges du fond ont privé leur décision de base légale au regard de l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales ;

وبناء على ما سبق، يمكن القول بأنه عندما يعجز المدعي على إثبات أن أعمال الإدارة سواء المتعلقة بالوعاء أو التحصيل لا تطبعها مظاهر الإهمال والتقصير والشلل والجمود، يؤدي ذلك إلى انتفاء العلاقة السببية حتى على فرض ثبوت الأعمال التدليسية وثبوت استحالة التحصيل.

وبالرجوع إلى مقتضيات المادة 124 من م.ت.د.ع التي ورد فيها ما يلي: "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، وفق الشروط المحددة في الظهير الشريف المؤرخ في 8 شعبان 1374 (2 أبريل 1955) بشأن مسؤولية المحاسبين العموميين".

وبناء على هذا المقتضى القانوني السالف الذكر، هل يمكن القول بأن المحاسب المكلف بالتحصيل لم يوقف أو يؤجل تحصيل الضرائب محل نزاع دعوى المسؤولية الضريبية نتيجة تهاونه وتقصيره في اتخاذ إجراءات التحصيل الجبري في وقتها المناسب، وبالتالي تحميله المسؤولية المالية الشخصية عن الديون الضريبية المطالبة بها الشركة نتيجة انتفاء العلاقة السببية لإدانة المسير بالمسؤولية التضامنية عن أداء الديون الضريبية المدينة بها الشركة، الأمر الذي سنقوم بدراسته بالتفصيل في الفرع الثاني من هذا المطلب.

الفقرة الثانية: تمسك المسير بالدفع بواقعة تقادم الديون محل المتابعة

ينص الفصل 372 من ق.ل.ع على ما يلي "التقادم لا يسقط الدعوى بقوة القانون، بل لا بد لمن له مصلحة فيه أن يحتج به وليس للقاضي أن يستند إلى التقادم من تلقاء نفسه".

وبناء عليه لكي يحدث التقادم أثره القانوني ينبغي التمسك به أو الدفع به من طرف المدعى عليه ردا على دعوى المدعي، ويراد بتمسك المدين بالتقادم أن يدفع به في مواجهة دعوى الدائن كالدفع بحجية الأمر المقضي، فهو لا يعتبر من النظام العام، بحيث لا يستطيع القاضي الحكم به من تلقاء نفسه، بل يجب أن يتمسك به المدين بموجب طلب يتقدم به إلى المحكمة المختصة.

Mais attendu que le receveur, demandeur à l'action, avait l'obligation d'établir que la faute de M. Istamboulian avait entraîné l'impossibilité de recouvrement des impôts dûs par les sociétés qu'il dirigeait, impossibilité résultant non seulement du règlement judiciaire de ces dernières, mais encore de l'inefficacité des diligences entreprises en temps utile par le receveur pour obtenir le paiement de sa créance ; qu'ayant relevé que les premiers manquements du dirigeant social remontaient au mois de juillet 1980 et que l'établissement des premiers titres exécutoires n'avait eu lieu qu'en avril 1981, six mois avant le jugement prononçant le règlement judiciaire, la cour d'appel a pu en déduire que l'impossibilité de recouvrement n'était pas établie et qu'ainsi, abstraction faite de l'observation, erronée mais surabondante, relative aux difficultés économiques des sociétés, elle a légalement justifié sa décision ; que le moyen n'est fondé en aucune de ses deux branches ;

PAR CES MOTIFS :

REJETTE le pourvoi » ;

انظر الموقع الإلكتروني: <http://www.legifrance.gouv.fr>

والدفع بالتقادم يعتبر دفعا موضوعيا إذ يمكن للمدين التمسك به في أي مرحلة من مراحل الدعوى في عبارة واضحة لا تحتل الإبهام، ولا يشترط القانون أن يتم الدفع بالتقادم أمام محكمة أول درجة بل يجوز إثارته لأول مرة أمام محكمة الدرجة الثانية بشرط ألا يتم التنازل عن الدفع بالتقادم صراحة أو ضمنيا، وألا يؤثر هذا الدفع إلى ما بعد قفل باب المناقشة أمام محكمة الدرجة الثانية، ولا يعتبر الدفع بالتقادم أمام هذه الأخيرة من قبيل الطلبات الجديدة⁷³⁰، إلا أنه لا يمكن إثارته لأول مرة أمام محكمة النقض.

ويستلزم قبول الدفع بالتقادم رفض الدعوى لأن الحكم بقبول الدفع بالتقادم هو قضاء في أصل الدعوى ينقضي به الالتزام، وتستنفذ به المحكمة ولايتها في النزاع، وينبغي على استئنائه أن ينتقل النزاع برمته - دفاعا وموضوعا- إلى محكمة الدرجة الثانية لكي تنظر فيه على أساس ما تقدم لها من أدلة ودفع وأوجه دفاع جديدة وما كان قد قدم من ذلك إلى محكمة الدرجة الأولى⁷³¹.

أما إذا قضى الحكم الابتدائي برفض الدفع بالتقادم فإنه لا يجوز الطعن في هذا الحكم إلا مع الحكم الصادر في الموضوع⁷³².

ويتربى على الحكم بقبول الدفع بالتقادم إنهاء النزاع على أصل الحق المدعى به ويحوز حجية الشيء المقضي به، ومن ثم لا يسوغ تجديد نفس القضية سواء كان ذلك أمام المحكمة مصدرة الحكم أو أمام أية محكمة أخرى⁷³³.

ويحتل الدفع بالتقادم حيزا كبيرا ضمن دعوى المسؤولية الضريبية، حيث يتمسك المسير باعتباره مدين بالتضامن مع الشركة عن أداء ديونها الضريبية، بالدفع بتقادم الديون الضريبية المدينة بها الشركة، نظرا لسقوط حق الإدارة الجبائية في استخلاصها بسبب التقادم الرباعي الذي يمكن أن يطالها إما في مرحلة تأسيس الوعاء الضريبي أو مرحلة التحصيل.

البند الأول: تنفيذ ادعاء الإدارة الضريبية قطع أو وقف تقادم الديون محل المتابعة

يعتبر التقادم المعمول به في المجال الضريبي تقادم مسقط، بحيث إن عدم قيام الإدارة الجبائية بالإجراءات الضرورية لاستخلاص الديون الضريبية خلال الفترات الزمنية المحددة بمقتضى القانون، يسقط حقها في استخلاص هذه الديون، مما يجعل التقادم في هذه الحالة يساوي من حيث المفعول والنتيجة التحلل من الإلزام الضريبي بالنسبة للمدين بالضريبة.

730- ياسين غانم: التقادم المكسب والمسقط، الجزء الأول، مطبعة كرم، سوريا، 1991، ص 118-119.

731- محمد شتا أبو السعد: المشكلات العملية في الدفع بالتقادم والسقوط والانقضاء وعدم السماع، دار محمود للنشر والتوزيع، مصر، 1996، ص 106.

732- ينص الفصل 140 من ق.م.م على أنه: "لا يمكن استئناف الأحكام التمهيدية إلا في وقت واحد مع الأحكام الفاصلة في الموضوع وضمن نفس الأجل. ويجب ألا يقتصر مقال الاستئناف صراحة على الحكم الفاصل في الموضوع فقط بل يتعين ذكر الأحكام التمهيدية التي يريد المستأنف الطعن فيها بالاستئناف".

733- هدى عدلي: الطبيعة القانونية للدفع بالتقادم، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون المدني، جامعة القاضي عياض كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، مراكش، السنة الجامعية 2002-2003، ص 91-92.

ويعني التقادم في الوعاء مرور مدة زمنية محددة قانونا دون أن تقوم الإدارة الضريبية بتحديد مقدار الالتزام الضريبي أو تصحيحه فيسقط حقها في تدارك الأخطاء والإغفالات وأوجه النقص المتعلقة بإقرارات الخاضع للضريبة.

فتحديد الإلزام الضريبي سواء عن طريق التصريح أو عن طريق التقدير المباشر لأعوان الإدارة الضريبية ما هو في الحقيقة سوى تقدير تقريبي، ولا يصبح نهائيا إلا إذا مارست الإدارة حقها في التصحيح أو تخلت عن هذا الحق خلال مدة زمنية معينة، وبمرور هذه المدة دون أن تعبر الإدارة الضريبية عن نيتها في المطالبة بالضريبة أو بتكتملها يعتبر بمثابة تخلها عن ممارسة الحق المخول لها بموجب القانون.

وبالتالي يحتل تحديد آجال التقادم مكانة حاسمة في إقرار حق الإدارة الضريبية في المطالبة بديونها من عدمه من جهة، ومن جهة ثانية تكمن أهمية تحديد الآجال إلى أن أغلب الدفوع التي يتقدم بها المدين تتعلق بادعاء تقادم الدين الضريبي المطالب به، نظرا لعدم مباشرة الإدارة الضريبية للإجراءات القاطعة للتقادم داخل المدة الزمنية المحددة قانونا لذلك.

حيث بمجرد ما يثبت لدى القاضي الإداري عدم قيام الإدارة الضريبية بالإجراءات الضرورية لاستدراك وتصحيح الأخطاء والإغفالات وأوجه النقص المنصوص عليها في المادة 232 من م.ع.ض، داخل الأجل القانونية لذلك يعلن عن وجود حالة التقادم، وبالتالي يقضي تبعا لذلك بإبطال الضرائب المعنية.

لذا ألزم القضاء الإداري أن كل من يدفع بتحقيق واقعة تقادم الديون الضريبية محل المتابعة، أن يبين تاريخ بدء التقادم وتاريخ انتهائه، والإدلاء بجميع المستندات والوثائق المتبنة لقطع التقادم حتى تكون المحكمة على بينة وإطلاع بالآجال كاملة قبل البت في الدعوى.

أولا: إلزامية الإدارة الضريبية بتبيان آجال التقادم في الوعاء

يحدد أجل التقادم الضريبي في المدة الزمنية المخولة لإدارة الضرائب بموجب القانون لمباشرة تصحيح واستدراك مختلف الأخطاء والإغفالات وأوجه النقص، وبانصرام هذه الآجال يسقط حقها في إجراء أية مراجعة أو تصحيح لإقرارات الخاضع للضريبة أو مطالبته بالديون محل المتابعة، نظرا لسقوط حق الإدارة الضريبية بالتقادم لانصرام الآجال المحددة قانونا.

والتقادم في الوعاء الضريبي يهم فرض وتأسيس الضريبة المنظم بموجب مقتضيات المادة 232 من مدونة العامة للضرائب، التي خولت للإدارة الضريبية إمكانية تصحيح:

- أوجه النقصان والأخطاء والإغفالات الكلية أو الجزئية الملاحظة في تحديد أسس فرض الضريبة أو في حساب الضريبة أو الرسم أو واجبات التسجيل؛
- الإغفالات المتعلقة بالضرائب أو الرسوم عندما لا يقوم الخاضع للضريبة بإيداع الإقرارات الواجب عليه الإدلاء بها؛

- أوجه النقصان في الثمن أو الإقرارات التقديرية المعبر عنها في العقود والاتفاقات.

كما يمكن للإدارة الضريبية أن تباشر التصحيحات المذكورة إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الرابعة التالية:

- لسنة اختتام السنة المحاسبية المعنية أو السنة التي حصل فيها الخاضع للضريبة على الدخل المفروض عليه الضريبة، أو التي يستحق الرسم عنها لأجل التسويات المشار إليها سابقا.

- للسنة التي اكتشفت فيها الإدارة بيع عقار أو حق عيني عقاري كما هو محدد في المادة 61 من م.ع.ض إثر تسجيل محرر أو إقرار أو على إثر إيداع الإقرار المنصوص عليه في المادة 83 من المدونة.

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

وطبقا لمقتضيات البند الثاني من المادة 232 من م.ع.ض عندما تستوفي الضريبة عن طريق الحجز من المنبع، تجوز ممارسة حق التصحيح بالنسبة للشخص الطبيعي أو المعنوي المكلف بإنجاز الحجز أو دفع مبلغه، وذلك إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الرابعة الموالية للسنة التي كان من الواجب أن تدفع فيها المبالغ المستحقة إلى الخزينة.

وعلى هذا الأساس يحدد آجال التقادم الضريبي المتعلق بالوعاء في مدة أربع سنوات، ويبدأ احتساب هذه المدة انطلاقاً من اليوم الأول من السنة التي تلي السنة المستحقة عنها الضريبة، حتى ولو كان الوعاء الموجب للضريبة يظهر في بدايتها رغم أن جل النصوص القانونية التي لها صلة بالضرائب تذهب إلى أحقية الإدارة في تصحيح جميع أوجه النقصان والأخطاء والإغفالات الكلية أو الجزئية الملاحظة في تحديد الأسس المفروضة عليها الضريبة، أو أثناء حساب الضريبة نفسها بخصوص فترة محددة إلى غاية نهاية السنة الرابعة المستحقة عليها الضريبة⁷³⁴.

وعليه يترب عن عدم ممارسة الإدارة الضريبية الحقوق المخولة لها أثناء تأسيس الدين الضريبي لتصحيح الأخطاء والإخلالات وأوجه النقصان التي تشوب إقرارات الخاضع للضريبة داخل أجل أربع سنوات، سقوط هذا الحق بالتقادم خاصة إذا لم تدل الإدارة الضريبية بما يثبت قيامها بإحدى الإجراءات القاطعة للتقادم خلال مرحلة تأسيس الدين الضريبي حيث يبدأ سريان مدة جديدة له.

ثانياً: إثبات الإدارة الضريبية قطع أو وقف التقادم

لقد خول المشرع للإدارة الضريبية إمكانية تصحيح أوجه النقصان والأخطاء والإغفالات الكلية أو الجزئية التي تلاحظها في إقرارات الخاضع للضريبة داخل أجل أربع سنوات التي تلي مسطرة الفحص الجبائي.

1- محمد النجاري: نظرة حول التقادم الضريبي، مجلة الحدث القانوني، عدد 18 شتنبر 1999، ص 6.

وعلى هذا الأساس فإنه لا يمكن للإدارة الضريبية تغيير الأساس الضريبي الذي وقع التصريح به من طرف الخاضع للضريبة، إلا إذا اتبعت مسطرة تصحيح الأساس الضريبي بناء على مراقبة جبائية، وبالتالي ينقطع التقادم على إثر مساطر التبليغ التي تباشرها الإدارة أثناء ممارسة حقها في القيام بمساطر التصحيح الجبائي سواء المسطرة العادية أو السريعة لتصحيح الأساس الضريبي أو مساطر الفرض التلقائي...، وذلك طبقا لما ورد بالبند الخامس من المادة 232 من م.ع.ض: "ينقطع التقادم بالتبليغ المنصوص عليه في المادة 220 I - و المادة 221 I - و المادة المكررة 122 (I و II⁷³⁵) والمادة 222" - ألف" و المادة 224 و المادة 228 I - و الفقرة الأولى من المادة 229 من م.ع.ض"

وعليه إن مباشرة الإدارة الضريبية للمسطرة العادية لتصحيح الأساس الضريبي، يشكل إحدى الأسباب التي تعترض سريان التقادم، بحيث ينقطع التقادم في إطار المسطرة العادية لتصحيح الضريبة بمجرد تبليغ الرسالة الأولى من طرف الإدارة الضريبية للخاضع للضريبة، والتي تدعوه فيها إلى تصحيح أساس فرض الضريبة.

بينما يوقف التقادم خلال الشهر الثالث الموالي لتاريخ تبليغ المقرر الصادر بصورة نهائية عن اللجنة المحلية لتقدير الضريبة أو اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة، حسب الحالة، وذلك وفق لمقتضيات البند السادس من المادة 232 من م.ع.ض والتي تنص على أنه "يوقف التقادم طوال الفترة الممتدة:

- من تاريخ تقديم الطعن أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة أو أمام اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة إلى غاية انصرام أجل الثلاثة (3) أشهر الموالية لتاريخ تبليغ المقرر الصادر عن اللجان المذكورة⁷³⁶.

- ومن تاريخ تقديم الطعن القضائي إلى غاية انصرام أجل الثلاثة (3) أشهر الموالية لتاريخ تبليغ الحكم أو القرار القضائي الحائز لقوة الشيء المقضي به، مع مراعاة أحكام البند VI من المادة 220 من م.ع.ض⁷³⁷."

أما فيما يخص المسطرة السريعة لتصحيح الضريبة والتي تتميز عن المسطرة العادية، في كون أنه بموجب المسطرة السريعة تتمكن الإدارة الضريبية من فرض الضريبة بمجرد تبليغ الرسالة الثانية لتصحيح الضريبة أي قبل صدور المقرر النهائي للجنة المحلية لتقدير الضريبة أو اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة، حسب الحالة، حيث يتم وضع الواجبات التكميلية الضريبية موضع التحصيل، في حين أنه في إطار المسطرة العادية لا يتم فرض الضريبة إلا بعد صدور المقرر النهائي للجان الضريبية المذكورة، وبالتالي ففي إطار المسطرة السريعة لتصحيح الأساس الضريبي لا يمكن إثارة وقف التقادم استنادا إلى البند السادس المشار إليه أعلاه، و ذلك لكون العبرة بالإجراء الأولي القاطع للتقادم أي الرسالة الأولى للتبليغ ومن ثم يبدأ احتساب التقادم الرباعي.

735 - تم تميم هذا البند بمقتضى البند I من المادة 6 من قانون المالية لسنة 2017.

736 - تم ادراج هذه الفقرة بمقتضى البند I من قانون المالية لسنة 2008.

737 - تم ادراج هذه الفقرة بمقتضى البند I من المادة 8 من قانون المالية لسنة 2018.

كما ينقطع التقادم على إثر تبليغ الخاضع للضريبة الرسالة الأولى للتصحيح سواء في إطار مساطر إيداع الإقرار التصحيحي، أو في إطار تسوية الضريبة المحجوزة من المنبع، أو في إطار مسطرة تصحيح الأرباح العقارية، أو فيما يتعلق بمسطرتي الفرض التلقائي للضريبة إما في حالة عدم تقديم الخاضع للضريبة الإقرار بالحصيلة الخاضعة للضريبة أو تقديم إقرار ناقص أو في حالة مخالفة الخاضع للضريبة الأحكام المتعلقة بتقديم الوثائق المحاسبية وحق المراقبة.

ويبدأ سريان المدة الجديدة للتقادم من تاريخ توصل أو تسلم الخاضع للضريبة للرسالة الأولى بصورة صحيحة وفق إجراءات التبليغ المنصوص عليها في المادة 219 من م.ع.ض، وتعتبر آجال التقادم آجال كاملة بحيث لا يحتسب اليوم الأول والأخير منه.

وهذا ما دأب عليه العمل القضائي المتواتر والمستمر في العديد من الأحكام الصادرة عنه، بحيث ورد في حيثيات الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بأكادير ما يلي: "وحيث يتمسك المدعي بتقادم تأسيس الضريبة طبقا لمقتضيات المادة 232 من المدونة العامة للضرائب.

لكن حيث إن المقتضيات المتمسك بها تمنح للإدارة الضريبية إمكانية القيام بتصحيح أوجه النقصان والإغفالات الكلية أو الجزئية الملاحظة في تحديد الأسس المفروضة عليها الضريبة وذلك إلى غاية 31 دجنبر من السنة الرابعة التالية لسنة الفرض، كما أن التقادم ينقطع بالتبليغ المنصوص عليه في المواد 220 و221 و224 و228 و229 من نفس القانون.

وحيث إن إدارة الضرائب عملت على إشعار المدعي بتقديم إقراره بموجب الرسالة الأولى المؤرخة في 2009/09/09 توصل بها المدعي بتاريخ 2009/09/23 مما يكون معه التقادم قد انقطع وتكون معه هذه الوسيلة غير مؤسفة"⁷³⁸.

وبناء على مسبق، وحفاظا على حقوق الخاضع للضريبة من الضياع نتيجة تعسف الإدارة الجبائية في ممارسة السلط والصلاحيات المخولة لها في إطار مساطر التبليغ والتصحيح الجبائي ألزمها المشرع الجبائي باحترام الآجال المحددة قانونا لذلك، نظرا لأهميتها في الحفاظ على المراكز القانونية للأطراف لا سيما على مستوى ممارسة المسير لحقه في التمسك بالدفع بتقادم الديون الضريبية محل النزاع.

بحيث إذا لم تتمكن الإدارة الضريبية من الإدلاء بالوثائق والمستندات المثبتة قانونا لمشروعية الدين المطالب به، وأنه لم يطال التقادم الرباعي نظرا لقيامها بإحدى إجراءات قطع أو وقف التقادم السالفة الذكر داخل الآجال المحددة قانونا سقط حقها في استخلاص الضريبة، مما يشكل أهم الضمانات المخولة لمسير الشركة أثناء متابعته بدعوى المسؤولية التضامنية عن أداء الديون الضريبية للشركة.

الأمر الذي تم تكريسه من طرف القضاء المغربي في مجموعة من الأحكام الصادرة عنه، لا سيما خلال مرحلة التحصيل، حيث بمجرد ما يثبت لدى القاضي الإداري عدم قيام المحاسب المكلف بالتحصيل بالإجراءات

738- حكم عدد 05 ملف عدد 2012/0653 صادر بتاريخ 2013/01/08 عن المحكمة الإدارية بأكادير، غير منشور.

الضرورة لاستخلاص الدين الضريبي داخل الأجل القانونية للتحصيل، يعلن عن تحقق واقعة التقادم ويقضي تبعاً لذلك بإبطال الضرائب محل المتابعة.

البند الثاني: إثبات المحاسب قطع أو وقف تقادم الديون محل المتابعة

تكمن أهمية التقادم في مجال منازعات تحصيل الدين الضريبي في دوره الحاسم في إقرار صحة التحصيل من عدمه، وبيان مدى أحقية الإدارة المسند لها مهمة التحصيل في استخلاص الدين الضريبي، كما تكمن أهميته من ناحية أخرى بالنظر إلى أن أغلب الدعاوى المرفوعة ضد الخزينة العامة تتعلق بادعاء المدين بالضريبة تقادم إجراءات التحصيل.

إذ يعتبر هذا النوع من الدعاوى هو الأكثر فائدة وأكسبها وأنجعها بالنسبة للمدين بالضريبة، كما أنها الأيسر للإثبات القضائي بخصوص تحقق التقادم من عدمه، حيث بمجرد ما يثبت لدى القاضي الإداري عدم قيام المحاسب المكلف بالتحصيل بالإجراءات الضرورية لاستخلاص الدين الضريبي داخل الأجل المحددة قانوناً للتحصيل، يعلن عن وجود حالة التقادم ويقضي تبعاً لذلك بإبطال الضرائب المعنية، الأمر الذي ترتب عنه إلغاء العديد من عمليات التحصيل في إطار حرص القضاء الإداري على مشروعية الضريبة سواء من حيث عدم احترام الأجل أو الإجراءات والمساطر القانونية لاستخلاص الدين الضريبي.

لذا ألزم القضاء الإداري أن كل من يدفع بتحقيق واقعة تقادم الديون الضريبية محل المتابعة، أن يبين تاريخ بدء التقادم وتاريخ انتهائه، حتى تكون المحكمة على بينة وإطلاع بالأجل كاملة قبل البت في الدعوى.

ويبدأ سريان تقادم تحصيل الدين الضريبي من تاريخ وضع الجداول أو الأوامر بالتحصيل قيد الاستخلاص أي ابتداء من تاريخ الشروع في التحصيل طبقاً لمقتضيات الفقرة الأولى من المادة 123 من م.ت.د.ع التي ورد فيها ما يلي: "تتقادم إجراءات تحصيل الضرائب والرسوم والحقوق الجمركية وحقوق التسجيل والتمبر بمضي أربع سنوات (4) من تاريخ الشروع في التحصيل".

الأمر الذي تم تكريسه من طرف الاجتهاد القضائي الإداري، حيث ورد في حيثيات الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء ما يلي: "وحيث إن العبرة في احتساب مدد التقادم إما من تاريخ الشروع في تحصيل الضريبة أو من أول إجراء من الإجراءات القاطعة للتقادم، لتنشأ عن ذلك وضعيتين الأولى تحتسب ابتداء من إصدار الضريبة إلى غاية أول إجراء قاطع للتقادم، والثانية من القيام بهذا الإجراء الأخير إلى غاية رفع الدعوى للمطالبة بسقوط حق القابض في استخلاص الضريبة"⁷³⁹.

أما في حالة انقطاع الأجل لأي سبب من أسباب انقطاع التقادم فإنه يتم احتساب أجل جديد للتقادم بعد انقطاعه، بحيث يجب أن تستمر المدة كاملة لينتج التقادم آثاره القانونية.

739 - حكم عدد 166 ملف عدد 9/11/166 صادر بتاريخ 2001/08/11 عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، غير منشور

وعلى هذا الأساس تتقدم إجراءات تحصيل الضرائب بمضي أربع سنوات من تاريخ الشروع في تحصيلها أو من تاريخ آخر إجراء قاطع للتقدم، وهي آجال كاملة لا يحتسب فيها اليوم الأول والأخير.

وينقطع تقدم الدين الضريبي بجملة من الإجراءات منها ما هو منصوص عليه في مدونة تحصيل الديون العمومية، ومنها ما هو محدد بالمساطر المذكورة في قانون الالتزامات والعقود لا سيما الفصلين 381 و382 منه.

أولاً: إثبات المحاسب القيام بإحدى إجراءات التحصيل الجبري

تنص المادة 123 من م.ت.د.ع والتي ورد فيها ما يلي: "تتقدم إجراءات تحصيل الضرائب والرسوم والحقوق الجمركية وحقوق التسجيل والتمبر بمضي أربع سنوات (4) من تاريخ الشروع في التحصيل.

ينقطع التقدم...بكل إجراء من إجراءات التحصيل الجبري يتم بمسعى من المحاسب المكلف بالتحصيل...".

وبناء على المقتضى القانوني السالف الذكر، ينقطع التقدم إثر قيام المحاسب المكلف بالتحصيل بالإجراءات القاطعة للتقدم داخل الآجال القانونية المحددة في أربع سنوات من تاريخ الشروع في التحصيل.

بحيث يجب على المحاسب المكلف بالتحصيل لمواجهة ادعاء المسير تقدم الديون المدينة بها الشركة في إطار دعوى المسؤولية الضريبية، إثبات عدم تقدم الديون المطالب بها بسبب قيامه بإحدى الإجراءات القاطعة للتقدم، ووفق الشكليات المنصوص عليها قانوناً.

بحيث لا يمكن للمسير الدفع بتقدم الديون محل النزاع، إذا أثبت المحاسب المكلف بالتحصيل أنه قد قام باتخاذ الإجراءات اللازمة في إبانها لقطع التقدم والتي تتجلى فيما يلي:

- تبليغ الإنذار القانوني للمدين حسب الكيفية الواردة بالمادة 43 من مدونة تحصيل الديون العمومية والتي تستوجب تسليمه للمعني بالأمر أي المدين الذي يشهد بالتوصل على القائمة الأصلية.
 - وإذا تعذر ذلك يسلم الإنذار في ظرف مختوم في موطنه بين يدي أقاربه أو خدمه أو مستخدميه أو أي شخص آخر يسكن معه.
 - وعند رفض المدين أو الشخص الذي يقوم مقامه استلام الإنذار يشار إلى ذلك على الأصل، ويعتبر الإنذار حينئذ مبلغاً تبليغاً صحيحاً في اليوم العاشر الموالي لتاريخ تعليقه في آخر موطن له.
- ويتم إثبات تبليغ الإنذار بواسطة القائمة المكونة لأصله موقعة من طرف الشخص الذي تسلم الإنذار أو بعبارة عجز عن التوقيع أو رفض التوقيع.
- بحيث لا يعتبر تبليغ الإنذار القانوني صحيحاً إلا إذا كان مسبقاً بإرسال آخر إشعار بدون صائر للمدين.

الأمر الذي كرسه الاجتهاد القضائي في العديد من الأحكام الصادرة عنه حيث ورد في حيثيات الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بأكادير ما يلي: "حيث أثار دفاع المدعي دفعا بعدم احترام القابض والخازن المدعي عليهما للإجراءات المسطرية المتعلقة بالتحصيل الجبي والجبري للمبالغ موضوع طلب إبطال تلك الإجراءات مستدلا في ذلك بعدم إرسال آخر اشعار بدون صائر إلى المدين كما توجب ذلك المادة 36 من مدونة تحصيل الديون العمومية، وعدم تبليغ الإنذار المنصوص عليه في المادة 37 من نفس المدونة وأخيرا عدم إعلام المدعي بتبليغ إشعار غير الحائز إلى البنك الماسك لحساب المدعي قبل خصم المبالغ المقتطعة من حسابه البنكي بموجب الإشعار غير الحائز المذكور.

وحيث أجاب المدير الجهوي للخزينة عن القابض والخازن العام أن القابض قام بعدة إجراءات قبلية قبل تبليغ إشعار غير الحائز إلى بنك المدعي وأنه قام بتقييد إرسال بدون صائر إلى المدعي في سجلاته كما قام بعدة إجراءات قبلية أخرى يدلي بلانحتها للمحكمة رفقة جوابه.

وحيث إن المحكمة بعد رجوعها للمذكرة الجوابية للمدير الجهوي للخزينة تأكد لها أن القابض عكس ما يدعيه لم يفد المحكمة لا سيما ما يفيد تقييد الإشعار بدون صائر سجلاته ولا بما يفيد تاريخ هذا التقييد المزعوم، ولا باللائحة المذكورة المتعلقة بالإجراءات الأخرى المزعومة، كما تأكد للمحكمة ما عابه دفاع المدعي على القابض من عدم إعلام المدعي بتبليغ البنك إشعار غير الحائز الذي تمت بواسطته خصم مبالغ الضريبة المنازع في إجراءات تحصيلها، الشيء الذي يكون معه دفع القابض والخازن العام باحترام الإجراءات المسطرية المطعون في سلامتها لتحصيل الضرائب المذكورة عديم الأساس القانوني ويتعين رده والحكم بإبطال إجراءات التحصيل موضوع الطعن الحالي مع ما يترتب على ذلك قانونا وتحميل الخزينة الصائر⁷⁴⁰.

إجراء الحجز التنفيذي وفق الشروط القانونية المحددة بموجب مدونة تحصيل الديون العمومية، بحيث لكي ينتج الحجز التنفيذي آثاره القانونية، ويعتبر إجراء قاطعا للتقادم، يجب على المحاسب المكلف بالتحصيل إثبات أنه تم إجراء الحجز داخل أجل القانوني، أي أنه قام بمباشرة مسطرة الحجز بعد عشرين يوما من تاريخ تبليغ الإنذار القانوني، باعتبار أن أي حجز تم قبل هذا الأجل يعتبر لاغيا، باستثناء ما تضمنته المادة 56 من م.ت.د.⁷⁴¹

أما الحجز التحفظي فلا ينقطع به التقادم إلا في وقت توقيعه⁷⁴².

مباشرة عملية البيع والمتمثلة في جميع إجراءات البيع التي يقوم بها المحاسب المكلف بالتحصيل بصفة شخصية أو التي يقوم بها مأمورو التبليغ والتنفيذ لفائدته التابعين للخزينة، وذلك وفق مقتضيات القانونية

740- حكم رقم 2012/659 ملف رقم 2011/815 صادر بتاريخ 2012/10/04 عن المحكمة الإدارية بأكادير، غير منشور.

741- مولاي عبد الرحمان أبليلال: الإثبات في المادة الجبائية بين القواعد العامة وخصوصيات المادة، مرجع سابق، ص 180.

742- عبد العزيز اليونسي، تقادم إجراءات تحصيل الديون العمومية، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، الطبعة الأولى، سلسلة مواضيع الساعة، عدد 31، 2001، ص 82-83.

الواردة في المواد من 58 إلى 61 من م.ت.د.ع والتي تعتبر إجراءات قاطعة للتقادم سواء أفضت إلى نتيجة أم لم تفض إلى نتيجة.

ولا يطرح إجراء البيع أي إشكال في الإثبات نظرا لأن مسطرة مباشرته واضحة وبسيطة ولا تحمل أية صعوبة في التنفيذ، وبالتالي سهولة إثباته من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل.

مباشرة مسطرة الإكراه البدني باعتباره آخر درجة من درجات التحصيل الجبري للدين الضريبي، والذي لا يمكن أن يشكل إجراء قاطعا للتقادم إلا إذا تم وفق الشروط القانونية الواردة في المواد من 76 إلى 83 من م.ت.د.ع.

ولقطع التقادم لا ينبغي الحكم على المدين بالحبس وإدخاله السجن، فإن مجرد المطالبة التي تتم وفق مقتضيات المادة 80 من م.ت.د.ع تعتبر إجراء قاطع للتقادم يعتد به من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل.

وعلى هذا الأساس استقر الاجتهاد القضائي على أن عدم إدلاء المحاسب المكلف بالتحصيل بما يثبت مباشرته لإحدى الإجراءات القاطعة للتقادم داخل الأجل المحددة قانونا وبكيفية سليمة، يترتب عنه سقوط الحق المطالب به بالتقادم، والتصريح بإلغاء الضرائب موضوع نزاع دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة لمسيرى الشركات التجارية.

وفي هذا السياق ورد في قاعدة الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء ما يلي: "تتقادم إجراءات تحصيل الضرائب والرسوم والحقوق الجمركية وحقوق التسجيل والتمبر بمضي أربع سنوات من تاريخ الشروع في تحصيلها... نعم.

- عدم إدلاء الخزينة العامة بما يفيد سلوكها لإحدى إجراءات تحصيل الضرائب موضوع الطلب داخل الأجل القانوني للتقادم الرباعي أو مرور هذا الأجل بعد آخر إجراء قاطع للتقادم... التصريح بسقوط حقها في استخلاص الضرائب موضوع الطلب للتقادم... نعم.

- عدم احترام المحاسب المكلف بالتحصيل لمبدأ تدرج إجراءات التحصيل الجبري للديون العمومية وفقا لما تنص عليه المادة 39 من مدونة تحصيل الديون العمومية... التصريح بإلغاء الضرائب موضوع التحصيل... نعم"⁷⁴³.

وبالإضافة لهذه الإجراءات الواردة بمدونة تحصيل الديون العمومية، أحال المشرع إلى وسائل أخرى ينقطع بها التقادم والمحددة بموجب الفصلين 381 و382 من ق.ل.ع.

743- حكم عدد 34 ملف عدد 2008/6/450 صادر بتاريخ 2009/10/14 عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، غير منشور.

ثانيا: إثبات توافر إحدى الأسباب المنصوص عليها في الفصولين 381 و382 من قانون الالتزامات والعقود

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

- بكل مطالبة قضائية أو غير قضائية يكون لها تاريخ ثابت ومن شأنها أن تجعل المدين في حالة مَطْل لتنفيذ التزامه، ولو رفعت أمام قاض غير مختص، أو قضي ببطلانها لعيب في الشكل؛
- بطلب قبول الدين في تفليسة المدين؛
- بكل إجراء تحفظي أو تنفيذي يباشر على أموال المدين أو بكل طلب يقدم للحصول على الإذن في مباشرة هذه الإجراءات".

وعليه ينقطع التقادم بكل سبب صادر عن المحاسب المكلف بالتحصيل، باعتباره صاحب الحق، وتعتبر المطالبة القضائية أو غير القضائية من أقوى الأسباب تعبيراً على إرادة المحاسب في اقتضاء حقه، وأكفلهما للمحافظة على حقوق الخزينة العامة من الضياع، الأمر الذي كان معه من الطبيعي أن يترتب عن المطالبة انقطاع التقادم.

- المطالبة القضائية: يقصد بالمطالبة القضائية التي يترتب عليها انقطاع التقادم، أية مطالبة مقدمة من طرف المحاسب إلى القضاء ضد المدين بالضريبة، قصد التمسك بحقه المهدد بالسقوط بالتقادم، وعليه فإن كل الدعوى المرفوعة في إطار مدونة تحصيل الديون العمومية تعتبر إجراء قاطع للتقادم وعلى سبيل المثال دعوى افتعال العسر، ودعوى الرهن الرسمي، ودعوى المسؤولية الضريبية... إلخ. أما الدعوى المرفوعة ضد المحاسب من طرف المدين بالضريبة فيما يخص الطعن في أساس الضريبة أو إيقاف إجراءات المتابعة أو الطعن في إجراءات التحصيل الجبري، فإنها لا تعتبر قاطعة للتقادم، إلا إذا قضت الأحكام الصادرة بشأنها بإيقاف إجراءات التحصيل⁷⁴⁴.

- المطالبة غير القضائية: يقصد بالمطالبة غير القضائية كل مطالبة تتم خارج القضاء تعتبر إجراء قاطع للتقادم، ولم يحدد المشرع المغربي الكيفية التي تتم بها هذه المطالبة، بل ترك للدائن حرية اختيار الطريقة التي يراها مناسبة لإجرائها، بحيث يكفي إرسال المحاسب المكلف بالتحصيل رسالة مضمونة مع الإشعار بالتوصل إلى المدين بالضريبة لكي يقطع التقادم، فليس من الضروري أن يباشر في حق المدين إجراء من إجراءات التحصيل الجبري.

- طلب قبول الدين في تفليسة المدين: إذا أشهر إفلاس المدين وطلب من الدائنين أن يتقدموا إلى التفليسة بما يثبت حقوقهم، وتقدم الدائن بطلب قبول دينه المترتب في ذمة المفلس إلى وكيل التفليسة فإنه يكون بعمله هذا قطع التقادم الساري ضده لأن طلبه هذا يعتبر في حكم المطالبة القضائية،

744 - عبد العزيز اليونسي: مرجع سابق، ص 84.

وهذا ما قضت به الفقرة الثانية من الفصل 381 من ق.ل.ع.⁷⁴⁵ وهو ما تم التنصيص عليه في المادة 686 من مدونة التجارة في إطار مساطر معالجة صعوبات المقاول، حيث يترتب عن نشر الحكم بفتح مسطرة التسوية انطلاق أجل الشهرين لتصريح الدائنين لدى سنديك التسوية المنتدب في حكم التسوية بجميع ديونهم الناشئة قبل تاريخ صدور الحكم حتى إن لم تكن متبثة في سند مع ضرورة الإدلاء بسند الدين في مرحلة تحقيق تلك الديون. ويشعر الدائنين الحاملين ل ضمانات تم شهرها قانونيا بفتح مسطرة التسوية القضائية، ويترتب عن عدم التصريح بالديون سقوط الحق في المطالبة بها لاحقا. وتسري هذه الإجراءات المسطرية على الدين الضريبي، بحيث يجب على المحاسب المكلف بالتحصيل تقديم تصريحه بالديون الضريبية داخل أجل شهرين ضمانا لاستخلاصها في مواجهة المقاول موضوع مساطر معالجة صعوبات المقاول، إذ يعتبر هذا التصريح الذي يتقدم به المحاسب المكلف بالتحصيل إجراء قاطعا للتقادم.

- كما ينقطع التقادم بكل إجراء تحفظي أو تنفيذي يجريه المحاسب المكلف بالتحصيل على أموال المدين من أجل المحافظة على حقه من الضياع، أو بكل طلب يتقدم به للحصول على ترخيص لمباشرة هذه الإجراءات.

وحيث إن عبء إثبات قطع التقادم يقع على مدعيه، أي المحاسب المكلف بالتحصيل فإن المسير يكتفي في هذه الحالات بتفنيد ادعاء المحاسب قطع التقادم فحسب، دون إثارة الوسائل التي يمكن أن يكون قد باشرها المسير وتعتبر في نفس الوقت إجراء قاطعا للتقادم، وهي ما يعرف بأسباب القطع الصادرة من المدين، والمحددة بموجب الفصل 382 من ق.ل.ع كالاتي: "وينقطع التقادم أيضا بكل أمر يعترف المدين بمقتضاه بحق من بدأ التقادم يسري ضده، كما إذا جرى حساب عن الدين أو أدى المدين قسطا منه وكان هذا الأداء ناتجا عن سند ثابت التاريخ، أو طلب أجلا للوفاء، أو قدم كفيلا أو أي ضمان آخر، أو دفع بالتمسك بالمقاصة عند مطالبة الدائن له بالدين".

ولعل أهم الإشكالات العملية التي يواجهها المحاسب المكلف بالتحصيل في إطار إثبات مباشرته لإجراءات قطع التقادم في إبانها هي إشكالية أعمال مبدأ ضم الديون قبل مباشرة إجراءات التحصيل الجبري طبقا لمقتضيات المادة 38 من م.ت.د.ع⁷⁴⁶، حيث يتوجب على المحاسب القيام بضم جميع الديون الضريبية الواجبة على الشركة

745- سعيد الدغمير: قطع التقادم ووقفه في ضوء قانون الالتزامات والعقود المغربي، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون الخاص، جامعة محمد الخامس كلية الحقوق، الرباط، السنة الجامعية 1974-1975، ص 73.

746- مبدأ الضم هذا يجد سنده القانوني في نص المادة 38 من م.ت.د.ع والتي ورد فيها ما يلي: "يشمل التحصيل الجبري مجموع المبالغ المستحقة الواجبة على نفس المدين".

لكن كيف يتم ذلك من الناحية العملية؟

يقوم مبدأ ضم الديون على تجميع كافة الديون المدين بها الخاضع للضريبة، في شكل لائحة تضم مجموع المبلغ المكون للدين الضريبي حتى تشمل إجراءات التحصيل الجبري برمته.

ولقد ألزم المشرع المحاسب المكلف بالتحصيل بالالتزام بهذا المبدأ قبل مباشرة التحصيل الجبري، باعتباره من الإجراءات القانونية التي تتوقف عليها مباشرة التحصيل الجبري للدين الضريبي.

قبل الشروع في التحصيل، في حين يلزمه القضاء الإداري في إطار دفع المسير بتحقيق واقعة تقادم الضرائب محل النزاع، ببيان قطع التقادم بالنسبة لكل ضريبة على حدة، لأن إثبات قطع التقادم بالنسبة لضريبة معينة لا يسرى على باقي الضرائب الأخرى المدينة بها الشركة.

إذ غالبا ما يتمسك مسير الشركة بالدفع أنه حتى على فرض صحة الإجراء المطعون فيه فهو لا يقطع التقادم إلا بالنسبة للضرائب التي كان يرمي إلى تحصيلها دون سواها من الضرائب الأخرى، وذلك استنادا إلى ما ورد بحثيات قرار الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى عدد 154 المؤرخ في 2000/11/16 ملف عدد إداري عدد 2000/4/528 قضية قابض الواحة ضد فقير بوشعيب والذي ورد في حثياته ما يلي: "...وأن أداء الضريبة عن سنة 1997 لا يقطع تقادم الضرائب السابقة عليها لأن كل ضريبة تستقل بوجودها القانوني من تاريخ الأمر بتحصيلها فكان الاستئناف بدون أساس".

وتبعاً لذلك، فإنه في حالة توافر سبب قطع التقادم بالنسبة لضريبة أو عدة ضرائب بعينها، فإن ذلك لا يقطع تقادم الضرائب السابقة أو اللاحقة عليها ما دام أن كل ضريبة تستقل بوجودها القانوني من تاريخ الأمر بتحصيلها، وعليه فإنه حتى على فرض صحة الإجراء القاطع للتقادم المطعون فيه، فإنه لا يقطع التقادم بالنسبة للضرائب التي لم يكن يستهدف تحصيلها.

وبناء عليه يكون القاضي الإداري قد أقر أهم حماية قضائية للمسير أثناء متابعتة بدعوى المسؤولية الضريبية، سواء من حيث إلزام المحاسب المكلف بالتحصيل بإثبات قطع التقادم بالنسبة لكل ضريبة على حدة، رغم ضرورة احترامه لمبدأ ضم الديون المطالب بها المدين قبل الشروع في إجراءات التحصيل الجبري، أو من حيث عدم التساهل مع أي إخلال أو تماطل من طرف المحاسب بخصوص عدم احترام أجل تحصيل الديون الضريبية، حيث أن حق الخزينة العامة يسقط في استخلاص الضرائب المفروضة على المدين، إذا لم يبادر المحاسب المكلف

وتتم عملية ضم الديون الواجبة على نفس المدين عن طريق قيام المحاسب بتجميع كافة الديون الواجبة على نفس المدين بالضريبة ضمن لائحة واحدة يقصد بها قائمة المتابعات، ومفاد ذلك أن تنصب إجراءات التحصيل الجبري على جميع الضرائب المستحقة الأداء لحظة التنفيذ، وبالمقابل فإن الأداء الجزئي أو الكلي يتم الاعتداد به اتجاه كافة الضرائب، كما أن الجداول الضريبية تستفيد من قطع التقادم بالنسبة لما تشتمل عليه من مبالغ، على إثر الوفاء السالف الذكر، ولا يقتصر على الجدول الذي تم به إدراج الأداء.

وفي إطار عملية الربط هاته، المعمول بها في مجال التحصيل، فإن كل إجراء من الإجراءات الجبرية ينصب على السنة الجارية المستحقة عليها الضرائب وعلى السنوات التي قبلها.

ويكمن الهدف من سن المشرع لقاعدة ضم الديون الواجبة على المدين، في كونه يحرص أشد الحرص على أن تصل مديونية الملتزم إلى علمه تامة، حتى يتفادى المحاسب المكلف بالتحصيل مواجهته من طرف هذا الأخير، بأي احتجاج على المبالغ غير المتضمنة باللائحة والتي تصل إلى علمه لاحقا.

للمزيد: انظر جهد كان حجيبة، تحصيل الديون الضريبية، مرجع سابق، ص 265-266.

لكن الواقع العملي أفرغ المادة 38 من محتواه ولم يتعامل معها الاجتهاد القضائي بنفس المنحى الذي رسمه لها المشرع رغبة منه في تسهيل عملية مباشرة إجراءات التحصيل الجبري على المحاسب المكلف بالتحصيل.

حيث بالرجوع إلى قرار الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى عدد 154 المؤرخ في 2000/11/16 ملف عدد إداري عدد 2000/4/528 قضية قابض الواحة ضد فقير بوشعيب والذي ورد في حثياته ما يلي: "...وأن أداء الضريبة عن سنة 1997 لا يقطع تقادم الضرائب السابقة عليها لأن كل ضريبة تستقل بوجودها القانوني من تاريخ الأمر بتحصيلها فكان الاستئناف بدون أساس".

وتبعاً لذلك، استقر الاجتهاد القضائي على أنه حتى في حالة توافر سبب قطع التقادم بالنسبة لضريبة أو عدة ضرائب بعينها، فإن ذلك لا يقطع تقادم الضرائب السابقة أو اللاحقة عليها ما دام أن كل ضريبة تستقل بوجودها القانوني من تاريخ الأمر بتحصيلها.

بالتحصيل إلى القيام بإجراءات التحصيل المقررة قانوناً وفق مساطر وإجراءات سليمة من الناحية القانونية داخل أجل التقادم.

بل الأكثر من ذلك أنه لا يكفي سلوك المحاسب المكلف بالتحويل لإجراءات استخلاص الدين الضريبي داخل الآجال القانونية تحت طائلة سقوط حقه في تحويل الديون المطالب بها إذا تقاعس عن القيام بذلك، أو القيام بأي إجراء من الإجراءات القاطعة للتقادم، بل يجب أن تكون هذه الإجراءات سليمة من الناحية القانونية حتى يمكن أن تنتج آثارها القانونية ويترتب عنها قطع التقادم.

وعليه تشكل دعوى إبطال إجراءات التحويل الجبري أهم الدفع التي يتمسك بها مسير الشركة، بحيث يطعن في مشروعية إجراءات التحويل الجبري التي يقوم بها المحاسب المكلف بتحويل الدين الضريبي لعدم صحتها أو نظراً للخروقات والإخلالات التي تشوبها، كعدم احترام آجال التنفيذ أو تراتبية إجراءات التحويل، أو ارتكاب أخطاء في تنفيذ عملية الاستخلاص الجبري للضرائب المطالب بها، مما يفتح المجال أمام مسير الشركة المتابع بدعوى المسؤولية الضريبية إلى إثارة المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسب المكلف بالتحويل، وبالتالي انتفاء العلاقة السببية بين الأعمال التدليسية واستحالة التحويل.

الفرع الثاني: إثارة المسير للمسؤولية المالية الشخصية للمحاسب المكلف

بالتحويل

تحتل دعاوى سقوط حق الخزينة العامة في المطالبة بديونها الضريبية نتيجة تقادمها، حصة الأسد في دعاوى المنازعات الضريبية في مجال التحويل، نظراً لكونها الأسهل من ناحية الإثبات القانوني من جهة، ومن جهة ثانية نظراً لكثرة المساطر والإجراءات الإدارية التي يتحملها المحاسب المكلف بالتحويل، إلى جانب مهمة مباشرة عملية تحويل الدين الضريبي بجميع مراحلها الودية والجبرية.

مما أضر عن وجود قصور على مستوى ضمان فعالية التحويل، وتحسين الدين الضريبي من التقادم، نظراً لصعوبة ضبط إجراءات التحويل الجبري في ظل هذه الإكراهات، لا سيما من ناحية احترام الآجال القانونية المحددة لكل إجراء على حدة، وضمان سلامته وصحته من أن تشوبه أي إخلالات مسطرية حتى يعتبر إجراء قاطعاً للتقادم.

وعليه يطبع الأعمال والمهام الموكولة للمحاسب المكلف بالتحويل مهمة إنجازها القصور والإهمال والتهاون، وبالتالي سقوط حق الخزينة العامة في استخلاص ديونها الضريبية نتيجة تقادمها، مما يترتب عنه قيام المسؤولية المالية الشخصية للمحاسب نتيجة تركه أجل التقادم يمر دون القيام بإجراءات التحويل، أو الشروع فيها ثم التخلي عنها إلى أن تقادمت الديون المعهود إليه أمر تحويلها.

وفي هذه الحالة فإن تعذر التحصيل يعزى إلى عدم قيام المحاسب المكلف بالتحصيل بإجراءات التحصيل الجبري داخل الأجال القانونية، حتى تقادمت الديون الضريبية، وتعذر على الخزينة العامة مهمة استخلاصها، وليس إلى ارتكاب المسير لأعمال تدليسية، الأمر الذي يخول لهذا الأخير الدفع بإثارة المسؤولية المالية الشخصية للمحاسب اتجاه الخزينة العامة.

إلا أن هذه المسؤولية ليست مطلقة، بل قيد المشرع نطاق وحدود تطبيقها، نظرا لآثارها الجسيمة على الذمة المالية الشخصية للمحاسب المكلف بالتحصيل، حيث أتاح المشرع لهذا الأخير إمكانية التحلل أو التخفيف من هذه المسؤولية عن طريق إعداد لائحة بالديون المستحقة التحصيل معززة بالوثائق والمستندات الإدارية المتبثة لحالة عسر وعوز المدين أو عدم العثور عليه، وبالتالي استحالة مباشرة إجراءات التحصيل أو مواصلتها بعد الشروع فيها إلى أن تقادمت الديون محل النزاع الضريبي.

الفقرة الأولى: نطاق المسؤولية المالية والشخصية للمحاسب

يعتبر المحاسب المكلف بالتحصيل مسؤولاً شخصياً ومالياً عن التحصيل القانوني للمداخيل المعهود إليه بها بمقتضى النصوص التنظيمية الجاري بها العمل، وذلك في حدود الاختصاصات المسندة إليه بموجب القانون، باستثناء حالة إصدار أمر بالتسخير بكيفية مشروعة عن الأمر بالصرف.

بحيث يترتب عن تهاون المحاسب المكلف بالتحصيل في القيام بالاختصاصات المسندة إليه في مجال تحصيل الديون العمومية، متابعتة في ذمته المالية الشخصية بجميع إجراءات التحصيل شأنه شأن المدين الأصلي بالدين الضريبي، نظرا لتحمله بديون ضريبة تدخل في إطار الديون العمومية التي ينبغي تحصيلها، ونتيجة لإهماله وتقصيره في القيام بإجراءات التحصيل في إبانها أو عدم مواصلتها بعد الشروع فيها حتى طالها التقادم، سقط حق الخزينة العامة في المطالبة بهذه الديون من المدين الأصلي، وبالتالي قيام المسؤولية المالية الشخصية للمحاسب المكلف بالتحصيل عن الديون المتقادمة.

البند الأول: الأساس القانوني لإثارة مسؤولية المحاسب المكلف بالتحصيل

يعود أصل تحديد مسؤولية المحاسب المكلف بالتحصيل، إلى ظهور مفهوم العجز الذي قد يحصل في حسابه، بحيث أنه بمجرد حصول هذا العجز في حساب المحاسب يتم إثارة مسؤوليته الشخصية المالية أمام المجلس الأعلى للحسابات طبقا لمقتضيات القانون المنظم للمحاكم المالية، وقانون تحديد مسؤولية الأميين بالصرف والمراقبين والمحاسبين العموميين، والذي أحال على تطبيق مقتضياته الفقرة الأولى من المادة 124 من م.ت.د.ع.

ليتم بذلك، إقرار المسؤولية الشخصية المالية للمحاسب المكلف بالتحصيل اتجاه الجهات العمومية المعنية، نتيجة ارتكابه للأعمال المحددة بموجب المادة 125 من م.ت.د.ع.

أولاً: المقتضيات القانونية المؤطرة لمسؤولية المحاسب المكلف بالتحصيل

تجد المسؤولية الشخصية المالية للمحاسب المكلف بالتحصيل، المترتبة عن عدم اتخاذه للإجراءات اللازمة لتحصيل الديون العمومية سندها القانوني في المقتضيات القانونية الجاري بها العمل الآتية:

- المادة 6 من القانون 61.99 المتعلق بتحديد مسؤولية الأمرين بالصرف والمراقبين والمحاسبين العموميين، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.02.25 بتاريخ 19 محرم 1423 (3 أبريل 2002)، والتي حددت إطار المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسب العمومي، بحيث تتمثل في مجال تحصيل الديون العمومية في القبض القانوني للمداخل المعهود إليهم بتحصيلها⁷⁴⁷؛
- والمادة 37 من القانون رقم 62.99 المتعلق بمدونة المحاكم المالية، الصادر بالظهير الشريف رقم 1.02.124 بتاريخ فاتح ربيع الآخر 1423 (13 يونيو 2002) والمتعلقة بمسؤولية المحاسب العمومي أمام المجلس الأعلى للحسابات، والمجالس الجهوية للحسابات⁷⁴⁸، عندما لا يقوم باتخاذ الإجراءات التي يتوجب عليه اتخاذها في مجال تحصيل الموارد⁷⁴⁹.

بحيث في حالة ما إذا أثبت المجلس الأعلى للحسابات بالنسبة للمحاسبين العموميين للدولة والمقاولات والمؤسسات العمومية، أو المجالس الجهوية للحسابات بالنسبة للمحاسبين العموميين للجهات والجماعات الترابية

-
- 747- تم تعديل على مقتضيات المادة 6 من القانون 61.99 المتعلق بتحديد مسؤولية الأمرين بالصرف والمراقبين والمحاسبين العموميين بواسطة:
- المادة 26 من قانون المالية رقم 26.04 للسنة المالية 2005 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.04.255 بتاريخ 29 دجنبر 2004، الجريدة الرسمية عدد 5278 بتاريخ 30 دجنبر 2004؛
 - المادة 11 من قانون المالية رقم 35.05 للسنة المالية 2006 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.05.197 بتاريخ 26 دجنبر 2005، الجريدة الرسمية عدد 5382 بتاريخ 29 دجنبر 2005؛
 - المادة 14 من قانون المالية رقم 38.07 للسنة المالية 2008 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.07.211 بتاريخ 27 دجنبر 2007، الجريدة الرسمية عدد 5591 بتاريخ 31 دجنبر 2007.
 - كما تنص المادة 6 السالفة الذكر على أنه: "يعتبر المحاسبون العموميون التابعون للدولة والجماعات المحلية وهيئاتها، ما عدا في حالة إصدار أمر بالتسخير بكيفية مشروعة عن الأمر بالصرف، مسؤولين شخصيا وماليا في حدود الاختصاصات المسندة إليهم بمقتضى النصوص التشريعية والتنظيمية الجاري بها العمل عما يلي:
- المحافظة على الأموال والقيم المعهود إليهم بحراستها؛
 - وضعية الحسابات الخارجية للأموال المتوفرة التي يراقبونها أو يأمرون بحركاتها؛
 - القبض القانوني للمداخل المعهود إليهم بتحصيلها؛
 - أعمال مراقبة صحة النفقة التي عليهم القيام بها بمقتضى القوانين والأنظمة الجاري بها العمل؛
 - الأداءات التي يقومون بها.
 - (...).

748- تم تعديل مقتضيات المادة 37 من القانون رقم 62.99 المتعلق بمدونة المحاكم المالية بواسطة المادة 13 من قانون المالية رقم 38.07 للسنة المالية 2008 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.07.211 بتاريخ 27 دجنبر 2007، الجريدة الرسمية عدد 5591 بتاريخ 31 دجنبر 2007.

749- تنص المادة 37 المذكورة على ما يلي: "(...).

وإذا ثبت للمجلس وجود مخالفات ناتجة عن عدم اتخاذ الإجراءات التي يتوجب على المحاسب العمومي القيام بها في مجال تحصيل الموارد أو عدم قيامه بأعمال مراقبة صحة النفقة التي على المحاسب العمومي القيام بها بمقتضى القوانين والأنظمة الجاري بها العمل، أمر المجلس المحاسب العمومي بواسطة قرار تمهيدي بتقديم تيريراته كتابية، أو عند عدم تقديمها بإرجاع المبالغ التي يصرح بها المجلس كمستحقات للجهاز العمومي المعني، وذلك داخل أجل يحدده له المجلس على أن لا يقل عن ثلاثة أشهر، ويسري مفعوله ابتداء من تاريخ تبليغ القرار التمهيدي. (...)"

الأخرى، في إطار البت في حسابات هؤلاء المحاسبين العموميين، وفق المسطرة المنصوص عليها في المواد من 36 إلى 40 من القانون 62.99 المتعلق بمدونة المحاكم المالية، أن المحاسب العمومي لم يقدّم باتخاذ الإجراءات التي يتوجب عليه القيام بها في مجال تحصيل الموارد بناء على مقتضيات المادة 37 من مدونة المحاكم المالية، وهي الإجراءات المنصوص عليها بالقانون 15.97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية؛ حكم عليهم بواسطة قرار نهائي بعجز في حساباتهم يتم تحصيله وفق نفس المسطرة المتبعة لتحصيل الديون العمومية الأخرى.

وفي حالة ما إذا ترك المحاسب العمومي أجل التقادم، حسب مقتضيات المادة 125 من مدونة تحصيل الديون العمومية، يمر دون القيام بإجراءات التحصيل، أو في حالة شروعه فيها ثم تخلّيه عنها إلى أن تتقادم الديون المعهودة إليه بتحصيلها، فإنه يعتبر مسؤولاً أمام المجلس الأعلى للحسابات فيما يخص هذه الديون المتقادمة.

في هذه الحالة يصدر المجلس الأعلى للحسابات قراراً يثبت فيه عجزاً في حساب المحاسب العمومي بناء على مقتضيات المادة 40 من مدونة المحاكم المالية⁷⁵⁰، يحدد فيه مبلغ هذا العجز الواجب دفعه من طرف المحاسب العمومي بمجرد تبليغه للقرار النهائي⁷⁵¹ للمجلس الأعلى للحسابات، أو الحكم النهائي للمجلس الجهوي للحسابات.

ثانياً: الأعمال الموجبة لقيام مسؤولية المحاسب المكلف بالتحصيل

تنص مقتضيات الفقرة 125 من م.ت.د.ع والتي ورد فيها ما يلي: "إن المحاسبين المكلفين بالتحصيل الذين تركوا أجل التقادم يمر دون القيام بإجراءات التحصيل أو الذين شرعوا فيها ثم تخلّوا عنها إلى أن تقادمت الديون المعهودة إليهم بتحصيلها، تسقط حقوقهم تجاه المدينين، غير أنهم يبقون مسؤولين تجاه الهيئات العمومية المعنية".

ووفق لهذه المادة السالفة الذكر فإن المشرع الجبائي حدد على سبيل التدقيق الأعمال الموجبة لقيام المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسب المكلف بالتحصيل، والتي يترتب عنها سقوط الحق في المطالبة بالمبالغ محل متابعة المسير بدعوى المسؤولية الشخصية والتضامنية عن أداء الديون الضريبية المدينة بها الشركة والمتمثلة فيما يلي:

1- ترك المحاسب أجل التقادم يمر دون القيام بإجراءات التحصيل؛

750- تنص المادة 40 المذكورة على ما يلي: "(...) وتثبت القرارات النهائية ما إذا كان المحاسب العمومي:

- بريء الذمة؛
- في حسابه فائض؛
- في حسابه عجز.

وفي الحالة الثالثة يحدد القرار مبلغ العجز الواجب دفعه بمجرد تبليغ القرار.

غير أن الطعن يوقف التنفيذ، ما لم يكن قرار المجلس مشمولاً بالنفاذ المعجل.

ويتم تحصيل العجز طبقاً للمقتضيات التشريعية والتنظيمية المعمول بها لفائدة الخزينة، أو عند الاقتضاء لفائدة المقاول أو المؤسسة العمومية المعنية.⁷⁵¹ - يشار إلى أن مصطلح القرار النهائي المستعمل في المادة 40 من مدونة المحاكم المالية لا يعني القرار المكتسب لقوة الشيء المقضي به حيث أن مسطرة البت في حسابات المحاسبين العموميين تتميز بإصدار قرارين أولهما تمهيدي غير قابل للتنفيذ يبلغ للمحاسب العمومي وله الحق في الإجابة عليه في أجل ثلاثة أشهر من تاريخ تبليغه إياه وثانيهما نهائي يحق للمحاسب العمومي الطعن فيه بالنقض أمام هيئة الغرفة المشتركة بالمجلس الأعلى للحسابات. نفس المسطرة تطبق على الأحكام الصادرة عن المجالس الجهوية للحسابات، حيث أن الأحكام النهائية يمكن الطعن فيها بالاستئناف أمام غرفة الاستئناف بالمجلس الأعلى للحسابات.

2- أو شروع المحاسب في مباشرة إجراءات التحصيل، والتخلي عن مواصلتها إلى أن تقادمت الديون المعهود إليه بتحصيلها.

مما يترتب عنه سقوط الحق في مطالبة مسير الشركة بالديون محل نزاع دعوى المسؤولية الضريبية، نتيجة سقوطها بالتقادم الرباعي، وبالتالي انتفاء العلاقة السببية بين الأعمال التدليسية واستحالة التحصيل الذي يعزى إلى تهاون المحاسب المكلف بالتحصيل عن القيام بإجراءات التحصيل الجبري، أو الشروع في هذه الإجراءات تم التخلي عن مواصلتها إلى أن تقادمت الديون الضريبية محل المتابعة، وبالتالي إثارة مسؤولية المحاسب المكلف بالتحصيل اتجاه الخزينة العامة نتيجة تهاونه وتقصيره في القيام بالمهام الموكولة له بموجب القانون.

البند الثاني: الآثار القانونية لإهمال وتقصير المحاسب المكلف بالتحصيل

بمجرد التحمل بالديون العمومية، يصبح المحاسب المكلف بالتحصيل مجبراً على استخلاص مبالغها قبل انقضاء أجل تقادمها، حيث إذ أغفل عن ذلك أو أهمل واجباته، سقط حق الخزينة في المطالبة بهذه الديون التي طالها التقادم، ويتم إثارة مسؤوليته الشخصية والمالية المترتبة عن ارتكابه لهذا الخطأ المتمثل في التقصير والإهمال في الواجبات الملقة على عاتقه أثناء مزاولته لمهامه، ويخضع هذا النوع من المسؤولية المالية والشخصية لنفس المبادئ العامة المقررة في المسؤولية التقصيرية من خطأ وضرر وعلاقة سببية.

وبالرجوع إلى مقتضيات المادة 125 من م.ت.د.ع نستشف أن هذه الأخيرة تؤسس لمبدأين أساسيين ينتجان عن تهاون أو تقصير المحاسب في تحصيل الديون العمومية في إبانها، أو اتخاذ الإجراءات القاطعة للتقادم، وهما:

- سقوط حق المحاسب في المطالبة بالديون العمومية المتقادمة في مواجهة المدين بالضريبة؛
- مسؤولية المحاسب، مسؤولية مالية شخصية عن الديون المتقادمة اتجاه الهيئات العمومية المعنية.

أولاً: سقوط حق الخزينة في تحصيل الديون المتقادمة

طبقاً لمقتضيات المادة 125 من مدونة تحصيل الديون العمومية، فالمحاسب المكلف بالتحصيل الذي لم يشرع في إجراءات تحصيل الدين الضريبي قبل تقادمه، أو لم يقم بأي إجراء من الإجراءات القاطعة للتقادم قبل حلول أجلها يسقط حقه في استخلاص الديون العالقة بذمة المدين بالضريبة.

الأمر الذي كرسه الاجتهاد القضائي في عدد من الأحكام الصادرة عنه والتي قضت بسقوط الحق في المطالبة بالديون موضوع المتابعة نتيجة تقادمها، وفي هذا السياق نرد بعض نماذج الأحكام التي قضت بسقوط حق الخزينة العامة نتيجة التقادم.

حيث ورد في قاعدة الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بأكادير ما يلي: "دفع المحاسب المكلف بالتحصيل بسن إجراءات قاطعة للتقادم في مواجهة المدعي دون الإدلاء بما يفيد كون الإجراءات المدفوع بها

المتعلقة بالضرائب والرسوم المنازع في إجراءات تحصيلها، أو الإدلاء بما يفيد سن إجراءات شرع فيها وتركت بعد ذلك إلى أن تقادمت من جديد، يجعل دفع القابض غير مسند ويتعين لذلك إبطال تلك الإجراءات...نعم".

وورد في حيثياته ما يلي: "... كما أن المادة 125 من نفس المدونة، تحمل مسؤولية تقادم الإجراءات أعلاه، أو الإجراءات التي شرع فيها بمبادرة من المحاسب المكلف بالتحصيل وترتب دون إكمالها إلى أن حصل تقادمها من جديد إلى هذا المحاسب. (...) حكمت المحكمة علنيا ابتدائيا حضوريا (...) بإبطال إجراءات الاستخلاص الجبري المباشرة في حق المدعي بشأن الضريبة على الدخل (...) والضريبة المهنية (...) وسقوط حق القابض في استخلاصها مع ما يترتب عن ذلك قانونا (...) ⁷⁵².

وفي نفس المنحى، ورد في حيثيات الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بأكادير ما يلي: "(...) حيث تمسك المدعي بسقوط حق الخزينة العامة في استخلاص الضريبة على القيمة المضافة برسم سنوات 93 و 94 و 95 (...) مثيرا مقتضيات المادة 123 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

حيث إنه لما كان من الثابت قانونا أن الخزينة العامة في إطار سعيها لتحصيل الضرائب، ملزمة باحترام إجراءات الاستخلاص والأجال القانونية، كما أن المحاسبين المكلفين بالتحصيل والذين تركوا أجل التقادم يمر دون القيام بإجراءات التحصيل، أو شرعوا فيها ثم تخلوا عنها إلى أن تقادمت الديون المعهود إليهم بتحصيلها، يسقط حقهم تجاه المدينين، وذلك حسبما هو منصوص عليه في المادتين 123 و 125 من مدونة تحصيل الديون العمومية. (...)

ولهذه الأسباب حكمت المحكمة الإدارية بأكادير علنيا ابتدائيا (...)

أولا: بسقوط حق الخزينة العامة في استخلاص الضريبة على القيمة المضافة (...)

ثانيا: على الخازن العام للمملكة (قباضة أكادير) بإرجاع مبلغ 9557,70 درهم إلى المدعي (...)", وذلك بالاعتماد على القاعة التالية: "عدم قيام الجهة المكلفة بالتحصيل بأي إجراء قاطع للتقادم في مواجهة الملزم بالضريبة ينتج عنه سقوط حق الخزينة العامة في استخلاص الضريبة المتقادمة موضوع المنازعة...نعم" ⁷⁵³.

وحيث بالرجوع إلى الفقرة الأولى من المادة 124 من م.ت.د.ع والتي ورد فيها ما يلي: "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، وفق الشروط المحددة في الظهير الشريف المؤرخ في 8 شعبان 1374 (2) أبريل 1955) بشأن مسؤولية المحاسبين العموميين".

752- حكم عدد 2012/657 الملف عدد 2011/456 الصادر بتاريخ 2012/10/04 عن المحكمة الإدارية بأكادير، غير منشور

753- حكم رقم 2012/686 الملف عدد 2011/217 الصادر بتاريخ 2012/10/11 عن المحكمة الإدارية بأكادير، غير منشور

وعليه، لا يمكن القول بأن المحاسب المكلف بالتحويل لم يوقف أو يؤجل تحصيل الضرائب محل النزاع طوال السنوات السابقة، بحيث نلاحظ أن الإدارة الجبائية في إطار دعوى المسؤولية الضريبية تستند إلى بيان المدين بالضريبة المتضمن لضرائب ترجع أحيانا إلى ما قبل التسعينات.

وتطبيقا لهذا المقتضى القانوني السالف الذكر، فإن المحاسب المكلف بالتحويل شأنه شأن أي سلطة عمومية أو إدارية، ثبت في حقها توقيف أو تأجيل التحويل، أي ساهمة بطريقة أو أخرى في عرقلة عملية تحويل الدين الضريبي، تتعرض للمسؤولية المالية الشخصية وفق ما هو مقرر في القوانين الجاري بها العمل.

ثانيا: المسؤولية المالية الشخصية للمحاسب عن الديون المتقدمة

لقد منح المشرع للمحاسب المكلف بالتحويل جملة من الوسائل القانونية، حتى يتمكن من ممارسة المهام المناطة به بكيفية سليمة وداخل الأجل المحددة قانونا، حرصا منه على ضمان الحماية القانونية للمدين بالضريبة أثناء مباشرة مسطرة التحويل الجبري، وفي المقابل ألقى على عاتقه بموجب مقتضيات المادتين 123 و125 من م.ت.د.ع مسؤولية تقادم الدين الضريبي إزاء تهاونه أو تقصيره في اتخاذ الإجراءات القاطعة للتقادم أو التخلي عن مواصلتها بعد أن شرع فيها إلى أن تقادمت الديون محل المتابعة.

وفي هذه الحالة تصبح المبالغ التي طالها التقادم بسبب أخطاء المحاسب دينا عالقا بزمته المالية والشخصية إلى حين استفاءه أو تقديم ما يبرر استحالة تحصيله نتيجة عوامل خارجة عن إرادته.

وعلى هذا الأساس يتمتع الوزير المكلف بالمالية بسلطة إصدار أمر بالاستخلاص في حق المحاسب المكلف بالتحويل المتهم أو المقصر في استخلاص الديون المستحقة والواجبة على المدين بالضريبة، إلا إذا اثبت هذا الأخير أن تعذر تحويل هذه الضرائب يعزى إلى أسباب خارجية لا دخل له فيها، كما يمكن للمجلس الأعلى للحسابات أن يعلن مديونية المحاسب اتجاه الخزينة العامة عن الأموال غير المتحصلة⁷⁵⁴.

ويتم إثبات إن استحالة التحويل تعزى إلى أسباب خارجة عن إرادة المحاسب المكلف بالتحويل عن طريق الإدلاء بالوثائق التي تثبت عدم وجود ما يحجز أو عسر المدين.

- حالة عدم وجود ما يحجز: يتم تحرير محضر بعدم وجود ما يحجز من طرف المحاسب المكلف بالتحويل عند عدم وجود أموال منقولة أو عقارية قابلة للحجز، وانعدام أية وسيلة أخرى لاستيفاء الدين الضريبي، ويتم تحرير هذا المحضر بحضور السلطة الإدارية المحلية عند الاقتضاء، لضمان نوع من النزاهة والمصادقية على مستوى تحرير هذه الوثيقة الإدارية ذات القوة الثبوتية في تحليل المحاسب المكلف بالتحويل من المسؤولية المالية والشخصية:

754- أحمد قيلش وعبد الغني حدوش: المساطر الجبائية المحلية الوعاء والتحويل، الكتاب الثاني، سلسلة المعارف العلمية في الشرح العملي للمنظومة الجبائية، ص 288-255.

- حالة المدين المعروف بعسره: فإنه يتم الاكتفاء بالإدلاء بشهادة العوز التي تسلم من السلطات المحلية بالنسبة للأشخاص المعروفين بعسره⁷⁵⁵.

الفقرة الثانية: حدود المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسب

يعد المحاسب المكلف بالتحصيل من بين الأشخاص المخول لهم بموجب القانون التصرف في الموارد المالية للدولة، أثناء مباشرته لعملية تحصيل الديون الضريبية لفائدة الخزينة العامة، مما يلقي على عاتقه عبء جسيما بمناسبة مزاولته لوظيفة التحصيل، ألا وهو الالتزام بالحفاظ على هذه الديون من الضياع، وضمان تحصيلها بجميع الطرق والوسائل المخولة له قانونا.

بحيث يترتب عن خرق المحاسب المكلف بالتحصيل لالتزاماته اتجاه الخزينة العامة إثارة مسؤوليته المالية والشخصية المباشرة، باعتبارها مسؤولية قائمة على افتراضية الخطأ لمجرد ضياع الديون الضريبية المتحمل بها.

وعليه يبقى الخطأ المفترض المؤثر الفعلي لمجال المسؤولية المالية والشخصية للمحاسب وحدودها، وذلك طبقا لمقتضيات المواد من 124 إلى 127 من م.ت.د.ع.

وتجدر الإشارة أن المحاسب المكلف بالتحصيل لا يكون مسؤولا اتجاه الخزينة العامة مسؤولية مالية شخصية فحسب، المقررة بموجب مقتضيات الفقرة الأولى من المادة 124 من م.ت.د.ع، بل يمكن أن يكون علاوة على ذلك مسؤولا جنائيا أو إداريا، وذلك حسب طبيعة الخطأ المرتكب من طرفه وجسامة الآثار المترتبة عليه.

البند الأول: مسؤولية المحاسب المكلف بالتحصيل اتجاه الخزينة

يعتبر المحاسب المكلف بالتحصيل الممثل القانون للدفاع عن الشؤون والمصالح المالية للخزينة العامة حفاظا عليها من الضياع، والمكلف بالحرص على عملية التحصيل الفعال للدين الضريبي، واتخاذ جميع الاحتياطات والإجراءات والتدابير التحفظية والتنفيذية حماية للدين الضريبي من التبديد والإتلاف من طرف المدين بالضريبة، وينشأ هذا الالتزام الملقة على عاتق المحاسب المكلف بالتحصيل بموجب القانون، الذي حملته المسؤولية المالية والجنائية والإدارية نتيجة الإخلال بواجباته المهنية، باعتباره الشخص المتحمل بالدين الضريبي عوض المدين الأصلي إلى حين استيفاء مبالغه.

أولا: التحمل بالدين الضريبي عوض المدين الأصلي

بعد التحمل بالجداول الضريبية، يصبح المحاسب المكلف بالتحصيل مجبرا باستخلاص مبالغها، إذ يصبح متحملا بها شخصا عوض المدين الأصلي، إلا أنه لا يمكن له التمسك بدفع المدين الأصلي كما هو الحال

755- مولاي عبد الرحمان أبليلا: الإثبات في المادة الجبائية، مرجع سابق، ص 181-182.

بالنسبة لمسير الشركة، الذي خول له القانون الحلول محل المدين الأصلي في الالتزامات والتمسك بالدفع الشخصية الخاصة به ودفع المدين الأصلي باعتباره مدينا متضامنا مع الشركة في أداء ديونها الضريبية.

بحيث يعتبر المحاسب المكلف بالتحصيل ملزما بأداء الديون الضريبية لأن له فائدة في انقضاءها من غير أن يكون ملتزما بها شخصيا، بحيث يترتب عن أداء المدين للدين الضريبي إبراء الذمة المالية والشخصية للمحاسب من هذا الدين، الذي أصبح متحملا به اتجاه الخزينة العامة منذ تسلمه لسند التنفيذ المثبت للمديونية إلى حين استفاءه مبالغه من المدين بالأصلي.

وتنطوي عبارة التحمل أو التكفل بالجدول الضريبي على دلالة قانونية دقيقة، بحيث يصبح المحاسب المكلف بالتحصيل مدينا شخصيا لفائدة الخزينة العامة، بمجرد هذا التحمل بالمبالغ المالية المدرجة بالجدول الضريبية، إذ خول له القانون صلاحية استخلاصها داخل آجال محددة قانونا في أربع سنوات من تاريخ الشروع في تحصيلها، بحيث إذ أغفل المحاسب عن ذلك أو أهمل وتهاون عن القيام بواجباته، سقط حق الخزينة العامة في المطالبة بالدين الضريبي للتقادم الرباعي⁷⁵⁶.

وقد يعتمد المحاسب المكلف بالتحصيل إلى اتخاذ بعض التدابير التي من شأنها قطع هذا التقادم، حتى لا تواجه الخزينة العامة بسقوط حقها في استخلاص الدين الضريبي، إذ منحه المشرع بالإضافة إلى الإجراءات العادية للتحصيل الجبري التي سبق دراستها بالتفصيل، إجراءات استثنائية والمتمثلة في تحريك دعوى افتعال العسر، ودعوى الرهن الرسمي ودعوى المسؤولية الشخصية والتضامنية عن أداء الديون الضريبية للشركة... إلخ، حتى يتمكن من الإطلاع بالدور المنوط به على أحسن وجه، وحتى لا يكون عرضة للمساءلة القانونية بشتى أنواعها المالية والجنائية والإدارية.

ثانيا: المسؤولية الجنائية والإدارية للمحاسب المكلف بالتحصيل

تثار المسؤولية الجنائية للمحاسب المكلف بالتحصيل نتيجة ارتكابه لجريمة خيانة الأمانة واختلاس المبالغ المالية التي يحوزها، وإقرار هذا النوع من المسؤولية لا يستلزم قصد جنائي خاص كما هو الحال بالنسبة للمسؤولية الجنائية لمسير الشركة، بل يكفي فقط توافر القصد الجنائي العام والمتمثل في العلم والإرادة، بمعنى أن يكون المحاسب المكلف بالتحصيل على علم بما يقوم به، غايته تحقيق النتيجة الإجرامية المتمثلة في عدم أداء المبالغ المالية المدين بها للخزينة العامة⁷⁵⁷.

في حين تترتب المسؤولية الإدارية للمحاسب نتيجة ارتكابه لخطأ في التحصيل نتج عنه إلحاق الضرر بالمصالح المالية للمدين، كالتوسع في السلط والصلاحيات المخولة له بموجب القانون، أو تحصيل مبالغ مالية تفوق الديون الضريبية المطالب بها المدين، بحيث يصبح في هذه الحالة عرضة للمساءلة القانونية نتيجة التحصيل الخاطئ الذي تسبب في إلحاق الضرر بالمدين مما يستوجب معه التعويض.

756- جهد كان حجية: تحصيل الديون الضريبية، مرجع سابق، ص 73-74.

757- إدريس النوازي: الإثبات الجنائي لجرائم الأعمال بالوسائل الحديثة، مرجع سابق، ص 279.

وفي هذا الصدد اتجه القضاء الإداري إلى إقرار مسؤولية المحاسب عن التحصيل الخاطئ للدين الضريبي عن طريق مباشرة المحاسب المكلف بالتحصيل لمسطرة الإشعار غير الحائز في حيثيات الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بالرباط والذي ورد فيه ما يلي: "وحيث إنه أمام ثبوت أداء الوجيبة الكرائية لفائدة أملاك الدولة عن سنوات 2008 و 2009 و 2010 فإن الاقتطاع عن طريق الإشعار غير الحائز، بمبالغ تفوق المبلغ الواجب أدائه، يكون فاقدا للمشروعية ولا يستند إلى أي أساس قانوني، وأن مسؤولية القابض تبقى قائمة ما دام أنه يقر بقيامه بالاقتطاع عن السنوات 2008 و 2009 و 2010 بحجة عدم الأداء، دون الاستناد إلى ما يدعم موقفه ويدفع عنه المسؤولية ببيان سبب الاقتطاع وسنده في ذلك والجهة المسؤولة عن الأمر به، وتوضيح ذلك سواء للمحكمة، أو للجهة المعنية بالاقتطاع التي ينبغي أن تكون على بينة من مضمون الاقتطاع وسببه ولا تفاجئ باقتطاع من حسابها دون إشعار ساق أو لاحق يبين مبرراته، حتى يتسنى للمعني اتخاذ الإجراءات القانونية والدفاع عن حقوقه في مواجهة الجهة المسؤولة عن الأمر بهذا الاقتطاع، مما يكون معه المدعي محقا في المطالبة باسترجاع المبالغ المحجوزة من حسابه البنكي المحددة في مبلغ 129.381 درهما.

وحيث إن ثبوت مسؤولية القابض عن الاقتطاع غير القانوني وفق ما ذكر أعلاه يجعل الدولة في شخص الخزينة العامة للمملكة مسؤولة عن الخطأ المرفقي لموظفيها طبقا للفصل 79 من قانون الالتزامات والعقود، ويكون المدعي محقا في الحصول على تعويض عن الضرر المادي والمعنوي الذي لحقه جراء حرمانه من استغلال أمواله والتصرف فيها، تقدره المحكمة بما لها من سلطة تقديرية استنادا إلى قدر المبلغ المقتطع والمدة المعنية به في مبلغ 5.000 درهم، تؤديه الخزينة العامة للمملكة⁷⁵⁸.

ونظرا لخطورة المسؤولية التي يمكن أن يتعرض لها المحاسب المكلف بالتحصيل أثناء مزاولته لمهامه الوظيفية، والتي تتنوع بين المسؤولية المالية الشخصية والجنائية والإدارية، وحتى لا يكون عرضة لتلعبات بعض المعرقلين لعملية التحصيل قصد الإفلات من أداء الضريبة، خول له المشرع الجبائي جملة من الآليات القانونية لإبراء ذمته من الديون المستحقة التحصيل لأي سبب من الأسباب الخارجة عن إرادته.

البند الثاني: الآليات القانونية للتخفيف من مسؤولية المحاسب

نظرا لجسامة وخطورة المسؤولية الملقاة على عاتق المحاسب المكلف بالتحصيل أثناء مزاولته لمهامه، وحماية له من الممارسات الاحتياطية التي يقوم بها بعض المدينين بالضريبة لعرقلة عملية التحصيل، نظرا لصعوبة التمييز بين المدين المعروف بقدرته على الوفاء، وبين المدين المعروف بعسره، خول له القانون بعض الوسائل التي يمكن أن تخفف من حدة مسؤوليته المالية والشخصية نتيجة استحالة تحصيل الدين الضريبي، إما لأن الديون غير قابلة للتحصيل أو تعذر التعرف على المدينين بها لأي سبب من الأسباب، وتتجلى هذه الوسائل القانونية في مسطرة اقتراح قبول إلغاء الديون الضريبية، ومسطرة قبول إلغاء الديون الضريبية.

758- حكم رقم 4384 ملف رقم 3/7/2012 صادر بتاريخ 28/11/2012 عن المحكمة الإدارية بالرباط، قسم القضاء الشامل، منشور بموقع العلوم القانونية: <http://www.marocdroit.com>.

أولاً: مسطرة اقتراح قبول إلغاء الديون الضريبية

تنص المادة 126 من م.ت.د.ع على الحالات التي يتم فيها اقتراح إلغاء الديون العمومية وهي كالآتي:

- الحالة الأولى: عند عدم إفضاء طرق التنفيذ على أموال المدين إلى تحصيل الديون العمومية؛
 - الحالة الثانية: عند عدم إفضاء تلك الطرق إلى التنفيذ على شخصه، فإذا لم يتم تحصيل الديون العمومية رغم جميع طرق التنفيذ المستعملة في هذا الصدد، سواء على شخص المدين أو على أمواله، ففي هذه الحالة يتعين حينئذ اقتراح إلغاء الديون التي يتعذر تحصيلها، وذلك بواسطة لوائح مدعمة بكافة الحجج الضرورية الواردة في الفقرة الثانية من المادة 126 من م.ت.د.ع، وهي محضر عدم وجود ما يحجز⁷⁵⁹، أو محضر التفتيش⁷⁶⁰، أو شهادة الغياب، أو شهادة العوز⁷⁶¹.
- وبذلك فإنه طبقاً للفقرة الأولى من المادة 126 من م.ت.د.ع، إذا ما استوفى المحاسب المكلف بالتحصيل جميع إجراءات تحصيل الدين الضريبي من توجيه الإنذار، إلى محاولة الحجز على ممتلكات المدين ثم بيعها، ثم مباشرة مسطرة الإكراه البدني على شخص المدين، لكن بسبب عسره أو غيابه لم يتمكن هذا الأخير من تحصيل الديون المطالب بها، في هذه الحالة يمكن له أن يوجه طلباً إلى الأمر بالصرف المعني معززا بالوثائق التي تثبت سعيه في تحصيل الدين الضريبي⁷⁶²، والمتمثلة في محضر عدم وجود ما يحجز أو محضر التفتيش أو شهادة الغياب أو شهادة العوز، لكنه تعذر عليه تحصيل الدين الضريبي.

وبعد دراسة الأمر بالصرف لطلب المحاسب المكلف بالتحصيل، وإذا ما ثبتت جدية هذا الأخير في سعيه لاستخلاص الدين المطالب به، لكن الحالة المادية للمدين أو غيابه تفسر عدم تمكنه من استخلاص هذا الدين فإن:

- وزير المالية أو الشخص المفوض من لدنه لهذا الغرض وهو الخازن العام للمملكة يتخذ قرار قبول إلغاء الدين العمومي مباشرة إذا تعلق الأمر بالديون العامة للدولة؛

759- يحزر محضر بعدم وجود ما يحجز بحضور السلطة الإدارية المحلية عند الاقتضاء، طبقاً لمقتضيات المادة 56 من م.ت.د.ع والتي ورد فيها ما يلي: "عند انعدام منقولات قابلة للحجز وحين يتبين عدم وجود أي وسيلة أخرى لاستيفاء المبالغ الواجبة في ذمة المدين، يحزر محضر بعدم وجود ما يحجز من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل أو من يمثله بحضور السلطة الإدارية المحلية عند الاقتضاء."

760- يحزر محضر التفتيش طبقاً لمقتضيات المادة 54 من م.ت.د.ع والتي ورد فيها ما يلي: "في حالة اختفاء أو رحيل المدين دون الإعلان عن عنوانه الجديد، وعند انعدام أوامر قابلة للحجز يتم تحرير محضر تفتيش من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل أو من يمثله، وذلك بحضور السلطة الإدارية المحلية عند الاقتضاء."

761- تنص المادة 57 من م.ت.د.ع على أنه: "يثبت عسر المدينين:

إما بمحضر عدم وجود ما يحجز كما نصت على ذلك المادة 56 أعلاه بالنسبة للمدينين المعروفين بقدرتهم على الوفاء والذين لم يفض الحجز الذي أجري عليهم إل أية نتيجة؛

وإما بشهادة العوز المسلمة من طرف السلطة الإدارية المحلية بالنسبة للمدينين المعروفين بعسرهم."

762- وهو إما الوزير المكلف بالمالية، أو الشخص الذي يفوضه لذلك بالنسبة للدولة، أو الأمر بالصرف بعد تأشيرة السلطة الوصية المختصة بالنسبة للجماعات المحلية وهيئاتها، أو الأمر بالصرف بعد تأشيرة الوزير المكلف بالمالية بالنسبة للمؤسسات العمومية.

- رئيس المجلس الجماعي للجماعة القروية⁷⁶³، يتخذ قرار قبول إلغاء الدين العمومي إذا تعلق الأمر بديون الجماعة القروية، بعد الحصول على تأشيرة عامل الإقليم أو العمالة التي تنتهي هذه الجماعة القروية لتراجمها، لكونه يمثل سلطة الوصاية على الجماعات القروية؛
 - رئيس المجلس الجماعي للجماعة الحضرية أو عامل الإقليم أو والي الجهة يتخذ قرار قبول إلغاء الدين العمومي إذا تعلق الأمر، على التوالي، بديون الجماعات الحضرية، أو ديون العمالات والأقاليم، أو ديون المجالس الجهوية بعد الحصول على تأشيرة وزير الداخلية بصفته يمثل سلطة الوصاية على هذه الجماعات الترابية⁷⁶⁴؛
 - رئيس مجلس الإدارة بالنسبة للمؤسسات العمومية، يتخذ قرار قبول إلغاء الدين العمومي إذا تعلق الأمر بديون المؤسسة العمومية التي يرأس مجلس إدارتها بعد الحصول على تأشيرة وزير المالية، الذي يمثل سلطة الوصاية على المؤسسات العمومية.
- ويعتبر أيضا عدم جواب الأمر بالصرف المختص على طلب إلغاء الدين العمومي، الموجه من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل، داخل أجل سنة من تاريخ توصله بالطلب مرفوقا بالقوائم غير القابلة للتحصيل بمثابة قبول لهذا الطلب.
- وتجدر الإشارة أنه يترتب عن قبول طلبات إلغاء الدين العمومي، إبراء مسؤولية المحاسب المكلف بالتحصيل دون أن يؤدي ذلك إلى انقضاء دين المدين، بل يبقى عالقا بذمته حتى تسمح ظروفه المادية بالأداء أو يتم العثور عليه في حالة غيابه.

763- تنص المادة الثانية من القانون رقم 45.08 المتعلق بالتنظيم المالي للجماعات المحلية ومجموعاتها على التعريفات التالية: "يراد حسب مدلول هذا القانون والنصوص المتخذة لتطبيقه ما يلي:

الجماعات المحلية: الجهة والعمالة والإقليم والجماعات الحضرية والجماعات القروية؛

المجموعة: لجنة التعاون المشتركة بين الجهات ومجموعة الجماعات المحلية؛

الأمر بالصرف: الوالي عامل العمالة أو الإقليم مقر الجهة فيما يخص الجهات والعامل فيما يخص العمالات والأقاليم ورئيس المجلس الجماعي فيما يخص الجماعات الحضرية والقروية والوالي عامل عمالة الرباط فيما يخص الجماعة الحضرية للرباط وباشاوت المشاور فيما يخص جماعات المشاور ورئيس مجلس المجموعة فيما يخص مجموعة الجماعات المحلية ورئيس لجنة التعاون المشتركة بين الجهات فيما يخص لجان التعاون المشتركة بين الجهات ورئيس مجلس المقاطعة فيما يخص المقاطعات؛

الخازن: الخازن الجماعي والقباض والمحاسب العمومي للجماعات المحلية ومجموعاتها؛

المجلس التداولي: المجلس الجهوي ومجلس العمالة أو الإقليم والمجلس الجماعي ولجنة التعاون المشترك بين الجهات ومجلس المجموعة ومجلس المقاطعة؛ سلطة الوصاية: وزير الداخلية أو من ينوب عنه بالنسبة للجهات والعمالات والأقاليم والجماعات الحضرية والمجموعات والوالي أو عامل العمالة أو الإقليم بالنسبة للجماعات القروية."

764- تنص الفقرتين الأولى والثانية من المادة 38 من المرسوم رقم 2.09.441 المتعلق بالمحاسبة العمومية للجماعات المحلية ومجموعاتها الصادر في 17 محرم 1431 (3 يناير 2010) على ما يلي: "إذا تبين الديون غير قابلة للتحصيل أو إذا تعذر التعرف على المدينين لسبب من الأسباب، فإن المحاسب المكلف بالتحصيل يقترح إلغاءها، بواسطة البيانات المعززة بالتبريرات المطلوبة ويوجهها إلى الأمر بالصرف من أجل اتخاذ قرار في شأنها، وذلك وفق الشروط المقررة في القانون السالف الذكر رقم 15.97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية.

ولا يصبح هذا القرار قابلا للتنفيذ إلا بعد موافقة وزير الداخلية أو الشخص المنتدب من لدنه لهذا الغرض."

ثانياً: مسطرة قبول إلغاء الديون الضريبية

بناء على مقتضيات المادة 127 من م.ت.د.ع، يعتبر قبول طلب إلغاء الدين العمومي الموجه من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل بمثابة إبراء لدمته المالية، بمعنى أنه لا يتحمل أية مسؤولية شخصية مالية عن الديون التي تم إلغاؤها من طرف الأمر بالصرف المختص، حيث يعتبر المحاسب المكلف بالتحصيل في هذه الحالة بأنه استوفى كل إجراءات التحصيل، لكن الظروف الخاصة للمدين هي التي حالت بينه وبين تحصيل الدين العمومي.

غير أن المادة 127 لا تعتبر أن الجهاز العمومي قد تخلص عن دينه أمام المدين، فقد يكون المدين مثلاً في حالة عسر، أو إذا تعذر تحديد مكان سكناه، مما يستعصي معه على المحاسب العمومي تحصيل الدين المطالب به، لكن إذا عاد المدين وكون ثروة قبل انقضاء أجل التقادم، أو إذا تم تحديد مكان تواجده قبل ذلك، فإنه ملزم بأداء الديون المدين بها للخرينة العامة، حيث إن قبول إلغاء الدين العمومي لا يعني تنازلاً من الدائن لفائدة المدين، فهو إجراء إداري يخص تخفيف مسؤولية المحاسب المكلف بالتحصيل عن الديون التي لا يمكن تحصيلها بسبب الحالة المادية للمدين.

ويتم إلغاء الديون بواسطة أوامر إلغاء صادرة عن الأمر بالصرف المعني، أو بعد مرور أجل سنة من تاريخ تقديم طلب إلغاء الدين العمومي، الموجه من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل إلى الأمر بالصرف المختص.

وهو ما أكدته الفقرات الثالثة والرابعة والخامسة من المادة 38 من المرسوم المتعلق بالمحاسبة العمومية للجماعات المحلية ومجموعاتها⁷⁶⁵، واللاتي تنص على أنه: "لا يبرئ إلغاء دين باعتباره غير قابل للتحصيل ذمة المدين من هذا الدين، ولا يمكن أن يشكل عائقاً أمام التحصيل ضد المدين، إذا ما تحسنت حالته المادية أو تم تحديد مكانه.

لا يؤدي إلغاء ديون غير قابلة للتحصيل، تتعلق بحصص تم من خلالها الحصول على دفعات إلى أي إرجاع أو استرداد.

تبلغ الديون الملغاة المدرجة في جداول الضرائب والرسوم الصادرة عن مصالح الوزارة المكلفة بالمالية، إلى المحاسب المكلف بالتحصيل بواسطة شهادات إلغاء الديون.

وأيضاً الفصل 73 من المرسوم الملكي⁷⁶⁶، المتعلق بسن نظام عام للمحاسبة العمومية فيما يخص مداخل الدولة، والذي ينص على أنه: "يباشر استخلاص ديون الدولة من طرف المحاسبين العموميين طبقاً للمقتضيات الواردة في النصوص المتعلقة بها.

765- المرسوم رقم 2.09.441 المتعلق بالمحاسبة العمومية للجماعات المحلية ومجموعاتها، الصادر في 17 محرم 1431 (3 يناير 2010)، الجريدة الرسمية عدد 5811 الصادرة بتاريخ 23 صفر 1431 (8 فبراير 2010).

766- المرسوم الملكي المتعلق بسن نظام عام للمحاسبة العمومية فيما يخص مداخل الدولة رقم 66-330 بتاريخ 10 محرم 1387 (26 أبريل 1967)، الجريدة الرسمية عدد 2843 بتاريخ 26 أبريل 1967 الصفحة 810.

ويعلن وزير المالية فيما يخص كل دين غير مستخلص وبعد إطلاعه على المعلومات المسلمة إليه من طرف العون المكلف بالاستخلاص إما عن تأجيل استخلاصها أو عن قبول إلغائها أو عن إلقائها على كاهل المحاسبين الذين ثبتت مسؤوليتهم".

وعليه يمكن للمحاسب المكلف بالتحصيل التحلل أو التخفيف من المسؤولية الملقاة عليه بمناسبة ممارسته لوظيفة التحصيل، وذلك عن طريق إعداد لائحة بالديون الضريبية التي تعذر عليه تحصيلها لأي سبب من الأسباب، معززة بالوثائق والمستندات الإدارية المثبتة لعسر المدين أو فقره، أو رحيله، وترسل هذه اللائحة إلى السلطة المختصة، وعند مرور سنة عن تقديم الطلب دون توصل المحاسب المكلف بالتحصيل بأي جواب، اعتبر الطلب مقبولا ضمنيا، وبالتالي تحلل المحاسب من التزامه اتجاه الخزينة العامة.

وبناء على ما سبق فإنه نظرا للآثار الوخيمة المترتبة عن إدانة المحاسب المكلف بالتحصيل بالمسؤولية الشخصية المالية، وبالتالي متابعتها في أمواله الخاص بجميع طرق التحصيل المنصوص عليها في م.ت.د.ع من أجل استيفاء المبالغ المالية المطالب بها، وبما أن إثارة واقعة تقادم الديون محل النزاع لا يعتبر من النظام العام، بل يجب لمن له مصلحة فيه التمسك به، فإن الجهة الوحيدة المؤهلة قانونا للإقرار بتحقيق واقعة التقادم من عدمه هو القضاء الإداري، وذلك تحقيقا لنوع من الحماية القضائية للمراكز القانونية لطرفي نزاع المسؤولية الضريبية، بحيث يكون كل من المحاسب المكلف بالتحصيل، من جهة ومسير الشركة من جهة ثانية عرضة للمسؤولية الشخصية المالية، التي يتوقف إثارتها في حق أحد أطراف النزاع على تحقق واقعة التقادم من عدمه.

والسؤال الذي يطرح هنا هو: هل يمكن للمسير المهدد بإثارة مسؤوليته الضريبية أن يطعن في الضريبة محل دعوى المسؤولية الضريبية، أي الطعن في مشروعية الضريبة المدينة بها الشركة، وذلك بصفة شخصية في الوقت الذي لم يكن فيه بعد مسؤولا بالتضامن مع الملزم الأصلي؟

المطلب الثاني: أنواع الدفوع المخول للمسير التمسك بها في دعوى المسؤولية الضريبية

إذا كانت الدفوع بصفة عامة هي ما يدلي به الخصم لدحض ادعاء خصمه إلا أنها على أنواع رئيسية ثلاثة بحسب وجه المنازعة التي يثيرها الدفع. بحيث يمكن للمدعى عليه أن يثير دفوعاً تتعلق بمسطرة الدعوى وإجراءاتها وهي التي تعرف بالدفوع الشكلية، كما يسوغ له التمسك بـدفوع تتصل بموضوع وجوهر النزاع وهي ما يعرف بالدفوع الموضوعية، أو أن يثير دفوعاً لا تمت لا بالمسطرة ولا بالموضوع بأية صلة، لكن يتمسك فيها بعدم قبول الدعوى من أساسها كالدفع بعدم القبول.

وفي إطار دعوى المسؤولية الشخصية والتضامنية عن أداء الديون الضريبية للشركة، خول المشرع للمسير باعتباره مدين متضامن مع الشركة المدين الأصلي الحق في التمسك بجميع الدفوع المخول للشركة الحق في التمسك بها أثناء متابعتها بأداء الديون الضريبية المتنازع بشأنها، علاوة على منحه الحق في التمسك بالدفوع الشخصية الخاصة به، مما يوفر له أهم حماية قانونية، تعزiza للضمانات الواسعة التي يتمتع بها المسير المتابع بدعوى المسؤولية الضريبية الخاصة.

وسنخصص هذا المطلب علاوة على دراسة الدفوع الشخصية الخاصة بالمسير والدفوع الخاصة بالشركة، دفع المسير بتعسف الإدارة الجبائية في استعمال الحق، وبالتالي الطعن في مقدار ووجود الديون الضريبية موضوع دعوى المسؤولية الشخصية والتضامنية عن أداء الديون الضريبية المدينة بها الشركة.

الفرع الأول: تمسك المسير بالدفوع الشخصية الخاصة به وبدفوع المدين الأصلي

بالرجوع للفصل 168 من ق.ل.ع والذي ينص على ما يلي: "لكل مدين متضامن أن يتمسك بالدفوع الشخصية الخاصة به وبالدفوع المشتركة بين المدينين المتضامين جميعاً، ولا يسوغ له أن يتمسك بالدفوع الشخصية المحضة المتعلقة بواحد أو أكثر من المدينين معه".

يكون مسير الشركة محقاً في إثارة جميع الدفوع الشخصية الخاصة به وبدفوع المدين الأصلي، باعتباره مدين متضامن مع الشركة المدين الأصلي بالديون الضريبية المطالب بها على وجه التضامن في إطار دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير.

وهو الأمر الذي تبناه الاجتهاد القضائي الفرنسي في إطار دعوى المسؤولية الضريبية للمسير، وذلك بناء على مقتضيات المادة 1208 من المدونة المدنية الفرنسية⁷⁶⁷ والتي تقابلها المادة 168 من قانون الالتزامات والعقود المغربي السالفة الذكر.

إذ أصبح يشكل هذا الحل اجتهدا قارا ومتواترا للغرفة التجارية بمحكمة النقض الفرنسية، أكدت عليه في عدة قرارات صادر عنها⁷⁶⁸.

وتتجلى الدفع الخاصة بالشركة التي يمكن للمسير التمسك بها في إطار متابعتها بدعوى المسؤولية الشخصية والتضامنية عن أداء الديون الضريبية المدينة بها للإدارة الجبائية فيما يلي:

- المنازعة في قانونية الديون المطالب بها في إطار دعوى المسؤولية؛
- المنازعة في قانونية السند التنفيذي الموجب للمديونية؛
- أما فيما يخص الدفع الشخصية الخاصة بالمسير فتتجلى فيما يلي:
- الدفع بانتفاء العلاقة السببية التي سبق دراستها بالتفصيل في المطلب الأول من هذا المبحث؛
- الدفع بانتفاء الشروط الموضوعية الموجبة لقيام المسؤولية الضريبية؛
- إثارة الدفع الشكلية، والتي تتجلى فيما يلي:
- عدم إدخال المدير العام للضرائب كممثل للمديرية العامة للضرائب إلى جانب الخازن العام كممثل للخزينة العامة للمملكة؛
- عدم إدخال الشركة إلى جانب المسير بصفته الممثل القانوني أو الفعلي للشركة، وليس بصفته الشخصية.

767 -L'article 1208 du code civile français dispose que: "le codébiteur solidaire poursuivi par le créancier peut opposer toutes les exception qui résultent de la nature de l'obligation, et toute celles qui lui sont personnelles, ainsi que celles qui sont communes à tous les codébiteurs".

768 - قرار الغرفة التجارية بمحكمة النقض الفرنسية المؤرخ في 1991/03/25 ملف عدد 88-20653:

- قرار الغرفة التجارية بمحكمة النقض الفرنسية المؤرخ في 1991/12/17 ملف عدد 90-12653:

- قرار الغرفة التجارية بمحكمة النقض الفرنسية المؤرخ في 1993/01/12 ملف عدد 90-2102:

- قرار الغرفة التجارية بمحكمة النقض الفرنسية المؤرخ في 1993/05/04 ملف عدد 91-13123:

- قرار الغرفة التجارية بمحكمة النقض الفرنسية المؤرخ في 1993/06/15 ملف عدد 90-19691:

- قرار الغرفة التجارية بمحكمة النقض الفرنسية المؤرخ في 1993/07/12 ملف عدد 91-15168:

- قرار الغرفة التجارية بمحكمة النقض الفرنسية المؤرخ في 2004/11/16 ملف عدد 03-12160:

الفقرة الأولى: تمسك المسير بالدفع الخاصة بالشركة

لقد خول القانون الجبائي للخاضع للضريبة الحق في المنازعة في مشروعية فرض الضريبة أو تحصيلها، إقراراً لمبدأ شرعية الضريبة.

بحيث، قد ينازع الخاضع للضريبة في مبلغ الدين الضريبي، أو طريقة احتسابه أو السعر المطبق عليه، تجنباً لتعسف الإدارة الضريبية في استعمال الحق المخول لها قانوناً، وهو ما يعرف بالمنازعة في الوعاء الضريبي هذا من جهة، ومن جهة أخرى قد ينازع المدين بالضريبة في مشروعية التحصيل، حيث يطعن في قانونية إجراءات التحصيل الجبري، والمساطر المتبعة من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل، وهو ما يعرف بالمنازعة في التحصيل.

وعليه فإن القانون خول للمسير بصفته مدين متضامن مع الشركة في أداء ديونها الضريبية، الحق في التمسك بجميع هذه الدفعات المخولة للمدين الأصلي، وبالتالي المنازعة في قانونية فرض أو تحصيل الضريبة، مما يكفل مبدأ شرعية الضريبة المطالب بها المسير على وجه التضامن مع الشركة، بحيث إذا كان الفرض أو التحصيل أو سند المتابعة باطلاً وغير شرعي، فإن ذلك يخول لمسير الشركة الحق في الطعن في قانونية الضرائب محل المتابعة، إما لسبب عدم مشروعية فرضها أو تحصيلها، أو عدم مشروعية السند التنفيذي الموجب لاستخلاصها.

البند الأول: الطعن في قانونية الضرائب محل المتابعة

إن تأسيس الضريبة يعني تحديد قواعد فرضها عن طريق تحديد الأنشطة أو الثروة الموجبة لها، وكذا تحديد الوسائل التي تمكن من إخضاع هذه الثروة والأنشطة للضريبة، والوسائل القانونية منها والواقعية.

وبعبارة أخرى فالمنازعة في مشروعية أو قانونية الضريبة، فهي المنازعة في وعائها أي تأسيسها وتصنيفها والأساس القانوني والواقعي لهذا التأسيس، وبالتالي المنازعة في مشروعية الضريبة، وفي معاملة الخاضع لها بالمساواة التامة مع كافة الخاضعين للضريبة، فهي ترمي بالأساس إلى مراقبة الخروقات الراجعة إلى مسطرة فرض الضريبة وتحديد وعائها وبالتالي السعر الواجب التطبيق عليها، ويعود الاختصاص بشأنه للمديرية العامة للضرائب، في حين المنازعة في مشروعية تحصيل الضريبة فينحصر فيها الاختصاص للخزينة العامة، وفي هذا الصدد ورد في حيثيات الحكم الصادر عن المحكمة الابتدائية بمراكش ما يلي: "وبناء على تعقيب الطرف المدعي والذي يدفع بمقتضاه بوجود خلط بين أساس الدين الذي يعود الاختصاص بشأنه للمديرية العامة للضرائب وبين إجراءات التحصيل التي يعود الاختصاص فيها للطرف المدعي وبالتالي فإن الطعن في فرض الضريبة يجب أن يوجه ضد المديرية العامة للضرائب بصفتها مصدرة الدين، أما بخصوص الدفع بالتقادم فهو لا يعدو أن يكون مجرد وسيلة للإفلات من الأداء لأن موضوع الدعوى الحالية هو التصريح بإقرار مسؤولية المدعي عليه التضامنية عن أداء الديون المترتبة بذمة الشركة المدعي بمحضرها..."⁷⁶⁹.

769- حكم عدد 1318 ملف رقم 05/1/1155 صادر بتاريخ 2011/05/24 عن المحكمة الابتدائية بمراكش، غير منشور، سبق الإشارة إليه.

أولاً: الطعن في مشروعية فرض الضريبة

يمكن للمسير الطعن في مشروعية فرض الضرائب موضوع نزاع دعوى المسؤولية الضريبية، ويقصد بالطعن في مشروعية فرض الضريبة، الطعن في تأسيس وتصفية الضريبة، مما يترتب عنه إلغاء فرض الضريبة لعدم مشروعيتها⁷⁷⁰.

ويتجلى الطعن في مشروعية الفرض الضريبي فيما يلي:

- طلب تصحيح الأخطاء المرتكبة أثناء تحديد الوعاء أو حساب وتصفية الضريبة؛
- طلب إعادة النظر في تقييم مقدار الضريبة، بسبب إعادة التصحيح بناء على تصريحات الخاضع للضريبة، أو بناء على التقديرات الضريبية؛

وفي هذا السياق ورد في حيثيات الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بأكادير ما يلي: "وحيث يهدف المدعي إلى إلغاء الضريبة على الأرباح العقارية موضوع الأمر بالتحصيل رقم 1/2012 وما يترتب عنها من غرامات وزيادات في التأخير وما يترتب قانوناً والصائر.

وحيث أسس المدعي طعنه على الوسيلة المستمد من كون الإدارة لم تحترم المسطرة الواجب اتباعها بخصوص التصحيح الضريبي وفق لمقتضيات المادة 220 من المدونة العامة للضرائب.

وحيث أجابت الإدارة المدعى عليها بكون فرض المراجعة كان بصفة قانونية وسليمة لكون البيع المصرح به لا يتماشى مع القيمة التجارية الجاري بها العمل في مجال العقار بالمنطقة فقامت بتصحيح أساس الضريبة وأبلغت المعني بالأمر بالأسس الجديدة برسالة تذكير أولى مع الإشعار بالتوصل بتاريخ 2011/07/07 وأرسلت له رسالة تذكير ثانية بتاريخ 2011/07/29 مع إشعار بالتوصل بتاريخ 2011/08/03.

وحيث تنص المادة 224 من المدونة العامة للضرائب على أنه إذا لاحظ مفتش الضرائب فيما يتعلق بالأرباح العقارية بعد الإطلاع على إقرار الخاضع للضريبة، ما يستوجب القيام ببعض التصحيحات أو تقدير ثمن التملك أو نفقات الاستثمار غير المبررة أو هما معا أو القيمة التجارية للأموال المباعة، وجب عليه أن يبلغ الخاضع للضريبة، وفقاً للإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 من نفس المدونة، الأساس الجديد المصحح وكذا أسباب ومبلغ التصحيحات المزمع القيام بها داخل أجل لا يتجاوز (90) يوما الموالية لتاريخ إيداع الإقرار المذكور.

وحيث أنه بالرجوع لوثائق الملف وخاصة الرسالة الأولى تبين أنها أرسلت من إدارة الضرائب وتوصل بها المدعي بتاريخ 2011/07/07 ومباشرة أرسلت له رسالة ثانية توصل بها بتاريخ 2011/08/13 وهذا ينم على أن مدة

770- حكم عدد 22 ملف عدد 9/12/259 بتاريخ 2013/01/08 عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، غير منشور.

والذي ورد في قاعدته ما يلي: "نبوت خرق الإدارة الجبائية لمسطرة التصحيح فيما يتعلق بالأرباح العقارية، بعد إطلاعها على إقرار الخاضع للضريبة، وذلك بعدم تبليغها إلى الخاضع للضريبة الأساس الجديد المصحح وكذا أسباب ومبلغ التصحيحات المزمع القيام بها داخل أجل لا يتجاوز تسعين يوما الموالية لتاريخ إيداع الإقرار المذكور...إلغاء الفرض الضريبي لعدم مشروعيته...نعم".

30 يوم المتطلبة قانونا لتمكين الملمزم من توجيه ملاحظاته على الرسالة الأولى والجواب لم تحترم، وادعاء الإدارة بجواب المدعي داخل هذه المدة وعلى إثره قامت بتوجيه الرسالة الثانية بقي مجردا وخاصة أن الملف خل مما يفيد ذلك.

وحيث إنه استنادا لما ذكر تكون مسطرة تصحيح الضريبة المفروضة على المدعي غير محترمة لمقتضيات المادة المذكورة أعلاه ويتعين الحكم ببطلانها⁷⁷¹.

- طلب الاستفادة من حق خوله نص تشريعي أو تنظيمي مثل حالات التخفيض المقرر قانونا أو الاستفادة من امتيازات ضريبية؛

وفي هذا السياق ورد في حيثيات الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بالرباط ما يلي: "وحيث أسست المدعية طلبها على أربع وسائل مستمدة من صدور مقرر اللجنة الوطنية في غيابها، ومن استفادتها من الإعفاء من الضريبة على الشركات بخصوص السنوات 1997، 1999، 2000، 2001، ومن إدلائها أمام اللجنة بكل الوثائق الأصلية والقانونية المتبثة للتكاليف المتنازع بشأنها، ومن عدم ارتكاز الضريبة العامة على الدخل والضريبة على القيمة المضافة على أساس قانوني سليم"⁷⁷².

وفي نفس المنحى ورد في حيثيات الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بأكادير ما يلي: "وحيث إنه فضلا على ذلك فإن الإدارة الضريبية المدعى عليها لم تدلي بما يثبت أن المدعي لا يتوفر على شروط الإعفاء من الضريبة على القيمة المضافة، ذلك بأن الإدعاء المجرد بأن المحل المبني للسكن تجاوز 240 متر مربع لا يعتد به لتطبيق الضريبة موضوع الدعوى على المدعي.

وحيث إنه يتعين تبعا لما ذكر أعلاه الحكم بإبطال الضريبة على القيمة المضافة موضوع الدعوى.

وحيث إن خاسر الدعوى (المديرية العامة للضرائب) يتحمل صائرها طبقا للفصل 124 من قانون المسطرة المدنية"⁷⁷³

- طلب استرداد مبالغ ضريبية تم دفعها بدون وجه حق إما بسبب خطأ الإدارة أو الخاضع للضريبة⁷⁷⁴.

وفي هذا الصدد ورد في حيثيات الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بأكادير ما يلي: "في طلب الاسترداد.

وحيث يلتزم المدعي استرداد مبلغ 58.939,13 درهم والذي تم سحبه من حسابه بموجب الإشعار غير الحائز رقم "ج"

771- حكم رقم 2944 ملف رقم 2012/7/173 صادر بتاريخ 2012/07/31 عن المحكمة الإدارية بأكادير، غير منشور.

772- حكم رقم 1314 ملف رقم 08/1605 صادر بتاريخ 2001/03/31 عن المحكمة الإدارية بالرباط، غير منشور.

773- حكم عدد 2012/744 ملف عدد 2012-0013 صادر بتاريخ 2012/11/08 عن المحكمة الإدارية بأكادير، غير منشور.

774- عبد القادر التعلاتي: النزاع الضريبي في التشريع المغربي، الطبعة الثاني، الأحمدي للنشر والتوزيع، الدار البيضاء، 2001، ص 15.

وحيث ثبت للمحكمة من خلال دراسة الجدول المرفق بالإشعار غير الحائز رقم "ج" الموجه لبنك مصرف المغرب أن الضرائب التي أسس عليها الإشعار المذكور هي نفسها موضوع الطعن والتي ثبت بطلان إجراءات استخلاصها حسب التفصيل الوارد أعلاه، وأنه تم بالفعل سحب مبلغ 58.939,13 درهم من الحساب البنكي للمدعي من طرف قابض أكادير لفائدة الخزينة العامة، الشيء الذي يتعين معه الحكم على الخازن العام للمملكة -قابض أكادير- بأن يرجع للمدعي مبلغ 58.939,13 درهم موضوع الإشعار غير الحائز رقم "ج"⁷⁷⁵.

وفي نفس المنحى ورد في حيثيات الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بأكادير ما يلي: "وحيث أنه الثابت من وثائق الملف أن الجهة المكلفة بالتحصيل قامت بحجز مبلغ 9.557,70 درهم بين يدي البنك التجاري وفانك على حساب المدعي، وتأسيسا على سقوط حق القابض في استخلاص الضريبة موضوع المنازعة للتقادم، فإنه يتعين الحكم على الخزينة العامة بإرجاع المبلغ المحجوز إلى المدعي.

الحكم على الخازن العام للمملكة (قباضة أكادير) بإرجاع مبلغ 9.557,70 درهم إلى المدعي مع تحميله الصائر وبرفض باقي الطلبات"⁷⁷⁶.

ثانيا: الطعن في مشروعية تحصيل الضريبة

إن الطعن في مشروعية الدين الضريبي في مرحلة التحصيل الجبري، تقتضي اعتراض المدين على قانونية أداء الضريبة، الذي يتخذ إما شكل تعرض على أعمال المتابعة، أو تعرض على وجود الالتزام بالأداء، والدفع بأن إجراءات التحصيل الجبري التي قام بها المحاسب المكلف بالتحصيل لم تتم على الوجه القانوني السليم، ووفق المقتضيات القانونية المحددة بموجب مدونة تحصيل الديون العمومية.

ويتعلق الطعن في مشروعية الضريبة أثناء مرحلة تحصيل الدين الضريبي، بالطلبات الرامية إلى فحص قانونية المتابعات الموجهة ضد المدين، والتي تتخذ الإشكال التالية:

- الاعتراض على صحة إجراءات المتابعة من حيث الشكل، أي وجود عيب شكلي في السند التنفيذي للمتابعات، إذ يعتبر شرط أساسي لقبول الاعتراض كأن يكون سند المتابعة غير محرر داخل الأجل القانونية، أو محرر من طرف عون غير مختص.
- الاعتراض على سبب الالتزام ذاته سواء في مقدار الضريبة أو واجب الوفاء بها، كأن يدعي المدين أنه دفع ما عليه أو أن حق الإدارة في استخلاص الدين المطالب به قد انقضى بإحدى الأسباب القانونية التي ينقضي بها الحق في المادة الضريبية كالتقادم أو الإبراء الكلي أو الجزئي من الدين الضريبي؛
- طلب إيقاف الأداء إلى حين الفصل في النزاع الضريبي.

775- حكم عدد 142 ملف عدد 2012/529 صادر بتاريخ 2013/02/20 عن المحكمة الإدارية بأكادير، غير منشور.

776- حكم عدد 2012/0686 ملف رقم 2011/217، صادر بتاريخ 2012/10/11 عن المحكمة الإدارية بأكادير، غير منشور، سبق الإشارة إليه.

وقد حددت المادة 119 من م.ت.د.ع نطاق المنازعة الخاصة بالتحصيل كالآتي:

- قانونية الإجراءات المتخذة من حيث الشكل عن طريق منازعة المدين المحاسب المكلف بالتحصيل إذا أخل هذا الأخير بالتقيد بمجموعة من الشكليات أثناء مباشرته إجراءات التحصيل، سواء تعلق النزاع بأجل ممارسة هذه الإجراءات أو بمضمونها؛
- عدم اعتبار أدعاءات يكون قد قام بها المدين، ويتعلق النزاع بعدم أحقية المحاسب المكلف بالتحصيل في المطالبة بالدين الضريبي نتيجة سبق الأداء، كما خولت المادة السالفة الذكر للغير حق منازعة الإدارة الجبائية من أجل المطالبة بالأشياء المحجوزة⁷⁷⁷.

وبناء عليه، ينصب الطعن في مشروعية الضريبة إما على الوعاء الضريبي أي حول أسس فرض الضريبة ومشروعيتها ومدى استحقاقها، أو ينصب على كيفية وطريقة استخلاص الضريبة و مدى قانونية المسطرة المتبعة في تحصيلها، ويلزم هذا الطعن وجود منازعة جدية أمام الجهة القضائية المختصة، والتي تتمثل في منازعة المدين بالضريبة في صفته كخاضع للضريبة أو في قانونية فرض الدين الضريبي أو في استخلاصه.

بحيث أنه إذا ثبت للمحكمة المعروض عليها النزاع أن المبالغ الضريبية المدينة بها الشركة محل نزاع جدي جاري أمام الجهة القضائية المختصة في مشروعية فرض الضريبة أو في تحصيلها فإنه لا يمكن إعمال دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة لمسير الشركة، إلا بعد صدور حكم نهائي في النزاع يؤكد ثبوت الدين الضريبي المدينة به الشركة، بحيث إذا كانت الضرائب المطالب بها موضوع طعن، وثبت بطلان فرضها أو تحصيلها، فإنه لا يمكن متابعة المسير بصفته مدين متضامن بضرائب ثبت بطلانها في حق المدين الأصلي بها ألا وهو الشركة.

وبناء على ما سبق، لإعمال مقتضيات المادة 98 من م.ت.د.ع، التي تخول للإدارة الجبائية إمكانية متابعة مسيري الشركات التجارية بدعوى المسؤولية الشخصية والتضامنية عن أداء الديون الضريبية المدينة بها الشركة، يجب ألا تكون المبالغ الضريبية المطالب بها موضوع طعن من طرف المدين بها، إما لسبب عدم مشروعية فرضها أو تحصيلها، أو عدم مشروعية السند التنفيذي الموجب لاستخلاصها.

البند الثاني: الطعن في مشروعية سند المتابعة

تحصل الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بموجب سندات تنفيذية⁷⁷⁸، مذيلة من طرف الوزير المكلف بالمالية أو الشخص الذي يفوضه لذلك، بحيث إذا كان السند التنفيذي صحيحاً فإنه يتمتع بالقوة التنفيذية، التي

777- عبد الرحمان أبليل ورحيم الطور: تحصيل الضرائب والديون العمومية على ضوء المدونة الجديدة، مرجع سابق، ص 106.

778- ظهرت فكرة السند التنفيذي بين اعتبارين متضاربين هما مصلحة الدائن في تعجيل وتيسير طرق اقتضاء حقه وفق إجراءات بسيطة وسريعة، وحماية المدين والرفق به من تعسف الدائن انطلاقاً من مقتضى العدالة الذي لا يسمح بإجراء تنفيذ إلا لصاحب الحق الموضوعي مما يمكن المدين من المنازعة دائماً في شرعية التنفيذ قبل مباشرته.

ويعتبر السند التنفيذي عمل قانوني واحد يتركب من عنصرين أحدهما موضوعي، ويتمثل في مضمون ذلك العمل القانوني وعنصر شكلي وهو الصورة التنفيذية، وتعد هذه المكونات مسألة قانونية مخالفتها هي مخالفة القانون، فحتى يتسنى التنفيذ اقتضاء لحق معين لا بد من وجود السند التنفيذي المبني على كلا العنصرين، وأن يكون السند دالاً بذاته على توافر هذه المقومات.

تخول للإدارة الجبائية التنفيذ الجبري على أموال المدين دون اللجوء إلى القضاء، باعتباره الوسيلة القانونية الوحيدة التي تؤكد وجود الحق المطالب به عند التنفيذ.

ولقد حدد المشرع الشروط الواجب توافرها في الحق الذي يرد عليه التنفيذ، من خلال مقتضيات الفصل 438 من ق.م.م والذي ورد فيه ما يلي: "لا يجوز إجراء أي حجز على منقول أو عقار إلا بموجب سند قابل للتنفيذ وبسبب دين مقدر ومحقق، وإذا لم يكن الدين المطلوب مبلغا من النقود، يوقف بعد وقوع الحجز سير جميع الإجراءات اللاحقة إلى أن يتم تقييم الأشياء".

ومنه نستشف أنه لا يمكن التنفيذ على أموال المدين بالضريبة إلا بوجود سند قابل للتنفيذ، وأن يكون الدين المطالب به محقق الوجود ومعين المقدار، بحيث إذا تخلفت إحدى هذه الشروط بطل التنفيذ، مما يفسح المجال أمام المدين بالضريبة للطعن في مشروعية سند المتابعة لتخلف إحدى شروطه الشكلية أو الموضوعية.

أولا: القوة التنفيذية لسندات المتابعة

لا يجوز التنفيذ الجبري لاستخلاص الدين الضريبي إلا بناء على سند قابل للتنفيذ مزيل بالصيغة التنفيذية، بحيث يجب أن تباشر إجراءات التحصيل في مواجهة المدين بالضريبة بناء على سند تنفيذي، بمعنى أن يكون الدين الضريبي دينا مؤكدا وواجب الأداء، ولا يكون كذلك إلا بإصدار أمر قابل للتنفيذ، وهو ما يعرف بالإعلام بأداء الدين الضريبي، وهناك من يسميه ببيان التصفية.

وفي هذا السياق ورد في حيثيات الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بأكادير ما يلي: "وحيث إنه تبين للمحكمة من خلال وثائق الملف ومن طلبات المدعي بمقاله وبمذكرته التعقيبانية أن الأمر يتعلق بالمنازعة في المسطرة التواجهية، وأن لا سند تنفيذي صدر في مواجهة المدعي لاستخلاص المبالغ موضوع رسالتي اقتراح اعتماد أساس جديد لتصفية مبلغ الضريبة التكميلية من طرف المفتش المكلف بمراقبة تصحيح المدعي.

وحيث إن خلو ملف الدعوى الحالية مما يفيد صدور سند تنفيذي بفرض هذه الضريبة موضوع المسطرة التواجهية المنازع فيها ومن مراجعة هذا الفرض يجعل هذه الدعوى حرة بعدم قبولها شكلا وبتحميل رافعها الصائر"⁷⁷⁹.

وتتخذ السندات التنفيذية الموجبة لتحصيل الضرائب والرسوم عدة أشكال منها:

- 1- الجداول الضريبية: وهي عبارة عن وثيقة تتضمن لوائح موضوعة من طرف مديرية الضرائب تسمح لمصالح الخزينة العامة بتحصيل المبالغ الضريبية الواردة فيها.

ويعرفه بعض الفقه بكونه عملا قانونيا شكليا وظيفته هي تأكيد وجود حق موضوعي جدير بالحماية التنفيذية، فالسند التنفيذي هو سند للإلزام يتضمن تأكيدا كافيا لقيام حق موضوعي واجب استفاؤه طوعا أو كرها عن طريق التنفيذ الجبري، وذلك بمجرد حيازته للقوة التنفيذية. للمزيد أنظر: عبد الرحيم الصقلي: قابلية السند للتنفيذ الجبري في ضوء التشريع المغربي مقارنا بالفرنسي والمصري، مجلة الإشعاع العدد 27، ص 46 وما بعدها.

779- حكم رقم 2012/673 ملف عدد 2011/771 صادر بتاريخ 2012/10/10 عن المحكمة الإدارية بأكادير، غير منشور.

وتفرض الجداول الضريبية الجماعية في حالة الفرض الضريبي المتعلق بالضرائب التي تعتمد على الإحصاء كرسوم السكن ورسوم الخدمات الجماعية والرسم المهني، والضريبة على الدخل فيما يتعلق بالدخول وغيرها.

2- الأوامر بالمداخيل: يتم إصدار الأوامر بالمداخيل بصورة فردية في الحالات التي لا تؤدي فيها الضريبة بصورة تلقائية، بل يتم أدائها بناء على إصدار أوامر بالمداخيل نتيجة مراقبة جبائية.

وتذيل الجداول الضريبية وقوائم الإيرادات وأوامر المداخيل بصيغة التنفيذ بمجرد صدورهما، بحيث تنص المادة 8 من م.ت.د.ع على أنه: "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".

وعليه فإن السندات التنفيذية تذيل بصيغة التنفيذ من طرف الوزير المكلف بالمالية أو الشخص الذي يفوضه لذلك، بمجرد صدورهما، مما يكسبها القوة التنفيذية بحكم القانون، فيخول للإدارة الجبائية الحق في تنفيذ إجراءات التحصيل دون اللجوء إلى القضاء.

الأمر التي تم التأكيد عليه بموجب مقتضيات المادة 93 من م.ت.د.ع والتي ورد فيها ما يلي: "تعتبر قابلة للتنفيذ، جداول الضرائب وقوائم الإيرادات وسندات التحصيل الأخرى الموضوعة للتحصيل بكيفية قانونية، ضد المدنيين المسجلين فيها وضد ذوي حقوقهم وكل الأشخاص الآخرين الذين جعل المدينون موطئهم الجبائي لديهم بموافقتهم".

وعلى هذا الأساس فبرغم من تذيل الجداول الضريبة بالصيغة التنفيذية، من طرف الجهة المختصة، فإنها لا تصبح نافذة في مواجهة المدين بالضريبة إلا من تاريخ وضعها قيد التحصيل بكيفية قانونية، أي استفتاءها لجميع الشروط الشكلية والموضوعية الموجبة لصحتها حتى لا تكون عرضة للطعن من طرف المدين الصادرة في مواجهته، بحيث تتمتع السندات التنفيذية الصادرة عن الإدارة الضريبة بالقوة التنفيذية إلى حين الطعن فيها من طرف المعني بالأمر لدى المحاكم المختصة⁷⁸⁰.

ومنه لا يمكن النظر في أي نزاع ضريبي معروض أمام أنظار المحكمة المختصة، إلا بعد تأكد المحكمة من أن السند التنفيذي للمتابعة لم يكن محل طعن من طرف المدين بالضريبة الصادر في مواجهته.

وفي هذا السياق ورد في حيثيات الحكم الصادر عن المحكمة الابتدائية بتمارة ما يلي: "وحيث أن المحكمة بمراجعتها لمستخرجات جداول الضريبة المتعلقة بشركة حافلات الأزرق الصادرة عن قباضة تمارة – والتي لم تكن

780- ينص الفصل 30 من المرسوم الملكي المتعلق بسن نظام عام للمحاسبة العمومية على أنه: "يتابع الاستخلاص الجبري للديون على الطرق القانونية وفقا لسند يأمر بتنفيذه وزير المالية، أما المداخيل التي لا تتوفر عملا بالأنظمة الموجودة على كيفية خاصة للاستيفاء أو المتابعة، فتستخلص بعد الإطلاع على قوائم يحصرها وزير المالية فيما يخص الدولة، أو وزير الداخلية فيما يخص الجماعات المحلية، أو الأمرون بالصرف فيما يخص المؤسسات العمومية، وتكون لهذه القوائم القوة التنفيذية إلى أن يقدم الطرف المعني بالأمر تعرضا لدى المحاكم المختصة...".

محل طعن من طرف المدعى عليه بأي طعن جدي- تبين لها أن المحاسب المكلف بالتحصيل قد وجه إنذاراً قانونياً إلى شركة حافلات "أ" بتاريخ 1993/02/23 وفق المبين بمستخرج الجدول المضاف إلى الملف ...⁷⁸¹.

ثانياً: موجبات الطعن في السند التنفيذي

تتضمن السندات التنفيذية جملة من المعطيات والبيانات ضماناً لحقوق الخاضع للضريبة، أثناء ممارسة الإدارة الجبائية لصلاحيات استخلاص الدين الضريبي، ومنعاً من أي تعسف أو تجاوز للسلطات والصلاحيات المخولة لها بموجب القانون في هذا المجال.

بحيث يجب أن تتسم السندات التنفيذية التي تصدرها الإدارة الضريبية لمواجهة المدين بالضريبة بالشرعية القانونية، وأن تستوفي جميع الشروط الشكلية والموضوعية بقصد اقتضاء حق الإدارة الجبائية الثابت في هذه السندات.

ولإضفاء الشرعية القانونية للسندات التنفيذية الصادرة عن الإدارة الضريبية، يجب أن تحتوي جملة من البيانات والمعطيات اللازمة للإقرار بصحتها ومشروعيتها القانونية، سواء اتجه الإدارة المصدرة للسند التنفيذي أو اتجاه الخاضع للضريبة الصادرة في مواجهته هذه السندات.

وتتجلى أهمية هذه البيانات والمعطيات الضرورية التي يجب أن تتضمنها السندات التنفيذية في تمكين الخاضع للضريبة من معرفة جميع المعلومات الضرورية عن الجهة صاحبة الدين الضريبي، وطبيعة الدين الضريبي المطالب به، والمدين الملزم بأدائه، وما ذلك من المعطيات التي تمكنه وتمكن السلطة القضائية من إجراء الرقابة اللازمة على صحة السندات التنفيذية شكلاً ومضموناً، بحيث إن وجوب تحديد السلطة التي أصدرت السند يتيح للمدين بالضريبة إمكانية التأكد من مدى اختصاصها وصلاحياتها في إصدار السند التنفيذي الموجب لمديونيته.

كما أن بيان اسم المدين بالضريبة وعنوانه يجعل هذا الأخير يتفادى التنفيذ الخاطئ على أمواله، إذا كان السند صادراً ضد غيره في حالة تشابه الأسماء أو وجود خطأ في العنوان المبلغ إليه⁷⁸².

لذا فإن موجبات الطعن في السندات التنفيذية الصادرة عن الإدارة الجبائية غالباً ما تتعلق بالشكل الذي تصدر به هذه السندات، فيكون الطعن راجع لسبب شكلي، أو لسبب موضوعي عندما يتعلق الطعن بمضمونها، وما تحتويه من بيانات خاطئة، وفي هذه الحالة يتخذ طعن المدين بالضريبة في مشروعية سندات المتابعة إحدى الإشكال الآتية:

- الطعن في صفة الخاضع للضريبة الذي صدر لفائدته السند التنفيذي؛

781- حكم رقم 156 ملف مدني رقم 1201/2008/303 الصادر بتاريخ 2014/05/22 عن المحكمة الابتدائية بتمارة، غير منشور، سبق الإشارة إليه
782 كمال العياري: إجراءات التقاضي والتنفيذ في المادة الجبائية، مرجع سابق، ص 432.

- أو الطعن في المبالغ المطالب بها، سواء من حيث مقدارها أو وجودها، أو نوعها والأساس القانوني الذي فرضت بموجبه.

إذ غالبا ما يتمسك المسير بالدفع المستمد من الحق في المنازعة في وجود ومقدار الدين المطالب به، والأساس القانوني الذي فرض بموجبه، لا سيما أنه على مستوى دعوى المسؤولية الضريبية يتم متابعة الشركة بمبالغ مالية خيالية بالمقارنة مع رأس مالها، نظرا لتراكم المديونية الجبائية للشركة لعدة سنوات، وبالتالي يتمسك هذا الأخير بالطعن في السند التنفيذي الموجب للمبالغ المالية المطالب بها.

مما يعني إقرار نوع من الحماية القضائية للمسير أثناء متابعته بدعوى المسؤولية الضريبية، بحيث يملك هذا الأخير الحق في اللجوء إلى القضاء للطعن في مشروعية السند التنفيذي الموجه ضده متى توافرت الشروط الموجبة لذلك، فإسناد المشرع الجبائي للإدارة الضريبية صلاحيات إصدار السندات التنفيذية، لا يعني غياب الضمانات القانونية والقضائية المخولة للمدين بالضريبة الصادر ضده السند التنفيذي، التي تخول له الطعن في مشروعية هذه السندات أمام الجهة القضائية المختصة.

الفقرة الثانية: تمسك المسير بالدفع الشخصية الخاصة به

إن تمسك المدين بالدفع الشخصية الخاصة به لا يهدف من ورائه إلى تحسين وضعه، وإن كان يحصل على حماية قضائية لهذا المركز بطريقة غير مباشرة إذا رفض ما تدعيه الإدارة الجبائية في مواجهته، أي أنه لا يطلب من القاضي شيئا جديدا وإنما يطلب رفض ما هو معروض أمام أنظار المحكمة.

وعليه يهدف المسير من وراء إثارة دفعه الشخصية إلى دحض طلب الإدارة الجبائية ومنع صدور الحكم القاضي بإدانتة بالمسؤولية الشخصية والتضامنية عن أداء الديون الضريبية المدينة بها الشركة.

وعموما تنبني الدفع الشخصية الخاصة بالمسير على تمسك هذا الأخير بانتفاء الشروط الموضوعية الواجبة لقيام الدعوى، على أساس أن دعوى المسؤولية الضريبية لا تستقيم إلا بإثبات المحاسب المكلف بالتحصيل توافر الشروط الموضوعية الضرورية لإثارة الدعوى، من خطأ متمثل في الأعمال التدليسية وضرر متمثل في استحالة التحصيل، ووجود علاقة سببية بينهما.

ويعتبر تمسك المسير بالدفع بانتفاء الشروط الموضوعية لدعوى المسؤولية الضريبية من أقوى الدفع الشخصية الخاصة به، بحيث دأب الاجتهاد القضائي على رفض دعوى المسؤولية نظرا لافتقار الطلب لوسائل إثبات توافر هذه الشروط، وذلك بالمقارنة مع باقي الدفع الشخصية الأخرى، والمتمثلة في التمسك بالدفع برفض الطلب لوجود خلل مسطري، كالخطأ المتواتر الذي دأبت الإدارة الجبائية على ارتكابه في المقال الافتتاحي لدعوى المسؤولية الضريبية، والمتمثل في عدم الإشارة في مقال الدعوى إلى المدير العام لإدارة الضرائب بصفته ممثلا للإدارة العامة للضرائب إلى جانب الخازن العام بصفته ممثلا للخزينة العامة للمملكة.

إضافة إلى عدم إدخال الشركة في الدعوى، وعدم تضمين مقال الدعوى البيانات الخاصة بالشركة بصفته مدين أصلي إلى جانب المسير بصفته الممثل القانوني أو الفعلي للشركة وليس بصفته الشخصية.

البند الأول: الدفع بانتفاء الشروط الموضوعية

بالرجوع إلى مقتضيات الفقرة الأولى من المادة 98 من م.ت.د.ع التي ورد فيها ما يلي: "إذا تعذر تحصيل الضرائب كيفما كانت طبيعتها والغرامات والزيادات وصوائر التحصيل المرتبطة بها الواجبة على شركة أو مقاوله نتيجة أعمال تدليسية متبثة قانونا، يمكن جعل المديرين أو المتصرفين أو المسيرين الآخرين مسؤولين على وجه التضامن مع الشركة أو المقاوله عن أداء المبالغ المستحقة وذلك إذا لم يكونوا ملزمين بأداء ديون الشركة تطبيقا لأحكام أخرى".

وحيث تبعا لما ورد في الفقرة الأولى السالفة الذكر، وكما سبقت الدراسة بالتفصيل أنه يشترط لقيام مسؤولية المسير عن أداء الديون الضريبية للشركة على وجه التضامن، فإنه لا بد من اجتماع ثلاثة شروط موضوعية وهي:

- الخطأ المتمثل في ثبوت الأعمال التدليسية؛
- الضرر المتمثل في ثبوت تعذر تحصيل الضرائب الواجبة على الشركة؛
- العلاقة السببية بين الخطأ "الأعمال التدليسية" الضرر "تعذر التحصيل".

الأمر الذي يخول لمسير الشركة التمسك بالدفع المستمد من انتفاء الشروط الموضوعية لقيام مسؤوليته عن أداء الديون الضريبية للشركة على وجه التضامن، على أساس إن عدم ثبوت أي من هذه الأركان الموضوعية الثلاثة، التي إذا غاب أي واحد منها لا يمكن القول بقيام المسؤولية الضريبية الخاصة لمسيرى الشركات على أساس المادة 98 من م.ت.د.ع.

أولاً: الدفع بعدم ثبوت الأعمال التدليسية

يرتكز دفع المسير بعدم ثبوت الأعمال التدليسية، في بيان أنه لا يمكن تحريك دعوى المسؤولية الضريبية للمسير بناء على الخطأ المتمثل في الإخلالات بالواجبات الضريبية مهما كانت خطيرة، ويجد التمسك بهذا الدفع سنداً قانوني في المقارنة بين مقتضيات المادة 98 من م.ت.د.ع والمادتين L.266 و L.267 من كتاب المساطر الجبائية.

حيث بإجراء مقارنة بسيطة بين مقتضيات المادة 98 من م.ت.د.ع والمادتين L.266 و L.267 من كتاب المساطر الجبائية الفرنسية، يتضح بأن المشرع يحمل للمسير المسؤولية عن أداء الديون الضريبية للشركة في إحدى الحالتين التاليتين:

- في حالة ثبوت قيام المسير بأعمال تدليسية؛

- في حالة عدم الامتثال للخطر والمتكرر للواجبات الضريبية.

وذلك خلافا للمشرع المغربي الذي لا يحمل المسير المسؤولية الشخصية التضامنية عن أداء الديون الضريبية للشركة إلا في حالة ثبوت قيامه بالأعمال التدليسية.

وحيث إن المحاسب المكلف بالتحصيل في فرنسا يفضل دائما تحريك مسؤولية المسير الضريبية على أساس عدم الامتثال للخطر والمتكرر للواجبات الضريبية، بالنظر إلى صعوبة إثبات واقعة القيام بالأعمال التدليسية، أما في المغرب، فإن الإدارة الجبائية ملزمة بتحريك دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة لمسير الشركة على أساس ثبوت القيام بالأعمال التدليسية، لانعدام أي أساس قانوني يخول لها تحريك هذه الدعوى استنادا إلى عدم الامتثال المتكرر والخطر للواجبات الضريبية.

وحيث تبعا لذلك، لا يمكن تحريك مسؤولية المسير الذي لم يثبت قيامه بالأعمال التدليسية حتى في حالة ثبوته عدم امتثاله المتكرر والخطر للواجبات الضريبية، ومنه لا يمكن إدانة مسير الشركة بدعوى المسؤولية الشخصية التضامنية عن أداء الديون الضريبية للشركة إلا بعد إثبات المحاسب المكلف بالتحصيل توافرها في النازلة.

وبناء عليه يتمسك المسير بهذا المقتضى القانوني للمادة 98 من م.ت.د.ع الذي كرسه القضاء المغربي في العديد من الأحكام الصادرة عنه في دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير.

وفي هذا الصدد نرد بعض نماذج الأحكام التي تم الحكم فيها برفض الطلب نظرا لعدم إدلاء المحاسب المكلف بالتحصيل ما يثبت توافر واقعة قيام المسير بالأعمال التدليسية، حيث ورد في حيثيات الحكم الصادر عن المحكمة الابتدائية بالدار البيضاء ما يلي: "وبناء على المذكرة الجوابية التي تقدم بها نائب المدعى عليها بجلسة 2005/02/15 والتي جاء فيها أن الطلب غير مقبول شكلا لأن المدعي لم يدلي بأي حجة من شأنها أن تثبت وقوع التدليس أو المناورات التي تعتبر وقائع مادية وحالات قانونية لا بد من إثباتها بواسطة حكم أو بمقتضى حجج دامغة مما يكون معه أساس الدعوى ساقطا ومخالفا للفصل 32 من ق.م.م.

وحيث أسست المدعية دعواها على كون المدعى عليه المذكور أعلاه قام بمناورات تدليسية وأعمال مخالفة للقانون ارتكبتها باعتباره مسيرا للشركة، حالت دون تحصيل الضرائب المترتبة عليها.

وحيث عززت المدعية مقالها بجداول ضريبية والسجل التجاري للشركة، وحيث إن الوثائق المدلى بها لا تثبت الأعمال التدليسية والمناورات التي قد يكون المدعى عليه قد قام بها وأدت إلى إفلاس الشركة وحالت دون تحصيل الضرائب المترتبة عليه.

وحيث إن طلب الحكم على هذا الأخير بالأداء بالتضامن غير مرتكز على أساس ويتعين الحكم برفضه⁷⁸³.

783- حكم رقم 2438 ملف رقم 04/13441 صادر بتاريخ 05/02/22 عن المحكمة الابتدائية بالدار البيضاء، غير منشور.

وفي نفس المنحى ورد في حيثيات الحكم الصادر عن المحكمة الابتدائية بالدار البيضاء ما يلي: "حيث أن الطلب يرمي إلى إسماع المدعى عليه مسؤوليته الشخصية والتضامنية من أجل أداء الدين الجبائي المتخذ بذمة شركة سوهيبيتك طبقاً للمادة 98 من مدونة تحصيل الديون العمومية قانون 15.97.

وحيث أنه بالرجوع إلى المادة التي اعتمدها القابض بكونها تنص على إمكانية جعل المديرين أو المتصرفين أو المسيرين الآخرين مسؤولين بالتضامن مع الشركة أو المقاول عن الديون إذا تعذر تحصيل الضرائب وغيرها من الصوائر نتيجة أعمال تدليسية متبثة قانوناً.

وحيث أن القابض لم يدل بما يفيد وجود هذه الأعمال التدليسية وثبوتها قانوناً في حق المدعى عليه مما يكون الطلب غير مقبول شكلاً⁷⁸⁴.

ثانياً: الدفع بعدم ثبوت استحالة التحصيل

يتمسك المسير بالدفع في هذه الحالة أن المحاسب المكلف بالتحصيل لم يستنفذ جميع إجراءات التحصيل الجبري بدءاً بالإنداز فالحجز، ثم البيع، فمسطرة الإكراه البدني إن اقتضى الحال لذلك.

وأنه لم يتمكن من إثبات استحالة التحصيل في مواجهة الشركة، نظراً لعدم إدلائه بما يثبت ذلك، بحيث بالرجوع إلى مقتضيات المادتين 56 و57 من م.ت.د.ع يتبين أن المشرع حدد على نحو لا لبس فيه وسيلة إثبات استحالة تحصيل الديون العمومية.

إذ بالرجوع إلى نص المادة 56 من م.ت.د.ع نقراً ما يلي: "عند انعدام منقولات قابلة للحجز، وحين يتبين عدم وجود أية وسيلة أخرى لاستفاء المبالغ الواجبة في ذمة المدين، يحرر محضر بعدم وجود ما يحجز من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل أو من يمثله بحضور السلطة الإدارية المحلية عند الاقتضاء"

وحيث بالرجوع إلى المادة 57 من م.ت.د.ع نقراً ما يلي: "يثبت عسر المدينين:

- إما بمحضر عدم وجود ما يحجز كما نصت عليه المادة السالفة الذكر بالنسبة للمدينين المعروفين بقدرتهم على الوفاء والذين لم يفض الحجز الذي أجري عليهم إلى أي نتيجة؛

- وإما بشهادة العوز المسلمة من طرف السلطة الإدارية المحلية بالنسبة للمدينين المعروفين بعسرهم".

وحيث تبعاً لذلك، فإن إثبات استحالة تحصيل الديون العمومية يكون عن طريق تحرير محضر بعدم وجود ما يحجز من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل أو من يمثله بحضور السلطة الإدارية المحلية عند الاقتضاء.

784- حكم عدد 5168 ملف مدني رقم 04/11482 صادر بتاريخ 2005/04/11 عن المحكمة الابتدائية بالدار البيضاء، غير منشور، سبق الإشارة إليه.

لكن حيث أنه لا يمكن للمحاسب المكلف بالتحصيل التمسك باستحالة التحصيل إلا بعد أن يقوم بالتحريات اللازمة للتحقق مما إذا كانت أصول الشركة منعدمة، حتى إذا ثبت له ذلك، يمكنه آنذاك تحرير محضر بعدم وجود ما يحجز لإثبات واقعة استحالة التحصيل الشيء الذي يعجز في غالب الأحيان عن إثباته.

وتبعاً لذلك، فإن مزاعم الإدارة الجبائية بشأن استحالة تحصيل الديون الضريبية في مواجهة الشركة تكون لا أساس لها من الصحة، وتفتقر إلى أي دليل مادي أو حجة يمكن أن تدعمها، فتكون جديرة بالاستبعاد على حالتها، ومنه انتفاء تحقق واقعة تعذر التحصيل في مواجهة الشركة كشرط ضروري لإمكانية متابعة المسير بدعوى المسؤولية الشخصية والتضامنية في أداء الديون الضريبية للشركة.

مما يجسد الحماية القضائية التي يتمتع بها مسير الشركة أثناء متابعته بدعوى المسؤولية الضريبية الخاصة، والمتمثلة في تخويله الحق بالتمسك بجميع الدفوع الشخصية الخاصة به، من انتفاء الشروط الموضوعية الواجب توافره لإدانته بهذا النوع من المسؤولية كالدفع بعدم ثبوت الأعمال التدليسية، أو الدفع باستحالة التحصيل، أو الدفع بانتفاء العلاقة السببية (التي سبق دراستها بالتفصيل في المطلب الأول من هذا المبحث).

وتجدر الإشارة إلا أن الاجتهاد القضائي وضع آلية قوية للدفاع بين يدي المسير تخول له التملص من هذه المسؤولية بسهولة، وتتجلى هذه الآلية في الإشكالية التي أفرزها الواقع العملي، والمترتبة عن إلزامية إعمال المحاسب المكلف بالتحصيل لمبدأ ضم الديون، كإجراء أولي قبل مباشرة عملية التحصيل الجبري.

بحيث أنه تم إقرار هذا المبدأ لتسهيل إجراءات التحصيل الجبري وتبسيط المساطر الإدارية لضمان فعالية التحصيل، لكنه أصبح عائقاً بالنسبة لعملية التحصيل، لا سيما على مستوى الإثبات.

فإذا كانت المادة 38 من م.ت.د.ع تلزم المحاسب المكلف بالتحصيل بضم جميع الديون الضريبية الواجبة على الشركة قبل الشروع في التحصيل، فإنه في المقابل يلزمه القضاء بما يلي:

- فيما يتعلق بإثبات تحقق واقعة التقادم، ببيان قطع التقادم بالنسبة لكل ضريبة على حدة، لأن إثبات قطع التقادم بالنسبة لضريبة معينة لا يسرى على باقي الضرائب الأخرى المدينة بها الشركة.

- فيما يتعلق بإثبات الأعمال التدليسية، ببيان أن ثبوت الأعمال التدليسية لضريبة معينة لا ينتج عنه تحميل المسؤولية للمسير عن الضرائب الأخرى.

مما يخول للمسير التمسك بالدفع بأن ثبوت الأعمال التدليسية بالنسبة لضريبة معينة لا ينتج عنه تحميل المسؤولية عن الضرائب الأخرى.

وتبعاً لذلك، يتعين على المحاسب المكلف بالتحصيل أن يثبت وجود الأعمال التدليسية بالنسبة لكل ضريبة على حدة، حتى يتمكن من إدانة المسير بدعوى المسؤولية الضريبية الخاص، الأمر الذي يستعصي بطبيعة الحال على المحاسب القيام به.

البند الثاني: الدفع بعم قبول الدعوى لخلل مسطري

في إطار المنازعات الضريبية، عندما يكون الطرف المدعى عليه هو أحد ممثلي الإدارة الجبائية، فإنه يعود الاختصاص في التقاضي للخازن العام للمملكة في الدعاوى المتعلقة بتحصيل الديون الضريبية، بينما يعود الاختصاص للمدير العام للضرائب في الدعاوى المتعلقة بالوعاء الضريبي، وذلك طبقاً لمقتضيات الفصل 515 من ق.م.م.⁷⁸⁵

وخلافاً للأصل المتعارف عليه، فإنه في دعوى المسؤولية الضريبية يمثل ممثلي الإدارة الجبائية الطرف المدعي، الذي حددهم المشرع الجبائي على سبيل الحصر في الخازن العام للمملكة والمدير العام للضرائب والمدير العام لإدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة.

لكن الإشكال الذي يطرح على مستوى التقاضي أن الإدارة الجبائية دأبت على الإشارة في مقال الدعوى إلى الخازن العام بصفته ممثلاً للخزينة العامة للمملكة، دون ذكر المدير العام بصفته ممثلاً للمديرية العامة للضرائب، ويرجع السبب في ذلك إلى أنه لم يتم إقرار تحصيل بعض الضرائب إلى المديرية العامة للضرائب، إلا منذ سنة 2004، الأمر الذي استلزم توجيه بعض النزاعات المتعلقة بالتحصيل إلى المدير العام للضرائب.

وبما أن دعوى المسؤولية الضريبية تنصب على المطالبة بجميع الضرائب المدينة بها الشركة سواء التي يعود أمر تحصيلها إلى الخزينة العامة أو المديرية العامة للضرائب أو المديرية العامة للجمارك والضرائب غير المباشرة، فإن تحريك الدعوى يجب أن يتم من طرف ذوي الصفة والمصلحة في تحريكها، وهم الخازن العام والمدير العام للضرائب والمدير العام لإدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة.

وبما أنه لم يتم إضافة المدير العام للضرائب إلا ابتداء من سنة 2009 بموجب قانون المالية⁷⁸⁶ رقم 40.08، فإن الإدارة الجبائية ظلت تقتصر على الإشارة في مقال الدعوى إلى الخازن العام بصفته ممثلاً للخزينة العامة للمملكة، دون إضافة المدير العام بصفته ممثلاً للمديرية العامة للضرائب، كما أنه يمكن إضافة المدير العام للجمارك والضرائب غير المباشرة إذا تعلق الأمر بديون مطالب بها تشمل علاوة على الديون الضريبية حقوق ورسوم جمركية.

785- ينص الفصل 515 من ق.م.م على أنه: "ترفع الدعوى ضد:

- الدولة، في شخص الوزير الأول وله أن يكلف بتمثيله الوزير المختص عند الاقتضاء؛
- الخزينة، في شخص الخازن العام؛
- الجماعات المحلية، في شخص العامل بالنسبة للعمالات والأقاليم، وفي شخص رئيس المجلس القروي بالنسبة للجماعات؛
- المؤسسات العمومية، في شخص ممثلها القانوني؛
- مديرية الضرائب، في شخص مدير الضرائب فيما يخص النزاعات المتعلقة بالقضايا الجبائية التي تدخل ضمن اختصاصاتها".

786- قانون المالية 40.08 للسنة المالية 2009، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 147.08.1 في 2 محرم 1430 (30 ديسمبر 2008)، الجريدة الرسمية عدد 5695 مكرر بتاريخ 3 محرم 1430 (31 ديسمبر 2008) ص 4577.

الأمر الذي فتح المجال أمام مسير الشركة إلى الدفع بعدم إدخال المدير العام للضرائب في مقال الدعوى إلى جانب الخازن العام للمملكة، باعتباره خلل مسطري يترتب عنه عدم قبول الدعوى.

إلى جانب تمسكه بالدفع بعدم إدخال الشركة باعتبارها المدين الأصلي إلى جانب المسير المدين بالتضامن، بحيث يتوجب على الخازن العام للمملكة الإشارة في مقال الدعوى إلى صفة المسير الذي يتم مقاضاته بصفته الممثل القانوني أو الفعلي للشركة وليس بصفته الشخصية.

أولاً: الدفع بعدم إدخال الشركة في الدعوى إلى جانب المسير

طبقاً للقواعد المسطرية المحددة بموجب مقتضيات الفصل 32 من ق.م.م يجب أن يتضمن المقال المقدم من طرف الإدارة الجبائية بصفته صاحبة الصفة والمصلحة في إقامة دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير، الاسم العائلي والشخصي للمسير مع الإشارة في المقال إلى أن هذه الدعوى مقدمة في مواجهة المسير بصفته الممثل القانوني للشركة وليس بصفته الشخصية⁷⁸⁷.

وتحقيقاً لنظامية الدعوى إجرائياً يستدعي الأمر إدخال الشركة فيها إلى جانب تضمين المقال موطن المسير المدعى عليه أو محل إقامته.

وبناء عليه يشكل عدم إدخال الشركة في الدعوى إلى جانب المسير بصفته الممثل القانوني لها، خلل مسطري يترتب عنه رفض الدعوى، مما يخول للمسير التمسك بهذه الضمانة القانونية أثناء متابعته بدعوى المسؤولية الضريبية، باعتباره مديناً متضامناً إلى جانب المدين الأصلي بالمبالغ المطالب بها، وأن الحكم يقضي الإقرار بالمسؤولية الشخصية التضامنية له عن أداء الديون الضريبية على وجه التضامن مع الشركة دون أن يتعدى ذلك.

وفي هذا السياق ورد في حيثيات الحكم الصادر عن المحكمة الابتدائية بمراكش ما يلي: "حيث أن طلب المدعي يهدف الحكم على المدعى عليه بصفته مسيراً بالشركة المدعى بمحضرها بأداء مبالغ الضريبة المسطرة أعلاه إلى جانب هذه الأخيرة على وجه التضامن إعمالاً لمقتضيات المادة 98 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

حيث أسس الطرف المدعي المسؤولية التضامنية للمدعى عليه بالأداء استناداً إلى ارتكابه لأعمال تدليسية حالت دون تحصيل مبالغ الضرائب، وذلك باستمراره في تسيرها رغم ثبوت عجزها وعدم التصريح بتوقفها عن ممارسة أنشطتها وعدم اتخاذ أي إجراء لتصحيح أوضاعها، والتملك غير الشرعي لمبالغ الضريبة على القيمة

787- ينص الفصل 32 من ق.م.م على أنه: "يجب أن يتضمن المقال أو المحضر الأسماء العائلية والشخصية وصفة أو مهنة وموطن أو محل إقامة المدعى عليه والمدعي وكذا عند الاقتضاء أسماء وصفة وموطن وكيل المدعي، وإذا كان أحد الأطراف شركة وجب أن يتضمن المقال أو المحضر اسمها ونوعها ومركزها. يجب أن يبين بإيجاز في المقالات والمحاضر علاوة على ذلك موضوع الدعوى والوقائع والوسائل المثارة وترفق بالطلب المستندات التي ينوي المدعي استعمالها عند الاقتضاء مقابل وصل يسلمه كاتب الضبط للمدعي يثبت فيه عدد المستندات المرفقة ونوعها.

إذا قدم الطلب بمقال مكتوب ضد عدة مدعى عليهم يجب على المدعي أن يرفق المقال بعدد من النسخ مساوٍ لعدد الخصوم. يطلب القاضي المقرر أو القاضي المكلف بالقضية عند الاقتضاء تحديد البيانات غير التامة أو التي تم إغفالها، كما يطلب الإدلاء بنسخ المقال الكافية وذلك داخل أجل يحدده، تحت طائلة الحكم بعدم قبول الطلب".

المضافة، وإصراره على عدم تحويلها لفائدة الخزينة العامة والتغاضي عن التصريح بتحويل مقر الشركة إلى مقر جديد، والقيام بعرقلة محاولة بيع أصلها التجاري وذلك بتجديد عناصره، وعدم التصريح بالضرائب المستحقة داخل الآجال المحددة.

وحيث دفع المدعى عليه بعدم مزاوله الشركة المدعى بمحضرها لأية أنشطة تذكر إثر توقفها عن العمل بناء على قرار السيد والي جهة مراكش المؤرخ في 2001/10/03 مدليا في هذا الإطار بصورة من الكتاب الخاص بالقرار المذكور.

وحيث أن الطلب وفق الطريقة التي قدم عليها يعتريه خلل مسطري إذ أن المسؤولية التضامنية للمسير أو المتصرف تقتضي أدائه إلى جانب الشركة كطرف مدين بصفة أصلية مبالغ المديونية على وجه التضامن فدليل تعبير المشرع بمقتضى المادة 98 المشار إليها أعلاه (... يمكن جعل المديرين أو المتصرفين أو المسيرين الآخرين مسؤولين على وجه التضامن مع الشركة أو المقاوله عن أداء المبالغ المستحقة...) بالتالي فدعوى الأداء بخصوص ما ذكر يجب أن يختصم فيها الشركة المدينة كطرف أصيل إلى جانب مسيرها كطرف مدين بصفة تضامنية والحال أنه بالرجوع إلى مقال دعوى نازلة الحال يتضح أنه وجه ضد المدعى عليه بصفته مسير دون المدينة الأصلية التي اقتضى على مخاصمتها كمدعى عليها بمحضرها دون أن توجه ضدها أية طلبات بالأداء⁷⁸⁸.

وعليه وتحقيقا لنظامية الدعوى إجرائيا يستدعي الأمر إدخال الشركة في المقال الافتتاحي للدعوى إلى جانب المسير المقدمة في مواجهته الدعوى بصفته الممثل القانوني أو الفعلي للشركة وليس بصفته الشخصية، تحت طائلة بطلان الطلب.

ثانيا: الدفع بعدم إدخال المدير العام للضرائب إلى جانب الخازن العام

يتعين تحت طائلة عدم القبول الدعوى عدم إدخال المدير العام للضرائب إلى جانب الخازن العام، على اعتبار أن دعوى المسؤولية الضريبية تنصب على المطالبة بجميع المبالغ الضريبية المدينة بها الشركة للإدارة الجبائية، والتي تتنوع وتختلف بحسب الجهة المخول لها أمر تحصيلها، بين ضرائب يعود أمر تحصيلها إلى المديرية العامة للضرائب، وأخرى يعود أمر تحصيلها إلى الخزينة العامة، لذا فإجراءات التقاضي تقتضي أن توجه الدعوى من طرف ذوي الصفة والمصلحة في رفع الدعوى وهم الخازن العام والمدير العام للضرائب، تحت طائلة عدم قبول الدعوى المستمد من عدم استقامة الدعوى شكلا.

وفي هذا الصدد ورد في حيثيات الحكم الصادر عن المحكمة الابتدائية بتمارة ما يلي: "وبناء على جواب المدعى عليه الذي أثار بداية بعدم استقامة الدعوى شكلا لكون المدعي رفع دعواه باسم قابض تمارة دون ذكر الإدارة التي يمثلها وأن السيد الخازن العام للمملكة هو الذي له صفة رفع هذه الدعوى طبقا للمنصوص عليه بالفصل 98 من القانون أعلاه وهو الفصل الذي اشترط ثبوت الأعمال التدليسية بحق المسير وهو الأمر غير الثابت في نازلت الحال، ملتصقا على أساس ذلك الحكم بعدم قبول الدعوى وتحميل رافعها الصائر.

788- حكم رقم 1318 ملف رقم 05/1/1155 صادر بتاريخ 2001/05/24 عن المحكمة الابتدائية بمراكش، غير منشور، سبق الإشارة إليه.

حيث أن صحيفة الدعوى قدمت مستوفية لشروطها المسطرية ولم يعترها ما يفسد عليها كمالها الأمر الذي استوجب قبولها شكلا وأن الدفع بكونها رفعت من غير ذي صفة أصبح غير ذي موضوع بعد التصحيح وجعل الدعوى مرفوعة طبقا لمقتضيات الفصل 98 من مدونة تحصيل الديون العمومية من طرف الخازن العام للمملكة والسيد المدير العام للضرائب⁷⁸⁹.

وبناء عليه، يتوجب على الإدارة الجبائية الإشارة في المقال الافتتاحي للدعوى الرامي إلى إثارة المسؤولية الشخصية والتضامنية للمسير عن أداء الديون الضريبية للشركة، لكل من المدير العام للضرائب بصفته ممثلا للمديرية العامة للضرائب، وإدخال الشركة إلى جانب المسير بصفته الممثل القانوني أو الفعلي لها وليس بصفته الشخصية تحت طائلة عدم قبول الدعوى.

وعليه، فإذا خول المشرع للإدارة الجبائية آلية تحريك دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير، حماية للدين الضريبي من التبديد والضياع نتيجة تحايل وتدليس مسيري الشركات التجارية قصد عرقلة التحصيل والإفلات من أداء المبالغ الضريبية المدينة بها الشركة، فإنه في المقابل ولتحقيق نوع من التوازن في المراكز القانونية لأطراف النزاع، سن ضمانات واسعة لمسيرى الشركات التجارية حماية لهم من كل تعسف في استعمال الحق، أو الشطط في استعمال السلط والصلاحيات المخولة للإدارة الجبائية خلال مرحلة ربط ومراقبة وتحصيل الضريبة.

الفرع الثاني: الدفع بتعسف الإدارة الجبائية في استعمال الحق

تتمتع الإدارة الجبائية بصلاحيات وسلطات واسعة في إطار ربط ومراقبة الضريبة وتحصيلها، وفي مقابل الحفاظ على المراكز القانونية للأطراف العلاقة الجبائية ألزم المشرع الجبائي الإدارة بالتقيد بجملة من الإجراءات والشكليات القانونية أثناء ممارستها لسلطة المراقبة الجبائية، بحيث رتب عن انعدام مشروعية وقانونية إجراءات الفحص الجبائي بطلان المسطرة والإجراءات اللاحقة لها، نظرا لتعسف وانحراف الإدارة في استعمال الحق و مخالفة التطبيق السليم للقواعد القانونية والإجرائية المرتبطة بالنظام العام للمراقبة الجبائية، كعدم احترام الأجل القانونية قبل مباشرة عملية الفحص أو تجاوز المدة الزمنية المقررة لسريان المسطرة، أو عدم الالتزام بواجب المحافظة على السر المهني للخاضع للضريبة حفاظا على مصالحه الشخصية والمهنية من التضرر من جراء ممارسة الإدارة لحقها في المراقبة الجبائية والإطلاع وتبادل المعلومات.

إن ثبوت ارتكاب الإدارة الجبائية لإحدى الإخلالات التي تمس بالضمانات القانونية المخولة للخاضع للضريبة أثناء ممارستها لعملية المراقبة الجبائية وحق الإطلاع وتبادل المعلومات، يفسح المجال أمام الخاضع للضريبة للتمسك ببطلان إجراءات المراقبة الجبائية والإجراءات اللاحقة لها من فرض للضرائب التكميلية وغيرها،

789 - حكم رقم 156 ملف مدني رقم 1201/2008/303 الصادر بتاريخ 2014/05/22 عن المحكمة الابتدائية بتمارة، غير منشور، سبق الإشارة إليه.

وبالتآلي الطعن في مشروعية مقدار ووجود الدين الضريبي، نظرا لتعسف الإدارة الجبائية في استعمال حقها في المراقبة والإطلاع سواء أثناء ربط ومراقبة الضريبة أو تحصيلها.

وعليه وطبقا لمقتضيات الفصل 168 من ق.ل.ع⁷⁹⁰، يكون مسير الشركة محقا في إثارة جميع الدفع المتعلقة بمشروعية وجود ومقدار الديون الضريبية موضوع دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير حتى وإن لم تكن محل منازعة جارية أمام الجهة القضائية المختصة، باعتباره مدين متضامن مع الشركة المدين الأصلي بالديون الضريبية المطالب بها على وجه التضامن في إطار دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير.

الفقرة الأولى: تعسف الإدارة في استعمال الحق أثناء مسطرة المراقبة الجبائية

تملك الإدارة الجبائية صلاحيات وسلطات واسعة في إطار تأسيس وتحصيل الضريبة، تجعلها في الكثير من الأحيان تتعدى ولو بشكل غير مباشر الحدود التي رسمها لها القانون أثناء ممارستها لحق المراقبة والإطلاع قصد الحصول على الوثائق والمعلومات المفيدة في ربط وتحصيل الضريبة.

وعلى هذا الأساس تم إقرار مبدأ منع التعسف في استعمال الحق لتأطير سلطة الإدارة في ممارسة مسطرة الفحص الجبائي⁷⁹¹ وحق الإطلاع وتبادل المعلومات، وهذا الإجراء يعزز الضمانات القانونية التي أقرها المشرع الجبائي للخاضع للضريبة موضوع مسطرة المراقبة الجبائية.

بحيث إذا كان المشرع يخول للإدارة الجبائية حق المراقبة والإطلاع على الوثائق والمعلومات لدى الخاضع للضريبة والأغيار، حتى تتمكن من التحقق من مدى صدق الإقرارات والتصاريح المدلى بها من طرف الخاضع للضريبة ضمانا لمزيد من الفعالية والنجاعة أثناء عملية تأسيس وتحصيل الضريبة، فإن هذا لا يعني توسع الإدارة الجبائية في ممارسة هذا الحق بصفة مطلقة بل ترد عليه جملة من القيود والشكليات القانونية حماية لحقوق الخاضع للضريبة من الضياع.

790- ينص الفصل 168 من ق.ل.ع على أنه: "لكل مدين متضامن أن يتمسك بالدفع الشخصية الخاصة به وبالدفع المشتركة بين المدينين المتضامين جميعا. ولا يسوغ له أن يتمسك بالدفع الشخصية المحضة المتعلقة بواحد أو أكثر من المدينين معه".

791- عرف القضاء الفرنسي مفهوم فحص المحاسبة من خلال قرار بلانير الصادر بتاريخ 13/03/1967، بأنه مراقبة صدق إقرارات الخاضع للضريبة، وذلك من خلال مقارنتها مع البيانات المحاسبية من أجل ضمان فرض عادل للضريبة، كما عرف الفحص المدقق للوضعية الجبائية للخاضع والتي تقابل مراقبة الوضعية الجبائية العامة للخاضع للضريبة في القانون الضريبي المغربي، بأنه فحص لمدى التناسق بين المداخل المصرح بها من طرف الخاضع للضريبة من جهة ووضعية هذا الأخير المادية من جهة أخرى. وقد اقتصر المشرع الجبائي المغربي في هذا الباب على إلزامية توجيه الإشعار بالفحص في حالة فحص المحاسبة دون عملية فحص الوضعية الجبائية للخاضع للضريبة أو غيرها في حالات المراقبة، حيث تنص المادة 212 من م.ع.ض: "إذا قررت الإدارة القيام بفحص محاسبة تتعلق بضريبة أو رسم معين، وجب تبليغ إشعار بذلك إلى الخاضع للضريبة وفقا للإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 أدناه قبل التاريخ المحدد للشروع في عملية الفحص بخمسة عشر (15) يوما على الأقل".

للمزيد أنظر: عزيزة هنداز: المساطر الضريبية بين القانون والتطبيق، مرجع سابق، ص 29.

البند الأول: حدود سلطة إدارة الضرائب في ممارسة مسطرة الفحص المحاسبي

تتجسد مسطرة الفحص الجبائي في انتقال مفتش إدارة الضرائب الى مكاتب المقاوله أو الشركة للإجراء فحص محاسبة الخاضع للضريبة ومقارنتها مع مضامين التصريحات والإقرارات المدلى بها من طرفه، وكذلك معاينة النشاط المهمي والإطلاع على جميع الوثائق والمستندات الثبوتية، وذلك وفق حيز زمني محدد وإجراءات قانونية معينة.

بحيث يعتبر تبليغ الإعلام بالفحص إلى الخاضع للضريبة وفق الضوابط والقيود المقررة قانونا إجراء جوهريا يترتب عن الإخلال به بطلان مسطرة الفحص الجبائي، وذلك بالنظر إلى ما تشكله هذه المسطرة من ضمانات أساسية أقرها المشرع لفائدة الخاضع للضريبة في مواجهة السلطات الواسعة التي منحها للإدارة أثناء ممارستها لمسطرة الفحص، وهي ضمانات على اتجاهين:

- أولا: تمكين الخاضع للضريبة من تهيئ حججه وتجهيز وثائقه المحاسبية لوضعها رهن إشارة المفتش المحقق؛

- ثانيا: احترام الموعد المحدد في الإشعار كتاريخ لانطلاق عملية الفحص تفاديا لعنصر المباغثة ولوضعية الانتظار النهائي، علاوة على تمكين الخاضع للضريبة من احتساب المدة الزمنية المحددة قانونا لسريان عملية الفحص حسب حجم رقم معاملات كل شركة أو مقاوله على حدة.

أولا: إلزامية الإعلام بالفحص المحاسبي

تنص الفقرة الأولى من المادة 212 من م.ع.ض على أنه: "إذا قررت الإدارة القيام بفحص محاسبة تتعلق بضريبة أو رسم معين، وجب تبليغ إشعار بذلك إلى الخاضع للضريبة وفقا للإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 أدناه قبل التاريخ المحدد للشروع في عملية الفحص بخمسة عشر يوما على الأقل".

طبقا لهذا المقتضى القانوني السالف الذكر، ألزم المشرع الجبائي الإدارة الضريبية بإشعار الخاضع للضريبة بعملية إخضاع محاسبته إلى الفحص الجبائي وفقا للإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 من م.ع.ض، وذلك داخل أجل خمسة عشر يوما على الأقل تحت طائلة بطلان مسطرة فحص المحاسبة، وبالتالي بطلان الإجراءات اللاحقة للمسطرة.

إن اشتراط المشرع الجبائي وجوب توجيه الإدارة الضريبية إشعارا للخاضع للضريبة تحدد بموجبه تاريخ بداية عملية الفحص الجبائي، بحيث يجب أن يحدد الأجل الأدنى الفاصل بين تاريخ تبليغ الإشعار وتاريخ الشروع في عملية الفحص في خمسة عشر يوما، يشكل ضمانات أساسية لمسير الشركة حتى يتمكن من تهيئ مؤسساته لعملية الفحص الجبائي، وإعداد وثائقه المحاسبية ومستنداته والاستعانة بمستشار محاسبي يختاره، وملائمة جميع الأوضاع لحسن سير عملية المراقبة في أحسن الظروف سواء بالنسبة للشركة أو المقاوله أو بالنسبة لمفتشي إدارة الضرائب المكلفين بعملية الفحص الجبائي.

وعليه يعتبر الإشعار بالفحص من الضمانات الأساسية المخولة لمسير الشركة، بحيث تكون الإدارة الضريبية ملزمة بإشعاره بذلك إذا قررت إجراء مسطرة الفحص الجبائي اتجاه الشركة أو المقاول التي يسيرها، ليتمكن من تهيئة دفاعه، والتي تخول له الحق في التمسك بعدم مشروعية مسطرة الفحص لإبطال الإجراءات اللاحقة لهذه المسطرة في حالة عدم احترام الإدارة الضريبية للأجل المحددة قانوناً في خمسة عشر يوماً على الأقل قبل الشروع في عملية الفحص، وذلك لتفادي حدوث أي تعسف في استعمال الحق المخول قانوناً للإدارة الضريبية أثناء مباشرتها لمسطرة الفحص الجبائي.

إذ تعتبر مسطرة الفحص الجبائي لأغية بجميع الإجراءات اللاحقة لها في حالة عدم تقيد الإدارة الضريبية بالأجل المحددة قانوناً قبل الشروع في عملية الفحص، وعدم إرفاق الإشعار بالفحص بميثاق الخاضع للضريبة الذي يذكر بالحقوق والواجبات في مجال المراقبة الجبائية المنصوص عليها في المدونة العامة للضرائب⁷⁹²، وتبليغ مضمون الإشعار بالفحص الجبائي بطريقة سليمة، وفقاً للإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 من م.ع.ض، وتحرير أعوان إدارة الضرائب محضر عند بداية عملية الفحص يوقعه الطرفان وتسلم نسخة منه للخاضع للضريبة، كما يتعين على مفتش إدارة الضرائب إعلام الخاضع للضريبة بانتهاء عملية الفحص.

وهو نفس التوجه الذي تبناه الاجتهاد القضائي في جملة من الأحكام الصادرة عنه حيث ورد في حيثيات الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بالرباط ما يلي: "وحيث في نازلة الحال، فالثابت من خلال الرسالة الصادرة عن مدير الضرائب التي يشعر من خلالها المدعي بالقيام بفحص محاسبته أنه حدد موعد إجراء ذلك الفحص في اليوم الخامس عشر الموالي للتبليغ، وأن التبليغ المذكور قد تم في يوم 2006/3/9، فيكون موعد إجراء الفحص هو 2006/3/25 دون أن يرسل إلى المدعي إشعاراً جديداً ويتقيد بالأجل القانوني، ذلك أن التزام الإدارة بمباشرة الفحص في تاريخ حددته لنفسها يبقى حجة تحسب عليها انطلاقاً من قاعدة من التزم بشيء لزمه.

وحيث بالنظر إلى ما فصل أعلاه، تكون مسطرة التصحيح باطلة لمخالفتها مقتضيات المادة 212 من المدونة العامة للضرائب، ويترتب على ذلك بطلان ما تلاها من إجراءات كما هو الشأن بالنسبة لمقرر اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية الصادر بتاريخ 2010/2/11 في ملف رقم 1316/917⁷⁹³.

وعلى هذا الأساس يشكل خرق الإدارة الجبائية لشكلية تبليغ الإشعار بالفحص ب 15 يوماً على الأقل قبل مباشرة المسطرة بطلان عملية الفحص الجبائي والضرائب المفروضة على إثرها، وبالتالي إمكانية الطعن في قانونية الضرائب المطالب بها عقب مراقبة جبائية نتيجة تعسف الإدارة في استعمال حقها في مراقبة إقرارات وتصريحات الخاضع للضريبة كعدم تقيدها بالأجل القانونية قبل مباشرة عملية الفحص أو تجاوز الحيز الزمني المحدد قانوناً لسريان المسطرة.

793- حكم رقم 1553 ملف رقم 2010/7/484 صادر بتاريخ 2011/4/21 عن المحكمة الإدارية بالرباط، غير منشور.

ثانيا: عدم تجاوز مدة الفحص المحاسبي

حددت الفقرة الثامنة من المادة 212 من م.ع.ض مدة عملية الفحص المحاسبي والتي لا يمكن بأي حال من الأحوال أن تستغرق:

- أكثر من ثلاثة (3) أشهر بالنسبة للمنشآت التي يعادل أو يقل مبلغ رقم معاملاتها المصرح بها في حساب الحاصلات والتكاليف برسم السنوات المحاسبية الخاضعة للفحص عن خمسين (50) مليون درهم دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة⁷⁹⁴؛

- أكثر من ستة (6) أشهر بالنسبة للمنشآت التي يفوق مبلغ رقم معاملاتها المصرح بها في حساب الحاصلات والتكاليف برسم إحدى السنوات المحاسبية الخاضعة للفحص خمسون (50) مليون درهم دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة⁷⁹⁵.

ولا يدخل في مدة الفحص كل توقف ناتج عن تطبيق المسطرة المنصوص عليها في المادة 229 من م.ع.ض المتعلقة بعدم تقديم الوثائق المحاسبية.

كما يتعين على المفتش المكلف بعملية الفحص الجبائي أن يشعر الخاضع للضريبة وفقا للإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 من م.ع.ض بتاريخ انتهاء عمليات الفحص، وذلك حتى تتمكن الشركة أو المقاول من الاستعداد لمباشرة نشاطها العادي في ظل غياب أجهزة المراقبة الجبائية وما تسببه من ضغط وتوتر بالنسبة لأجهزة تسيير الشركة أو المقاول.

وعليه يجب على الإدارة الضريبية عدم تجاوز المدة القانونية المحددة لإجراء عملية الفحص المحاسبي، والتي تختلف باختلاف حجم رقم معاملات كل شركة أو مقاول، وذلك حتى لا يترتب عن هذه العملية عرقلة السير العادي لنشاط الشركة أو المقاول موضوع مسطرة الفحص.

بحيث يلزم أن يترتب عن تجاوز مدة الفحص المحددة بموجب الفقرة الثامنة من المادة 212 من م.ع.ض بطلان المسطرة نظرا لإخلال الإدارة بأهم الضمانات المسطرية التي أقرها المشرع الجبائي للخاضع للضريبة موضوع عملية الفحص، وإلا فما فائدة تنصيب المشرع على إلزامية تقيد الإدارة الضريبية بمدة الفحص المحاسبي، أخذا بعين الاعتبار حجم كل منشأة على حدة؟ علاوة على تأكيده على عدم تجاوز المدة القانونية المخصصة لعملية الفحص المحاسبي، حتى في حالة ما إذا قررت الإدارة إجراء عملية فحص ثانية، في هذه الحالة فإن مجموع فترتي التدخل الأول والتدخل الثاني في عين المكان لا يمكن أن تتجاوز بأي حال من الأحوال فترة الفحص المنصوص عليها قانونا⁷⁹⁶.

794 - تم تقليص مدة الفحص من 6 إلى 3 أشهر بمقتضى البند 1 من المادة 8 من قانون المالية 2016.

795 - تم تقليص مدة الفحص من 12 إلى 6 أشهر بمقتضى البند 1 من المادة 8 من قانون المالية 2016.

796 - تنص الفقرة الأخيرة من المادة 212 من م.ع.ض على أنه: "عندما يتعلق الفحص ببند أو عمليات معينة برسم إحدى أو مجموع من الضرائب أو الرسوم المتعلقة بفترة محددة، يجوز للإدارة أن تقوم لاحقا بمراقبة المحاسبة المعنية برسم جميع الضرائب والرسوم ولنفس الفترة بدون أن يترتب عن هذه المراقبة

وعليه تبقى الغاية المثلى لتدخل المشرع وتحديد المدة الزمنية التي يمكن أن تستغرقها عملية الفحص المحاسبي، هي تحقيق نوع من التوازن بين مصالح الإدارة الجبائية في ممارسة حقها في فحص محاسبة الخاضع للضريبة من جهة، وحفاظا على الضمانات المخولة لهذا الأخير أثناء سريان عملية الفحص من جهة ثانية، منعا لأي تعسف في استعمال الإدارة الضريبية لهذا الحق متى استلزم الأمر ذلك.

البند الثاني: حدود سلطة الإدارة الجبائية في ممارسة حق الإطلاع

باستثناء تحديد المشرع الجبائي للأشخاص الذين يمكن ممارسة حق الإطلاع لديهم، وإلزامية الإدارة الجبائية بالمحافظة على السر المهني حماية للمصالح الشخصية والمهنية للخاضع للضريبة من الضياع، فإنه لم يتم التنصيص على أية شروط مسبقة يجب على الإدارة الجبائية التقيد بها قبل ممارسة حق الإطلاع وتبادل المعلومات، وذلك على خلاف المشرع الفرنسي الذي ألزم الإدارة الجبائية بإعلام الخاضع للضريبة مسبقا بإجراء حق الإطلاع لدى الأغيار، بما يجعل هذه المسطرة تتسم بعنصر المفاجئة والمباغثة، وبالتالي جهل الخاضع للضريبة بما تباشره الإدارة الجبائية اتجاهه من إجراءات تتمثل في جمع الوثائق والمعلومات التي يحوزها الأغيار والمفيدة في ربط وتحصيل الضريبة، وذلك إلى حين استعمالها في إطار مراجعة جبائية أو متابعة جنائية جبائية.

أولا: الأشخاص المعنيون بمسطرة الإطلاع

يحمل واجب الإطلاع على جميع الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين توجد بحوزتهم الوثائق والمعلومات المتعلقة بالمدين بالضريبة والمفيدة لتحصيل الديون العمومية، واللذين حددتهم المادة 129 من م.ت.د.ع كآلاتي:

- إدارات الدولة والجماعات الترابية والمؤسسات العمومية وكل هيئة أخرى خاضعة لمراقبة السلطة العمومية دون إمكانية إثارة السر المهني؛
- الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين تسمح لهم مهنتهم بالتدخل في المعاملات وتقديم الخدمات ذات الصبغة المالية أو القانونية أو المحاسبية، أو بحيازة ممتلكات أو أموال لحساب أغيار مدينين؛

ويمارس حق الإطلاع المخول قانونا للإدارة الجبائية إما بأماكن المقر الاجتماعي للأشخاص الطبيعيين أو مقر مؤسساتهم الرئيسية، أو بقيام المعني بالأمر بتقديم المعلومات والوثائق المطلوبة كتابة إلى الإدارة الجبائية، أو بتسليمها مقابل إيصال إلى المأمورين التابعين للإدارة، بموجب طلب كتابيا محرر من طرف الجهة الصادر عنها، يتضمن عناونها الكامل، ورقم هاتفها، مع وجوب إخبار المعني بالأمر برغبتها في استعمال هذا الحق، وتاريخ وساعة إجرائه⁷⁹⁷.

زيادة في مبالغ التصحيحات أو المستدركات المعتمدة على إثر المراقبة الأولى برسم البنود أو العمليات السالفة الذكر، وفي هذه الحالة، فإن مجموع فترتي التدخل الأول والتدخل الثاني في عين المكان لا يمكن أن تتجاوز فترة الفحص المنصوص عليه في البند 1 من هذه المادة".

797- محمد سماحي: مسطرة المنازعة في الضريبة، مرجع سابق، ص 38.

إلا أنه فيما يخص المهن الحرة، لا ينصب حق الإطلاع على الإدلاء الكلي بملفات زبائنهم المدنيين بالضرائب والرسوم والديون العمومية الأخرى، بحيث إذا تعلق الأمر بمهن حرة تستلزم مزاولتها تقديم خدمات ذات طابع قانوني أو ضريبي أو محاسبي، لا يتم الإطلاع على جميع المعلومات والوثائق، بل يتم الاقتصار على البيانات التي لا تمس بالسر المهني.

ويجب أن يتم تسليم المعلومات والوثائق المطلوبة داخل الأجل المحددة قانوناً في خمسة عشر (15) يوماً من تاريخ تقديم الطلب، تحت طائلة تطبيق العقوبات المنصوص عليها في الفقرة الثانية والثالثة من المادة 130 من م.ت.د.ع، والمحددة في غرامة مالية تهديدية قدرها (500) درهم عن كل يوم تأخير، في حدود خمسين ألف درهم (50.000).

مع مراعاة الأحكام القانونية التي تنص على حفظ السر المهني، يعتبر رفض الإدلاء بالمعلومات المطلوبة أو الإدلاء ببيانات خاطئة عرقلة للحصول بمفهوم المادة 84 من م.ت.د.ع يترتب عنه نفس الجزاءات المالية والشخصية المحددة بموجب المادة 87 من م.ت.د.ع باعتبارهم شركاء المدين بالضريبة في ارتكاب جنحة افتعال العسر، إلا أن هذه الجزاءات غير قابلة للتطبيق على الإدارات العمومية والجماعات المحلية وهيئاتها.

ثانياً: واجب المحافظة على السر المهني للشركة

لقد أحاط المشرع الجبائي حق الإطلاع المخول للإدارة الجبائية للتقصي والتحقيق وجمع المعلومات اللازمة في تصحيح وربط الضريبة وتحصيلها بضمانة هامة يخولها القانون للخاضع للضريبة تتمثل في واجب المحافظة على السر المهني، بحيث ألزم مفتش الضرائب الذي يطلع على المعلومات والوثائق في إطار ممارسته لحق الإطلاع بكتمان السر المهني، كما لا يجوز له أن يسلم المعلومات أو نسخ العقود أو الوثائق أو السجلات التي في حوزة الأشخاص غير المتعاقدين أو الملزمين بالضريبة المعنيين أو خلفهم العام إلا بموجب أمر صادر عن القاضي المختص⁷⁹⁸.

بحيث تم إقرار هذا المقتضى القانوني تحقيقاً لنوع من التوازن في المراكز القانونية للطرفي العلاقة الجبائية، فإذا خول المشرع الجبائي للإدارة سلطة واسعة في إجراء المراقبة الجبائية للشركة تفادياً لأي غش أو تحايل قصد التملص من أداء الدين الضريبي، فإنه في المقابل منح للخاضع للضريبة ضمانات أساسية يمكن التمسك بها إذا ما أخلت الإدارة بالتزاماتها أثناء مباشرتها لهذه الآلية القانونية لمحاربة التملص الضريبي بشتى أنواعه، والتي تتجلى في إلزامية إعلام الخاضع للضريبة بعملية الفحص الجبائي، وعدم تجاوز المدة الزمنية المحددة

798- تنص المادة 246 من م.ع.ض على أنه: "يلزم بكتمان السر المهني وفق أحكام التشريع الجنائي الجاري به العمل كل شخص يشارك، بمناسبة مزاولته مهامه أو اختصاصاته، في تحديد الضرائب والواجبات والرسوم ومراقبتها واستيفائها أو المنازعات المتعلقة بها وكذا أعضاء اللجان المنصوص عليها في المواد 50 و 225 و 226 أعلاه.

غير أنه لا يجوز لمفتشي إدارة الضرائب أن يسلموا المعلومات أو نسخ من العقود أو الوثائق أو السجلات التي في حوزتهم لأشخاص غير المتعاقدين أو الملزمين بالضريبة المعنيين أو خلفهم العام، إلا بموجب أمر صادر عن القاضي المختص".

قانونا لسريان العملية، علاوة على المحافظة على السر المهني للشركة أو المقابلة في إطار ممارسة الإدارة لحق الإطلاع وتبادل المعلومات.

والملاحظ أن المشرع المغربي لم يحدد الآثار المترتبة عن الإخلالات التي يمكن أن تشوب ممارسة حق الإطلاع من طرف الإدارة الجبائية، فهل تؤثر على صحة المسطرة والإجراءات اللاحقة لها من مسطرة تصحيح الأساس الضريبي أو الفرض التلقائي للضريبة، وبالتالي الطعن في قانونية الضرائب المطالب بها، أم أنها تؤدي فقط إلى عدم مواجهة الخاضع للضريبة بالمعلومات والوثائق التي حصلت عليها الإدارة الجبائية نتيجة تعسفها في مباشرة حق الإطلاع؟

وللإحاطة بهذا الأمر سلك القضاء الفرنسي اتجاهين:

الأول: إذا كان الخلل في ممارسة حق الإطلاع لا يؤثر على صحة المعطيات المتحصل عليها والتي وقع اعتمادها في تصحيح الأسس المصرح بها، في هذه الحالة تعتبر الضريبة قد أسست من حيث الأصل تأسيسا ثابتا مبني على معلومات صحيحة بطبيعتها، وهذا ما استقر عليه فقه القضاء الفرنسي⁷⁹⁹.

الثاني: إذا كان الخلل في ممارسة حق الإطلاع يؤثر على صحة الأسس المصرح بها، بحيث إذا أدت ممارسة حق الإطلاع إلى اكتشاف أن الخاضع للضريبة في وضعية تستوجب سلوك مسطرة التصحيح لربط الضريبة أي أن الإطلاع كان سببا في مراجعة الوضعية الجبائية للخاضع للضريبة، في هذه الحالة يكون قرار سلوك مسطرة تصحيح الأسس المصرح بها وإصدار ضرائب تكميلية مشوبا بعدم الشرعية كما يرى فقه القضاء الفرنسي⁸⁰⁰.

وعليه فأى إخلال من طرف الإدارة الجبائية أثناء ممارستها لحق المراقبة والإطلاع يخول لمسير الشركة التمسك بتعسف الإدارة في استعمال هذا الحق المخول لها قانونا ضمانا لنجاعة وفعالية ربط ومراقبة وتحصيل الضريبة تفاديا للتدليس والتحايل الجبائي قصد التملص من أداء الديون الضريبية.

كما يمكن للمسير إثارة مسؤولية الإدارة الجبائية عن تعذر تحصيل الضرائب نتيجة أعمال تدليسية ترتب عنها عجز الشركة عن الوفاء بديونها الضريبية نظرا لتقاعسها وتقصيرها في ممارسة المراقبة الجبائية وحق الإطلاع في الوقت المناسب تفاديا لوصول الشركة إلى وضعية العجز عن الوفاء بديونها الضريبية نتيجة أعمال تدليسية متبثة قانونا.

والجدير بالذكر أن المشرع المغربي لم يحدد فترة إثارة دعوى المسؤولية الضريبية للمسير والتي تستشف ضمنيا أنها تتزامن مع مرحلة التحصيل، وذلك على خلاف المشرع التونسي⁸⁰¹ الذي أوجب على الإدارة الجبائية إثارة

799- CE PLEN, 21 JUIN 1989, MARIE, R.J.F 1989.8-9.513.

- CE 6 JUILLET 1994, 120120, Thiry, R.J.F 1994. 10, N°1113.

800-CE 27 FEVRIER 1998, 161 379, DASSONVILLE, R.J.F 1998. 4, N°423.

- للمزيد أنظر: كمال العياري: النزاعات الجبائية، مرجع سابق، ص 100-99.

801- ينص الفصل 28 سابعاً من مجلة المحاسبة العمومية التونسية على أنه: "إذا تعذر استخلاص الديون الراجعة للدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية الخاضعة ميزانيتها وتصرفها المالي والمحاسبي إلى أحكام القانون الأساسي للميزانية ومجلة المحاسبة العمومية والمتخلدة بذمة شخص معنوي تبعا

المسؤولية الضريبية لمسير الشركة أثناء القيام بالمراقبة أو المراجعة الجبائية أو الاستخلاص كشفت نتائجها عن ارتكاب أعمال تدليسية من طرف المسير قصد الإفلات من أداء الديون الضريبية.

ولقد خول المشرع الجبائي للإدارة حق المراقبة والإطلاع وتبادل المعلومات سواء خلال مرحلة ربط وتأسيس الضريبة أو تحصيلها، وذلك تعزيزاً للصلاحيات والسلطات الواسعة التي تتمتع بها ضماناً للتحصيل الفعال للدين الضريبي، ودرءاً لأعمال الغش والتدليس والاحتيال الضريبي، بحيث أصبح من حق المحاسب المكلف بالتحصيل الإطلاع على جميع الوثائق والمعلومات المتعلقة بالمدين بالضريبة درءاً للتهرب من أداء الضريبة والمفيدة في تحصيل الديون العمومية⁸⁰².

وعلى هذا الأساس يترتب عن عدم ممارسة الإدارة الجبائية لهذا الحق في الوقت المناسب لذلك، أي قبل دخول الشركة في مرحلة العجز عن الوفاء بديونها الضريبية، قيام مسؤوليتها عن تعذر التحصيل، تعزى إلى خطئها الناتج عن التهاون والتقصير في القيام بواجباتها حتى تراكمت الديون الضريبية وعجزت الشركة عن الوفاء بها، وبالتالي منح المسير إمكانية الدفع بانتفاء العلاقة السببية بين الأعمال التدليسية المرتكبة وتعذر تحصيل الديون الضريبية.

وفي هذه الحالة ولمعرفة ما إذا كانت الإدارة قد قامت بواجباتها على أحسن وجه، يتعين عليها أن تثبت أنها قد نفذت داخل آجال معقولة مسطرة المراقبة الجبائية وحق الإطلاع وفق الشكليات المحددة قانوناً حفاظاً على المراكز القانونية للخاضع للضريبة من أي تعسف أو شطط في استعمال الحق سواء خلال مرحلة ربط ومراقبة الضريبة أو تحصيلها.

الفقرة الثانية: تعسف المحاسب في استعمال الحق أثناء مسطرة التحصيل الجبري

إن انعدام مشروعية وقانونية إجراءات التحصيل الجبري، ومخالفة الشروط والقواعد القانونية والإجرائية المرتبطة بحق ممارسة جميع الإجراءات التحفظية والتنفيذية التي من شأنها ضمان تحصيل الدين الضريبي، يشكل تعسفاً في استعمال الحق المخولة للإدارة المكلفة بالتحصيل.

بحيث إذا كان المحاسب المكلف بالتحصيل يتمتع بالحق في مباشرة الحجز على أموال المدين بالضريبة باعتباره ثاني إجراء من إجراءات التحصيل الجبري بعد الإنذار القانوني، وذلك بموجب القانون، فإن المشرع

لعمليات قام بها مسيره أو مسيره قصد التملص من دفعها، فإنه يمكن تحميل المسير أو المسيرين المسؤولية التضامنية في تسديد الديون المعنية بالتملص وذلك بمقتضى حكم صادر بناء على دعوى يرفعها المحاسب العمومي بالاستخلاص أمام المحكمة الابتدائية التي يوجد مقره بدائرتها وذلك طبقاً لأحكام مجلة المرافعات المدنية والتجارية.

ويتم رفع الدعوى إذا تبين أن المسير أو المسيرين قاموا إثر انطلاق عملية المراقبة الجبائية أو إثر مباشرة إجراءات الاستخلاص ويهدف التملص من دفع الديون العمومية بإحدى أو بعض العمليات التالية:

- التغيير المتعمد للاسم الاجتماعي للشخص المعنوي أو لمقره دون إعلام مصالح الجبائية؛

- القيام بعمليات تؤدي إلى تحويل ممتلكات الشخص المعنوي إلى الغير؛

- افتعال وضعيات قانونية غير حقيقية..."

802- المواد من 128 إلى 130 من م.ت.د.ع.

الجبائي ألزمه بالتقيد بجملة من الضوابط والإجراءات القانونية، إقراراً للضمانات المخولة للمدين بالضريبة أثناء مباشرة التنفيذ على أمواله، والتي تتجلى في حق الغير في المطالبة بالأشياء المحجوزة، وحق المدين بالضريبة في المطالبة بفصل أشياء غير قابلة للحجز، وضمان السير العادي لنشاط المقاوله موضع مسطرة تصحيح جبائي رغم اتخاذ المحاسب المكلف بالتحصيل لإجراءات تحفظية اتجاهها، وعدم القيام بحجز مبالغ مالية تفوق المبالغ المطالب بها عن طريق مباشرة مسطرة الإشعار غير الحائز باعتباره درجة من درجات الحجز التنفيذي.

بحيث يشكل أي إخلال بهذه المقتضيات القانونية من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل، مسا جوهريا بالضمانات والحقوق المخولة للمدين بالضريبة خلال مرحلة تحصيل الدين الضريبي، يخول للمدين بالضريبة الدفع بتعسف الإدارة المكلفة بالتحصيل في استعمال الحق المخول لها للحفاظ على حقوق الخزينة العامة من الضياع، وضمان تحصيل الدين الضريبي.

البند الأول: التعسف في استعمال الحق في مسطرة الحجز

تخول مسطرة الحجز للمحاسب المكلف بالتحصيل ضبط أموال المدين بالضريبة سواء التي توجد بحوزته أو بين يدي الأغيار الحائزين ووضعها تحت يد القضاء، منعا من التصرف فيها تصرفا يضر بحقوق الخزينة العامة، إثر قيام المدين بأي تصرف قانوني أو مادي من شأنه إخراج هذه الأموال من الضمان العام للخزينة.

لكن وأثناء مباشرة المحاسب المكلف بالتحصيل لهذا الحق، قد تطال مسطرة الحجز أموال توجد في حوزة المدين بالضريبة، لكن مملوكة للغير، مما يخول له الحق في المطالبة بالأموال المحجوزة، أو يقع الحجز على أموال مملوكة للمدين بالضريبة لكن مستثناة من مسطرة الحجز بموجب القانون، في هذه الحالة يتقدم المدين بالضريبة بالمطالبة بفصل أشياء غير قابلة للحجز، ويرجع إقرار هذه الضمانات القانونية إلى رغبة المشرع الجبائي في الحفاظ على حقوق المدين بالضريبة من الضياع، ومنعا من أن تتضرر مصالحه نتيجة تعسف الإدارة الجبائية في استعمال الحق المخول لها أثناء مباشرة مسطرة الحجز.

أولاً: الحجز على أشياء غير مملوكة للمدين بالضريبة

تنص المادة 105 من م.ت.د.ع والتي ورد فيها ما يلي: "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 للاستغلال".

طبقاً لمقتضيات المادة السالفة الذكر يجوز للمحاسب المكلف بالتحصيل في إطار مباشرته لعملية الحجز، التنفيذ على جميع المعدات والسلع الموجودة في الشركة أو المقاوله المفروضة عليها الضريبة والمخصصة للاستغلال المهني.

إلا أنه قد يحدث أن ينفذ المحاسب المكلف بالتحصيل عملية الحجز على أموال موجودة تحت حيازة المدين بالضريبة على أساس أنه المالك لها، ثم يتبين بعد ذلك أن الأمر لا يعدو أن يكون مجرد حيازة فعلية من قبل المدين لأموال مملوكة قانوناً للغير.

إذ يجب أن يقع الحجز على الأموال المنقولة أو العقارية المملوكة للمدين بالضريبة وموجودة في حيازته، وليس الموجودة في حوزته إما عن طريق الكراء أو الإعارة، مما يتيح للغير رفع مطالبته بالمنقولات المحجوزة على أساس ملكيته لهذه الأشياء، بحيث لا تقبل هذه دعوى من طرف المدين بالضريبة المحجوز عليه، بل يكون المدعي دائماً هو الغير الذي يدعي ملكية المنقولات المحجوزة ولم يكن طرف في خصومة التنفيذ، وذلك درء للطلبات الكيدية التي يتقدم بها المدين بالضريبة لرفع الحجز عليه بدعوى أن المنقولات ليست ملكاً له.

وعلى هذا الأساس يجب أن يكون المحجوز مملوكاً للمدين بالضريبة في السند التنفيذي، فأموال المدين هي ضمانه للوفاء بالتزاماته وليست أموال الغير وإلا وقع الحجز باطلاً، منعا لتعسف الإدارة الجبائية في استعمال حقها في التنفيذ على أموال المدين بالضريبة حفاظاً على ضمان الخزينة العامة من الضياع.

ولحسن سير العدالة وحفاظاً على حقوق المدين بالضريبة من أي تعسف في استعمال الحق في إجراء مسطرة الحجز، منح المشرع الجبائي للغير الحق في منازعة الإدارة بدعوى المطالبة بالمنقولات المحجوزة متى قامت هذه الأخيرة بالحجز على أموال في حوزة المدين بالضريبة لكن تعود ملكيتها للغير.

ويستند الغير على غرار المدين الأصلي على نفس الأسس القانونية الواردة بالمادتين 120 و 121 من م.ت.د.ع في دفاعه، بحيث يرفع مطالبته عن طريق توجيه مذكرة كتابية داخل أجل 60 يوماً لتاريخ الإجراء المطعون فيه، إلى رئيس الإدارة التي ينتهي إليها المحاسب المكلف بالتحصيل أو إلى من يمثله، مدعماً بجميع الحجج والمستندات اللازمة، وذلك بالبريد المضمون مع الإشعار بالتوصل⁸⁰³.

الأمر الذي تم تأييده من قبل القضاء في جملة من الأحكام الصادرة عنه في هذا المجال، حيث ورد في حيثيات الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بأكادير ما يلي: "وحيث تنص المادة 120 من القانون 15.97 المشار إليه أعلاه على أنه: "ترفع المطالبات المتعلقة بإجراءات التحصيل الجبري تحت طائلة عدم القبول إلى رئيس الإدارة التي ينتهي إليها المحاسب المكلف بالتحصيل المعني أو من يمثله داخل أجل 60 يوماً الموالية لتاريخ تبليغ الإجراء".

وحيث أنه لا دليل بالملف على سلوك المدعي لمسطرة المطالبة المنصوص عليها أعلاه أمام رئيس الإدارة التي ينتهي إليها المحاسب مما يجعل الدعوى غير مقبولة (قرار محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش عدد 827 بتاريخ 2011/10/12 ملف عدد 2011/9/141-2)⁸⁰⁴.

803- تنص الفقرة الأولى من المادة 121 من م.ت.د.ع على أنه: "في حالة المطالبة بالأثاث وغيره من المنقولات المحجوزة، أو في حالة طلب فصل أشياء غير قابلة للحجز، يجب على المطالب أن يوجه مذكرة إلى رئيس الإدارة التي ينتهي إليها المحاسب المكلف بالتحصيل أو من يمثله، مدعماً بجميع الحجج اللازمة، وذلك بالبريد المضمون مع إشعار بالتوصل".

804- حكم عدد 760 ملف 2011/533 صادر بتاريخ 2012/11/13 عن المحكمة الإدارية بأكادير، غير منشور.

ويتحمل الغير المطالب بالمنقولات المحجوزة عبء إثبات مطالبته، إذ يتعين عليه تدعيم مطالبته بجميع الحجج والمستندات التي تثبت ملكيته للأشياء المحجوزة، كفاتورات شرائها على أساس أن تكون محررة في اسمه، الجرد الذي تم إعداده بمناسبة قسمة كان الطالب طرفا فيها، عقد الهبة الذي بمقتضاه وهب الطالب الأشياء المحجوزة، عقد البيع المبرم بين الطالب وبين المدين بالضريبة المحجوز عليه⁸⁰⁵.

وعند عدم جواب الإدارة داخل أجل ستين يوما (60) يوما الموالية لتاريخ توصلها بمطالبة المدعي أو عندما يكون القرار المتخذ في غير صالحه، يجب على المطالب أن يرفع دعواه داخل أجل ثلاثين يوما (30) الموالية لتاريخ تبليغه قرار الإدارة أو الموالية لتاريخ انقضاء أجل الرد الممنوح لها⁸⁰⁶.

ويخضع المدين بالضريبة الذي يطالب بفصل أشياء غير قابلة للحجز لنفس المقتضيات القانونية المنظمة لدعوى المطالبة بمنقولات محجوزة، سواء فيما يخص وجوب سلوك المسطرة الإدارية أو الآجال القانونية المحددة لرفع المطالبة أو تقديم الطعن أمام الجهة القضائية المختصة.

ثانيا: الحجز على أشياء غير قابلة للحجز

يشكل إقرار المشرع لمبدأ عدم القابلية للحجز ضمانا أساسية للمدين بالضريبة، تخول له التقدم بمطالبته أمام الإدارة الجبائية قصد إخراج أشياء غير قابلة للحجز، متى تعسف المحاسب المكلف بالتحصيل في استعمال الحق في مباشرة إجراءات الحجز على الأموال المنقولة والعقارية التي تعود ملكيتها للمدين بالضريبة، سواء كانت توجد بحوزته أو بحوزة الأغيار الحائزين.

بحيث إذا كانت جميع ممتلكات المدين بالضريبة المنقولة والعقارية تشكل ضمان عام لدائنيه، فإن المشرع ألزم المحاسب المكلف بالتحصيل بضبط مسطرة الحجز وفق الشروط والمقتضيات المحددة قانونا، حتى لا يتم التنفيذ على ممتلكات غير قابلة للحجز، وذلك حماية للمدين بالضريبة من أي تعسف في استعمال الصلاحيات والسلطات التي يتمتع بها المحاسب المكلف بالتحصيل أثناء مباشرته لمسطرة الحجز على أساس الضمان العام الذي تتوفر عليه الخزينة العامة على أموال المدين، وبالتالي الحق في إجراء الحجز على جميع ممتلكاته المنقولة والعقارية باستثناء الأشياء غير قابلة للحجز بمقتضى القانون.

- قرار رقم 987 ملف رقم 09/2/20 صادر بتاريخ 25 يونيو 2009 عن محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش، رقمه بالمحكمة الإدارية بأكادير إستعجالي رقم 228-2008، غير منشور.

805-L'Instruction Relative Au Recouvrement Des Créances Publiques Mais, 2011, P 212 dispose que: "En cas de revendication d'objet saisi, le requérant doit justifier sa propriété de l'objet revendiqué. Les moyens de preuve les plus couramment utilisés sont notamment constitués par les factures d'achat établies au nom du revendiquant, les inventaires établis à l'occasion de partages auxquels le revendiquant était partie, les actes de donation et, les contrats de vente entre le redevable et le revendiquant".

للمزيد أنظر: مولاي عبد الرحمان أبليل: الإثبات في المادة الجبائية بين القواعد العامة وخصوصيات المادة، مرجع سابق، ص 199.
806- تنص الفقرة الثانية والثالثة من المادة 121 من م.د.ع على أنه: "عند عدم الرد داخل أجل ستين يوما (60) ابتداء من تاريخ التوصل بالملزمة المشار إليها أعلاه، يمكن للملتزم أن يرفع دعوى أمام المحكمة الإدارية".

يجب أن ترفع الدعوى أمام القاضي، تحت طائلة عدم القبول داخل أجل ثلاثين يوما (30) الوالي لتاريخ تبليغ قرار الإدارة أو انقضاء أجل الرد الممنوح لها".

في هذه الحالة يتمسك المدين بالضريبة بتعسف المحاسب المكلف بالتحصيل في استعمال الحق في حجز ممتلكاته العقارية والمنقولة، وتقديم مطالبته بفصل أشياء غير قابلة للحجز المحددة بموجب مقتضيات المادة 46 من م.ت.د.ع، والتي أقر المشرع بعدم جواز الحجز عليها لاعتبارات شخصية وإنسانية، بحيث استثنى الأشياء التي يعتبرها أساسية للمدين بالضريبة وأفراد أسرته ولاستمرار حياتهم، كالوسائل الضرورية للمعيشة والسكن الشخصي الذي لا تتعد قيمته 200.000 درهم، والأدوات اللازمة لمهنة المحجوز عليه... إلخ.

لكن الإشكال الذي يطرح هو تنصيب المشرع على عدم جواز الحجز على الأدوات اللازمة لمهنة المحجوز عليه، لكن غالبا ما يقوم المحاسب المكلف بالتحصيل بمباشرة مسطرة الحجز بالدرجة الأولى على المعدات والأدوات الخاصة بالاستغلال المهني للشركة أو المقاوله من أجل ردع الخاضع للضريبة وإجباره على الأداء قبل مواصلة باقي إجراءات التحصيل الجبري.

الأمر الذي يخول للمدين بالضريبة الحق في تقديم مطالبته بفصل أشياء غير قابلة للحجز إلى رئيس الإدارة التي ينتمي إليها المحاسب المكلف بالتحصيل أو إلى من يمثله، وعند عدم الرد على مطالبته، داخل أجل 60 يوما ابتداء من تاريخ التوصل يمكنه اللجوء إلى القضاء داخل أجل ثلاثين يوما (30) الموالية لتاريخ تبليغ قرار الإدارة أو انقضاء أجل الرد الممنوح لها.

ويتحمل في هذه الحالة المدين بالضريبة عبء إثبات مطالبته، بحيث يلزم المدين الذي يطالب بفصل أشياء غير قابلة للحجز، بإثبات أن هذه الأشياء تندرج ضمن تلك التي استثنى المشرع الجبائي الحجز عليها، على أن التزامه هذا يأتي بعد التزام الإدارة بإثبات أن الأشياء التي قامت بالحجز عليها لا تدخل ضمن قائمة الأشياء غير القابلة للحجز طبقا لمقتضيات المادة 46 من م.ت.د.ع⁸⁰⁷.

البند الثاني: التعسف في استعمال الحق في اتخاذ الإجراءات التحفظية والتنفيذية

تهدف الإجراءات التحفظية والتنفيذية التي يباشرها المحاسب المكلف بالتحصيل على ممتلكات المدين بالضريبة إلى وضع أمواله تحت يد القضاء منعا من التصرف فيها إضرارا بالضمان العام للخزينة، بحيث تصبح كل التصرفات القانونية التي يقوم بها المدين بالضريبة من تفويت سواء بعوض أو بدونه أو بيع أو رهن أو غيرها من الحقوق العينية باطلة ولا يحتج بها اتجاه الخزينة العامة.

وحماية للمسير المطالب بأداء الديون الضريبية المدينة بها الشركة على وجه التضامن، أقر له المشرع الجبائي جملة من الضمانات القانونية التي يمكن التمسك بها أثناء ممارسة المحاسب المكلف بالتحصيل الإجراءات التحفظية والتنفيذية التي من شأنها ضمان استخلاص الديون الضريبية المطالب بها، والمتمثلة في الدفع بتعسف المحاسب المكلف بالتحصيل في استعمال الحق المخول له، وذلك باتخاذ إجراءات تحفظية من شأنها عرقلة النشاط العادي للمقاوله أو الشركة، أو اتخاذ إجراءات تنفيذية بحجز مبالغ مالية تفوق المبالغ المسموح بحجزها بموجب مسطرة الإشعار غير الحائز.

807 - مولاي عبد الرحمان أيليل، الإثبات في المادة الجبائية بين القواعد العامة وخصوصيات المادة، مرجع سابق، ص 199.

أولاً: اتخاذ إجراءات تحفظية من شأنها عرقلة النشاط العادي لسير المقاول

تنص الفقرة الثانية من المادة 29 من م.ت.د.ع على أنه: "إلا أنه إذا كان الملزم موضع مسطرة تصحيح جبائي، فإن المحاسب المكلف بالتحصيل مؤهلاً لاتخاذ كل الإجراءات التحفظية التي من شأنها المحافظة على ضمان الخزينة استناداً إلى إعلام بتصحيح جاري صادر عن مصالح الوعاء الضريبي. ولا يجوز بأي حال من الأحوال أن تعرقل هذه الإجراءات النشاط العادي للمقاول".

بناء على مقتضيات المادة السالفة الذكر خول المشرع الجبائي للمحاسب المكلف بالتحصيل إمكانية مباشرة الإجراءات التحفظية التي من شأنها الحفاظ على ضمان الخزينة العامة من الضياع، حتى ولو كان المدين بالضريبة موضع مسطرة تصحيح جبائي، وهو أمر استثنائي على اعتبار أن إجراءات التحصيل تباشر في مواجهة المدين بالضريبة بواسطة سند تنفيذي للمدين ضريبي مستحق وواجب الأداء.

وترجع غاية المشرع من وراء سنه لهذا الإجراء الاستثنائي هو حماية حقوق الخزينة العامة من الضياع نتيجة تصرف المدين بالضريبة في أمواله المنقولة والعقارية بالتفويت أو البيع أو الهبة قبل التنفيذ عليها بموجب سند ضريبي قابل للتنفيذ الجبري.

لكن حماية للمدين بالضريبة من أي تعسف أو شطط في استعمال هذا الحق، لم يتركه المشرع الجبائي مطلقاً بل تم تقييده بشرط أساسي ألا وهو عدم عرقلة الإجراءات التحفظية التي يتخذها المحاسب المكلف بالتحصيل للنشاط العادي للمقاول أو الشركة، بحيث كثيراً من الأحيان يتعدى المحاسب هذا الشرط عن طريق الحجز على الوسائل والمعدات المخصصة للاستغلال المهني للشركة أو المقاول، أو حجز الحسابات البنكية للشركة أو الحافلات المعدة للنقل بالنسبة للشركات الخاصة بالنقل الحضري...إلخ.

الأمر الذي يفتح المجال أمام المدين بالضريبة للدفع بتعسف المحاسب المكلف بالتحصيل في استعمال الحق المخول له في اتخاذ جميع التدابير والإجراءات التحفظية حفاظاً على ضمان الخزينة العامة من الضياع والتي من شأنها عرقلة النشاط العادي للشركة أو للمقاول.

لكن السؤال الذي يطرح نفسه في هذا السياق، هو أن المشرع الجبائي لم يحدد طبيعة الإجراءات التحفظية التي يمكن أن تعرقل النشاط العادي للمقاول، بحيث يمكن أن تعتبر هذه الأخيرة أي إجراء من الإجراءات التحفظية التي يباشرها المحاسب المكلف بالتحصيل في حقها عرقلة لنشاطها، وبالتالي منح الشركة أو المقاول التي تكون موضع تصحيح جبائي، وتباشر في حقها إجراءات تحفظية، المجال للتمسك بأن هذه الإجراءات قد تسببت في عرقلة النشاط العادي للمقاول، وكانت سبباً فيما آله إليه الشركة من وضعية عجز عن الوفاء بديونها الضريبية وليس نتيجة الأعمال التدليسية المثبتة قانوناً.

ثانياً: التنفيذ على أموال تفوق حدود المبالغ الضريبية المطالب بها

إذا كان المشرع الجبائي قد خول للمحاسب المكلف بالتحصيل الحق في مباشرة مسطرة الحجز على أموال المسير، حفاظاً على ضمان الخزينة العامة من التبديد بعد إعلامه بقيام مسؤوليته الشخصية والتضامنية

عن تسديد المبالغ الضريبية المدينة بها الشركة نتيجة ارتكابه لأعمال تدليسية متبثة قانونا، فإن قد اشترط في المقابل أن تكون قيمة الأموال المحجوزة في حدود مبالغ الديون الضريبية المطالب بها.

لكن الملاحظ أنه في غالب الأحيان ما يباشر المحاسب المكلف بالتحصيل مسطرة الحجز على الحسابات البنكية للمسير، بموجب مسطرة الإشعار غير الحائز دون الأخذ بعين الاعتبار قيمة الديون الضريبية المطالب بها، بحيث خول المشرع الجبائي للمحاسب المكلف بالتحصيل الحق في مباشرة مسطرة الإشعار غير الحائز اتجاه المدين بالضريبة، لكن في حدود مبالغ الديون الضريبية المطالب بها المبينة في الإشعار⁸⁰⁸، حفاظا على حقوق المدين بالضريبة من الضياع.

الأمر الذي يلزم المحاسب المكلف بالتحصيل باحترام الضوابط القانونية التي تؤطر مسطرة الإشعار غير الحائز، لا سيما أن ينصب الحجز فقط على المبالغ الضريبية المدينة بها الشركة، وعدم تجاوز القيمة المسموح بحجزها قانونا طبقا لما تضمنه الإشعار، وأن كل إخلال بهذا الشرط يجعل مسطرة الحجز عن طريق الإشعار غير الحائز غير مؤسسية، وبالتالي الطعن في قانونيتها من قبل المسير الذي يتمسك بتعسف المحاسب المكلف بالتحصيل في استعمال هذا الحق عن طريق حجزه لمبالغ مالية تفوق قيمتها ما هو مسموح بحجزه قانونا.

وهذا ما أكدته الاجتهاد القضائي في قاعدة الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بالرباط الذي ورد فيها ما يلي: "الرجوع إلى مسطرة الإشعار غير الحائز يقتضي احترام مقتضيات القانونية المنصوص عليها في مدونة تحصيل الديون العمومية، ومشروطة بأن لا تتجاوز المبالغ المحجوز عليها حدود المبالغ الواجبة على الملتزمين، وعدم التوسع في تطبيق هذه المسطرة حماية لأموال المودعة بالأبنك بالنظر لخطورة هذا الإجراء على الثقة في المؤسسات الائتمانية، وتأثير تبعات ذلك على الاقتصاد الوطني، مما يفرض على القائمين على هذه المسطرة في جميع الأحوال عدم التعسف في استعمال الحق المخول لهم⁸⁰⁹".

وعليه إذا كان يمنع على المدين بالضريبة الذي تخضع ممتلكاته لإجراءات الحجز من التصرف فيها عن طريق التفويت أو الهبة أو البيع...إلخ، بحيث يعتبر كل إجراء من هذه الإجراءات باطلا، ولا يحتج به في مواجهة الدائنين بصفة عامة والإدارة الجبائية بصفة خاصة، بل يعرضه إلى المسؤولية المدنية والجنائية والجبائية، فإنه وحفاظا على المراكز القانونية للمدين بالضريبة موضع مسطرة الحجز ألزم المشرع الجبائي المحاسب المكلف بالتحصيل احترام جميع الضوابط والشكليات القانونية التي تؤطر الإجراءات التحفظية والتنفيذية المخولة له ضمنا للتحصيل الفعال للديون الضريبية.

وبناء عليه يستخلص أن المشرع الجبائي قد سن جملة من القواعد والإجراءات القانونية التي تنظم مسطرة الحجز والإجراءات التحفظية والتنفيذية مع مراعاة وضعية المدين بالضريبة على نحو مكن من خلق نوع

808- تنص المادة 102 من م.ت.د.ع على أنه: "يترتب على الإشعار للغير الحائز، التسليم الفوري للمبالغ الموجودة في حوزة الأغيار المشار إليهم في المادتين السابقتين، في حدود مبلغ الضرائب والرسوم والديون الأخرى المطلوب أدائها".

809 -حكم رقم 4384 ملف رقم 2012/7/3 صادر بتاريخ 2012/11/28 عن المحكمة الإدارية بالرباط، منشور بموقع العلوم القانونية <http://www.marocdroit.com> سبق الإشارة إليه.

من التوازن في المراكز القانونية لطرفي العلاقة الجبائية، وذلك حتى تتمكن الخزينة العامة من الحفاظ على ضمانها العام من التبديد والضياع من جهة، ومن جهة ثانية حماية لحقوق المدين بالضريبة من الأضرار التي يمكن أن تلحقها نتيجة تعسف الإدارة الجبائية في استعمال السلط والصلاحيات التي تتمتع بها بمناسبة استخلاص الديون الضريبية.

مما يخول للمسير المتابع بدعوى المسؤولية الضريبية باعتباره مدين بالتضامن الاستناد على غرار الشركة باعتبارها المدين الأصلي على إثارة جميع الدفوع المتعلقة بقانونية ومشروعية الديون الضريبية المطالب بها على وجه التضامن مع الشركة، والتمسك بالضمانات المخولة لها قانونا، تفاديا لكل تعسف يمكن أن يصدر عن الإدارة الجبائية سواء خلال مرحلة ربط ومراقبة وتحصيل الضريبة.

إن إقرار المشرع الجبائي لجملة من الضمانات للخاضع للضريبة، والتي يحق للمسير التمسك بها، درء لأي تعسف يمكن أن تمارسه الإدارة الجبائية أثناء متابعته بدعوى المسؤولية الضريبية، يدفعنا لدراسة كيفية تعامل القضاء مغربي مع الضمانات المخولة لمسير الشركة المسؤول ضريبيا، وبالتالي مدى فعاليته في تكريس دعوى المسؤولية الشخصية والتضامنية للمسير عن أداء الديون الضريبية المدينة بها الشركة.

المبحث الثاني: مدى فعالية القضاء المغربي في تكريس دعوى المسؤولية

الضريبة

إن عرض نزاع دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير أمام أنظار محاكم المملكة للفصل فيه، يشكل ضماناً جوهرياً لأطراف النزاع، على اعتبار أن سلوك مسطرة التقاضي يخول لطرفي الخصومة ضمان حق الدفاع عن حقوقهم ومصالحهم التي سنها لهم القانون الجبائي.

بحيث يشكل النزاع الجبائي ذلك الأثر المباشر الناتج عن استعمال الدعوى، باعتبارها مجموعة إجراءات ينبغي احترامها قانوناً من طرف الجهاز القضائي منذ بداية النزاع إلى حين الفصل فيه بحكم نهائي، مما يضمن للمتقاضين حق الدفاع الذي يخول لهم الاستعانة بجميع الوسائل للدفاع عن حقوقهم أو تثبتتها.

ومنه يتعين على القاضي السهر على ضمان احترام حقوق الدفاع أثناء عرض الخصومة القضائية الجبائية أمام أنظاره، باعتبارها ضماناً جوهرياً لأطراف النزاع.

بحيث يكون القاضي ملزماً بممارسة رقابته على أعمال الإدارة الجبائية من خلال ما يمتاز به من استقلالية وحياد وضمن حسن سير العدالة الجبائية أثناء فصله في النزاع الجبائي، مما يضمن احترام مبدأ الشرعية القانونية، والحق في محاكمة عادلة لأطراف النزاع الجبائي.

إذ تشكل المراقبة القضائية أنجع الوسائل لتسليط الضوء على نشاط الإدارة الجبائية، حماية للخاضع للضريبة من أي شطط أو تعسف في استعمال الحق المخول لها أثناء ربط أو تحصيل الضريبة.

وهكذا ودون الإخلال بالتوازن اللازم بين تكريس الضمانات القانونية لمسيرى الشركات التجارية من جهة، وتثبيت حقوق الإدارة الجبائية من جهة ثانية، يتعين على القاضي أثناء فصله في النزاع الجبائي السهر على احترام القواعد الإجرائية لدعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير منذ بداية التقاضي إلى غاية صدور الحكم القاضي بمسؤوليته التضامنية الشخصية مع الشركة عن أداء ديونها الضريبية، ومراقبة مدى حيازته للصفة القضائية التنفيذية، ومنه ضمان تحقيق نوع من التوازن في المراكز القانونية لأطراف النزاع الجبائي.

وعليه، فإلى أي حد استطاع القضاء المغربي من خلال فصله في نزاع المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير أن يضمن تحقيق التوازن المنشود بين أطراف النزاع الجبائي، وذلك عن طريق تكريس الضمانات القانونية المخولة للمسير المتابع بدعوى المسؤولية الضريبية من جهة، وتثبيت حقوق الإدارة الجبائية في ضمان التحصيل الفعال للدين الضريبي من جهة ثانية؟

المطلب الأول: دور القضاء في إقرار القواعد الإجرائية لدعوى المسؤولية الضريبية

إن وجود جهاز قضائي مستقل ومحايذ يضطلع بممارسة مهام الرقابة على أعمال الإدارة يمثل ضماناً حقيقية لصيانة حقوق المدين بالضريبة في مواجهة أي تعسف يمكن أن يصدر عن الإدارة الجبائية أثناء ممارستها لمهام ربط وتحصيل الديون الضريبية.

بحيث يلعب القضاء دوراً حاسماً في حل النزاع الجبائي، وخلال جميع مراحله بدء بإجراءات التقاضي ووصولاً إلى صدور الحكم النهائي، مع مراعاة جميع الضوابط القانونية والقواعد الإجرائية، واحترام المبادئ التي تحكم الدعوى الجبائية.

ومنه تفعيل القاعدة القانونية الجبائية مع تكريس الضمانات التي يتمتع بها الخاضع للضريبة من جهة، وتثبيت حقوق الإدارة الجبائية من جهة ثانية، مما يجعل القاضي شريكاً في صناعة القرار الضريبي.

فبالاجتهاد القضائي المتواتر والمستقر يتطور القانون الضريبي عن طريق تحسين الصياغة القانونية للنصوص الضريبية، وإزالة الشك والغموض الذي يعتريها أحياناً، مما يشكل ضماناً أساسية للدفاع عن حقوق أطراف النزاع الجبائي، وترسيخ مبادئ الحق وتحقيق العدالة الجبائية.

والعمل القضائي المتواضع في إطار نزاع المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير لا يخرج عن هذه الضوابط والقواعد التي تسري على النزاع الجبائي بصفة عامة، إذ لعب القاضي دوراً مهماً وفعالاً في تفعيل القاعدة القانونية المؤسسة لهذا النوع من المسؤولية، مستفيداً من تجربته الغنية وخبرته وفاعليته المتراكمة في مجال المنازعات الجبائية.

الفرع الأول: مسطرة تفعيل دعوى المسؤولية الضريبية

يؤطر عمل القاضي بمناسبة النظر في النزاع الجبائي المعروف أمام أنظاره هاجس الحفاظ على المراكز المالية لأطراف النزاع الجبائي، بحيث يكون ملزماً في إطار البت في دعوى المسؤولية الضريبية بالسهر على حسن سير العدالة، والتي تتجلى في واجب الإدارة الجبائية في المحافظة على أموال الخزينة العامة من الضياع، ومتابعة المسير في ذمته المالية والشخصية باستعمال الآلية القانونية المخولة لها بموجب مقتضيات المادة 98 من م.ت.د.ع، في المقابل حماية وصيانة الحقوق المالية والشخصية للمسير من أي تعسف في استعمال الإدارة الجبائية لهذا الحق.

الأمر الذي يلزم القاضي بإقرار الضمانات القانونية المخولة للمسير المتابع بدعوى المسؤولية التضامنية والشخصية عن أداء الديون الضريبية المدينة بها الشركة، وبالتالي تفعيل مقتضيات القانونية للمادة 98 من م.ت.د.ع في المنحى الإيجابي الذي رسمه لها مشرع مدونة تحصيل الديون العمومية، مع التقيد بجميع القواعد الإجرائية للدعوى كضمان احترام حق الدفاع، وحياد القاضي، والمبادئ العام التي يركز عليها القانون الضريبي منها إعمال مبدأ عدم رجعية القانون، ومبدأ التفسير الضيق للقانون الضريبي، ومبدأ أن الشك في النص الضريبي يفسر لفائدة المدين بالضريبة، وبالتالي ضمان تحقيق التوازن بين حقوق وضمانات مسير الشركة المتابع بدعوى المسؤولية الضريبية والحفاظ على حقوق الخزينة العامة من الضياع نتيجة التدليس الجبائي.

الفقرة الأولى: إقرار القضاء للضمانات المسطرية لدعوى المسؤولية الضريبية

تحقق الرقابة التي يباشرها الجهاز القضائي على أعمال الإدارة ثباتا واستقرارا في النظام القانوني، بحيث يضطلع هذا الجهاز بدور هام في تسليط الضوء والرقابة على السلطات والصلاحيات التي تتمتع بها الإدارة الجبائية.

ومنه ضمان الشفافية والحياد والفعالية في إنهاء النزاع الجبائي، وترسيخ القواعد الإجرائية للدعوى الجبائية بما يضمن الحفاظ على حقوق الخاضع للضريبة من أي تعسف في استعمال الإدارة الجبائية للسلطات الواسعة التي تتمتع بها بمناسبة ربط وتحصيل الضريبة.

ونزاع المسؤولية الضريبية شأنه شأن النزاع الجبائي، يلزم القاضي بضمن احترام جميع القواعد الإجرائية لسير الدعوى أمام أنظار المحكمة المختصة، تحقيقا للإنصاف والعدل بما يكفل ضمان صيانة حقوق طرفي النزاع الجبائي، لا سيما مسير الشركة باعتباره الطرف الضعيف في العلاقة الجبائية.

إن تكريس القاضي للضمانات المسطرية لدعوى المسؤولية الضريبية هو الذي سيحمي المصالح المالية والشخصية لمسير الشركة، ويضمن عدم العزوف عن مباشرة مهام التدبير والتسيير خوفا من الإدانة بالمسؤولية الضريبية الخاصة للمسير المقررة بموجب مقتضيات المادة 98 من م.ت.د.ع.

وعليه يلعب القاضي دورا فعالا في إقرار الضمانات المسطرية لدعوى المسؤولية الضريبية، إذ يمكنه أن يباشر جميع الوسائل لتكريسها لفائدة مسيري الشركات التجارية، لا سيما ضمان احترام القواعد الإجرائية للدعوى، وتحميل الإدارة الجبائية عبء إثبات الأعمال التدليسية الموجبة لقيام هذا النوع من المسؤولية.

البند الأول: إلزامية احترام القواعد الإجرائية للدعوى

يمثل احترام القواعد الإجرائية لدعوى المسؤولية الضريبية، أهم الضمانات المسطرية لتحقيق العدالة الجبائية على أرض الواقع، بحيث تشكل هذه الأخيرة جزء لا يتجزأ من مفهوم العدالة⁸¹⁰.

810- تشكل القواعد الإجرائية جزء لا يتجزأ من مفهوم العدالة التي لا يمكن أن تقوم من دونها ولكنها أيضا لا تنصهر فيها ذلك أن الإجراءات لا يمكن أن تشكل لوحدها مفهوما للعدالة بل هي مجرد جزء من كل والقول بخلاف ذلك إنما هو تحميل للتحليل أكثر مما يحتمل.

وتكريسا لهذه الضمانات نصت المادة 98 من م.ت.د.ع على إلزامية سلوك مسطرة التقاضي لإدانة المسير بدعوى المسؤولية الضريبية الخاصة، إقرارا للمبادئ العامة والقواعد الإجرائية لمسطرة التقاضي، كاحترام حق الدفاع ومبدأ حياد القاضي... إلخ، بحيث لا يمكن الحديث عن دعوى إدانة المسير بالمسؤولية الشخصية والتضامنية عن أداء الديون الضريبية المدينة بها الشركة دون الاستناد على المبادئ والقواعد الإجرائية لسير الدعوى.

أولا: إلزامية سلوك مسطرة التقاضي

إن إثارة المسؤولية الشخصية والتضامنية لمسير الشركات التجارية لا يتم إلا بموجب رفع دعوى بذلك من طرف الإدارة الجبائية بناء على مقال افتتاحي، باعتبارها الطرف المدعي في مواجهة المسير الفعلي أو القانوني للشركة باعتباره الطرف المدعى عليه، وذلك طبقا لمقتضيات الفقرة الثانية من المادة 98 من م.ت.د.ع التي ورد فيها ما يلي: "تثار هذه المسؤولية بمبادرة من الخازن العام أو المدير العام للضرائب أو المدير العام لإدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة اللذين يقيمون دعوى لهذا الغرض أمام المحكمة الابتدائية ضد المديرين أو المتصرفين أو المسيرين الآخرين".

الأمر الذي يجعل متابعة المسير بالمسؤولية الضريبية يستلزم سلوك مسطرة قضائية محضة، يعود الاختصاص فيها إلى المحاكم الابتدائية للمملكة، مما يشكل ضمانا أساسية لمسير الشركات التجارية، نظرا لما تشكله المسطرة القضائية باعتبارها جوهر القانون وحجز الزاوية في ضمان العدالة الجبائية، وتبسيط مقاضاة الإدارة الجبائية أمام القضاء.

إذ تساهم المسطرة القضائية في تطوير الاجتهاد القضائي، وذلك عن طريق استنباط العديد من الأحكام من خلال أنواع القضايا المطروحة أمام أنظار المحكمة المختصة، بحيث إذا كان القاضي ملزما باحترام مضمون القاعدة القانونية أثناء مسطرة التقاضي، فإنه يعمل على تطويرها بفضل التفسير والاجتهاد القضائي، مما يضمن تحقيق التوازن في الميدان الجبائي والاعتراف بحقوق وواجبات الخاضع للضريبة، مع مراعاة حقوق الإدارة الجبائية.

فالاجتهاد القضائي كان دائما وراء تفعيل وتطوير القواعد القانونية المنظمة لدعوى المنازعة الجبائية بصفة عامة، ودعوى المسؤولية الضريبية بصفة خاصة، وبالتالي تأكيد الضمانات الممنوحة لمسير الشركة المتابعة بدعوى المسؤولية الشخصية والتضامنية عن أداء الديون الضريبية للشركة.

فالعادلة بهذا المعنى إنما هي بناء تصاغ فيه صورة الحق على نحو ثنائي بين المتنازعين من جهة والحاكم من جهة أخرى. ويكفي هذا الفهم التقليدي للعادلة على أنها كشف لحقيقة سائدة وموجودة من حاكم أثير لديه نزاع حولها، وأن النزاع طمس الحقيقة فيما أن الحكم إظهار لمعالمها. فالعادلة على خلاف ذلك إنما هي نتيجة ينتهي إليها على ضوء مراحل استقرائية يساهم في صياغتها الأطراف والقاضي الذي لم يعد منفصلا عن المتقاضين بل متكاملا معهم.

وعلى هذا ليس الحق معطى قبلي موضوعا في القانون يكتفي الحكام بالتصريح به، بل إنه إفرازا للحكم الذي يتوج المحاكمة بمختلف إجراءاتها، ولعل هذا ما جعل النظام الأنكلوسكسوني يعتبر أن جوهر القانون ينشأ أساسا من الحكم كما أن القاعدة القانونية تخلق من الدعوى ومن الإجراءات. للمزيد أنظر: كمال العياري: إجراءات التقاضي والتنفيذ في المادة الجبائية، مرجع سابق، ص 6.

بحيث إذا أناط المشرع بالإدارة الجبائية مهمة تطبيق مقتضيات المادة 98 من م.ت.د.ع لمحاربة التهرب الضريبي نتيجة أعمال تدليسية مرتكبة من طرف مسيرى الشركات التجارية، فإنه أناط بالقضاء مهمة مراقبة مدى مشروعية أعمال الإدارة الجبائية أثناء تطبيقها لمقتضيات المادة السالفة الذكر، التي تخول لهذه الأخيرة الحق في متابعة المسير في ذمته المالية والشخصية لضمان تحصيل الدين الضريبي، وبالتالي تحقيق العدالة الجبائية بين طرفي نزاع المسؤولية الضريبية.

وعليه يشكل إجبارية سلوك مسطرة التقاضي لإدانة مسير الشركة بالمسؤولية الضريبية أكبر الضمانات القضائية المقررة لفائدة مسيرى الشركات التجارية.

بحيث يضطلع القضاء بدور هام في تسليط الضوء والرقابة على السلطات والصلاحيات الواسعة التي تتمتع بها الإدارة الجبائية، فالاجتهاد القضائي المتواتر في دعوى المسؤولية الضريبية هو الذي سيحمي المصالح المالية والشخصية لمسيرى الشركات التجارية، ويضمن عدم عزوفهم عن مباشرة مهام التدبير والتسيير خوفا من المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير.

وبناء على هذه الخصائص التي تضمنها مسطرة التقاضي لطرفي النزاع الجبائي، تجعل إقرار المشرع إلزامية سلوك مسطرة التقاضي لإثارة المسؤولية الضريبية أكبر وأهم الضمانات القضائية المخولة لمسير الشركة، باعتبارها آلية فعالة لتفعيل المادة 98 من م.ت.د.ع، وبالتالي ضمان مبادئ وحقوق التقاضي كحق الدفاع المخول للمسير أثناء متابعته بدعوى المسؤولية الضريبية أمام القضاء المختص.

ثانيا: إلزامية احترام حق الدفاع

يقصد بحقوق الدفاع مختلف الضمانات التي أقرها النظام القضائي وقانون المسطرة المدنية لصالح المتقاضين لعرض ادعاءاتهم أمام القضاء.

ويحتل مبدأ احترام حقوق الدفاع مكانة بارزة في مسطرة التقاضي، إذ بمقتضاه يتمتع طرفي الخصومة بجملة من الحقوق والمتمثلة فيما يلي:

1- الحق في حرية الدفاع: مما يخول سماع أقوال المتقاضين وتقديم الحجج والوثائق أو التحقيق حفاظا على حق الخصم في الدفاع عن حقوقه، شريطة أن يتم ذلك داخل الآجال القانونية المحددة بموجب مقتضيات قانون المسطرة المدنية؛

2- الحق في علانية الجلسات: ويقصد بعلنية الجلسة السماح للمواطنين بحضور جلسات المحاكم كما نص على ذلك الفصل 43 من ق.م.م⁸¹¹، بحيث تكون الجلسات علنية إلا إذا قرر القانون خلاف ذلك⁸¹².

811 - تنص الفقرة الأولى من الفصل 43 من ق.م.م على أنه: "تكون الجلسات علنية إلا إذا قرر القانون خلاف ذلك".

812 - تنص الفقرة الثانية من الفصل 43 من ق.م.م على أنه: "لرئيس الجلسة سلطة حفظ النظام بها ويمكنه أن يأمر بأن تكون المناقشة في جلسة سرية إذا استوجب ذلك النظام العام أو الأخلاق الحميدة".

والجدير بالذكر أن الأحكام يجب أن تصدر بصورة علنية، وأن ينص في مثناها على أنها صدرت علنية، حتى ولو كانت المرافعات قد تمت بشكل سري.

3- الحق في التقاضي على درجتين: والذي يسمح للمتقاضين بإعادة طرح النزاع أمام محكمة ثانية أعلى درجة من المحكمة الأولى، لتعيد هذه الأخيرة النظر من جديد في النزاع لإصلاح مختلف الأخطاء والإغفالات الواقعية والقانونية التي يمكن أن تكون قد تسربت للحكم الصادر عن محكمة الدرجة الأولى، ما لم يكن الحكم انتهائيا غير قابل للاستئناف⁸¹³، وفي جميع الأحوال يبقى الطعن بالاستئناف حق للجميع ما عدا إذا نص القانون على خلاف ذلك⁸¹⁴.

وتخضع منازعة المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير لنفس المبادئ والقواعد الإجرائية التي تطبق على المنازعات العادية، لا سيما قواعد قانون المسطرة المدنية، بحكم أن الاختصاص بالنظر فهذا النوع من المنازعات الجبائية يعود إلى المحاكم الابتدائية، الأمر الذي ينم عن حرص القاضي أثناء النظر في دعوى المسؤولية الضريبية على إقرار احترام جميع المبادئ الأساسية التي تضمن حقوق الدفاع من جهة، وتهدف إلى ضمان وتحقيق محاكمة عادلة لأطراف النزاع الجبائي من جهة ثانية.

ويتجلى ذلك من خلال تمكين طرفي نزاع المسؤولية الضريبية من الإدلاء بملاحظاتهم ومناقشاتهم وجميع العناصر والدفع أثناء سريان الدعوى، والتي من شأنها أن يكون لها تأثيرا حاسما في الفصل في النزاع من ناحية، ومن ناحية أخرى ضمان العدالة وحسن سير القضاء.

كما حرص المشرع على احترام مبدأ التقاضي على درجتين سواء على مستوى التنظيم القضائي للمملكة⁸¹⁵ أو على مستوى قانون المسطرة المدنية، بحيث أكد على أن أطراف النزاع يتمتعان بالحق في رفع دعواهم على درجتين، الأمر الذي يتجسد في المنازعات الجبائية بصفة عامة ومنازعة المسؤولية الضريبية بصفة خاصة، بحيث تخضع منازعة المسؤولية الضريبية لنفس طرق الطعن التي تخضع لها المنازعات العادية المنظمة بموجب قواعد قانون المسطرة المدنية، الأمر الذي سنتطرق إلى دراسته بالتفصيل في المطلب الثاني من هذا المبحث.

وعليه يقتضي احترام حقوق الدفاع المخولة للمسير المتابع بدعوى المسؤولية الشخصية والتضامنية عن أداء الديون الضريبية للشركة، تبليغ وإسماع المسير منطوق الحكم القاضي بمسؤوليته الضريبية، مع الحق

- ينص الفصل 399 من ق.م.م على أنه: "تكون الجلسات علنية، إلا أنه يجوز للمحكمة أن تأمر بعقدها سرية إذا كانت علنيها خطيرة بالنسبة للنظام العام أو للأخلاق الحميدة"

813- الأحكام الانتهائية في التي لا تقبل الطعن بالاستئناف وتكون انتهائية الأحكام الصادرة عن المحاكم الابتدائية والتي اعتبرها المشرع كذلك بموجب الفصل 19 من ق.م.م، والأحكام الصادرة عن المحاكم الاستئنافية ولو كانت قابلة للتعرض.

للمزيد: أنظر عبد الكريم الطالب: الشرح العملي لقانون المسطرة المدنية، مرجع سابق، ص 231.

814- تنص الفقرة الأولى من الفصل 134 من ق.م.م على أنه: "استعمال الطعن بالاستئناف حق في جميع الأحوال عدا إذا قرر القانون خلاف ذلك".

815- الظهير الشريف المتعلق بالتنظيم القضائي للمملكة بمثابة قانون رقم 1.74.338 بتاريخ 24 جمادى الثانية 1394 (15 يوليوز 1974) يتعلق بالتنظيم القضائي للمملكة، الجريدة الرسمية عدد 3220 بتاريخ 26 جمادى الثانية 1394 (17 يوليوز 1974)، ص 2027.

في الطعن فيه بجميع طرق الطعن المتاحة، مما يشكل تكريسا حقيقيا للضمانات القضائية في النزاع الجبائي للمسؤولية الضريبية الخاصة لمسير الشركة.

الأمر الذي تم تأكيده في جل الأحكام القضائية الصادرة في إطار المنازعات الجبائية المتعلقة بالمسؤولية الضريبية الخاصة لمسير الشركة.

البند الثاني: سلطة القاضي في تكريس الإثبات للإدانة بالمسؤولية الضريبية

إن أساس تشكل قناعة القاضي تأتي من الإثبات لأنه لا يوجد حق دون أن يكون هناك إثبات له، فتطبيق أي قاعدة قانونية لا يتم إلا بناء على وقائع ثابتة، وثبوتها لا يكون إلا بإقامة الدليل أمام القاضي بواسطة جميع وسائل الإثبات التي حددها القانون.

وإذا كان نظام الإثبات في المادة الجبائية بالمغرب يستمد معظم مبادئه من القواعد العامة المنصوص عليها في قانون الالتزامات والعقود⁸¹⁶، فإنه احتفظ مع ذلك ببعض الخصوصيات التي تتميز بها المنازعات الجبائية.

ومنازعة المسؤولية الضريبية كغيرها من المنازعات الجبائية لا يمكن أن تخرج عن هذه المبادئ، لكن مع الأخذ بعين الاعتبار أن المشرع حمل الإدارة الجبائية عبء إثبات الأعمال التدليسية بجميع وسائل الإثبات المتاحة في الميدان الجبائي من تبادل للمذكرات بين أطراف النزاع، وتقديم الوثائق والمستندات والحجج المتبعة للغش والتدليس والاحتيايل الجبائي، وإذا ما رأى القاضي عدم كفاية هذه الأدلة لتكوين قناعة المحكمة، فإنه يقرر اللجوء إلى وسائل أخرى كالخبرة القضائية.

أولاً: تكريس القضاء عبء الإثبات المحمول على الإدارة الجبائية

يجد عبء الإثبات مصدره في القانون، بحيث ينص الفصل 399 من ق.ل.ع على أن إثبات الحق يقع على مدعيه، أي الطرف الذي يبادر إلى رفع الدعوى القضائية⁸¹⁷.

ومادامت الإدارة الجبائية هي التي تدعي قيام المسؤولية الضريبية لمسير الشركة، فإنها تتحمل قانوناً عبء إثبات ما تدعيه كيفما كان الحال، بينما يعفى مسير الشركة باعتباره المدعى عليه من الإثبات في هذا النوع من المنازعات الجبائية.

علاوة على أن عبء الإثبات في دعوى المسؤولية الضريبية يقع على عاتق الإدارة الجبائية بصريح العبارة وفقاً لمقتضيات المادة 98 من م.ت.د.ع لاعتبارين:

816- يخضع الإثبات في المنازعات الجبائية إلى القواعد العامة المنصوص عليها في قانون الالتزام والعقود والمحددة بموجب الفصول من 399 إلى 460 من ق.ل.ع.

817- مولاي عبد الرحمان أبليلال: العمل القضائي والمنازعات الضريبية، بعض جوانب نظام الإثبات في المادة الجبائية بالمغرب، دفاتر المجلس الأعلى، أشغال اليومين الدراسيين 28 و 29 مارس 2005، ص 247.

أولاً: باعتبار الإدارة الجبائية الطرف المدعي الذي يبادر إلى رفع الدعوى القضائية لإدانة المسير بالمسؤولية الضريبية لارتكابه أعمالاً تدليسية ترتب عنها تعذر تحصيل الدين الضريبي؛

ثانياً: اشتراط المادة 98 من م.ت.د.ع على أنه يجب أن تكون الأعمال التدليسية متبثة قانوناً، أي أنه لا يمكن إدانة مسير الشركة بالمسؤولية التضامنية والشخصية عن أداء الديون الضريبية للشركة، إلا نتيجة ارتكابه لأعمال تدليسية متبثة قانوناً من طرف الإدارة الجبائية.

ويشكل هذا المقتضى القانوني أهم الضمانات المقررة لفائدة مسير الشركة المتابع بدعوى المسؤولية الضريبية، التي كرسها الاجتهاد القضائي في جل الأحكام الصادرة عنه بمناسبة فصله في منازعة المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير، بحيث قضى بإلغاء جميع طلبات الإدارة الجبائية التي تروم من وراءها إدانة مسير الشركة بالمسؤولية الضريبية، وذلك نظراً لافتقارها لوسائل إثبات الأعمال التدليسية التي تدعي ارتكابها من طرف مسير الشركة، وكانت سبباً وراء تعذر تحصيل الدين الضريبي.

وفي هذا السياق نورد على سبيل المثال لا الحصر ما جاء في حيثيات هذا الحكم الذي قضى برفض دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير بعلّة افتقار الطلب لوسائل الإثبات القانونية، وذلك كالآتي: "وبالتالي فالمسؤولية التضامنية للمسير إلى جانب الشركة أو المقاوله رهينة وتدور وجوداً وعدماً بإثبات صدور أعمال تدليسية من جانب المسير حالت أو كانت هي السبب في تعذر تحصيل الضرائب.

وحيث باستقراء المحكمة للأسباب المعتمدة من طرف المدعي لإثبات الأعمال التدليسية كما اشترط المقتضى القانوني أعلاه، سيتضح أنها غير منتجة لتبرير المسؤولية التضامنية للمدعى عليه في دعوى نازلة الحال"⁸¹⁸.

الأمر الذي يؤكد أهمية القضاء في حماية الضمانات المقررة قانوناً لفائدة مسير الشركة المتابع بدعوى المسؤولية الضريبية، بهدف تحقيق توازن أفضل بين حقوق مسير الشركة وسلطات الإدارة الجبائية.

ومنه يتمتع القاضي بسلطة واسعة في توفير الحماية القضائية للمسير، بحيث يمكنه أن يباشر جميع الطرق والوسائل لإقرار الضمانات القانونية المخولة للمسير المتابع بدعوى المسؤولية الضريبية، خصوصاً فيما يتعلق بوسائل الإثبات التي أصبحت تتجاوز التعامل معها بأساليب تقليدية، وأضحت تعطي للقاضي صلاحيات واسعة للبحث والتحري بمختلف الوسائل والطرق، ومن أهمها إجراء الخبرة القضائية.

818- حكم رقم 1318 ملف رقم 05/1/1155 صادر بتاريخ 24 ماي 2011 عن المحكمة الابتدائية بمراكش، غير منشور، سبق الإشارة إليه.

ثانياً: سلطة القاضي في الاستعانة بالخبرة القضائية

تعتبر الخبرة القضائية وسيلة من وسائل التحقيق الموكولة من طرف هيئة قضائية إلى شخص أو عدد من الأشخاص أصحاب الاختصاص لممارسة جملة من التحقيقات والملاحظات التي لا يمكن للمحكمة أن تؤمنها بنفسها وتعتبرها ضرورية لتكوين قناعتها للفصل في نزاع معين⁸¹⁹.

وعليه تشكل الخبرة القضائية إحدى الإجراءات الرئيسية للتحقيق في المنازعات الجبائية بصفة عامة ومنازعة المسؤولية الضريبية بصفة خاصة، والتي تأمر بها المحكمة سواء بصفة تلقائية أو بناء على طلب أحد الخصوم أو كليهما.

إذ بموجب الخبرة القضائية يستطيع القاضي التوصل بسهولة لحل النزاع الجبائي، فكثيراً ما يطرح أمام القاضي نزاع ينطوي على مسائل تقنية محضة، يعجز عن إدراكها بحكم تخصصه القانوني، في هذه الحالة يقرر إجراء خبرة ويتولى تحديد مهام الخبير تحديداً دقيقاً، بحيث لا يمكن للخبير النظر في المسائل القانونية التي هي من اختصاص القاضي، بل تقتصر مهمته على المسائل التقنية والمحاسبية فقط⁸²⁰.

كما أن مهمة الخبير لا يمكن إسنادها إلى أحد الطرفين اللذين شاركوا في ربط الضريبة المتنازع بشأنها، كما أنه لا يمكن أن يعين كخبير كل من أدلى برأيه في القضية⁸²¹.

ولقد ألزم المشرع الخبير باستدعاء طرفي النزاع الجبائي لحضور عمليات الخبرة⁸²²، باعتباره إجراء إلزامي يترتب عن عدم التقيد به من طرف الخبير بطلان الخبرة وبالتالي عدم النظر في الدفوع الأخرى.

مما يخول لمسير الشركة الدفع بعدم قانونية الخبرة، الأمر الذي ورد في جواب نائب المدعى عليه كالآتي: "إن المادة 63 من ق.م.م تلزم الخبير بتبليغ أطراف النزاع للحضور بجلسة الخبرة، وأن الخبير لما أنجز تقريره في غياب

819- أميل أنطوان ديراني: الخبرة القضائية، الطبعة الأولى، منشورات الحقوق، بيروت، 1997، ص 17.

820- هناك أكثر من مبرر يدفع القاضي للجوء إلى الخبرة في بعض القضايا الجبائية المعروضة عليه ويمكن أن نذكر من بين هذه المبررات:

- تعقد المادة الجبائية وتشعبها، واحتواء بعض المنازعات فيها على أمور تقنية ليس من الضروري أن يكون القاضي ملماً بها؛

- صعوبة استعاب وفهم بعض وسائل الإثبات المقدمة خاصة الوثائق المحاسبية نظراً لاحتوائها على أمور تقنية وجزئيات تتطلب دراية واسعة بالتقنيات المحاسبية؛

- كثرة الملفات المعروضة على القاضي وعدم وجود وقت كافٍ لديه من أجل البحث بنفسه في الأمور التقنية؛

- ... الخ

للمزيد أنظر: مولاي عبد الرحمان أبليل: الإشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي، خصوصيات الخبرة في المادة الضريبية، دفاثر المجلس الأعلى، العدد 16، ص 110.

821- عزيز أمزيان: المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، 2005، ص 81.

822- تنص المادة 63 من ق.م.م. على أنه: "يجب على الخبير تحت طائلة البطلان، أن يستدعي الأطراف ووكلاءهم لحضور إنجاز الخبرة، مع إمكانية استعانة الأطراف بأي شخص يرون فائدة في حضوره.

يجب عليه ألا يقوم بمهمته إلا بحضور أطراف النزاع ووكلائهم أو بعد التأكد من توصلهم بالاستدعاء بصفة قانونية ما لم تأمر المحكمة بخلاف ذلك إذا تبين لها أن هناك حالة استعجال."

الشركة والعارض دون أن يثبت توصلهما، يكون قد أخل بمقتضيات الفصل 63 من ق.م.م السالف الذكر مما يكون معه التقرير المودع من طرفه غير ملزم للعارضين⁸²³.

كما يمكن للخبير أن يرجع إلى القاضي عندما تعترضه بعض الإشكالات، كامتناع أحد الخصوم عن تسليم الوثائق والمستندات للخبير خاصة الإدارة الجبائية بحجة كتمان السر المهني، وبالتالي يأمر القاضي الخصم الممتنع بتسليم الوثائق والمستندات المفيدة في التوصل إلى حل النزاع الجبائي.

وبمجرد وصول تقرير الخبرة إلى حوزة القاضي، يتم إعمال سلطته التقديرية، بمعنى أن رأي الخبير سوف يصبح موضع تقدير من طرف القاضي، إذ لا يتقيد هذا الأخير بالرأي الذي انتهى إليه الخبير وذلك إعمالاً لمبدأ الاقتناع الشخصي للقاضي الذي يبسط سلطانه على كل الأدلة دون استثناء.

بحيث يخول هذا المبدأ للقاضي السلطة التقديرية في تقدير الأدلة المعروضة عليه من بينها رأي الخبير، والذي يملك على إثرها إما الاعتماد عليه وجعله سبباً للحكم، وإما استبعاده عن ملف الدعوى.

وعليه يتمتع القاضي بسلطة واسعة في الاستعانة بالخبرة القضائية في أي مرحلة من مراحل الدعوى، بحيث يبقى استعمال هذه الوسيلة القضائية أمراً اختيارياً يعود للقاضي متى رأى أن الأمر يستلزم ذلك، لا سيما عندما يتعلق الأمر بمسائل تقنية أو محاسبية يصعب عليه الفصل فيها⁸²⁴.

ورغم هذه الصلاحيات التي يتمتع بها القاضي في مجال الخبرة القضائية باعتبارها وسيلة من وسائل التحقيق، فإن اللجوء إلى الخبرة في المنازعات الجبائية يبقى أمراً جوهرياً لا يمكن تجاهله نظراً للطابع التقني والمحاسبي لهذا النوع من المنازعات.

مما يؤكد الدور الفعال الذي تلعبه الخبرة القضائية في تحقيق العدالة الجبائية، لذا يتوجب على القاضي الاعتراف بها وإن كانت تحت سلطته التقديرية، إلا أنه هنالك من الأمور والمجالات التي أصبحت تخرج عن سلطة القاضي التقديرية، وأصبح تقرير الخبرة القضائية فيها دليلاً علمياً قاطعاً لا يمكن المنازعة فيه كإثبات وقوع حالة التزوير والإثبات في الميادين العلمية كالخبرة الطبية والتقنية والمحاسبية...إلخ.

وبناء على ما سبق إن مسألة تنظيم الإثبات من طرف القاضي في المادة الجبائية يجب أن يحكمها هاجس التوفيق بين المراكز القانونية لطرفي النزاع الجبائي، فالمشرع عندما منح الإدارة الجبائية صلاحية متابعة المسير في ذمته المالية والشخصية بموجب مقتضيات المادة 98 من م.ت.د.ع، والحرية في اللجوء إلى أية وسيلة تراها مناسبة لإثبات الأعمال التدليسية من أجل تمكينها من محاربة التهرب الضريبي نتيجة الغش والتدليس الجبائي لمسيرى الشركات التجارية، فإنه في المقابل وحفاظاً على حقوق المسيرين من الضياع حملها عبء إثبات ما تدعيه، على اعتبار أن الإثبات يشكل وسيلة ناجعة أمام القاضي لحماية حقوق مسيرى الشركات التجارية أثناء متابعتهم

823- ملف عدد 2005/1/1155، المحكمة الابتدائية بمراكش.

824- سالم الشوابكة وعبد الرؤوف الكساسية: المنازعات الضريبية وتحصيل الديون العمومية، وسائل الإثبات أمام القضاء الضريبي، مرجع سابق، ص

بدعوى المسؤولية الضريبية في مواجهة أي شطط أو تعسف في استعمال هذه الآلية القانونية الخطيرة التي أصبحت تتمتع بها الإدارة الجبائية منذ دخول مدونة تحصيل الديون العمومية حيز التنفيذ.

الفقرة الثانية: إقرار القضاء للمبادئ التي تحكم المادة الجبائية

تتجسد أهمية القضاء على المستوى العملي من خلال تكريسه للضمانات القانونية الممنوحة للخاضع للضريبي، وبسط رقابته على مدى شرعية أعمال الإدارة الجبائية، باعتباره السلطة الوحيدة التي تتميز بالحياد والاستقلال أثناء النظر في المنازعة الجبائية، دون الخضوع لأية ضغوط كيفما كانت طبيعتها ومصدرها.

فمبدأ حياد القاضي في النزاع الجبائي، من شأنه أن يساهم في الحفاظ على الحقوق من الضياع، فكثيرا ما يكون القاضي سببا في تكريس الحق والإنصاف مما يفضي إلى الاستقرار في الأوضاع وضمان العدالة الجبائية بين أطراف النزاع، لا سيما في ظل وجود طرفين غير متكافئين.

ليبقى الهاجس الأساسي للقاضي هو حماية حقوق المدين بالضريبة في مواجهة الإدارة الجبائية بما تتوفر عليه من صلاحيات وسلطات، وذلك عبر إقراره للقواعد والمبادئ الأساسية التي تحكم المادة الجبائية لا سيما مبدأ عدم رجعية القانون الجبائي، علاوة على التزامه بمبدأي التفسير الضيق للنص الجبائي، وأن الشك في مدى النص وحدوده يفسر لصالح المدين بالضريبة.

البند الأول: موقف القضاء من مبدأ عدم رجعية القانون الجبائي

يجد مبدأ سيادة القانون أساسه في أن القاعدة القانونية لا تصبح نافذة وسارية المفعول وواجبة التطبيق على المخالفات التي ترتكب في ظلها، إلا من خلال علم الكافة بها، ولن يتسنى ذلك إلا من خلال نشرها بالجريدة الرسمية.

وبالتالي فلا قيمة ولا سيادة للنص القانوني قبل سريانه أو بعد إلغائه، فمن غير المنطقي أن يتابع شخص على ارتكاب أفعال كانت مباحة قبل صدور القانون الجديد الذي يعاقب على ارتكابها، وفي نفس الوقت لا يمكن متابعة شخص بأفعال ارتكبها بعد إلغاء القانون الذي كان يعاقب على ارتكابها، لأن ذلك يشكل خرقا وانتهاكا لمبدأ الشرعية القانونية.

ويقتضي ضمان مبدأ شرعية القانون بصفة عامة والقانون الضريبي بصفة خاصة، بسط القاضي رقابته وتسلط الضوء على مدى احترام الإدارة الجبائية لمبدأ شرعية القانون الجبائي، لا سيما إقرار مبدأ عدم رجعية القانون الضريبي.

أولا: إقرار مبدأ عدم رجعية القانون الجبائي

يعتبر مبدأ عدم رجعية القانون الضريبي من المبادئ الدستورية التي كفلها المشرع لحماية الأفراد، بحيث تنص الفقرة الأخيرة من الفصل 6 من دستور 2011 على أنه: "ليس للقانون أثر رجعي".

ومعنى هذا أنه لا يكون لأي مقتضى قانوني جديد دخل حيز التطبيق أي أثر على التصرفات والأفعال المرتكبة قبل ذلك، بحيث يصبح القانون واجب التطبيق من اليوم التالي لنشره بالجريدة الرسمية أو من التاريخ الذي يحدده نفس القانون لسريان أحكامه.

وبالتالي عدم سريان أحكام القانون ومقتضياته على الأحداث المرتكبة في الماضي، بل لا يسري إلا على ما وقع من حالات قبل صدوره ودخوله حيز التنفيذ.

الأمر الذي تم إقراره في الميدان الجبائي، بحيث لا يمكن إلزام الأفراد بأداء الضرائب والرسوم التي في حكمها بأثر رجعي.

وهو ما تم تأكيده من قبل الاجتهاد القضائي المتواتر في هذا المجال، بحيث ورد في حيثيات إحدى الأحكام الصادرة عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط ما يلي: "وحيث إن مبدأ الأثر الفوري لسريان القانون هو تطبيقه على وقائع تحققت بعد دخوله حيز التنفيذ الذي يسري من تاريخه كذلك أي نسخ أو تعديل يكون قد تم بمقتضاه ما لم ينص فيه صراحة على الأثر الرجعي له"⁸²⁵.

إلا أن هذا المبدأ ترد عليه استثناءات في الميدان الضريبي نظرا لخصوصية هذا القانون من جهة وعلاقته بقانون المالية السنوي من جهة أخرى.

ثانيا: الاستثناءات الواردة على مبدأ عدم رجعية القانون الجبائي

رغم أهمية مبدأ عدم رجعية القانون، فإنه ترد عليه جملة من الاستثناءات تجعل من رجعية القانون في بعض المواضع أمرا مقبولا، وعليه فهل تخضع دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير لهذه الاستثناءات:

1- أن ينص المشرع صراحة على رجعية القانون

فالملاحظ أن المشرع المغربي لم ينص في المادة 98 من م.ت.د.ع على أن مقتضياتها القانونية تطبق بأثر رجعي، إسوة بالمشرع التونسي الذي نص بصريح العبارة على أن مقتضيات المادة 28 سابعا من مجلة المحاسبة العمومية التونسية، والتي تحمل مسيري الشركات المسؤولية الضريبية الخاصة تطبق بأثر رجعي⁸²⁶، خصوصا أن دعوى المسؤولية التضامنية الشخصية للمسير مع الشركة عن أداء ديونها الضريبية تتعلق بضرائب متراكمة منذ سنوات عدة قبل دخول مدونة تحصيل الديون العمومية حيز التنفيذ.

825- القرار عدد 336 ملف عدد 9/07/108 المؤرخ في 13/03/2008 الصادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، غير منشور.

826- تنص الفقرة الأخيرة من المادة 28 سابعا من مجلة المحاسبة العمومية التونسية على ما يلي: "ولا تطبق مقتضيات هذا الفصل على المسير أو المسيرين الملزمين شخصيا وبحكم القانون طبقا لمجلة الشركات التجارية، أو بموجب حكم صادر ضدهم، بتأدية الديون المستحقة في ذمة الشخص المعنوي. تطبق أحكام هذا الفصل بأثر رجعي".

2- تطبيق القانون الأصلح بالنسبة للمتهم قبل صدور حكم نهائي

إن القانون الأصلح للمسير هو عدم متابعتة في ذمته المالية والشخصية على مخالفات ارتكها قبل دخول مدونة تحصيل الديون العمومية حيز التنفيذ، والتي تقضي لأول مرة بهذا النوع من المسؤولية الذي لم يتم التنصيص عليها قط من قبل في الظهير 21 غشت 1935.

3- حالة النصوص التفسيرية المرتبطة بقانون قديم

بحيث إذا صدر تشريعا لتفسير فقط بعض العبارات أو النصوص الواردة في القانون القديم، فإن ذلك التشريع الجديد يسري بأثر رجعي يمتد لتاريخ صدور القانون القديم، وذلك لأن التشريع التفسيري ليس إلا موضحا للنصوص القديمة فهو مكمل لها وكأنه جزء منها.

والمادة 98 من م.ت.د.ع ليست نص تفسيري لمقتضى قانوني جبائي، بل هي نص قانوني قائم بذاته سنه المشرع الجبائي، لمحاربة ظاهرة التملص الضريبي عن طريق الغش والتدليس والاحتيايل الجبائي، الذي كان يمارسه مسيرو الشركات التجارية للإفلات من أداء الديون الضريبية المدينة بها الشركة تحت غطاء عجزها عن الأداء، وذلك في ظل القانون القديم الذي لم يتضمن أي مقتضى قانوني يخول للإدارة الجبائية متابعتهم في ذمتهم المالية الشخصية إذا ثبت ارتكابهم لهذه الأعمال التدليسية التي أدت بالشركة إلى العجز عن أداء ديونها الضريبية.

لكن السؤال الذي يطرح كيف تعامل القضاء مع مبدأ رجعية القانون الضريبي بالنسبة لدعوى المسؤولية الضريبية؟

مبدئيا، لا يمكن إعطاء حكم مطلق في هذه النقطة وذلك نظرا لمحدودية الاجتهاد القضائي في المادة، بحيث يعتبر العمل القضائي لتفعيل المقتضيات القانونية التي جاءت بها المادة 98 من م.ت.د.ع جد متواضع.

المهم من خلال الدراسة والتحليل فإن بعض القضايا المعدودة على أطراف الأصابع، والتي تمسك فيها المسير بالدفع بعدم رجعية القانون على اعتبار أن مدونة تحصيل الديون العمومية لم تدخل حيز التنفيذ إلا بتاريخ 2000/10/01.

وحيث أن المادة 98 من مدونة تحصيل الديون العمومية لا يوجد ما يقابلها في ظهير 1935/08/21.

وحيث أن تطبيق مقتضيات المادة 98 المشار إليها لا يمكن أن يكون له محل إلا بالنسبة للأعمال التدليسية التي حصلت ابتداء من 2000/10/01 والتي حالت دون استخلاص الضرائب التي صدر الأمر بتحصيلها بعد تاريخ دخول مدونة التحصيل حيز التنفيذ.

وأن تطبيق المادة 98 من مدونة تحصيل الديون العمومية بأثر رجعي يشكل مساسا بالحقوق المكتسبة والمراكز القانونية في ظل ظهير 1935/08/21.

وعليه، فإن تطبيق مقتضيات المادة 98 من مدونة تحصيل الديون العمومية يشكل خرقاً لمبدأ عدم رجعية القوانين، وتكون الدعوى الحالية جديدة بالرفض على حالتها.

وفي المقابل تمسكت الإدارة الجبائية بأن المسير يصر على محاولة الإفلات من المسؤولية الجبائية مستظل بمبدأ عدم رجعية القانون الذي شرع للحفاظ على الحقوق المكتسبة والمراكز القانونية؟

فما هي الحقوق المكتسبة التي كان يتمتعان بها في ظل القانون القديم والتي جاءت المدونة الجديدة لتسحبها منهما؟ وهل يحق للملزم الضريبي مركز قانوني يستثنيه من أعمال المدونة الجديدة؟

يبدو أن تطبيق القانون الجديد لا يعكس أي أساس على حق مكتسب، ولا إعمالاً لمبدأ رجعية القوانين، عكس ما توصلت إليه تحليلات المدعى عليه.

وبالرجوع إلى المادة 98 المقامة على أساسها الدعوى، نجدها لا تستثني الملزمين الخاضعين للضريبة في ظل القانون الملغى، عملاً بمقتضيات المادة 38 من مدونة تحصيل الديون العمومية التي تقر بمبدأ شمولية إجراءات التحصيل، وذلك أن هذه الإجراءات تطبق على جميع الديون المستحقة دون تجزئ سواء تلك الصادرة قبل دخول هذه المدونة حيز التطبيق أو بعده.

ليستقر الاجتهاد القضائي على ما يلي: "أما بخصوص مبدأ عدم رجعية القانون فإن كل قانون يصدره المشرع بشأن استخلاص ديون الدولة يسري على الديون الحديثة والقديمة، وأن المادة 162 من مدونة تحصيل الديون العمومية نسخت جميع النصوص السابقة وحلت محلها المدونة الجديدة، وهل الإفلات من المسؤولية الجبائية والتهرب الضريبي حق مكتسب؟"⁸²⁷.

وهو نفس التوجه الذي تبناه القاضي في الحكم الصادر عن المحكمة الابتدائية بالرباط حيث ورد في حيثياته ما يلي: "بالنسبة للدفع بعدم رجعيته: قد نصت مدونة التحصيل في مادتها 162 على نسخ جميع القوانين السابقة وأصبحت سارية المفعول وواجبة التطبيق ابتداء من فاتح أكتوبر 2000 لكن إن مناط إثارة المسؤولية التضامنية للمتصرفين هو امتداد أثار التصرفات المعرقلة لتحصيل الديون العمومية في الزمن، وبالتالي قيامها تحت طائلة مقتضيات المادة 98 من مدونة تحصيل الديون العمومية"⁸²⁸.

وبعد استقراء الاجتهاد القضائي المتواتر في هذا المجال، نجد أنه دأب على النطق بقيام المسؤولية الشخصية والتضامنية للمسير عن أداء الديون الضريبية للشركة على وجه التضامن بشأن مخالفات يرجع ارتكابها إلى ما قبل فاتح أكتوبر 2000 تاريخ دخول مدونة تحصيل الديون العمومية حيز التطبيق، وبالتالي الحكم بقيام المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير رغم أن التدليس الجبائي قد طال هذه الضرائب قبل دخول المادة 98 من م.ت.د.ع حيز التطبيق.

827- حكم رقم 2383 ملف عدد 1/596/2005 صادر بتاريخ 8/10/2008 عن المحكمة الابتدائية بالرباط، غير منشور.

828- حكم رقم 2329 ملف عدد 1/372/05 صادر بتاريخ 01/11/2011 عن المحكمة الابتدائية بالرباط، غير منشور.

في حين نجد أن القضاء الفرنسي⁸²⁹ استقر على عدم إمكانية تحريك دعوى المسؤولية على أساس القانون الجديد بأثر رجعي، حيث ورد في قرار الغرفة التجارية بمحكمة النقض الفرنسية ما يلي: "بناء على المادة L.267 من كتاب المساطر الجبائية والمادة 2 من المدونة المدنية:

حيث إن النص الأول الذي يسمح بالتصريح بالمسؤولية التضامنية للمسير المسؤول عن الأعمال التدليسية أو المخالفات الخطيرة والمتكررة للواجبات الضريبية التي جعلت التحصيل متعذرا لا يمكن أن يطبق على الوقائع السابقة قبل دخول القانون 1980/01/18 حيز النفاذ الذي منه تحدرت مقتضيات المادة L.267 من كتاب المساطر الجبائية.

وحيث ينتج عن القرار المطعون فيه أن قابض الضرائب (Des Pennes Mirabeau) رفع دعوى ضد السيد M. Carmona مسير الشركة ذات المسؤولية المحدودة Sanit Shop من أجل أداء الضرائب الواجبة على الشركة برسم السنوات من 1975 إلى 1977 و 1979 وكذا علاوات التأخير المرتبطة بها.

وحيث إن محكمة الاستئناف التي ألزمت السيد M. Carmona بصفته مسيرا بالأداء على أساس المادة L.267 من كتاب المساطر الجبائية على الرغم من كون الضرائب محل النزاع تعود إلى السنوات السابقة على دخول القانون 1980/01/18 حيز النفاذ، تكون قد خرقت هذه المادة⁸³⁰.

وتبعاً لذلك، فلقد أقرت الغرفة التجارية بمحكمة النقض الفرنسية على أنه لا يمكن تحريك دعوى المسؤولية التضامنية عن أداء الديون الضريبية للشركة بأثر رجعي.

وهكذا، فلقد اعتبر القضاء المغربي أن دعوى المسؤولية الضريبية لا تقرر بضرائب جديدة أو تلغي ضرائب موجودة، بل هي عبارة عن إجراء من إجراءات التحصيل القضائية للديون العمومية القاطعة للتقادم باعتبارها مطالبة قضائية شأنها شأن دعوى افتعال العسر، وبالتالي فهي تسري على جميع الضرائب المدينة بها

829- قرار الغرفة التجارية بمحكمة النقض الفرنسية المؤرخ في 07/03/1995 ملف عدد 93-10882.

- قرار الغرفة التجارية بمحكمة النقض الفرنسية المؤرخ في 17/10/1995 ملف عدد 93-21016.

830- قرار الغرفة التجارية بمحكمة النقض الفرنسية المؤرخ في 15/02/1994 ملف عدد 92/14093.

الذي ورد كالتالي:

«Vu l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales, ensemble l'article 2 du Code civil.

Attendu que le premier de ces textes, qui permet de déclarer solidairement tenu de la dette d'impôts et de pénalités d'une société le dirigeant responsable des manœuvres frauduleuses ou de l'inobservation grave et répétée des obligations fiscales qui en ont rendu le recouvrement impossible, ne peut être appliqué à des faits antérieurs à l'entrée en vigueur de la loi du 18 janvier 1980 dont ses dispositions sont issues ;

Attendu qu'il résulte de l'arrêt attaqué que le receveur percepteur des Pennes Mirabeau a assigné M. Carmona, gérant de la société à responsabilité limitée Sanit Shop, en paiement d'impôts dus par cette société pour les années 1975 à 1977 et 1979 ainsi que de majorations de retard s'y rapportant ;

Attendu qu'en condamnant à paiement M. Carmona, en sa qualité de gérant, sur le fondement de l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales, alors que les impôts litigieux étaient afférents à des exercices antérieurs à l'entrée en vigueur de la loi du 18 janvier 1980, la cour d'appel a violé les textes susvisés »;

الشركة والتي لم يطلها التقادم، أي الواجبة والمستحقة على الشركة قبل دخول مدونة تحصيل الديون العمومية حيز التنفيذ، ولا يمكن إعمالها بأثر رجعي.

الأمر الذي يجعل مسطرة دعوى المسؤولية الضريبية تتوقف على السلطة التقديرية للقاضي في جميع مراحلها وبالتالي إقرار النطق بقيام مسؤولية المسير من عدمه يرجع لمدى قناعة القاضي بدفع أطراف النزاع، ومدى توافر شروط قيام المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير، وبالتالي مساهمته في المنحى الإيجابي في تفعيل القاعدة القانونية الجبائية وإزالة الغموض والشك الذي يعتريها، علاوة على إقراره للمبادئ والقواعد التي تحكم القانون الجبائي.

البند الثاني: الشك في مدى النص وحدوده يفسر لصالح المدين بالضريبة

يرتكز القانون الجبائي على مجموعة من القواعد والمبادئ التي يجب على القاضي أخذها بعين الاعتبار أثناء عرض النزاع الجبائي أمام أنظاره، بحيث إن تفعيل هذه المبادئ من طرفه يساهم بشكل فعال في تحقيق التوازن في المراكز القانونية لأطراف النزاع الجبائي القائم بين الإدارة الجبائية وما تملكه من صلاحيات واسعة وبين المدين بالضريبة باعتباره الطرف الضعيف في العلاقة الجبائية.

وعليه، يلعب القاضي دوراً أساسياً في تكريس العدالة الجبائية من خلال بسط رقابته على مدى احترام الإدارة الجبائية للمبادئ التي يركز عليها القانون الجبائي، لا سيما التقيد بمبدأي التفسير الضيق للنص الجبائي، وأن الشك الذي يعتريه يفسر لصالح المدين بالضريبة.

أولاً: مبدأ التفسير الضيق للقانون الجبائي

يشكل إعمال مبدأ التفسير الضيق للقانون الجبائي، والذي يقتضي بأنه لا ضريبة ولا إعفاء إلا بنص، أهم الضمانات المقررة قانوناً لفائدة المدين بالضريبة في ظل التشريع الجبائي، بحيث لا يمكن إجبار أي فرد على أداء ضريبة إلا بموجب نص قانوني يسمح بذلك، وبالمقابل لا يمكن إعفائه من أداء الضريبة إلا بمقتضى نص قانوني يقضي بالإعفاء.

ويقتضي هذا المبدأ تقيد القاضي بالتفسير الضيق للنص الضريبي أثناء النظر في النزاع الجبائي، وبالتالي إذا ما فرضت الضريبة بنص قانوني على واقعة معينة فلا يصح أن تمتد لتتناول واقعة أخرى⁸³¹، مما يجعل إقرار مبدأ التفسير الضيق للنصوص الضريبية ما هو إلا نتيجة حتمية لتحقيق الشرعية الضريبية⁸³²، التي تحتم على القاضي استبعاد الأخذ بالقياس لتفسير القانون الجبائي، على اعتبار أن إعمال القياس يعني تفسير النصوص

831- عبد الصادق الأنصاري: أزمة التواصل بين الملزم الضريبي والإدارة الجبائية، محاولة نقدية لفهم وتطوير علاقة الملزم بالإدارة الجبائية في المغرب، أطروحة لنيل دكتوراه الدولة في الحقوق، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الدار البيضاء، السنة الجامعية 2003-2004، ص 269.

832- عبد العزيز يعقوبي: قاعدة التفسير الضيق للنصوص الضريبية وتطبيقاتها في المجال القضائي، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 17، أكتوبر-دجنبر 1996، ص 98-99.

الضريبية تفسيراً واسعاً، بحيث يجب أن يكون تطبيق القاعدة القانونية الجبائية تطبيقاً حرفياً وتفسيراً ضيقاً⁸³³، ضماناً لتحقيق العدالة الجبائية على مستوى المراكز القانونية لأطراف النزاع الجبائي، أي المدين بالضريبة باعتباره الطرف الضعيف في العلاقة الجبائية في مواجهة سلطات الإدارة الجبائية باعتبارها الطرف القوي⁸³⁴.

وهكذا حينما يواجه القاضي بأي لبس أو غموض في القاعدة القانونية الجبائية سواء من حيث صياغتها التعبيرية أو التشريعية، فإن مبدأ التفسير الضيق للقانون الضريبي يفرض عليه ضرورة القيام بتأويلها في المنحى الإيجابي للخاضع للضريبة أي في الاتجاه الأصح والأفيد لهذا الأخير، باعتباره الطرف الضعيف في العلاقة الجبائية.

ثانياً: تفسير الشك في مدى النص الضريبي لصالح المدين بالضريبة

إذا كان الشك يفسر لصالح المتهم في المادة الجنائية فإن الشك في المادة الضريبية كذلك يفسر لصالح المدين بالضريبة، وتطبيق هذا المبدأ في المادة الضريبية ما هو إلا نتيجة حتمية لتطبيق قاعدة تفسير القوانين الضريبية تفسيراً ضيقاً.

فالأصل أن الفرد غير ملزم بأداء الضريبة، وعلى الإدارة في المقابل أن تثبت وتبرهن أن هذا الأخير ملزم فعلاً بأدائها بموجب نص قانوني صريح وواضح لا يعتريه أي غموض أو لبس، فإذا شابه أي نقص جاز أن يستفيد منه⁸³⁵.

وتبقى الغاية من وراء ذلك هي تجنب كثرة التأويلات في النص الجبائي، وتضارب المصالح بين طرفي النزاع الجبائي، وعليه يفسر الشك في النص الضريبي لصالح المدين بالضريبة باعتباره الطرف الضعيف في المنازعة الجبائية.

وهذا ما أكدته القضاء في العديد من الأحكام الصادرة عنه، حيث ورد في حيثيات القرار الصادر عن المحكمة الاستئنافية الإدارية بالدار البيضاء ما يلي: "حيث إنه مما لا تنازع فيه الإدارة المستأنف عليها هو أن الضريبة موضوع المنازعة تتعلق بالسنة المالية 89 أي في ظل العمل بالقانون الضريبة على الأرباح المهنية وقبل الشروع في العمل بقانون الضريبة العامة على الدخل الحالي بتاريخ 1990/1/1، وأنه اعتباراً لكون إجراءات التحقيق والمراقبة التي خضعت لها حسابات الملزم المستأنف إلا خلال سنة 1993 أي بعد إلغاء قانون الضريبة على الأرباح المهنية بمقتضى المادة 118 من قانون الضريبة العامة على الدخل ودخول هذا القانون الأخير حيز التنفيذ دون أن يرد ضمن مقتضياته أي نص يشير إلى القانون الواجب التطبيق بخصوص الدخل المحصل عليها قبل بدء سريان العمل به أي قبل 1990/1/1، فكانت بذلك اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية على صواب حينما أمسكت عن البت في النزاع المرفوع أمامها بدعوى عدم وجود مقتضيات انتقالية تجيز لها ذلك وأن هذا الإغفال من جانب المشرع الضريبي لا يمكن أن يفسر إلا لفائدة الطرف الضعيف في النزاع هو المدين بالضريبة، فكان ما قضى

833- مصطفى تراب: الضمانات القانونية للملزمين، المختصر في القانون والقضاء، مطبعة الأمنية، 2008، ص 327-328.

834- عبد الصادق الأنصاري: مرجع سابق، ص 269.

835- عبد المعطي قدوري: الحماية القضائية للملزم في مجال المنازعة الجبائية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، الرباط، عدد 8، 2005، ص 49.

به الحكم المستأنف من مشروعية الضريبة المنازع فيها على الرغم من إلغائها صراحة بالمادة 118 من قانون الضريبة العامة على الدخل لم يجعل لما قضى به أساسا من القانون مما يتعين معه إلغاؤه وإلغاء الضريبة المطعون فيها المتعلقة بسنة 1989⁸³⁶.

ونظرا لخطورة دعوى المسؤولية الضريبية على الذمة المالية الشخصية لمسير الشركات التجارية، فإن الأمر يقتضي عدم التوسع في تطبيقها إعمالا لمبدأي التفسير الضيق للنص الضريبي، وأن الشك في النص الضريبي يفسر لفائدة المسير لتحقيق التوازن بين الإدارة الجبائية التي أصبحت تتمتع بهذه الآلية القانونية الفعالة في تحصيل الدين الضريبي وبين مسير الشركة الذي أصبح مهددا بمتابعته في ذمته المالية الشخصية لاستخلاص الديون الضريبية المدينة بها الشركة التي يسيرها.

ومما تجدر الإشارة إليه هو أن تقيد القاضي بالمبادئ والقواعد التي يرتكز عليها القانون الجبائي لحماية الأفراد المخاطبين به، لن يتيح الفرصة للتنوع في الاجتهاد القضائي لمنازعة المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير، وبالتالي حدوث نوع من القصور في تفعيل مقتضيات المادة 98 من م.د.ع وجعلها مجالا خصبا للاجتهاد القضائي لحل الإشكالات القانونية والقضائية التي يمكن أن تواجه القاضي أثناء تطبيقها.

الفرع الثاني: الرقابة القضائية لمسطرة إثارة دعوى المسؤولية الضريبية

إن القاضي وهو بصدد أعمال رقابته على أعمال ونشاط الإدارة الجبائية من خلال ما يتمتع به من سلطات وصلاحيات واسعة، يستطيع الحكم بإلغاء الدعوى نظرا لافتقارها للوسائل القانونية الواجب توافرها للاعتراف والإقرار بالمسؤولية الضريبية لمسير الشركة.

ومنه تكريس الضمانات الجوهرية المقررة قانونا لفائدة المسير المتابع بدعوى المسؤولية الشخصية التضامنية عن أداء الديون الضريبية المدينة بها الشركة، وذلك على نحو يحقق نوع من التوازن والحماية القضائية لأطراف العلاقة الجبائية.

إلا أنه أحيانا يواجه القاضي جملة من المعوقات القانونية المرتبطة بتعقيد المادة الجبائية لا سيما تداخل المساطر الجبائية مع مساطر القانون التجاري، وبالتالي صعوبة إعمال المقتضيات القانونية الموجبة لقيام كل مسؤولية على حدة، فحداثة المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير، وعدم القدرة على الإحاطة بالحدود الفاصلة بينها وبين باقي أنواع مسؤوليات المسير، يشكل ثغرة قانونية تفتح الباب أمام الإدارة الجبائية لإعمال النص القانون الأكثر فائدة ونفع بالنسبة لها في تحصيل الدين الضريبي، مستغلة عدم الإلمام الكافي بفحوى كل نص

836- قرار عدد 1484 ملف إداري عدد 2000/1/4/770 المؤرخ في 2003/10/09 صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالدار البيضاء، منشور بمجلة قضاء المجلس الأعلى، مركز النشر والتوثيق القضائي، الإصدار الرقعي دجنبر 2006، العدد 63، ص 168.

جبائي على حدة وشروط إعماله، لا سيما في ظل وجود مقتضيات قانونية دقيقة فيما يتعلق باستقلالية دعوى المسؤولية الضريبية عن القانون التجاري من جهة وعن الجريمة الضريبية من جهة ثانية.

إلا أن هذا لا يمنع من القول بأن رغم هذه المحدودية التي تتصف بها الرقابة القضائية لدعوى المسؤولية الضريبية، فإن سلطة القاضي تبقى حاضرة بقوة لا سيما على مستوى مراقبة عقد اتفاق الصلح المبرم بين الإدارة الجبائية ومسير الشركة، والذي يخضع للمبادئ العامة وتطبق عليه قواعد المسطرة المدنية بحكم أن الدعوى ترفع أمام المحاكم الابتدائية للمملكة، مما يجعل القاضي أكثر حرصا وحزما في هذا المجال الذي يدخل في نطاق تخصصه وعمله اليومي.

الفقرة الأولى: محدودية الرقابة القضائية لدعوى المسؤولية الضريبية

يلعب القضاء دورا مهما في رقابة أعمال الإدارة الجبائية، تكريسا ل ضمانات المسير من جهة وثبت حقوق الإدارة الجبائية من جهة ثانية، لكن في كثير من الأحيان يوجد القضاء بين المطرقة والسندان، بحيث لا يستطيع ضمان تحقيق التوازن في العلاقة القانونية لأطراف نزاع المسؤولية الضريبية لجملة من الاعتبارات ولعل أهمها هي:

1- إشكالية محدودية سلطة القضاء في مراقبة المرحلة الإدارية للملف الإداري لتحريك دعوى المسؤولية الضريبية، وهل فعلا يلتزم المحاسب المكلف بالتحصيل باحترام التسلسل الإداري قبل إثارة الدعوى أمام القضاء؟

2- إشكالية محدودية القضاء في القدرة على تمييز استقلالية دعوى المسؤولية الضريبية عن دعوى المطالبة بالدين الضريبي في إطار مساطر معالجة صعوبات المقاولات من جهة، وعن دعوى افتعال العسر من جهة ثانية.

البند الأول: محدودية الرقابة القضائية للمسطرة الإدارية لتحريك دعوى المسؤولية الضريبية

تتمتع دعوى المسؤولية الضريبية بجملة من الخصائص المميزة للنزاع الجبائي بصفة عامة، ألا وهي وجود المسطرة الإدارية للدعوى قبل اللجوء إلى المسطرة القضائية، ولقد أقر المشرع بموجب مقتضيات المادة 98 من م.ت.د.ع المؤسسة للمسؤولية الضريبية الخاصة للمسير بضرورة مرور الملف الإداري للدعوى بمجموعة من المراحل الإدارية، حماية لمسير الشركات التجارية من تعسف المحاسب المكلف بالتحصيل في استعمال هذه الآلية القانونية بصفة مباشرة دون رقابة التسلسل الإداري لمدى توافر عناصر إثارتها، وذلك نظرا لخطورتها على الاقتصاد الوطني.

الأمر الذي يدفعنا إلى البحث عن حدود سلطة القاضي في مراقبة المسطرة الإدارية لدعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير.

أولاً: المسطرة الإدارية لدعوى المسؤولية الضريبية

بناء على مقتضيات الفقرة الثانية من المادة 98 من م.ت.د.ع يتم إثارة دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل، الذي يتولى ترمي الملف الإداري لتحريك دعوى المسؤولية الضريبية للمسير، مدعماً بجميع الوثائق المتبينة لإثارة هذا النوع من المسؤولية وفق مراجع المادة 98 من م.ت.د.ع.

بحيث يتم توجيه هذا الملف إلى الخلية القانونية الجهوية من أجل البحث والدراسة، لترسله بدورها إلى الخازن العام للمملكة، الذي يتولى مهمة التحقيق في الملف واتخاذ القرار المناسب، ليتم بعد ذلك إعادته للمحاسب المكلف بالتحصيل مدعماً بالقرار المتخذ من طرف الخازن العام للمملكة، من أجل وضعه لدى المحكمة الابتدائية المختصة في حالة اقتناع الخازن العام بجذوى إثارة دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير، الأمر الذي سبق دراسته بالتفصيل في القسم الأول من هذا البحث.

إلا أن الواقع العملي أثبت أنه في غالب الأحيان يتم رفع الدعوى مباشرة من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل باسم الخازن العام للمملكة، باعتباره صاحب الصفة والمصلحة في تحريك دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير من جهة، والمخول له قانوناً صفة التقاضي باسم الخزينة العامة للمملكة بناء على مقتضيات المادة 515 من ق.م.م.⁸³⁷ من جهة ثانية.

وفي هذا السياق ورد في حيثيات الحكم الصادر عن المحكمة الابتدائية بتمارة ما يلي: "وبناء على جواب المدعى عليه الذي أثار بداية بعدم استقامة الدعوى شكلاً لكون المدعي رفع دعواه باسم قابض تمارة دون ذكر الإدارة التي يمثلها وأن السيد الخازن العام للمملكة هو الذي له صفة رفع هذه الدعوى طبقاً للمنصوص عليه بالفصل 98 من القانون أعلاه وهو الفصل الذي اشترط ثبوت الأعمال التدليسية بحق المسير وهو الأمر الغير الثابت في نازلة الحال، ملتصقاً على أساس ذلك الحكم بعدم قبول الدعوى وتحميل رافعها الصائر"⁸³⁸.

الأمر الذي يدفعنا إلى البحث عن غاية المشرع من وراء عدم منح المحاسب المكلف بالتحصيل صلاحية وسلطة تحريك دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير بصفة مباشرة إسوة بالمشرع التونسي، أو على الأقل بعد الحصول على إذن بذلك من طرف رئيس الإدارة التي ينتمي إليها أو من ينوب عنه إسوة بالمشرع الفرنسي؟

837- ينص الفصل 515 من ق.م.م. على أنه: "ترفع الدعوى ضد:

- (1) الدولة، في شخص الوزير الأول وله أن يكلف بتمثيله الوزير المختص عند الاقتضاء؛
 - (2) الخزينة، في شخص الخازن العام؛
 - (3) الجماعات المحلية، في شخص العامل بالنسبة للعمالات والأقاليم، وفي شخص رئيس المجلس القروي بالنسبة للجماعات؛
 - (4) المؤسسات العمومية، في شخص ممثلها القانوني؛
 - (5) مديرية الضرائب، في شخص مدير الضرائب فيما يخص النزاعات المتعلقة بالقضايا الجبائية التي تدخل ضمن اختصاصاتها"
- 838- حكم رقم 156 ملف مدني رقم 1201/2008/303 صادر بتاريخ 2014/05/22 عن المحكمة الابتدائية بتمارة، غير منشور، سبق الإشارة إليه.

ثانيا: إشكالية مراقبة المسطرة الإدارية لدعوى المسؤولية الضريبية

بالرغم من تنصيص المادة 98 من م.ت.د.ع على أن ذوي الصفة والمصلحة في رفع دعوى المسؤولية الضريبية هم الخازن العام للمملكة أو المدير العام للضرائب أو المدير العام للجمارك والضرائب غير المباشرة وذلك حسب الحالة.

فالملاحظ أن المحاسب المكلف بالتحصيل يلعب دورا كبيرا ومهما في تحريك دعوى المسؤولية الضريبية ومتابعة الملف قضائيا، دون أن يخول له المشرع سلطة رفع الدعوى مباشرة أمام القضاء، إسوة بالمشرع التونسي الذي نص على أنه في حالة تعذر تحصيل ديون الدولة نتيجة أعمال قام بها مسيرو الشركات قصد التملص من أدائها، فإنه يمكن تحميل هؤلاء المسؤولية التضامنية، بناء على دعوى يرفعها المحاسب العمومي أمام المحكمة الابتدائية المختصة⁸³⁹.

في حين نجد أن المشرع الفرنسي ألزم المحاسب المكلف بالتحصيل قبل مباشرة رفع دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير بضرورة الحصول على إذن مسبق بذلك من طرف رئيس الإدارة التي ينتهي إليها أو من ينوب عنه.

إذ يجب على المحاسب المكلف بالتحصيل أن يثبت ولو أثناء سريان دعوى المسؤولية الضريبية حصوله على الترخيص بمتابعة المسير تحت طائلة رفض طلبه والتصريح بكون المسطرة مختلة⁸⁴⁰.

ولقد اعتبرت محكمة النقض الفرنسية أن الترخيص بمتابعة المسير بدعوى المسؤولية الضريبية الخاصة يشكل ضمانا أساسية لمسيري الشركات التجارية⁸⁴¹، مما جعل رؤساء الإدارة الجبائية يؤكدون على أنه لا مجال لتفويض التوقيع، وضرورة استصدار الإذن المسبق بالمتابعة قبل تحريك دعوى المسؤولية الضريبية في مواجهة مسيري الشركات التجارية⁸⁴².

إذ تتحمل الإدارة الجبائية مسؤولية متابعة المسير بدعوى المسؤولية الضريبية، تبعا للسلطة التقديرية الواسعة التي تتمتع بها في اتخاذ قرار المتابعة، وإن كانت الظروف الخاصة بكل حالة تبرر أم لا تحريك المتابعة في

839- ينص الفصل سابعاً من المادة 28 من مجلة المحاسبة العمومية التونسية على أنه: "إذا تعذر استخلاص الديون الراجعة للدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية الخاضعة ميزانيتها وتصرفها المالي والمحاسبي إلى أحكام القانون الأساسي للميزانية ومجلة المحاسبة العمومية والمتخلدة بذمة شخص معنوي تبعا لعمليات قام بها مسيره أو مسيره قصد التخلص من دفعها، فإنه يمكن تحميل المسير أو المسيرين المسؤولية التضامنية في تسديد الديون المعنية بالتملص وذلك بمقتضى حكم صادر بناء على دعوى يرفعها المحاسب العمومي المكلف بالاستخلاص أمام المحكمة الابتدائية التي يوجد مقره بدانئها وذلك طبقاً لأحكام مجلة المرافعات المدنية والتجارية".

840-Cass.Com, 23 Février, 1993, N°338p, Debarle:Rjf5/1993, N°733.

841-DRUON DELOT : « La Responsabilité Fiscale Des Dirigeants D'entreprise, Les Garanties Procédurales », L.G.D.J, Paris, 2003, P 167-175.

842- Doc.adm.DGI, 12 C-2253.30 Juin 1994.

مواجهة المسير، وتقدير الآثار المترتبة عن قرار الترخيص أو الرفض، فالقرار المتخذ بشأن الترخيص بالمتابعة ليس من الضروري أن يكون معللا تعليلا خاصا⁸⁴³.

بحيث تبقى الرقابة التي يمارسها القاضي في هذا الإطار هي مجرد رقابة شكلية تنصرف إلى البحث عن الوجود المسبق للترخيص وعن محتواه⁸⁴⁴، الذي يجب أن يتضمن جملة من المعلومات والبيانات تحت طائلة عدم صحته، منها تحديد صفة المحاسب المرخص له وأسباب المتابعة ومراجع المواد L266 و L267 من كتاب المساطر الجبائية الفرنسي⁸⁴⁵.

لتبقى غاية المشرع المغربي من وراء عدم منح المحاسب المكلف بالتحصيل سلطة تحريك الدعوى مباشرة، هو ضمان ممارسة الرقابة الإدارية القبلية على الملف الإداري للدعوى عبر التسلسل الإداري الذي يمر منه هذا الأخير قبل إثارة دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير، وذلك تفاديا لأي تعسف أو شطط يمكن أن يستعمل من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل في مواجهة هؤلاء لا سيما أنه يمكن أن تربط بينهم بعض الأمور الشخصية بحكم القرب الجغرافي لأطراف النزاع الضريبي.

وبالتالي توفير حماية أكبر لمسيري الشركات التجارية قبل اتخاذ قرار المتابعة بدعوى المسؤولية الضريبية في مواجهتهم، نظرا لخطورة هذه الدعوى على الذمة المالية والشخصية لأجهزة التسيير والتدبير بالشركة.

وذلك على عكس منح سلطة اتخاذ قرار تحريك دعوى المسؤولية الضريبية للخازن العام للمملكة الذي يجب أن يتحلّى في هذه الحالة بالنزاهة والحياد، ولا يبدي موافقته على إثارة المسؤولية الضريبية للمسير إلا بعد توفره على الملف كاملا يضم جميع الوسائل القانونية والواقعية لإثارة الدعوى، لا سيما وسائل إثبات الأعمال التدليسية باعتبارها حجر الزاوية في الدعوى.

إلا أنه وحسب التحليل والدراسة أثبت الواقع العملي أن تحريك الدعوى يتم في غالب الأحيان مباشرة من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل مع تضمين المقال الافتتاحي للدعوى صفة الخازن العام للمملكة والمدير العام للضرائب، ليتم فيما بعد ذلك متابعة الدعوى من طرف الخلية القانونية والخازن العام للمملكة.

وما يزكي هذا القول هو أن جل الدعاوى المرفوعة في هذا المجال تم إلغائها لافتقارها لوسائل إثبات الأعمال التدليسية، في حين يجب على الخازن العام للمملكة أن يطلع على الملف كاملا والذي يجب أن يكون متضمنا لجميع الحجج والوثائق الثبوتية لإثارة دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير، ومنه تكوين قناعته الشخصية في اتخاذ قرار تحريك الدعوى من عدمه في مواجهة المسير.

843 -CASS.COM, 17 OCTOBRE 1995, N°1677D, DUCOLI: RJF1/1996, N°121.

844 -CASS.COM, 7 MARS 1995, N°463 D, GIRARD: RJF6/1995, N°785.

845 -CASS.COM, 21 MARS 1995, N°585D, JACQUIN: RJF7/1995, N°889.

وفي هذه الحالة تغيب سلطة القاضي في مراقبة المسطرة الإدارية لتحريك دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير، لا سيما أنه لا مجال لأي تفويض للتوقيع أو الاختصاص للمحاسب المكلف بالتحصيل، إذ يبقى الأمر محفوظاً على وجه التحديد للأشخاص اللذين حددتهم المادة 98 من م.ت.د.ع على وجه الحصر.

لكن الإشكال الذي يبقى مطروحا في هذا المجال، ويمكن أن يشكل ثغرة قانونية لتعسف المحاسب المكلف بالتحصيل في استعمال دعوى المسؤولية الضريبية لتحصيل الدين الضريبي هو عدم وجود أية آلية قانونية فعالة تمكن القضاء من مراقبة صاحب الصفة الفعلية في رفع الدعوى، وهل الملف الإداري مر فعلاً بجميع المراحل الإدارية قبل وضعه في المحكمة المختصة، أم أن المحاسب يتمتع فعليا بسلطة مطلقة في اتخاذ القرار في رفع الدعوى من عدمه، لا سيما أن المسير لا يمكنه الاعتراض على الدعوى والمطالبة بالتعويض في حالة ثبوت عدم قيام مسؤولية الضريبة.

البند الثاني: محدودية الرقابة القضائية لاستقلالية دعوى المسؤولية الضريبية

يستلزم متابعة مسير الشركة بالمسؤولية الضريبية، استقلال هذه الدعوى عن باقي الدعوى الأخرى التي يمكن أن تتابع بها الإدارة الجبائية المسير من أجل تحصيل الدين الضريبي.

بحيث يبقى الهاجس الأول للإدارة الجبائية هو تحصيل الدين الضريبي بإحدى الطرق المتاحة والأكثر فعالية، مما يجعلها تبادر إلى متابعة المسير بدعوى المسؤولية الضريبية دون الأخذ بعين الاعتبار، هل فعلاً نازلة الحالة تستوجب رفع دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة أم دعوى أخرى، لا سيما في حالة تداخل المقتضيات القانونية الجبائية المؤسسة لإمكانية متابعة مسير الشركة، مما يدفعنا إلى دراسة استقلالية دعوى المسؤولية الضريبية عن دعوى المطالبة بالدين الضريبي في إطار مساطر معالجة صعوبات المقاول، وعن دعوى متابعة المسير بجريمة افتعال العسر.

أولاً: استقلالية دعوى المسؤولية الضريبية للمسير عن دعوى المطالبة بالدين الضريبي في إطار مساطر معالجة صعوبات المقاول.

كما سبقت الإشارة إلى أن دعوى المسؤولية الضريبية تتداخل مع جملة من دعاوى مسؤولية المسير التي يتم بموجبها تحصيل الديون الضريبية للشركة التي يسيرها، وحماية للمسير من أي تعسف أو شطط في استعمال الحق، اشترط مشرع مدونة تحصيل الديون العمومية على أنه لا يمكن للإدارة الجبائية إعمال مقتضيات المادة 98 من م.ت.د.ع إلا إذا كان المسير غير ملزماً بأداء ديون الشركة تطبيقاً لأحكام أخرى.

وأن شروط وقواعد إعمال المادة 98 من م.ت.د.ع الخاصة بدعوى المسؤولية الضريبية مستقلة عن باقي الدعوى لا سيما دعوى المطالبة بالدين الضريبي في إطار مساطر صعوبات المقاول والتي تحظى بمسطرة قانونية خاصة.

بحيث تخضع الديون الضريبية الصادرة في مواجهة المقاول المفتوحة بشأنها مساطر التسوية أو التصفية قضائية لنظام خاص تقننه أحكام ومقتضيات الكتاب الخامس من مدونة التجارة.

وتكمن خصوصية المساطر المذكورة في كونها تلزم الدائن العمومي بنفس الإجراءات المسطرية الواجبة التطبيق في مواجهة باقي دائني المقابلة بالنظر إلى تاريخ نشأة الدين (قبل تاريخ الحكم بفتح المسطرة أو بعد التاريخ المذكور) وبالنظر كذلك إلى طبيعة الامتيازات التي تعزز كل دين على حدة.

وتبقى مسطرة التصريح بالديون والتي حددها المشرع في أجل شهرين ابتداء من تاريخ نشر حكم فتح المسطرة بالجريدة الرسمية، ويمدد هذا الأجل بشهرين بالنسبة إلى الدائنين القاطنين خارج المملكة المغربية، الوسيلة الحتمية للدائن العمومي لضمان استخلاص ديون الخزينة العامة الصادرة في مواجهة المقاولات المذكورة على تنوع الحلول التي قد تخلص إليها المحكمة التي تبت في المساطر المذكورة، استمرارية المقابلة، تفويتها أو تصفيتها قضائيا.

ويترب عن عدم تصريح المحاسب المكلف بالتحصيل بالدين الضريبي داخل الأجل المحدد قانونا، سقوط حق الخزينة العامة في المطالبة به⁸⁴⁶.

إلا أن الإشكال القضائي الذي يطرح هو أن بعد سقوط حق الإدارة الجبائية في المطالبة بالدين الضريبي في إطار مساطر معالجة صعوبات المقابلة لأي سبب من الأسباب، وذلك إما نظرا لعدم التصريح بالديون الضريبية داخل الأجل القانوني، أو عدم تمكنها من استيفاء الدين الضريبي نتيجة تزامن الدائنين.

في هذه الحالة تلجأ الإدارة الجبائية إلى وسيلة أخرى ألا وهي رفع دعوى المسؤولية الضريبية للمسير لأنها أكثر فعالية بالنسبة إليها في تحصيل الدين الضريبي، خصوصا في ظل غياب باقي دائني الشركة باعتبارهم غير معنيين بهذه الدعوى.

مما يدفعنا إلى التساؤل عن سلطة القضاء في مراقبة إمكانية أعمال الإدارة الجبائية لمقتضيات المادة 98 من م.ت.د.ع، وذلك بعد مرور الشركة بمساطر معالجة صعوبات المقابلة؟

وحتى على افتراض إمكانية ذلك، فإن القاعدة القانونية تقتضي بأنه بعد دخول الشركة في مساطر معالجة صعوبات المقابلة، وثبت أن ما آلت إليه هذه الأخيرة من عجز عن الأداء يعزى إلى خطأ في التسيير، فإنه في هذه الحالة يتم تمديد المسطرة للمسير في إطار أعمال قواعد مدونة التجارة، وليس استئثار الإدارة الجبائية بمتابعة المسير وفق مقتضيات المادة 98 من م.ت.د.ع بدعوى أن عجز الشركة عن الأداء كان نتيجة ارتكاب أعمال تدليسية من طرف مسيرها.

ولقد عرف العمل القضائي قصورا كبيرا في هذا المجال نظرا لحدثة الدعوى من جهة، ومن جهة ثانية نظرا لصعوبة التمييز بين دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير وتمديد المسطرة للمسير في إطار مساطر صعوبات المقابلة.

846- دوطايب عبد اللطيف: الدليل في معالجة الإعلانات القضائية من طرف قباض الإدارة الجبائية، وضعية المحاسب العمومي تجاه مساطر معالجة وتصفية المقاولات، المجلة القانونية للتحصيل الجبائي، العدد الأول-ماي 2014، ص4.

وفي هذا المنحى نورد على سبيل المثال لا للحصر ما جاء في حيثيات الحكم الصادر عن المحكمة الابتدائية ما يلي: "وأنه أخفى كون الشركة خاضعة للتصفية القضائية كما هو ثابت من الحكم الصادر بتاريخ 2003/06/08 ملف عدد 2003/108 تحت عدد 03/154 والذي أمر بتحويل التسوية القضائية للشركة المذكورة إلى تصفية قضائية.

وأن الطلب المقدم من الخازن العام بحضور الشركة مستوجبا لعدم القبول لكون أن هذه الشركة لم تعد لها صفة وليس لها أي ممثل قانوني وأن الحكم المذكور عين السيد المنتدب الإقليمي القضائي لمصلحة صعوبات المقابلة بالمحكمة التجارية بالدار البيضاء سندىكا للتصفية.

وحيث أن الطلب يرمي إلى الحكم على السيد م.ب بأداء المبلغ المفصل بالجداول الضريبية المرفقة بالمقال على وجه التضامن عملا بالمادة 98 من مدونة تحصيل الديون العمومية وتحميله الصائر.

وحسب دفع المدعى عليه بصفته مسيرا سابقا للشركة قد قام بكل ما في وسعه قصد إنقاذ الشركة من التوقف خاصة تقديم الدعوى الرامية إلى الاستفادة من مسطرة التسوية القضائية وأنه ربط الاتصال بالسندىك قصد البحث عن الحلول لإنقاذ الشركة، وأن السندىك أشار في تقريره إلى الأسباب التي أدت إلى توقف الشركة.

وحيث ثبت للمحكمة برجوعها إلى التقرير المذكور أنه بين الأسباب المؤدية إلى توقف نشاط الشركة وليس فيها ما يعزى إلى المدعى عليه.

وحيث من جهة ثانية فإن القابض لم يثبت الأعمال التدليسية والمناورات والغش الذي ينسبه للمدعى عليه.

وحيث أن الطلب تبعا لذلك يفتقر إلى الإثبات ومخالفا لمقتضيات المادة 32 من ق.م.م، ويتعين بالتالي التصريح بعدم القبول⁸⁴⁷.

إن الحكم قضى بعدم قيام المسؤولية التضامنية والشخصية للمسير عن أداء الديون الضريبية للشركة لاعتبارين وهما:

أولا: الاستناد إلى ما جاء في تقرير السندىك بأن توقف الشركة عن الدفع لا يعزى إلى خطأ المسير؛

ثانيا: افتقار الطلب إلى وسائل إثبات الأعمال التدليسية الموجبة لقيام المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير.

وذلك دون الإشارة أنه لا يمكن للإدارة الجبائية إثارة دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير بعد مرور الشركة بمساطر معالجة صعوبات المقابلة، وأن تعذر تحصيل الدين الضريبي يعزى إلى خطأ الإدارة

847- حكم رقم 12337 ملف رقم 2613/051 صادر بتاريخ 2005/10/03 عن المحكمة الابتدائية بالدار البيضاء، غير منشور.

الجبائية، الناتج عن تهاون وتقاعس المحاسب المكلف بالتحصيل عن القيام بالتصريح بالدين الضريبي وفق الإجراءات والمساطر المحددة قانوناً لذلك وليس إلى خطأ المسير.

ثانياً: استقلالية دعوى المسؤولية الضريبية للمسير عن دعوى افتعال العسر

يصنف المشرع المغربي الجرائم الضريبية مخالفات جنائية جبائية تستلزم تدخل القضاء الجنائي وتوقيع الجزاء على مرتكبي الجرائم الضريبية، بغض النظر عن العقوبات الجبائية الإدارية التي يمكن أن يتلقاها نفس مرتكب الجريمة الضريبية بمناسبة مخالفته لقواعد القانون الضريبي⁵.

ومن خلال مقتضيات المادة 192 من م.ع.ض والمادة 84 من م.ت.د.ع باعتبارهم النصوص الجبائية المؤطرة للجريمة الضريبية، يبدو أن طبيعة الجرائم الضريبية في التشريع الجبائي المغربي مرتبطة بصنف أساسي من الجرائم، والتي تتمثل في جرائم الغش الضريبي والتصرفات الاحتيالية والوهمية والأعمال التدليسية التي تستهدف التخلص من أداء الضريبة، باستعمال إحدى الوسائل الممنوعة قانوناً.

وكما سبقت الدراسة أن دعوى المسؤولية الضريبية تتداخل مع دعوى الجريمة الضريبية في جملة من النقط إلى درجة صعوبة الإحاطة بكل دعوى على حدة، مما قد يشكل مسا بالضمانات القانونية المخولة للمسير نتيجة تعسف الإدارة الجبائية في إعمال مقتضيات المادة 98 من م.ت.د.ع لمتابعة المسير بدعوى المسؤولية الضريبية عوض دعوى جريمة افتعال العسر نظراً لقصور ومحدودية الجزاءات المالية والشخصية المرتبطة بها.

بحيث لا يمكن متابعة مسير الشركة بدعوى المسؤولية الضريبية الخاصة إلا إذا ارتكب أعمال تدليسية تتخذ صور تبديد الأموال التي تشكل ضمان الخزينة العامة قبل التوصل بالإعلام الضريبي، في حين إذا قام بعمليات التبديد بعد التوصل بالإعلام الضريبي في هذه الحالة يتم إعمال دعوى جريمة افتعال العسر في مواجهة المسير.

وبالرغم من تنصيب المشرع على إمكانية متابعة مسيري الشركات التجارية بجريمة افتعال العسر إذا ثبت ارتكابهم لأعمال تدليسية ترتب عنها عرقلة التحصيل، فإنه لا يمكن إعمال هذا المقتضى إلا إذا تمكن المحاسب المكلف بالتحصيل من إثبات الطبيعة القانونية لهذه الأعمال، وأنها لم تباشر إلا بعد التوصل بالإعلام الضريبي، والعكس صحيح بحيث لا يمكن متابعة المسير بدعوى المسؤولية الضريبية في حين أن الأمر يتعلق بجريمة بافتعال العسر.

إلا أن هذه الثغرة القانونية قد تشكل باباً لتعسف الإدارة الجبائية، بحيث عوض متابعة المسير بدعوى افتعال العسر طبقاً لمقتضيات المادة 84 من م.ت.د.ع يتم متابعته بدعوى المسؤولية الضريبية الخاصة، التي تعتبر الأصلح والأفيد للإدارة الجبائية، والأكثر ضرراً لمسير الشركة التجارية.

وفي هذا المنحى نورد على سبيل المثال لا للحصر ما جاء في حيثيات الحكم الصادر عن الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى (سابقاً): "حيث يستفاد من وثائق الملف ومن الحكم المستأنف، أنه بمقال مقدم بتاريخ 2006/12/26، أمام المحكمة الابتدائية بمراكش، في مواجهة السيد أ.ب، بحضور شريكة تدرار في شخص ممثلها القانوني، ادعى السيد الخازن العام للمملكة، أن الشركة المذكورة مدينة لقباضة مراكش الحي المحمدي، بعدة

ضرائب بلغت 1.171.025,19 درهم، وأنه حاول تحصيل المبلغ بتوجيه عدة إنذارات بالأداء، ثم بإجراء حجز على الأصل التجاري للشركة وعلى منقولاتها، لكن دون جدوى، بسبب ما أقدم عليه المتصرف من عمل تدليسي، يتمثل في تفويت جل عقارات الشركة لأفراد عائلته، بعقود لاحقة لصدور الضرائب موضوع المديونية، وتوقفت الشركة عن مزاولة نشاطها دون تصفية الديون، مما يعتبر تنصلا من المسؤولية التي يتحملها متصرف الشركة ملتصقا باعتبار المدعى عليه مسؤولا شخصيا وقضائيا عن أداء الديون الجبائية للشركة⁸⁴⁸.

إن ما ورد في حيثيات الحكم السالف الذكر ينم على أن الأمر يتعلق بدعوى جريمة افتعال العسر على أساس أن المسير باشر أعمال التدليس أي تبديد الأموال التي تشكل ضمان الخزينة العامة بعقود لاحقة لصدور الضرائب المطالب بها، أي بعد التوصل بالإعلام الضريبي، في حين تمت متابعتها بدعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير عوض جريمة افتعال العسر.

إلا أن الملاحظ أنه لم يسبق إثارة هذا الحد الفاصل بين الدعويين سواء من جهة القضاء أو دفاع المدعى عليه، مما ينم على عدم الإلمام الكافي بفحوى النصوص الجبائية، لمعرفة الحدود الفاصلة بين تطبيقات كل مقتضى قانوني حسب النازلة المطابقة له.

وعليه فإذا كانت الأعمال التدليسية عبارة عن أعمال ترتب عنها تبديد الأموال بعد التوصل بالإعلام الضريبي، في هذه الحالة يمكن إثارة المسؤولية الجنائية الجبائية الناتجة عن جريمة افتعال العسر طبقا لمقتضيات المادة 84 من م.ت.د.ع، أما إذا كانت هذه الأعمال عبارة عن مناورات احتيالية نتج عنها عجز الشركة عن الوفاء بديونها الضريبية قبل التوصل بإعلام ضريبي فإنه يتم إثارة دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير طبقا لمقتضيات المادة 98 من م.ت.د.ع.

وبنا على ما سبق فإن محدودية الرقابة القضائية في مجال المسطرة الإدارية لدعوى المسؤولية الضريبية، علاوة على عدم القدرة على إقرار القضاء بأن دعوى المسؤولية الضريبية دعوى خاصة ومستقلة تتميز بجملة من القواعد والشروط التي تجعلها تنفرد عن باقي دعوى مسؤوليات المسير بعدة خصائص شكلية وجوهرية، يشكل مسا بجملة من الضمانات القانونية المقررة لفائدة مسيري الشركات التجارية، مما يجعلهم عرضة للتعسف والشطط من طرف الإدارة الجبائية باعتبارها الأكثر دراية وعلم بالنصوص الجبائية، ومدى توافر شروط أعمال مقتضياتها من عدمه.

848- حكم عدد 792 ملف إداري قسم أول عدد 2007/1/4/433 المؤرخ في 2007/11/7 صادر عن الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى -محكمة النقض حاليا- سبق الإشارة إليه.

الفقرة الثانية: الرقابة القضائية لاتفاق الصلح في نزاع المسؤولية الضريبية

تقتضي القاعدة العامة في المطالبة القضائية أن يتابع القاضي سير الدعوى منذ بدايتها إلى حين صدور حكم نهائي للفصل فيها، لكن هناك عدة أسباب قد تؤدي إلى وقف الدعوى أثناء سريانها ولعل أهمها عقد اتفاق الصلح بين أطراف النزاع.

ويعتبر النزاع الجبائي أكثر النزاعات التي تقرر بمبدأ الصلح بالرغم من عدم وجود نصوص جبائية خاصة بمسطرة الصلح الجبائي، اللهم ما تم التنصيص عليه في مدونة الجمارك والضرائب غير المباشرة فيما يتعلق بالمصالحة الجمركية التي يتم بموجبها حل النزاع الجبائي الجمركي خارج مسطرة التقاضي وإجراءاتها الطويلة والمعقدة.

بحيث غالبا ما تلجأ الإدارة الجبائية لحل النزاع الجبائي بطريقة ودية، وذلك عن طريق إبرام اتفاق صلح مع المدين بالضريبة ووضع نهاية للنزاع الجبائي، وذلك لاعتبار الصلح الوسيلة الأكثر فعالية لإنهاء الخصومة بالنسبة لطرفي النزاع الجبائي.

ودعوى المسؤولية الضريبية لا تخرج عن باقي دعاوى المنازعات الجبائية، بل تتميز مسار هذه الدعوى عن سائر دعاوى التحصيل الجبري للدين الضريبي، بأن جل القضايا تنتهي عن طريق عقد اتفاق صلح بين الإدارة الجبائية ومسير الشركة، والذي يخضع لنفس المساطر والإجراءات القضائية المقررة لعقد الصلح في القواعد العامة.

ولقد عرف المشرع المغربي الصلح في المادة 1098 من قانون الالتزامات والعقود كالآتي: "الصلح عقد، بمقتضاه يحسم الطرفان نزاعا قائما أو يتوقيان قيامه، وذلك بتنازل كل منهما للآخر عن جزء مما يدعيه لنفسه، أو بإعطائه مالا معيناً أو حقاً".

ويعتبر عقد اتفاق صلح نزاع دعوى المسؤولية الضريبية عقد مدني ينظمه الفصل 1098 من ق. ل. ع. وما بعده، والذي بمقتضاه تضع الإدارة الجبائية ومسير الشركة حدا للنزاع الجبائي وفق جملة من الشكليات والشروط التي يتم الاتفاق عليها بينهما، حيث تتنازل الإدارة الجبائية عن مباشرة المتابعة القضائية للمسير بدعوى المسؤولية الضريبية الخاصة المخولة لها بمقتضى المادة 98 من م.ت.د.ع مقابل التزام هذا الأخير بدفع المبالغ الضريبية المصالح بشأنها.

ومنه يركز عقد الصلح على أربع مقومات أساسية وهي:

1- وجود نزاع قائم أو محتمل: لقيام الصلح يجب أن يكون هناك نزاع بين الإدارة الجبائية والمسير قائما أو محتملا، بحيث يكون قائما إذا عرض النزاع الجبائي على القضاء، فيتم الصلح في هذه المرحلة ويسمى صلحا قضائيا، وقد لا يعرض النزاع على القضاء فيكون محتملا ويسعى الطرفان إلى إنجائه بطريقة ودية دون اللجوء إلى القضاء.

وتجدر الإشارة أن هذه الخاصية لا تنطبق على الجرائم الجبائية، بحيث لا يمكن الحديث عن الصلح إلا في حالة وجود نزاع قائم أمام القضاء ومعرض على أنظار النيابة العامة.

2- توفر نية حسم النزاع: لا يمكن الحديث عن الصلح إلا إذا كان غرض كل من الإدارة الجبائية والمسير إنهاء النزاع إذا كان قائما وتجنب وقوعه إذا كان محتملا.

3- نزول كل من الخصمين عن جزء من ادعائه: يقتضي هذا الشرط تنازل كل من المسير والإدارة الجبائية عن جزء من ادعائه: إذ لا يشترط في هذا التنازل أن يكون متعادلا، بل يكفي وجود عنصر التنازل المتبادل للقول بوقوع الصلح⁸⁴⁹.

4- إعطاء مالا معينا أو حقا: إن أهم خاصية تميز الصلح في نزاع دعوى المسؤولية الضريبية هو تسليم مسير الشركة مبلغا من المال للإدارة الجبائية قصد تنازلها عن دعوى متابعته في ذمته الشخصية المالية.

وما يهمنا في هذا البحث هو دراسة الصلح الجبائي لدعوى المسؤولية الضريبية أثناء وجود المطالبة القضائية، أي عندما يكون النزاع معروض أمام أنظار المحكمة الابتدائية للبت فيه، وليس الصلح الجبائي الذي قد يحصل قبل رفع الدعوى أمام القضاء، إذ تتميز هذه المرحلة بغياب المراقبة القضائية، وذلك حتى يتسنى لنا دراسة مدى مراقبة القضاء لمسطرة الصلح في نزاع دعوى المسؤولية الضريبية، والقوة التنفيذية القضائية التي يكتسبها عقد اتفاق الصلح القائم بين الإدارة الجبائية ومسير الشركة لوضع حد للنزاع الجبائي.

البند الأول: المسطرة القضائية لإقرار الصلح في نزاع دعوى المسؤولية الضريبية

يعد الصلح من الوسائل البديلة لحل نزاع دعوى المسؤولية الضريبية بطريقة ودية، وإذا كان المشرع في القواعد العامة قد أقر بعدم إمكانية إبرام الصلح قبل صدور الحكم القضائي في الخصومة، فإنه في النزاع الجبائي يمكن إبرام اتفاق الصلح قبل أو أثناء رفع الدعوى أو حتى بعد صدور الحكم القضائي.

وذلك نظرا لجملة الخصائص التي يوفرها الصلح الجبائي لطرفي النزاع، إذ يترتب عن صدور الحكم القضائي بإدانة المسير بدعوى المسؤولية الضريبية، إلزام هذا الأخير بتنفيذ جميع الآثار المترتبة عن المسؤولية التضامنية، والمتمثلة في أدائه لجميع الديون الضريبية المدينة بها الشركة عن طوعية أي بصفة تلقائية بعد صدور الحكم، الأمر الذي يعتبر نادر الحدوث نظرا لضخامة المبالغ الضريبية موضع التحصيل، لأن دعوى

849- بحيث إذا لم يتنازل أحد الخصوم عن شيء من ادعائه وتنازل الآخر عن كل ما يدعيه لا نكون أمام صلح بل تسليم بحق الخصم، وبهذا التنازل المتبادل يختلف الصلح عن الإبراء وترك الخصومة التي تكون من طرف واحد غالبا، وليس من الضروري أن يكون التنازل من الجنين متعادلا، ففي التسليم بحق الخصم وفي ترك الدعوى إذا قبل الطرف الآخر أن يتحمل في مقابل ذلك بمصروفات الدعوى كان هذا صلحا مهما كانت تضحية الطرف الآخر قليلة بالنسبة لتضحية الطرف الثاني، بل قد يعتمد شخص إلى الصلح مع خصمه حتى يتفادى التقاضي وما يجري من إجراءات معقدة ومصروفات باهضة، وما يستغرقه من وقت طويل أو حتى يتفادى علانية الخصومة في أمر يفضل سرية فيتنازل عن جزء من ادعائه لهذا الغرض حتى يسلم له الخصم بباقي حقه. للمزيد: أنظر أنور طلبية: الوسيط في القانون المدني الجزء الأول، دار المطبوعات الجامعية، مصر، 1996، ص 460.

المسؤولية الضريبية لا يتم سلوكها إلا بعد تراكم الضرائب لعدة سنوات دون الوفاء بها من قبل الشركة، والتي تقدر أحيانا بمبالغ مالية خيالية تفوق بكثير رأسمال الشركة المعنية بالدعوى.

مما يخول للإدارة الجبائية الحق في ممارسة جميع إجراءات التحصيل الجبري في مواجهة مسير الشركة، وحرمانهم من التصرف في أموالهم المنقولة والعقارية، بموجب الحكم القضائي الذي يعتبر بمثابة سند تنفيذي للمتابعة بالمسؤولية الضريبية، الأمر الذي يشكل وسيلة ضغط على مسير الشركة ويدفعه للتفاوض مع الإدارة الجبائية من أجل إبرام اتفاق صلح بعد تحديد شروطه وحيثياته من حيث قيمة المبالغ المصالح بشأنها.

ويجب أن يخضع عقد الصلح لجملة من الإجراءات والمساطر القضائية المحددة بموجب قواعد قانون المسطرة المدنية لكي يصبح سندا قابلا للتنفيذ، بحيث قبل أن يقوم القاضي المعروض أمام أنظاره النزاع بالإشهاد على الصلح، يلزم بدعوى أطراف النزاع لانعقاد جلسة الصلح، ومحاولة إيجاد حل ودي بين أطرافه لوضع حد للخصومة.

أولا: دعوى القاضي أطراف النزاع لجلسة الصلح

لقد أتاح المشرع المغربي إمكانية التوفيق بين الخصوم في أية مرحلة من مراحل الدعوى، سواء قبل بدء الخصومة أو أثناء سيرها، وأمام أية درجة من درجات التقاضي، ويستوي في هذه الحالة أن تكون مبادرة التوفيق بين أطراف النزاع أنفسهم أم من طرف المحكمة المعروض أمام أنظارها النزاع.

إلا أنه في غالب الأحيان قد لا يتمكن الأطراف من إبرام صلح يحسم النزاع القائم بينهما، فيتدخل القاضي للقيام بهذه المهمة، ويتم ذلك بدعوتهم لمجلس الصلح سواء بشكل شخصي أو عن طريق وكيلهما، ويجب أن تتم الدعوى بشكل صريح تطبيقا لقواعد التبليغ المنصوص عليها في قانون المسطرة المدنية⁸⁵⁰، بحيث يجب تسليم الاستدعاء شخصا للأطراف المعنيين بالأمر أو تبليغهم به في موطنهم بناء على رسالة مضمونة مع الإشعار بالتوصل أو بالطريقة الإدارية.

وفي جميع الحالات إذا حضر الأطراف إلى جلسة الصلح فهنا المسألة لا تطرح أي إشكال يذكر، أما عند عدم حضورهم فعلى القاضي أن يتأكد من تمام إعلانه، فإذا كان قد أعلم الأطراف لشخصهم فهم يكونون على علم يقيني بجلسة الصلح، أما إذا لم يتم التحقق من وصول الإعلان للأطراف فيمكن للقاضي أن يؤجل عرض الصلح إلى جلسة أخرى⁸⁵¹.

850-الفصول من 36 إلى 41 من قانون المسطرة المدنية.

851- ينص الفصل 279 من ق.م. على أنه: "إذا تعذر تحقيق التصالح لاختلاف الأطراف أو لعدم حضور أحدهم أو ممثل عنه في قضايا حوادث الشغل والأمراض المهنية، فإن القاضي المكلف بحرر محضرا بعدم المصالحة، وبيت في القضية حالا. أو يؤخرها لجلسة أخرى عند الاقتضاء. وإذا تعذر تحقيق التصالح في النزاعات المتعلقة بالشغل أو الخلافات الناشئة بين المشغل والأجير لنفس الأسباب الواردة في الفقرة الأولى يمكن للمحكمة أن تبت في الحال.

إذا تخلف المدعي عن الحضور ولم يقدم عذرا مقبولا شطب على قضيته.

وإذا تخلف المدعى عليه بت القاضي أو الهيئة بحكم غيابه أو بمثابة حضوري حسب الأحوال".

إذ تقتصر هذه المرحلة على تحقق القاضي من حصول التبليغ الصحيح لأطراف النزاع ضمانا لحصول علمهم بانعقاد جلسة الصلح.

ثانيا: انعقاد جلسة الصلح

بعد توجيه المحكمة لأطراف النزاع الدعوى لحضور جلسة الصلح، ينعقد هذا الأخير تحت إشراف القاضي الذي يكون له دور كبير في التقريب بين وجهات نظر أطراف النزاع، إذ يحاول في بداية الجلسة التصالح بين أطراف النزاع طبقا لمقتضيات المادة 277 من ق.م.م.⁸⁵²

ويختار القاضي الوقت والمكان المناسبين لإجراء محاولة الصلح، لأنه الأكثر دراية وعلم باللحظة المناسبة لإجراء عملية الصلح، نظرا لاختلاف وقائع وظروف كل دعوى على حدة، بحيث يجوز له عرض الصلح على أطراف النزاع في جميع مراحل الدعوى حتى في جلسة النطق بالحكم، إلا أنه بمجرد النطق بالحكم يمنع عليه آنذاك عرض الصلح، لأن المحكمة تكون قد استنفذت ولايتها في الدعوى.⁸⁵³

ويتم محاولة التوفيق بين الأطراف بحضور شخصي أو بحضور وكلائهم بحيث يعتبر حضورهم من أهم الشروط الأساسية لانعقاد جلسة الصلح، ففي حالة عدم حضور أحد الطرفين أو حضوره ورفضه الإقرار بالصلح فلا يجوز للمحكمة التصديق على هذا الاتفاق، وكذلك الأمر في حالة تخلف الطرفين معا عن الحضور أو امتناعهما عن التوقيع، فهذا يعتبر بمثابة إعراض عن الصلح.

وفي حالة مصادقة المحكمة على عقد الصلح رغم تخلف أحد الطرفين أو إحداهما أو امتناع أحدهما أو كلاهما عن التوقيع تكون قد أخطأت في تطبيق القانون، ويجوز لصاحب المصلحة أن يطعن في قرارها.

بحيث تسهر المحكمة على تحقيق العدالة والإنصاف، فيقتصر دور القاضي في جلسة الصلح على محاولة التوفيق بين أطراف النزاع، عن طريق عرضه بعض الحلول المناسبة بغية الوصول إلى حل ودي للنزاع دون أن يتجاوز هذه المهمة ويفصل في النزاع أو أن يجري بنفسه صلحا يفرضه عليهم.⁸⁵⁴

وقبل أن يقوم القاضي بإجراء محاولة التوفيق بين الطرفين يجب عليه أن يتحقق من أن المسألة المتصالح بشأنها لا تخالف النظام العام، ومشروعة أي يجوز التصالح بشأنها.

وهكذا تنتهي جلسة الصلح إما بالتوصل إلى حل رضائي للنزاع مقبول من جميع الأطراف وإما بفشل المحاولة، فإذا قبل الأطراف الحل الودي الذي تم التوصل إليه بتحرير محضر بذلك يوقعه كل منهم أو وكلائهم وكذلك القاضي ثم يذيل بالصيغة التنفيذية وتصدر المحكمة حكما بانقضاء الخصومة أمامها بالصلح، أما عند فشل هذه المحاولة وقتها إذا تحال الدعوى إلى المحكمة لتبت في النزاع القائم.

852- ينص الفصل 277 من ق.م.م على أنه: "يحاول القاضي في بداية الجلسة التصالح بين الأطراف".

853- حسن النيداني الأنصاري: الصلح القضائي، دار الجامعة الجديد للنشر، 2001، ص 196-197.

854- مبروك عاشور: نحو محاولة التوفيق بين الخصوم، دار النهضة العربية، مصر، 2002، ص 306.

وتخضع مسطرة الصلح في نزاع المسؤولية الضريبية لنفس الإجراءات المطبقة أمام المحاكم الابتدائية ووفق قواعد المسطرة المدنية، لكن نظرا لخصوصية النزاع الجبائي، يجعل من مسطرة الصلح تسلك مسلك خاصا في غالب الأحيان.

بحيث تعتبر مسطرة الصلح في نزاع المسؤولية الضريبية مسطرة اختيارية وليست إلزامية كما هو الأمر في بعض القضايا المدنية، وتتسم باللجوء أولا لمسطرة التفاوض بين الإدارة الجبائية ومسير الشركة خارج نطاق المحكمة المختصة، وذلك بالاعتماد على الحوار المباشر بين أطراف النزاع أو بواسطة وكلائهم سعيا لحل يرضي الطرفين.

وتتمتع الإدارة الجبائية بسلطة تقديرية في إبرام الصلح من عدمه، بحيث يمكنها أثناء التفاوض الموافقة على إجراء الصلح، أو متابعة المسير أمام الجهة القضائية المختصة، وفي جميع الحالات لا تكون مجبرة على تعليل قرارها.

وأثناء التفاوض يحاول كل من الطرفين بذل ما في وسعه لإقناع الطرف الآخر بوجهة نظره حول المبالغ الضريبية المتنازع بشأنها، وذلك حتى يتم التوافق إلى حل النزاع، ليتم بعد ذلك إبرام اتفاق الصلح مع تحديد قيمة المبالغ الضريبية المصالح بشأنها.

فيتقدم الأطراف من جديد إلى القاضي من أجل الإشهاد على الصلح حتى يكتسي الصفة القضائية، بحيث يكتسي الصلح المصادق عليه من طرف الجهات القضائية المختصة تجاه أطراف النزاع قوة الشيء المقضي به سواء كان هذا الصلح قبل الحكم أو بعده، ويلزم طرفيه ويكون غير قابلة للمراجعة وذلك طبقا لمقتضيات الفصول 1106 و 1112 من ق.ل.ع.

البند الثاني: القوة التنفيذية القضائية لاتفاق صلح نزاع المسؤولية الضريبية

يعتبر الصلح كآلية لإنهاء الخصومة ليس غريبا على النزاع الجبائي بصفة عامة ونزاع المسؤولية الضريبية بصفة خاصة، إذ يهدف إلى فض النزاع بعيدا عن القضاء إن أمكن، ويخضع الصلح من حيث أحكامه في قضايا نزاع المسؤولية الضريبية إلى الأحكام العامة.

بحيث يؤدي انعقاد الصلح إلى حسم النزاع الذي تناوله، وبالتالي انقضاء ما تنازل عنه كل من الطرفين من حقوق وادعاءات تنازلا نهائيا، وهذه النتيجة رتبها القانون على عقد الصلح وهي في الواقع من الأمور التي يهدف إليها المتعاقدان إذا أراد بالصلح حسم النزاع القائم بينهما وفق الشروط التي ارتضيهاها⁸⁵⁵.

ولا يمكن لعقد اتفاق الصلح أن يرتب هذه الآثار القانونية إلا إذا حاز للصيغة القضائية أي تم التصديق عليه من طرف القاضي حتى يصبح سنداً تنفيذياً لا يمكن الطعن فيه إلا بالزور، وذلك بعد إقرار أطراف النزاع بالصلح أمام المحكمة المعروض أمام أنظارها نزاع المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير.

855- عبد اللطيف إزدي: الصلح القضائي في القانون المغربي التطبيق العملي، الطبعة الأولى، المطبعة والوراقة الوطنية الدوديات، مراكش، 2001، ص 42.

أولاً: إقرار أطراف نزاع المسؤولية الضريبية بالصلح أمام المحكمة المختصة

يعتبر حضور أطراف نزاع المسؤولية الضريبية أمام المحكمة أمراً إلزامياً فيما يخص الصلح القضائي، ليقر كل منهما بما تم الاتفاق عليه في عقد الصلح، ويستوي أن يكون حضور المتصلحين بشكل شخصي أو بواسطة وكلائهم، ولا يكفي أن يكون هناك عقد صحيح قائم بين الطرفين مثبتاً في ورقة عرفية وموقع عليه من لدن الطرفين.

ولا يمكن للمحكمة أن تقوم بالإشهاد على الصلح إذا تخلف أحد المتعاقدين أو كلاهما أو امتنع أحدهما عن التوقيع، أو هما معا رغم حضورهما للجلسة، بحيث إذا قامت المحكمة على إثبات الصلح بالرغم من تخلف أحد هذه الشروط فهي تكون بذلك قد عملت على خرق الضمانات القضائية المخولة لأطراف النزاع في مسطرة الصلح، وعليه جاز لصاحب المصلحة الطعن في قرارها هذا بإحدى طرق الطعن المناسبة.

وعلة هذا الشرط تكمن في اكتساب عقد الصلح للصيغة التنفيذية بمجرد التصديق عليه من طرف القاضي، إذ لا يمكن لأحد من المتعاقدين التحرر أو الرجوع في الصلح ولو باتفاقه مع الطرف الآخر، ما لم يكن قد أبرم هذا الصلح باعتباره مجرد عقد معاوضة، طبقاً لمقتضيات الفصل 1106 من ق.ل.ع.⁸⁵⁶

وبناء عليه يجب على المحكمة أن تتأكد بنفسها أن أطراف النزاع الجبائي قد أقر الصلح، ولن يتأتى هذا إلا بحضورهما أمامها وتوقيعهما على محضر الصلح سواء شخصياً أو بواسطة وكلائهم.

ثانياً: إشهاد القاضي على الصلح الجبائي

بعد توصل أطراف الخصومة إلى عقد اتفاق الصلح لإنهاء النزاع يتقدمان بعرضه على القاضي من أجل التصديق عليه، بحيث يتعين على القاضي قبل إثباته للصلح التحقق من عدة مسائل أولها أن الخصومة التي قدم فيها عقد الصلح قائمة بالفعل أمام المحكمة المختصة، ولم تنقضي بأي سبب من أسباب انقضاء الالتزام⁸⁵⁷، وهل سبق الحسم فيها من قبل بواسطة صلح أو حكم قضائي، وأنها لا تخالف النظام العام أو غير مشروعة، إذ يمنع على القاضي في هذه الحالة التصديق عليها، إضافة إلى ذلك يجب عليه التأكد من أن الاتفاق الحاصل بين الطرفين هو عقد صلح وليس عقد آخر مشابه له، علماً أن القاضي هو الذي يكيف هذا الاتفاق وفقاً لمجموعة من العناصر، وفي حالة خطئه في تكييف الاتفاق فإن حكمه يكون قابلاً للنقض⁸⁵⁸.

ولا يمكن للقاضي أن يقوم بالتصديق على الصلح من تلقاء نفسه، بل يجب أن يطلب منه ذلك من طرف المتصلحين لكونه في هذه الحالة يلعب دور الموثق الذي يثبت حصول الصلح بصفة رسمية أمامه، بحيث يمكن لأطراف النزاع أن يطلبوا من القاضي في أي مرحلة من مراحل الدعوى إثبات ما اتفقوا عليه في محضر الجلسة،

856- ينص الفصل 1106 من ق.ل.ع على أنه: "لا يجوز الرجوع في الصلح ولو باتفاق الطرفين ما لم يكن قد أبرم باعتماده عقد معاوضة".

857- حسن النيداني الأنصاري، م.س، ص 112.

858- مبروك عاشور: نحو محاولة التوفيق بين الخصوم، م.س، ص 139.

ويوقع من طرفهم شخصيا أو من طرف وكلائهم فإذا كانوا قد كتبوا ما اتفقوا عليه ألحق الاتفاق المكتوب بمحضر الجلسة، وأثبتوا محتواه ويكون لمحضر الجلسة في الحالتين قوة السند التنفيذي.

وينعقد اختصاص الإشهاد على الصلح للمحكمة المختصة بالنظر في الدعوى الأصلية سواء كانت ابتدائية أو استئنافية أو غيرها، وفي السياق ذاته فمجرد تصديق القاضي ورئيس المحكمة على عقد الصلح يصبح ذلك العقد ذا قيمة تنفيذية، ولا يمكن لأحد أن يتحرر من التزاماته إلا بالطعن فيه بالزور.

وتجدر الإشارة إلى أنه إذا لم يتم التوصل إلى الصلح بين الطرفين إلا أثناء سير إجراءات الدعوى، ففي هذه الحالة فجميع القضايا المكلفين بحسم النزاع ملزمين بالإشهاد على محضر الصلح تطبيقا لمبدأ القضاء الجماعي.

وفي نزاع المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير غالبا ما يتم طلب إثبات الصلح أو إثبات التنازل عن الدعوى في محضر الجلسة، بحيث قد يتوصل أطراف الخصومة إلى اتفاق بخصوص النزاع القائم بينهما أثناء سير الدعوى بعيدا عن المحكمة طالبين منها الإشهاد عليه، ففي هذه الحالة تكون المحكمة ملزمة بأن تفعل ما طلب منها بعد التحقق من صحة الاتفاق الودي ومن استفاءه لجميع الشروط السابقة الذكر سواء المتعلقة بأطراف النزاع أو محله أو إجراءات القيام به.

وفي هذه الحالة يتوجب على المحكمة التصديق على الصلح، الذي يمكن أن يتخذ عدة أشكال، فإذا كان الاتفاق محل الصلح يتخذ شكل عقد، فالقاضي يقوم بإلحاقه بمحضر الجلسة ويوقع عليه هو وأطراف الخصومة، وإما أن يتخذ شكل محضر عندما يحضر الطرفان أمام المحكمة ويقران باتفاقهما فيقوم القاضي بإثبات ما اتفقوا عليه في محضر الجلسة ويوقع عليه القاضي والطرفان معا ليصبح آنذاك سندا تنفيذيا، كما قد يتخذ هذا الاتفاق شكل حكم في هذه الحالة يقوم القاضي بإصدار حكم يثبت فيه اتفاق الأطراف على إنهاء النزاع بينهما صلحا.

وبناء عليه تبقى سلطة القاضي الرقابية لاتفاق الصلح حاضرة حتى ولو تم عقد اتفاق الصلح خارج نطاق الجهاز القضائي، مما ينم على أن الإدارة الجبائية تتمتع بسلطة واسعة في إبرام اتفاق الصلح وفق الشكليات والإجراءات القانونية التي ارتضى بها مسير الشركة، لكن تحت رقابة القضاء مما يكرس توفير حماية قضائية لأطراف نزاع المسؤولية الضريبية سواء في حالة عقد اتفاق الصلح أو في حالة تنازل الإدارة الجبائية عن الدعوى، حيث ورد في حيثيات الحكم الصادر عن المحكمة الابتدائية بالدار البيضاء ما يلي:

وبناء على المقال الذي تقدم به المدعي لدى كتابة ضبط هذه المحكمة بتاريخ 04 فبراير 2005 والذي التمس بمقتضاه الحكم على المدعى عليهم متضامين بينهم بأدائهم له مبلغ ثلاثمائة وسبعة وعشرون مليونا وخمسمائة وخمسين ألفا ومائة وستة وتسعين درهما وخمسة وستين سنتيما 327.550.196,65 درهما مع الصائر والنفاد المعجل وتحديد الإجبار في الأقصى بالنسبة للأشخاص الدائنين وذلك مقابل الضرائب التي أعرضت

الشركة المدعى عليها عن أداؤها بما في ذلك الضرائب عن القيمة المضافة والتي تمثل مبالغ تؤمن عليها الشركة بعد استفتاءها من الزبناء قصد تسليمها للدولة المستوفاة لفوائدها.

وبناء على إدراج القضية بعدة جلسات آخرها جلسة 2005/09/12 حضرها نائبا الطرفين وألقي بالملف تنازل نائب المدعي عن الدعوى ملتمسا الإشهاد عليه، مما تقرر معه حجز القضية للتأمل قصد النطق بالحكم لجلسة 2006/09/19.

وبعد التأمل طبقا للقانون، حيث التمس نائب المدعي الإشهاد على تنازله عن دعواه.

وحيث فضلا على أن تنازله المذكور لم يكن مدار طعن أو اعتراض من طرف المدعى عليهم فإنه وقع على شيء يملك حق التصرف فيه والتعامل بشأنه وليس به أي مساس بالنظام العام مما ينبغي الإشهاد عليه.

وتطبيقا لمقتضيات الفصل 119 من قانون المسطرة المدنية، نصرح علنيا بالإشهاد على تنازل المدعي عن دعواه مع ابقاء الصائر على عاتقه⁸⁵⁹.

وبناء عليه تقوم الإدارة الجبائية بإبرام عقد اتفاق صلح مع مسير الشركة وفق مسطرة إدارية محضرة، بعيدا عن الجهاز القضائي، بحيث يلزم القاضي بالتصديق على ما اتفق عليه الطرفان وإثباته وإحاقه بمحضر الجلسة والتوقيع عليه ليكتسي الصيغة التنفيذية في مواجهة أطراف النزاع الجبائي.

مما يوفر حماية قضائية للطرفين، بحيث تتنازل الإدارة الجبائية عن حقها في ممارسة دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة مقابل أداء مسير الشركة المبالغ الضريبية المصالح بشأنها، بموجب هذا التنازل أو اتفاق الصلح الذي يصبح حائزا لقوة تنفيذية قضائية بمجرد الإشهاد عليه من طرف القاضي.

والجدير بالذكر هو أن القاضي عندما يقوم بالتصديق على اتفاق الصلح فهو غير ملزم بتبرير أسباب تصديقه عليه لأنه ليس بصدد إصدار حكم، حتى وإن صدر التصديق في شكل حكم قضائي، فهو ليس ملزم بذكر الأسباب، لأن الحكم في هذه الحالة يقتصر على إثبات ما حصل أمامه من تراض وتوثيقه بمقتضى سلطته الولائية وليس بمقتضى سلطته القضائية⁸⁶⁰.

وبمجرد حصول التصديق يصبح عقد الصلح ملزما لطرفي النزاع الجبائي، تنشأ عنه التزامات متقابلة ومتبادلة بين كل من الإدارة الجبائية ومسير الشركة، فمقابل تنازل الإدارة الجبائية عن متابعة المسير بدعوى المسؤولية الضريبية، يلزم مسير الشركة بأداء المبالغ الضريبية المصالح بشأنها.

وهكذا يؤدي اتفاق الصلح في نزاع دعوى المسؤولية الضريبية إلى وضع حد للنزاع وإنهاء الخصومة وسقوط حق الإدارة الجبائية في متابعة مسير الشركة بدعوى المسؤولية الضريبية الخاصة، إذ يصبح الصلح بعد

859- حكم عدد 4677 ملف عدد 05/02/1475 صادر بتاريخ 2006/06/19 عن المحكمة الابتدائية بالدار البيضاء، غير منشور، سبق الإشارة إليه.

860- مبروك عاشور: نحو محاولة التوفيق بين الخصوم، م.س، ص 143.

الإشهاد عليه نهائيا لا رجوع فيه بالنسبة للطرفين بناء على مقتضيات الفصل 1106 من ق.ل.ع، مما يترتب عنه انقضاء ما تنازل عنه كل من المتصلحين من إدعاءات، وتثبيت ما اعترف به كل منهما للطرف الآخر من حقوق.

لكن الإشكال الذي يطرح في هذا المجال هو حالة انعقاد الصلح وامتناع مسير الشركة عن تنفيذ التزامه بسداد المبالغ الضريبية المصالح بشأنها مقابل عقد اتفاق الصلح مع الإدارة الجبائية؟

مبدئيا يمكن القول بأنه بانتفاء أداء المبالغ الضريبية المصالح بشأنها ينتفي قيام الصلح الجبائي، أي فسخ اتفاق الصلح، بحيث يتضمن اتفاق الصلح المبرم بين الإدارة الجبائية ومسير الشركة ضمن بنوده أنه في حالة عدم الأداء داخل الأجل المحددة، تعتبر مقتضيات اتفاق الصلح لاغية وكأنها لم تكن، وتتم مباشرة إجراءات تحصيل المبالغ المتنازع بشأنها طبقا للطرق والوسائل المحددة قانونا.

وهذا ما تم تأكيده من طرف القضاء في حالة إخلال مسير الشركة باتفاق الصلح المبرم مع الإدارة الجبائية، حيث ورد بحثيات الحكم الصادر عن المحكمة الابتدائية بالرباط ما يلي: "وبناء على مذكرة التعقيب المدلى بها من دفاع المدعي المؤرخ في 2010/4/13 والتي التمس من خلالها عدم تفعيل عقد التصالح المدلى به ما لم يدل المدعى عليهم بما يفيد أداء الاستحقاقات الحالة في ذمتهم بمقتضى المادة 3 من هذا العقد والحكم بأقصى ما تضمنه المقال الافتتاحي.

وحيث استخلصت المحكمة من ذلك كله ومن المستندات المعززة للدعوى أن متصرفي الشركة استغلوا غطاء الشركة لقضاء مصالحهم الشخصية والمساس بالانتماء وحقوق الدائنين وخاصة أن الأمر يتعلق بجزء كبير من الدين العمومي ليس للشركة فيه إلا دور الوسيط كالضريبة على القيمة المضافة، كما أنهم لم يراعوا الالتزامات الجبائية وارتكبوا إخلالات جسيمة خرقا للوائح الضريبية وباشروا أعمال مادية وكل ذلك يشكل أعمالا تدليسية ثابتة في حقهم تبرر إخضاعهم لأحكام المادة 98 من مدونة تحصيل الديون العمومية وإقرار مسؤوليتهم التضامنية مع الشركة في أداء ديونها علما أن المدعى عليهم لم ينفذوا مقتضيات البروتوكول الاتفاقي مع إدارة الضرائب المبرم سنة 2009 داخل الأجل المحددة⁸⁶¹.

وبناء على الحكم السالف الذكر والبروتوكول الاتفاقي يتضح أن الأشخاص المؤهلون لإبرام الصلح في نزاع دعوى المسؤولية الضريبية هم مسير الشركة المتابع من جهة، والخازن العام للمملكة، الممثل من قبل السيد المدير العام للضرائب المعين من طرف الإدارة من جهة ثانية.

ومن خلال الإطلاع على بعض عقود اتفاق الصلح التي تم إبرامها في هذا المجال، يتضح أنه لا بد أن يتضمن عقد الصلح مجموعة من البيانات منها الإشارة إلى أطراف عقد الصلح، وتفصيل عن المبالغ المصالح بشأنها وتاريخ عقد اتفاق الصلح، واشترط أنه في حالة عدم التزام مسير الشركة بالأداء فإن اتفاق الصلح يعتبر لاغيا⁸⁶².

861- حكم رقم 2329 ملف رقم 05/372/1 صادر بتاريخ 2001/11/01 عن المحكمة الابتدائية بالرباط، غير منشور.

862- نموذج للبروتوكول الاتفاقي في إطار الصلح المبرم بين الإدارة الجبائية ومسير الشركة:

بين السيد x بصفته المسير القانوني للشركة والمديرية العامة للضرائب، الممثل من طرف السيد المدير العام للضرائب، بعد تعيينه من طرف الإدارة.

وبناء عليه يؤدي الصلح الجبائي إلى تفادي طول الإجراءات وتعقيدها، إذ تتميز مسطرة الصلح مقارنة مع المسطرة القضائية بالسرعة والفعالية، رغم أنها تبقى محفوظة للسلطة التقديرية للإدارة الجبائية، لكن دون إغفال الرقابة القضائية لعقد اتفاق الصلح من خلال ضرورة الإشهاد عليه من طرف القاضي حتى يكتسي الصيغة التنفيذية.

الأمر الذي ينم على مدى تكريس القضاء لدعوى المسؤولية الضريبية في الاتجاه الذي يؤخذ بعين الاعتبار تحقيق التوازن في المراكز القانونية للأطراف النزاع الجبائي، وذلك عبر حماية الدين الضريبي من الضياع نتيجة التدليس الجبائي لمسيري الشركات التجارية تحت غطاء عجز الشركة عن الأداء من جهة، ومن جهة ثانية صيانة الحقوق الشخصية والمالية للمسيرين.

طبقا للقانون 95/15 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية، خصوصا المواد 117 و118 و122 و124 من م.ت.د.ع.

البند الأول: يتعلق هذا البرتوكول "اتفاق الصلح" بالضرائب المستحقة على الشركة والأشخاص الطبيعيين المدرجة في الجدول الملحق بهذا الاتفاق "الملحق 1" كما تم تحديدها بتاريخ توقيع هذا الاتفاق؛

البند الثاني: اتفقت الإدارة والمجموعة على تحديد المبلغ الكلي الذي سيشكل الأداء النهائي وغير القابل للتراجع للضرائب المحددة في البند 1 والبالغة Y DH درهم والمفصلة في الملحق رقم 2؛

البند الثالث: يتم أداء المبلغ المتفق علي y درهم كما هو مفصل في الملحق رقم 3 على الشكل التالي:...

سيتم الأداء بواسطة شيكات صادرة عن ممثل مجموعة الشركات في اسم المحاسبين العموميين المعنيين، والذي يحمل بصريح العبارة مرجع هذا الاتفاق. تلتزم مجموعة الشركات باحترام آجال الأداء المحدد أعلاه؛

البند الرابع: تعمل الإدارة العامة للضرائب على منح اعفاء من غرامات الوعاء والزيادات المتعلقة بالتحصيل فيما يتعلق بالضرائب موضوع هذا الاتفاق بما في ذلك الغرامات الناشئة بين تاريخ توقيع هذا الاتفاق وتاريخ الأداء الفعلي للمستحقات المتفق عليها، كما تلتزم بإصدار سندات الإلغاء اللازمة من أجل تحملها من طرف المحاسبين المعنيين وذلك وفق وثيرة الأداء؛

البند الخامس: يلتزم الأطراف بالتخلي بشكل متبادل على جميع الدعاوى القضائية أو أمام اللجن وأيضا عن كل طلب بتنفيذ الأحكام الصادرة عن المحاكم فيما يتعلق بالضرائب موضوع هذا الاتفاق؛

البند السادس: في حالة عدم الأداء داخل الآجال المحددة، تعتبر مقتضيات هذا الاتفاق لاجية وكأنها لم تكن، وتتم مباشرة إجراءات تحصيل المبالغ المتبقية طبقا للطرق والوسائل القانونية.

المطلب الثاني: الصيغة التنفيذية القضائية للحكم القاضي بالمسؤولية الضريبية الخاصة للمسير

يسعى القضاء من خلال فصله في النزاع المعروض أمام أنظار المحكمة إلى تحقيق العدالة والإنصاف عن طريق الإقرار بالحقوق المتنازع بشأنها لأصحابها، بموجب صدور حكم نهائي يقضي بذلك، إلا أن حصول المحكوم له على حكم أو قرار يقضي بهذه الحقوق ليس هو الغاية في حد ذاته بل ذلك يبقى مجرد وسيلة من أجل استيفاء هذا الحق، على اعتبار أن احترام القانون لا يقتصر على الإقرار بالحقوق وإنما يتجاوز أروقة المحاكم من خلال الحرص على استيفاء تلك الحقوق من طرف أصحابها.

مما يجعل الأحكام الصادرة عن المحاكم المغربية الحائزة لقوة الشيء المقضي به تكون حجة بما فصلت فيه من حقوق بين الخصوم، على اعتبار أن الحكم الفاصل في النزاع ملزم لطرفيه، إذ لا يجوز لأي أحد منهم طرح النزاع مجدداً على القضاء بدعوى جديدة أو الامتناع عن تنفيذ الحكم.

ولولا هذا الاعتبار الذي تقوم عليه حجية الأحكام لما انتهت المنازعات القضائية، بحيث يمكن لكل واحد من أطراف النزاع الذي صدر الحكم أو القرار القضائي ضده أن يحصل على حكم يتعارض مع الذي قضى فيه سابقاً، فيترتب عن ذلك الحصول على أحكام متعارضة في ذات النزاع وبين نفس الخصوم، الشيء الذي يصبح معه متعذراً تنفيذ الأحكام القضائية.

والبحث في القوة التنفيذية للحكم القضائي القاضي بالمسؤولية الضريبية الخاصة للمسير، يقتضي منا أولاً إبراز السلطة التقديرية للقاضي في الحكم بقيام المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير من عدمه، ومدى قابليته للتنفيذ من طرف الإدارة الجبائية، ومنه إبراز طرق حمل المسير على تنفيذ الحكم بمسؤوليته التضامنية والشخصية عن أداء الديون الضريبية المدينة بها الشركة.

الفرع الأول: السلطة التقديرية للقاضي في إقرار المسؤولية الضريبية من عدمه

يتمتع القاضي في دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة بسلطة تقديرية واسعة في التصريح بالمسؤولية الشخصية والتضامنية للمسير مع الشركة عن أداء ديونها الضريبية من عدمه، وذلك بالاستناد إلى الأدلة والمستندات والمعطيات الواقعية والقانونية التي يتوفر عليها ملف الدعوى، ومدى توافر الشروط الشكلية والموضوعية الموجبة لقيام هذا النوع من المسؤولية بناء على مراجع المادة 98 من م.ت.د.ع.

مما يجعل الحكم القاضي بالمسؤولية التضامنية للمسير عن أداء الديون الضريبية للشركة لا يخول للإدارة الجبائية سوى التوفر على سند رسمي يقر بقيام المسؤولية التضامنية للمسير مع الشركة عن أداء الديون الضريبية المدينة بها الإدارة الجبائية.

ومنه مباشرة الإدارة الجبائية جميع إجراءات المتابعة التي كان ملزم بها المدين الأصلي، وليس الحكم على المسير بأداء التعويض للإدارة الجبائية، لأن الأمر لا يتعلق في إطار دعوى المسؤولية الضريبية بالحكم بأداء المبالغ المالية المدينة بها الشركة، وإنما يخص قيام المسؤولية التضامنية عن أداء الديون الضريبية المستحقة والواجبة على الشركة، التي يتم بموجها متابعة المسير محل الشركة التي يسيرها في الالتزام بأداء ديونها الضريبية، طبقا لمقتضيات المادة 29 من م.ت.د.ع.

وهنا تبرز الطبيعة الخاصة لدعوى المسؤولية الضريبية للمسير عن باقي دعاوى المسؤولية لا سيما المبنية على جبر الضرر أي أداء التعويض، حيث يتمتع القاضي بسلطة تقديرية في تحديد قيمة التعويض عن الضرر الذي أصاب المضرور ومنه الحكم بأداء المبلغ المالي للتعويض، في حين فإطار دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير يتمتع القاضي بسلطة تقديرية لإقرار أو عدم إقرار المسؤولية التضامنية للمسير مع الشركة عن أداء الديون الضريبية المدينة بها للإدارة الجبائية.

الفقرة الأولى: الطبيعة الخاصة للحكم القاضي بالمسؤولية الضريبية للمسير

بالرجوع إلى المادة 98 من م.ت.د.ع، يتضح أن المشرع حدد نطاق تطبيق المقتضيات القانونية لهذه المادة، والتي يتم بموجها تحميل مسيري الشركات التجارية المسؤولية التضامنية والشخصية عن أداء الديون الضريبية المدينة بها الشركة متى توافرت شروط ذلك.

بحيث ينحصر نطاق منطوق الحكم الصادر في إطار نزاع المسؤولية الضريبية على التصريح بقيام مسؤولية المسير التضامنية مع الشركة عن أداء الديون الضريبية من عدمه، ولم ينص المشرع عن أداء المسير للمبالغ الضريبية المستحقة والواجبة على الشركة.

الأمر الذي يجعل الحكم الصادر في هذا الإطار حكم تقريري وليس حكم إلزام، ونظرا للآثار القانونية المختلفة التي يمكن أن تترتب عن كل واحد منهما، لا سيما من حيث القوة التنفيذية للأحكام، حرص القضاء كامل الحرص على تسليط رقابته على موضوع طلب الدعوى الذي تتقدم به الإدارة الجبائية، بحيث إذا كان الطلب يهدف إلى الحكم بأداء المسير للمبالغ الضريبية المدينة بها الشركة يكون مصيره الإلغاء، في حين إذا تضمن موضوع طلب الدعوى التصريح بقيام مسؤولية المسير التضامنية والشخصية مع الشركة عن أداء الديون الضريبية المدينة بها، فإنه يحظى في هذه الحالة بالتحقيق والبحث حول مدى توافر شروط قيام هذا النوع من المسؤولية من عدمه بناء على مراجع المادة 98 من م.ت.د.ع.

البند الأول: صدور الحكم القاضي بالمسؤولية الضريبية

إن الحكم المنتظر إصداره من طرف المحكمة الابتدائية ذات الاختصاص بالنظر في دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير ينحصر في التصريح بقيام أو عدم قيام مسؤولية المسيرين عن تعذر تحصيل الضرائب المدينة بها الشركة، دون أن يتعدى ذلك.

بحيث يهدف موضوع طلب الدعوى إلى إسماع مسير الشركة، بأنه مسؤول مسؤولية شخصية وتضامنية مع الشركة، عن أداء الديون الجبائية المتخلدة بدمتها، مع ما يترتب على ذلك من حق للعارض في متابعته، متابعة شخصية في أمواله المنقولة والعقارية، واتخاذ جميع الإجراءات التحفظية والتقييدات الاحتياطية، وكافة الإجراءات التنفيذية الأخرى ضمانا لاستخلاص الديون الجبائية موضع التحصيل.

وذلك لأن المادة 98 من م.ت.د.ع لا تقضي بالحكم بأداء المبالغ الضريبية المدينة بها الشركة، وإنما تقضي بقيام أو عدم قيام المسؤولية التضامنية الشخصية للمسير مع الشركة عن أداء الديون الضريبية المدينة بها للإدارة الجبائية، متى توفرت الشروط الشكلية والموضوعية المحددة بموجب مقتضياتها القانونية.

أولاً: إجراءات صدور الحكم القاضي بالمسؤولية الضريبية

إن إجراءات صدور الحكم في نزاع المسؤولية الضريبية لا تختلف عن إجراءات النزاعات العادية، خصوصاً أنها تقام أمام المحاكم العادية، وتطبق عليها إجراءات المسطرة المدنية.

وعموماً قبل صدور الحكم في النزاع المعروض أمام أنظار القضاء، تلجأ المحكمة إلى الإجراءات التمهيدية، حتى تصبح القضية جاهزة للحكم، أي بعد أن يكون كل طرف قد استنفد جميع وسائل دفاعه وعقب على دفعات الطرف الآخر، ليتم على إثر ذلك إصدار القاضي المقرر للأمر بالتخلي، ويبلغ الطرفين استدعاءهما إلى الجلسة إلا أن حضورهما ليس ضروري.

والقاعدة العامة تقتضي أن تكون الجلسات علنية، ويمكن في بعض الحالات الخاصة، إما بنص قانوني أو بأمر من المحكمة جعلها سرية، وتعتبر النزاعات الجبائية بصفة خاصة المجال الأوسع لإعمال هذا الاستثناء حفاظاً على الأسرار المهنية للخاضع للضريبة.

وفي بداية الجلسة يتولى المفوض الملكي للدفاع عن الحق والقانون عرض مستنتاجاته المكتوبة والشفوية على هيئة المحكمة بكامل الاستقلال سواء من الناحية القانونية أو الواقعية، لذلك يكون حضوره في الجلسة العامة إلزامياً، ولكن مع ذلك فإنه لا يشارك في إصدار الحكم.

وعندما تصبح القضية جاهزة للحكم فيها، يقرر الرئيس قفل باب المرافعات، وحجز ملف النازلة للمداولة قبل النطق بالحكم، وأول ما تقوم به الهيئة في مداولتها هو التأكد من استيفاء الدعوى للأركان الشكلية المنصوص عليها في قانون المسطرة المدنية قبل البت في مضمون الدعوى.

ويتمتع القاضي بسلطة تقديرية واسعة في إقرار المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير من عدمه، وذلك بناء على ما يتوفر لديه من أدلة وقرائن وحجج ثبوتية، لا سيما إثبات توافر الأعمال التدليسية للمسير التي ترتب عنها عجز الشركة عن الوفاء بديونها الضريبية، وبالتالي تعذر تحصيل الدين الضريبي موضوع النزاع.

وعلى كل حال فإن الحكم القاضي بالمسؤولية الضريبية الخاصة للمسير يصدر متضمنا للبيانات الإلزامية من وقائع وتعليل ومنطوق، ويتم تبليغها وفقا للقواعد العامة الواردة في قانون المسطرة المدنية⁸⁶³، مع إشعار أطراف النزاع بأن لهم أجل 30 يوما من تبليغ الحكم للطعن فيه بالاستئناف.

ثانيا: منطوق الحكم القاضي بالمسؤولية الضريبية

يهدف طلب دعوى المسؤولية الضريبية إلى الحكم على مسيري الشركات التجارية بالمسؤولية الشخصية والتضامنية عن أداء الديون الضريبية المدينة بها الشركة، وليس الحكم بأداء المبالغ الضريبية موضوع نزاع دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير.

بحيث إن مقتضيات المادة 98 من م.ت.د.ع تمنح الحق للإدارة الجبائية في مقاضاة مسيري الشركات التجارية لجعلهم مسؤولين تضامنيا عن أداء المبالغ الواجبة والمستحقة على الشركة، إذا تعذر تحصيلها نتيجة ارتكابهم لأعمال تدليسية متبثة قانونا.

وذلك نظرا للمخاطر التي يمكن أن تلحق الضمان العام للإدارة الجبائية فتنقصه أو تعدمه بما يقدم عليه المسير من أعمال مادية قانونية مقصدها التخلص من أداء الديون العمومية، فتقرر تحميل المسيرين المسؤولية الضريبية على وجه التضامن مع الشركة، فيكون للقاطب صلاحية اختيار الموشر ومباشرة إجراءات التحصيل في مواجهته.

وذلك دون خوض المحكمة في تحديد قيمة المبالغ الضريبية المطالب بها أو مدى مشروعية ربطها أو تحصيلها إذ ينحصر اختصاصها في دراسة مدى استجماع الدعوى للأركان الشكلية والموضوعية الموجبة لقيام المسؤولية الضريبية للمسير من عدمه دون يتعدى اختصاصها ذلك، لأن مضمون الحكم يقر بالإلزام وليس الحكم بالتعويض كما هو الحال في قضايا المسؤولية المدنية، فحكم دعوى المسؤولية الضريبية من الأحكام المقررة أو التقريرية التي تقضي بوجود أو عدم وجود مركز قانوني دون إلزام المسير بأداء المبالغ الضريبية المتنازع بشأنها.

البند الثاني: صور الرقابة القضائية لإقرار منطوق الحكم

إن القاضي وهو يبت في دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير كان حريصا أشد الحرص في مراقبة مضمون طلب الدعوى المقدمة من طرف الإدارة الجبائية في إطار متابعة المسير بدعوى المسؤولية التضامنية مع الشركة عن أداء ديونها الضريبية، ويتضح ذلك جليا من خلال ما ورد بـحيثيات الحكم الآتي:

"حيث أن الطلب الأصلي يهدف إلى إسماع المدعى عليهما بأنهما مسؤولا تضامنيا مع الشركة عن أداء جميع الضرائب والديون العمومية موضوع مستخرج الجداول المؤرخ في 31-1-2005 البالغة 15.383.532,43 درهم وأن العارض له الحق في متابعتهم في أموالهما الشخصية لتحصيل الديون المذكورة والحكم على "أ" و "ب" بصفتهم مسيرين للشركة بأداء المبلغ المفصل بالجداول على وجه التضامن مع الشركة وتحصيلهما الصائر.

863 - الفصول من 50 إلى 54 من قانون المسطرة المدنية.

أولاً: بخصوص إقرار المسؤولية التضامنية

وحيث أنه بمقتضى المادة 98 من مدونة تحصيل الديون العمومية فإن الخازن العام للمملكة يحق له مقاضاة المديرين أو المسيرين للمنشأة الخاضعة للضرائب، لجعلهم مسؤولين تضامنيا مع الشركة عن أداء المبالغ المستحقة، إذا تعذر تحصيل الضرائب كيفما كانت طبيعتها، نتيجة ارتكابهم أعمال تدليسية متبثة قانونا، وأن المشرع فطن للمخاطر التي تلحق الضمان العام للدائن العمومي فتنقصه أو تعدمه بما يقدم عليه المدين من أعمال مادية أو قانونية مقصدها التملص من أداء الديون، فتقرر تحميل المسيرين المسؤولية الجبائية على وجه التضامن مع الشركة لتأمين تحصيل الضرائب المستحقة للدولة.

وحيث يؤخذ من أوراق الدعوى ومستنداتها أن الشركة مدينة لخزينة الدولة بعدة ضرائب مفصلة بالجدول الضريبي المدرج عن المدة من 1993 إلى 2002 بما مجموعه 15.383.532,42 درهم، والمؤرخ في 1-31-2005، وتعذر تحصيلها في مواجهة الشركة المذكورة التي عمد مسيروها المدعى عليهما الأول مدير الشركة والثاني مصفي الشركة بعد تصفيتها في 27-9-1999 حبيا والتشطيب عليها من السجل التجاري.

وحيث كان بين أن مسيري الشركة لم يبادروا إلى اقتراح أية تسوية لديون الشركة المتراكمة منذ سنة 1993، أو تصحيح الوضعية المالية مع إدارة الضرائب لاستمرار الشركة في نشاطها الاقتصادي، ولم يحرصوا بالمقابل على أداء الضرائب بحلول أجلها ورفضوا تسديدها، بل عمد مصفي الشركة إلى بيع موجوداتها في 1-12-1999، وذلك يظهر نية المدين في التهرب من أداء الديون العمومية.

وحيث استخلصت المحكمة من ظروف القضية ووقائعها أن المتصرفين بالشركة استغلوا غطاءها لقضاء مصالحهم الشخصية والمساس بالانتمان وحقوق الدائنين وخاصة أن الأمر يتعلق بجزء كبير من الدين العمومي ليس للشركة فيه إلا دور الوسيط كالضريبة على القيمة المضافة، كما أنهم لم يراعوا الالتزامات الجبائية المفروضة على الشركة وباشروا وسائل مادية وقانونية غايتها إضعاف الضمان العام والإضرار بحقوق الدولة في استيفاء الضرائب، و كل ذلك يشكل أعمالا تدليسية ثابتة في حقها تبرر إخضاعها لأحكام المادة 98 من مدونة تحصيل الديون العمومية وإقرار مسؤوليتهم التضامنية مع الشركة في أداء ديونها.

ثانياً: فيما يتعلق بأداء ديون الشركة

وحيث إنه وفق لأحكام المادة 98 من م.ت.د.ع فإن اختصاص المحكمة ينحصر في التقرير بمسؤولية المسيرين على وجه التضامن مع الشركة عن أداء الضرائب كيفما كانت طبيعتها إذا تعذر تحصيلها نتيجة أعمال تدليسية متبثة في حق المتصرفين.

وحيث أن الضريبة تؤدي بواسطة سند تنفيذي تصدره إدارة الضرائب المباشرة وغير المباشرة وحدها، ويوكل للخزينة العامة تحصيلها دون سلوك المساطر القضائية.

وحيث إنه بالرجوع إلى المادة 29 من مدونة تحصيل الديون العمومية، فإن التحصيل الجبري بناء على سندات التنفيذ يباشر من طرف الخازن العام في حق المدينين الذين لم يؤديوا ما بذمتهم من ديون داخل الآجال

المحددة وكذا الأشخاص المشار إليهم في المواد 93 إلى 99 من المدونة، ومن ضمنهم المسؤولون تضامنا مع الخاضعين للضريبة، مما يكون معه طلب الحكم على المدعى عليهما بأداء الديون الضريبية البالغة 15.383.532,42 دهم غير مؤسس يتعين رفضه.

وحيث إن خاسر الدعوى يتحمل صائرها.

وتطبيقا للفصول 1، 2، 50، 129 من قانون المسطرة المدنية والمادة 98 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

لهذه الأسباب: حكمت المحكمة بجلستها العلنية ابتدائيا وحضوريا.

في الشكل: قبول الدعوى

في الموضوع: التصريح بأن "أ" و"ب" مسؤولين على وجه التضامن مع الشركة لأداء ديونها الضريبية لفائدة القباضة والمفصلة بالجدول المرفق بالمقال الافتتاحي والمؤرخ في 2005-1-31 وتحملهما الصائر ورفض باقي الطلبات⁸⁶⁴.

وانطلاقا من حيثيات الحكم السالف الذكر فإن منطوق الحكم القاضي بالمسؤولية الضريبية الخاصة للمسير يقتضي إسماع مسير الشركة مسؤوليته الشخصية التضامنية مع الشركة عن أداء الديون الضريبية المدينة بها للخرينة العامة، وليس الحكم على مسير الشركة بأداء المبالغ الضريبية المدينة بها الشركة، وإلا كان مسير طلب الدعوى الرفض، لأن اختصاص المحكمة الابتدائية بالنظر في دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير ينحصر في إقرار المسؤولية التضامنية والشخصية للمسير عن أداء الديون الضريبية المدينة بها الشركة من عدمه دون أن يتعدى ذلك.

وبعد صدور الحكم القاضي بالمسؤولية الشخصية التضامنية عن أداء الديون الضريبية للشركة على وجه التضامن، يتم إسماع مسير الشركة منطوق الحكم الذي يقضي بمسؤوليته التضامنية مع الشركة عن أداء الديون الضريبية المدينة بها للخرينة العامة.

ليتم بعد ذلك فتح ملف التبليغ، نظرا لآثاره القانونية المهمة في تحريك آجال الطعن سواء بالتعرض أو الاستئناف، ويتم التبليغ بواسطة نسخة من الحكم مصادق على مطابقتها لأصلها بصفة قانونية طبقا لمقتضيات الفصل 54 من ق.م.م.

بحيث لا يبدأ سريان آجال الطعن إلا من تاريخ تبليغ الحكم القاضي بالمسؤولية الضريبية الخاصة للمسير، والذي يقبل بجميع طرق الطعن المخولة للأحكام العادية بصفة عامة، وأحكام المنازعات الجبائية بصفة خاصة.

864- حكم رقم 957 ملف عدد 2005/596/7 صادر بتاريخ 2008/10/8 عن المحكمة الابتدائية بالرباط، غير منشور

الفقرة الثانية: طرق الطعن في الحكم القاضي بالمسؤولية الضريبية

يقتضي حسن سير العدالة ونزاهة القضاء ضرورة فسح المجال للطعن في الأحكام، نظرا لاحتتمال وجود خطأ في فهم أو تطبيق القاعدة القانونية، مما يفسح المجال للمحكمة لتدارك الأخطاء أو الإغفالات التي قد تكون قد تسربت إلى الحكم الابتدائي، لذلك أوجد المشرع عدة وسائل وطرق تمكن المتضرر من توجيه تظلمه من الأحكام الصادرة في حقه بغية تدارك هذه الأخطاء واقتضاء حقه، والتي تعرف بطرق الطعن في الأحكام القضائية.

وتخضع منازعة المسؤولية الضريبية لنفس طرق الطعن التي تخضع لها المنازعات الجبائية، والمنصوص عليها في قواعد المسطرة المدنية، والتي تنقسم إلى طرق الطعن العادية وطرق الطعن غير العادية.

البند الأول: طرق الطعن العادية

يحوز الحكم القاضي بالمسؤولية الضريبية الخاصة للمسير قوة الشيء المقضي فيه، ما لم يطعن فيه داخل الآجال القانونية للطعن، بحيث يلزم أطراف النزاع بالآثار القانونية التي أحدثها الحكم المتخذ، ولا يصبح من حق أي أحد منهم التنصل من نتائجه مع إمكان كل أحد من الخصوم أن يقدم استئنافه أمام محكمة الاستئناف إذا لم يكن مقتنعا بمضمون الحكم المتخذ من قبل المحكمة، وذلك طبقا لمقتضيات المسطرة المدنية.

والجدير بالذكر بأن الأحكام القابلة للطعن بالاستئناف غير قابلة للطعن بالتعرض، لأنه لا يمكن الجمع بين الاستئناف والتعرض باعتباره طريقة من الطرق العادية للطعن.

أولاً: الطعن بالاستئناف

يعتبر الاستئناف وسيلة من طرق الطعن العادية يلتمس فيه الطاعن من محكمة أعلى درجة من المحكمة التي أصدرت الحكم الابتدائي مجال الطعن، بإبطال هذا الحكم كلاً أو جزءاً أو الفصل في الدعوى من جديد ابتغاء تدقيق النزاع ثانية والحكم فيه على نحو يصحح معه الخطأ الذي تضرر منه الطرف الطاعن⁸⁶⁵.

وتنظر المحاكم العادية الاستئنافية في الأحكام الابتدائية الصادرة عن المحاكم الابتدائية للمملكة، وذلك داخل أجل ثلاثين (30) يوماً من تاريخ تبليغ الحكم الابتدائي وفق الإجراءات المنصوص عليها في قانون المسطرة المدنية.

وبالتالي يوفر الطعن بالاستئناف ضمانات قضائية هامة بالنسبة لطرفي النزاع الجبائي، وذلك إما عن طريق فسح المجال للطاعن لتدارك الخطأ الذي تسرب للحكم الابتدائي، وبالتالي اقتضاء حقه أو إما بإثبات حق الطرف الآخر عن طريق تأييد منطوق الحكم من جديد لصالحه من طرف محكمة الاستئناف.

865- إدريس العلوي العبدلاوي: الوسط في شرح المسطرة المدنية، القانون القضائي الخاص، الجزء الأول، الطبعة الأولى، مطبعة النجاشي الجديدة، الدار البيضاء، 1998، ص 229.

وفي هذا الاتجاه تقدمت الإدارة الجبائية بالطعن بالاستئناف في الحكم الصادر عن المحكمة الابتدائية بمراكش والذي قضى بما يلي: "وحيث باستبعاد الأسباب المعتمدة لإثارة المسؤولية التضامنية للمدعى عليه في الأداء وفق ما تم أعلاه، يبقى الطلب المقدم بهذا الخصوص مفتقرا للأساس القانوني الذي يبرر الاستجابة له، مما قررت المحكمة التصريح برفضه مع إبقاء الصائر على عاتق الخزينة العامة"⁸⁶⁶.

الأمر الذي تم تأييده من طرف القرار الصادر عن محكمة الاستئناف بمراكش والذي ورد فيه ما يلي: "وحيث أن المادة 98 من م.ت.د.ع حصرت نطاق الدعوى في التصريح بمسؤولية أو عدم مسؤولية مسير الشركات عن أداء ضرائب تكون مستحقة وتعذر تحصيلها بسبب قيام هؤلاء المسيرين بأعمال تدليسية متبثة قانونا ولم تنص على توجيه الدعوى ضد المسيرين من أجل أداء الضرائب.

وأن اختصاص المحكمة في إطار الدعوى المقدمة طبقا للمادة المذكورة ينحصر في التصريح بقيام أو عدم قيام مسؤولية المسيرين عن أداء مستحقات ضريبية بصفة تضامنية مع الشركة أو المقاوله خلال فترة تسيرهم لها.

ولا توجد أية مقتضيات تجيز للخازن العام التوجه إلى المحكمة لمطالبة الأغيار أو المسيرين المتضامنين بأداء مبالغ ضريبية دون الإدلاء بحكم قضائي يقضي بإثارة مسؤوليتهم.

وأنه في غياب نص قانوني خاص يعطي مفاهيم التدليس الذي يترتب عنه المسؤولية التضامنية للمسير في المجال الضريبي فإنه لا يمكن افتراض مفاهيم بعيدة عن ماهية النصوص العامة للقانون وهي الواجبة التطبيق.

وأن عدم أداء الضرائب رتب عليه المشرع جزاءات أداء غرامات وزيادات ولم يعتبر فعلا تدليسيا، كما أوكل للمحاسب المكلف بالتحصيل مهمة استخلاص الضرائب مشمولة بالغرامات والزيادات داخل أجل أربع (4) سنوات تحت طائلة سقوط حقه في استخلاصها وتحمله المسؤولية الشخصية المالية في سدادها، ملتصا لكل ذلك تأييد الحكم المستأنف.

وحيث أنه حقا بالرجوع لوثائق الملف يتضح عكس ما أثاره المستأنف فيما يخص خرق مقتضيات الفصل 9 من ق.م.م، ذلك أنه تمت في المرحلة الابتدائية إحالة الملف على النيابة العامة مرتين حيث تقدمت بملتمسها بتاريخ 2007/5/5 ملتمسة الحكم وفق ما يقتضيه القانون، ثم تقدمت بتاريخ 2005/11/28 بملتمس ثان تلتمس تطبيق القانون.

وحيث أنه فيما يخص باقي ما تمسك به المستأنف، فإنه إذا كانت المادة 98 من مدونة تحصيل الديون العمومية تعطي الحق للخازن العام للمملكة لإثارة مسؤولية متصرفي ومسيرى الشركات إذا تعذر تحصيل الضرائب المترتبة على هذه الأخيرة، فإن ذلك مشروط بارتكابهم لأعمال تدليسية متبثة قانونا.

866- حكم رقم 1318 ملف عدد 05/1/1155 صادر بتاريخ 2011/05/24 عن المحكمة الابتدائية بمراكش، غير منشور، سبق الإشارة إليه.

وحيث أنه بالرجوع لوثائق الملف يتضح أن المستأنف لم يثبت بصفة قانونية ارتكاب المستأنف عليه لأعمال تدليسية تبرر مسائلته قانونا ومطالبته بأداء واجبات الضرائب المطلوبة، وأن مجرد عدم أداء الضريبة لا يعتبر تدليسا يبرر مسؤولية مسير الشركة المدينة.

وحيث أنه اعتبارا لما ذكر يبقى الحكم المستأنف الذي أكد ذلك صادرا وفقا للقانون وجديرا بالتأييد.

فإن المحكمة وهي تقضي علنيا انتهائيا حضوريا تصرح:

في الشكل: قبول الاستئناف.

في الموضوع: تأييد الحكم المستأنف وتحميل الخزينة العامة الصائر⁸⁶⁷.

وفي هذه الحالة جاء القرار الصادر عن محكمة الاستئناف لتأييد الحكم الابتدائية بعدم قيام المسؤولية التضامنية الشخصية للمسير عن أداء الديون الضريبية المدينة بها الشركة، مما يمنع الإدارة الجبائية من متابعة المسير أو اتخاذ أي إجراء في حقه، إلا بناء على حكم قضائي يقضي بمسؤوليته التضامنية عن أداء الديون الضريبية للشركة، باعتباره السند التنفيذي الموجب لمواجهة المسير بإجراءات التنفيذ الجبري لتحصيل الديون الضريبية المدينة بها الشركة.

ثانيا: الطعن بالتعرض

يشكل التعرض طريقة من طرق الطعن العادية، التي يسلكها الطاعن عندما يصدر الحكم في حقه بالصورة الغيابية، ولقد نظمته المشرع في الفصول من 130 إلى 133 من قانون المسطرة المدنية.

إذ ورد في الفصل 130 من ق.م.م ما يلي: "يجوز التعرض على الأحكام الغيابية الصادرة عن المحكمة الابتدائية إذا لم تكن قابلة للاستئناف في أجل عشرة أيام من تاريخ التبليغ..."

ووفقا لمقتضيات الفصل السالف الذكر فإن الأحكام التي تقبل التعرض هي الأحكام الصادرة غيابيا بشرط ألا تكون قابلة للاستئناف، وذلك داخل أجل عشرة (10) أيام من تاريخ تبليغ الحكم.

ويعتبر الحكم غيابيا في الحالة التي يصدر فيها الحكم على المدعى عليه، الذي لم يحضر رغم تبليغه وفق إجراءات التبليغ المنصوص عليها في قانون المسطرة المدنية.

وينبغي التمييز في الحكم الغيابي بين الذي انبنى على عدم حضور المدعى عليه أمام المحكمة، وبين عدم تقديمه لمذكرات دفاعه للمحكمة، فبالنسبة للحالة الأولى يتحقق الغياب بتخلف المدعى عليه شخصيا لأن

867- قرار رقم 2390 ملف رقمه بالمحكمة الابتدائية 1155/1/2005 رقمه بمحكمة الاستئناف 2963/1201/2012 صادر بتاريخ 25/11/2013 عن محكمة الاستئناف بمراكش الغرفة المدنية، غير منشور.

المسطرة شفوية، أما بالنسبة للحالة الثانية، فلا يتحقق الحضور أو الغياب بحضور الشخص أو بغيابه وإنما بتقديم المذكرات التي تعبر عن حضوره وهذا بالنسبة للمسطرة الكتابية⁸⁶⁸.

ومسطرة المنازعات الجبائية مسطرة كتابية وليست شفوية لذا يتحقق الغياب عند عدم تقديم مسير الشركة لمذكرات دفاعه للمحكمة بعد تبليغه من قبل المحكمة بالطعن المقدم من طرف الإدارة الجبائي.

ومنه فالأحكام الغيابية الصادرة عن المحاكم الابتدائية، لا يمكن الطعن فيها بالتعرض إلا إذا كانت غير قابلة للاستئناف، وبما أن حكم دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير يقبل الطعن بالاستئناف داخل أجل ثلاثين 30 يوما من تاريخ تبليغ الحكم، فإنه لا يقبل الطعن بالتعرض، لأنه لا يمكن الجمع بين التعرض والاستئناف.

البند الثاني: طرق الطعن غير العادية

توجه طرق الطعن غير العادية إلى الأحكام التي أصبحت قابلة للتنفيذ، مما يفسح المجال أمام مسير الشركة من جهة والإدارة الجبائية من جهة ثانية للاستعانة بهذه الأخيرة للطعن من أجل إعادة الفصل في النزاع الجبائي من جديد من الطرف المتضرر من منطوق الحكم الابتدائي.

وطرق الطعن غير العادية طبقا لقانون المسطرة المدنية هي إعادة النظر، وتعرض الغير خارج الخصومة، والطعن بالنقض، وسنقتصر على دراسة الطعن بإعادة النظر والطعن بالنقض، لأن تعرض الغير خارج الخصومة وسيلة ضيقة جدا في دعوى النزاع الجبائي بصفة عامة ونزاع المسؤولية الضريبية للمسير بصفة خاصة، نظرا لإمكانية ضبط وتحديد الأطراف المعنية بالدعوى بسهولة قبل وضع ملف الدعوى أمام أنظار القضاء، وذلك خلال مرحلة تكوين الملف الإداري لدعوى المسؤولية الضريبية.

أولا: الطعن بإعادة النظر

الطعن بإعادة النظر هو طريق من طرق الطعن غير العادية يستطيع أحد أطراف النزاع في الدعوى أن يسلكه في حالات معينة للطعن في الأحكام الانتهائية غير قابلة للتعرض والاستئناف، وذلك أمام نفس المحكمة التي أصدرت الحكم المطعون فيه، ابتغاء رجوع هذه المحكمة عنه والقيام بالتحقيق في القضية من جديد تلافيا لخطأ غير مقصود كان يشوب الحكم المطلوب إعادة النظر فيه⁸⁶⁹.

ومنه يرفع الطعن بإعادة النظر أمام المحكمة التي أصدرت نفس الحكم المطعون فيه، ويرمي من خلاله الطاعن إلغاء حكم قضائي، شرط أن هذا الأخير لم يعد قابلا للطعن فيه بالطرق العادية للطعن كالأستئناف والتعرض، وذلك استنادا لإحدى الأسباب الواردة في الفصل 402 من ق.م.م كالاتي:

1- إذا بت القاضي فيما لم يطلب منه أو حكم بأكثر مما طلب أو إذا أغفل البت في أحد الطلبات؛

868- عبد الكريم الطالب: الشرح العملي لقانون المسطرة المدنية، مرجع سابق، ص 258.

869- إدريس العلوي العبدلاوي: الوسط في شرح المسطرة المدنية، مرجع سابق، ص 109.

- 2- إذا وقع تدليس أثناء تحقيق الدعوى؛
 - 3- إذا بني الحكم على مستندات اعترف أو صرح بأنها مزورة وذلك بعد صدور الحكم؛
 - 4- إذا اكتشفت بعد الحكم وثائق حاسمة كانت محتكرة لدى الطرف الآخر؛
 - 5- إذا وجد تناقض بين أجزاء نفس الحكم؛
 - 6- إذا قضت نفس المحكمة بين نفس الأطراف واستنادا لنفس الوسائل بحكمين انتهائين ومتناقضين وذلك لعللة عدم الإطلاع على حكم سابق أو لخطأ واقعي؛
 - 7- إذا لم يقع الدفاع بصفة صحيحة على حقوق إدارات عمومية أو حقوق قاصرين.
- وبناء عليه فالحكم القاضي بالمسؤولية الشخصية التضامنية لمسيرى الشركات التجارية لا يقبل الطعن بإعادة النظر لاعتبارين:
- أولاً: أن حكم دعوى المسؤولية الضريبية حكم صادر عن محكمة أول درجة وهي المحكمة الابتدائية؛
- ثانياً: أن حكم دعوى المسؤولية الضريبية يقبل الطعن بالاستئناف كما سبق دراسة ذلك بالتفصيل.
- وتجد الإشارة إلى أن الطعن بإعادة النظر يقدم في شكل طلب إلى المحكمة التي أصدرت الحكم داخل أجل 30 يوماً ابتداء من تاريخ تبليغ الحكم المطعون فيه، مع ضرورة إرفاقه بوصل يثبت إيداع مبلغ مالي لكتابة الضبط يساوي الحد الأقصى للغرامة التي يمكن الحكم بها على الطرف الذي يخسر طلب إعادة النظر⁸⁷⁰.
- ثانياً: الطعن بالنقض**
- يعتبر الطعن بالنقض من الطرق غير العادية للطعن، والذي يهدف إلى عرض الحكم المطعون فيه على محكمة النقض قصد نقضه لما يشوبه من عيوب قانونية سواء من الناحية الإجرائية أو الموضوعية⁸⁷¹.
- ويخضع الطعن بالنقض للأحكام العامة الواردة في الفصول من 353 إلى 385 من قانون المسطرة المدنية، والتي تسند الاختصاص بالنظر في النقض إلى محكمة النقض.
- والأحكام القابلة للطعن بالنقض هي الأحكام الانتهائية التي تصدرها جميع محاكم المملكة، إلا ما تم استثناءه بنص القانون طبقاً لمقتضيات الفصل 353 من ق.م.م.⁸⁷².

870- ينص الفصل 407 من ق.م.م. على أنه: "يحكم على الطرف الذي يخسر طلب إعادة النظر بغرامة يبلغ حدّها الأقصى ألف درهم أمام المحكمة الابتدائية وألفين وخمسمائة درهم أمام محكمة الاستئناف وخمسة آلاف درهم أمام محكمة النقض بدون مساس عند الاقتضاء بتعويضات للطرف الآخر".

871- الطيب الفصائلي: القانون القضائي الخاص، مرجع سابق، ص 94.

872- ينص الفصل 353 على أنه: "تبت محكمة النقض ما لم يصدر نص صريح بخلاف ذلك في:

ويحدد أجل الطعن بالنقض في ثلاثين (30) يوما من تاريخ تبليغ القرار المطعون فيه إلى المعني بالأمر.

ويجب أن تكون طلبات نقض الأحكام المعروضة على محكمة النقض مبنية على أحد الأسباب الآتية:

1. خرق القانون الداخلي؛
2. خرق قاعدة مسطرية أضر بأحد الأطراف؛
3. عدم الاختصاص؛
4. الشطط في استعمال السلطة؛
5. عدم ارتكاز الحكم على أساس قانوني أو انعدام التعليل.

ونزاع المسؤولية الضريبية غالبا ما يقف عند حدود طرق الطعن العادية، ولا يتعداها ليصل إلى مرحلة الطعن بالنقض، إلا أن هذا لا يفهم منه أن محكمة النقض تعتبر درجة ثالثة للتقاضي، بل مهمتها تقتصر على مراقبة التطبيق السليم للقانون باعتبارها محكمة قانون وليس محكمة واقع، مما يترتب عنه منع الطاعن إثارة أسباب جديدة أمام محكمة النقض لم يسبق له التمسك بها في المراحل السابقة للدعوى.

ونظرا لخصوصية مسار هذه الدعوى والتي تقف إما في المرحلة الابتدائية للنزاع أو تنتهي بالصلح الجبائي، الذي أصبح يطبع هذه الآلية القانونية التي انحرفت عن المسار الذي رسمه لها المشرع، بحيث أضحى مجرد وسيلة للضغط على مسيرى الشركات التجارية من أجل التفاوض مع الإدارة الجبائية لأداء الديون الضريبية المدينة بها الشركة.

بحيث منذ مطلع سنة 2005، تاريخ بداية تفعيل المادة 98 من مدونة تحصيل الديون العمومية إلى حد الآن، هناك قضية واحدة هي التي وصلت إلى مرحلة الطعن بالنقض، مبنية على عدم اختصاص المحكمة الابتدائية بالنظر في دعوى المسؤولية التضامنية الشخصية للمسير عن أداء الديون الضريبية المدينة بها الشركة.

-
- (1) الطعن بالنقض ضد الأحكام الانتهائية الصادرة عن جميع محاكم المملكة باستثناء: الطلبات التي تقل قيمتها عن عشرين ألف (20.000) درهم والطلبات المتعلقة باستيفاء واجبات الكراء والتحملات الناتجة عنه أو مراجعة السومة الكرائية؛
 - (2) الطعون الرامية إلى إلغاء المقررات الصادرة عن السلطات الإدارية للشطط في استعمال السلطة؛
 - (3) الطعون المقدمة ضد الأعمال والقرارات التي يتجاوز فيها القضاة سلطاتهم؛
 - (4) البت في تنازع الاختصاص بين محاكم لا توجد محكمة أعلى درجة مشتركة بينها غير محكمة النقض؛
 - (5) مخاصمة القضاة والمحاكم غير محكمة النقض؛
 - (6) الإحالة من أجل التشكك المشروع؛
 - (7) الإحالة من محكمة إلى أخرى من أجل الأمن العمومي أو لصالح حسن سير العدالة.

حيث ورد في حيثيات القرار الصادر عن محكمة النقض ما يلي: "وبعد إجراء المسطرة قضت المحكمة بعدم اختصاصها نوعيا وبإحالة الملف على المحكمة الإدارية عملا بمقتضيات المادة الثامنة من القانون رقم 90/41، فاستأنفه المدعي نافيا عليه ما سبق أن أثاره أمام المحكمة الابتدائية.

لكن حيث أنه حين يتعذر على الخازن العام تحصيل الضريبة الواجبة على الشركة أو مقاوله، بسبب أعمال تدليسية -كما نازلة الحال- فإن المحكمة الابتدائية تكون هي المختصة نوعيا للبت في الدعوى التي يرفها الخازن العام للمملكة في مواجهة المتصرفين... أو المسؤولين الآخرين على وجه التضامن مع الشركة... إعمالا لمقتضيات المادة =98= في فقرتها الثانية من القانون 15/97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية، وذلك استثناء من مقتضيات المادة 141 من المدونة المذكورة، والحكم المستأنف لما نحا غير هذا المنحى، كان واجب الإلغاء.

قضى المجلس الأعلى بإلغاء الحكم المستأنف والتصريح باختصاص المحكمة الابتدائية بمراكش نوعيا للبت في الطلب وإرجاع الملف إليها لمواصلة النظر فيه طبقا للقانون⁸⁷³.

والجدير بالذكر أنه بما أن محكمة النقض ليست درجة ثالثة للتقاضي فإن الطعن بالنقض لا يوقف تنفيذ الحكم الصادر في مواجهة المسير، كما لا تقبل الوسائل المثارة لأول مرة أمام محكمة النقض والتي لم يسبق للمعني بالأمر إثارتها أمام قضاء الموضوع، كتمسك مسير الشركة بإحدى الدفوع المخولة له قانونا كعدم مشروعية الضريبة المطالب بها، أو أن استحالة التحصيل يعزى إلى خطأ الإدارة الجبائية وليس للأعمال التدليسية، أو انتفاء العلاقة السببية بين الأعمال التدليسية المرتكبة من طرف المسير واستحالة التحصيل.

وبناء على مسبق فإن تنفيذ الحكم أو القرار القاضي بالمسؤولية الضريبية الخاصة للمسير، يعود بالدرجة الأولى إلى السلطة التقديرية للقاضي، والذي يصرح بقيام مسؤولية المسير التضامنية عن أداء الديون الضريبية للشركة من عدمه، وذلك بعد التحقيق والتأكد من مدى توافر الشروط الشكلية والموضوعية الموجبة لتطبيق مقتضيات المادة 98 من م.ت.د.ع من عدمه.

وعليه فإن الأسئلة التي يمكن أن تثور في هذا السياق هي:

- مدى قابلية الحكم القاضي بالمسؤولية الضريبية الخاصة للمسير للتنفيذ؟
- وماهي الشروط الواجب توافرها فيه حتى يصبح سندنا تنفيذا في مواجهة مسير الشركة لاستفاء الدين الضريبي؟
- وهل يتم حمل المسير على التنفيذ وفق القواعد العامة للتنفيذ أم أنه يجب على الإدارة الجبائية أن تسلك إجراءات التنفيذ الجبري وفق الشروط والقواعد المنصوص عليها في مدونة تحصيل الديون العمومية؟

873- القرار عدد 792 ملف إداري عدد 433/4/2007 المؤرخ في 7/11/2007 صادر عن المجلس الأعلى، غير منشور، سبق الإشارة إليه.

الفرع الثاني: طرق تنفيذ الحكم القاضي بالمسؤولية الضريبية

يشكل القضاء دعامة أساسية لحماية الحقوق والحفاظ على استقرار الأوضاع القانونية لأطراف النزاع الجبائي، عبر إصداره للأحكام والقرارات التي تجسد وتكرس الضمانات القانونية التي سنّها المشرع الجبائي لطرفي العلاقة الجبائية.

فالأحكام الصادرة عن القضاء لا تعتبر جميعها سندات تنفيذية تخول لصاحبها التنفيذ الجبري لاستفاء حقه، إذ يقتضي تنفيذ الأحكام بصفة عامة أن تكون حائزة لقوة الشيء المقضي به، وأن تذيّل بالصيغة التنفيذية حتى تعتبر سندات تنفيذية موجبة لصاحبها التنفيذ الجبري لاستفاء حقه.

إلا أنه في إطار نزاع المسؤولية الضريبية الخاصة بتبشير الإدارة الجبائية بالتنفيذ على عقارات ومنقولات مسير الشركة، قبل الحصول على حكم حائز لقوة الشيء المقضي به، على اعتبار أن الإدارة الجبائية يوكل لها أمر تحصيل الديون الضريبية دون لجوء المساطر القضائية.

حيث أنه بناء على مقتضيات المادة 29 من م.ت.د.ع، فإن التحصيل الجبري يباشر في حق المدينين اللذين لم يؤديوا ما بذمتهم من ديون داخل الأجل المحددة، وكذا الأشخاص المشار إليهم في المواد من 93 إلى 99 من م.ت.د.ع بصفتهم أغيار مسؤولين أو متضامنين مع المدين الأصلي ومن ضمنهم مسيري الشركات التجارية.

إلا أن الأمر ليس كذلك في حالة متابعة مسيري الشركات التجارية، فمن أجل اعتبار المسير متضامنا مع الشركة من أجل أداء ديونها الضريبية بموجب مقتضيات المادة 29 من م.ت.د.ع، ألزم المشرع الإدارة الجبائية قبل تطبيق مقتضيات المادة 29 من م.ت.د.ع في حق المسير المتضامن مع الشركة، الحصول أولا على حكم قضائي حائز لقوة الشيء المقضي به، يقضي بمسؤوليته الشخصية والتضامنية مع الشركة عن أداء ديونها الضريبية بناء على مقتضيات المادة 98 من م.ت.د.ع.

فكيف تعامل القضاء مع هذا المقتضى القانوني؟ وهل يعتبر الحكم القاضي بالمسؤولية الضريبية الخاصة للمسير سندا تنفيذيا في حد ذاته يخول للإدارة الجبائية مباشرة جميع إجراءات التنفيذ الجبري في مواجهة مسير الشركة؟

الفقرة الأولى: مدى قابلية حكم المسؤولية الضريبية للتنفيذ

تشكل دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير حق مخول للإدارة الجبائية بموجب المادة 98 من م.ت.د.ع، يمكنها من اللجوء إلى القضاء لتثبيت حقوقها وصيانتها، وحماية الدين الضريبي من الضياع نتيجة غش واحتيال وتدليس بعض مسيري الشركات التجارية قصد الإفلات من أداء الدين الضريبي.

إذ تنتهي هذه الدعوى عادة بصدور حكم قضائي يكرس الحماية القضائية لأطراف النزاع الجبائي، لكن الإدارة الجبائية وبحكم ما تتمتع به من صلاحيات وسلطات عادة ما تقوم بمجرد تحريك الدعوى في مواجهة المسير اتخاذ جميع الإجراءات التحفظية والتنفيذية من أجل ضمان استخلاص الدين الضريبي موضوع النزاع.

في حين أن الأمر يلزم حصولها أولاً على حكم قضائي حائز لقوة الشيء المقضي به من أجل تطبيق مقتضيات المادة 29 من م.ت.د.ع في مواجهة المسير باعتباره مسؤولاً متضامناً مع الشركة عن أداء ديونها الضريبية.

بحيث خص المشرع مسيرى الشركات التجارية بحماية خاصة مقارنة مع باقي المسؤولين المتضامنين المنصوص عليهم في المواد من 93 إلى 99 من م.ت.د.ع، والمخاطبين بمقتضيات المادة 29 من م.ت.د.ع.

مما يدفعنا إلى دراسة مدى قابلية الحكم القاضي بالمسؤولية الضريبية الخاصة للمسير للتنفيذ، وهل يعتبر فعلاً سنداً تنفيذياً موجباً لمتابعة مسير الشركة بإجراءات التنفيذ الجبري؟

لكن قبل ذلك سنتطرق لدراسة الأوصاف الأساسية للحكم القضائي حسب قوته، والشروط الواجب توافرها في الحكم لاعتباره سنداً تنفيذياً يخول لصاحبه التنفيذ الجبري لاستفاء حقه.

البند الأول: وصف الحكم القضائي استناداً إلى قوته

تشكل الدعوى القضائية مجموع الإجراءات التي تنطلق من الطلب القضائي وتنتهي بصدور الحكم فيها، وتصنف الأحكام القضائية الصادرة في النزاع استناداً إلى قوتها إلى أحكام حائزة لحجية الشيء المقضي به، وأحكام حائزة لقوة الشيء المقضي به.

فما الفرق بين حجية وقوة الشيء المقضي به؟ ومتى يصبح الحكم القضائي حائزاً لقوة الشيء المقضي به؟

أولاً: الفرق بين حجية وقوة الشيء المقضي به

إن حجية الأمر المقضي به معناها أن للحكم حجية فيما بين الخصوم وبالنسبة إلى ذات الحق محلاً وسبباً، وتكون غالباً في صورة الدفع بعدم جواز سماع الدعوى أو بعدم قبولها لسبق الفصل فيها.

إذ يترتب عن صدور الحكم اكتسابه حجية الشيء المقضي به، والتي تعد قرينة قانونية مفادها أن الحكم يتضمن قضاء عادلاً وصحيحاً، بمعنى أن الحكم قد صدر صحيحاً من حيث الشكل والموضوع، والذي بواسطته تستنفذ المحكمة ولايتها للبت في النزاع.

ويعتبر الدفع بحجية الأمر المقضي به من الدفع بعدم القبول التي لا تتعلق بالنظام العام لنص المشرع على أنه لا يجوز للمحكمة أن تقضي به من تلقاء نفسها.

أما قوة الشيء المقضي به فهو المرتبة التي يصل إليها الحكم إذا أصبح نهائيا غير قابل للطعن فيه بطرق الطعن العادية، وإن ظل قابلا للطعن بالطرق غير العادية⁸⁷⁴.

والحكم القطعي نهائيا كان أو ابتدائيا حضوريا أو غيابيا تثبت له حجية الأمر المقضي به، لأنه حكم قضائي فصل في خصومة، ولكن هذا الحكم لا يحوز قوة الشيء المقضي به، إلا إذا أصبح نهائيا غير قابل للطعن فيه بطرق الطعن العادية، فإذا طعن فيه وتم إلغاؤه نتيجة الطعن زال وزالت معه حجيته، أما إذا تم تأييده بقيت له حجية الشيء المقضي به وانضافت إليه قوة الشيء المقضي به.

وهكذا يتبين أن كل حكم يحوز قوة الشيء المقضي به يكون حتما حائزا لحجية الشيء المقضي به والعكس غير صحيح.

وبناء على ما سبق يمكن القول إن الأحكام الصادرة في إطار دعوى المسؤولية الضريبية تحمل حجية الشيء المقضي به، مادامت فصلت في موضوع الدعوى، حيث تصبح عنوانا لحقيقة ما فصلت فيه، أما إذا استنفذت هذه الأخيرة طرق الطعن فإنها تصبح حائزة لقوة الشيء المقضي به، بحيث ترتقي من الحجية إلى القوة، لذلك فإن الحكم القضائي القاضي بالمسؤولية الضريبية الذي يصدر عن المحاكم الابتدائية يسمى حكما ابتدائيا وليس حكما نهائيا لأنه يمكن الطعن فيه بالاستئناف.

وعليه تبقى الأحكام الحائزة لقوة الشيء المقضي به وحدها القابلة للتنفيذ الجبري في الأحوال العادية، وفقا لمقتضيات الفصل 428 من ق.م.ق.م.م⁸⁷⁵.

ثانيا: الحكم الحائز لقوة الشيء المقضي به

عندما يصدر حكم قضائي في موضوع نزاع معين لفائدة أحد الأطراف، فإنه يكتسب في البداية حجية الشيء المقضي به بين أطراف الخصومة، ولما يصبح نهائيا ومحصنا من أي طعن فإنه بالإضافة إلى حجية الشيء المقضي به تنضاف إليه قوة الشيء المقضي به وتكون له قوة تنفيذية، ليصبح في النهاية قابلا للتنفيذ متى تعلق الأمر بأحكام الإلزام⁸⁷⁶.

874- أحمد أبو الوفا: نظرية الأحكام في قانون المرافعات، الطبعة الثالثة، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1977، ص 362.

875- عبد العزيز حضري: القانون القضائي الخاص، الطبعة الأولى، دار النشر الجسور، وجدة، سنة 1999، ص 279.

876- أحكام الإلزام هي الأحكام التي تقضي بالإلزام المحكوم عليه بأداء معين لفائدة المحكوم عليه، وهذا النوع من الأحكام لا يحقق الحماية القانونية إلا باتخاذ الإجراءات الأولية للتنفيذ، لأن هذا النوع وإن كان يحقق الحماية القانونية، فإنه يبقى في حاجة إلى الحماية التنفيذية، أي التنفيذ الجبري دون أن ننسى أن القانون لا يشترط أن يكون الإلزام صريحا في الحكم بل يمكن استخلاصه من منطوقه أو حيثياته بحيث لا توجد صيغة شكلية معينة خاصة، وأحكام الإلزام لا تخرج عن أنواع ثلاث: فإما أن تلزم المحكوم عليه بتسليم شيء منقول، كإلزامه بتسليم مبلغ أو شيء معين أو بالقيام بعمل، كالحكم على الزوجة بالرجوع إلى بيت الزوجية أو الإفراغ، أو بالامتناع عن عمل كإلزام المحكوم عليه بوقف أشغال البناء أو كتمان السر المهني. للمزيد أنظر: طيب براءة: التنفيذ الجبري في التشريع المغربي بين النظرية والتطبيق، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون الخاص، جامعة الحسن الثاني، الدار البيضاء، السنة الجامعية 1987، ص 81.

والأصل أن القوة التنفيذية للأحكام تثبت لمنطوقها، لكن قد تكمن في منطوق الحكم أو أسبابه أو في وقائعه أو في الحكم كله باعتباره وحدة لا تقبل التجزئة، ومن الأسباب التي تثبت لها القوة التنفيذية تلك التي ترتبط بمنطوق الحكم ارتباطا وثيقا غير قابل للتجزئة إذ تكون لازمة للنتيجة التي انتهى إليها الحكم، بحيث لا يتضح المقصود من المنطوق إلا بالرجوع إليها.

وعليه فمضى ظهر أنه لا يمكن الاستغناء عن الوقائع والأسباب لتحديد منطوق الحكم فإنه يكون لتلك الوقائع والأسباب معا القوة التنفيذية.

وفي دعوى المسؤولية الضريبية يكون للأسباب والوقائع القوة التنفيذية التي لمنطوق الحكم، بحيث أنه لا يمكن فهم منطوق الحكم دون الرجوع إلى هذه الأخيرة.

وأحكام المسؤولية التضامنية والشخصية للمسير عن أداء الديون الضريبية المدينة بها الشركة الحائزة لقوة الشيء المقضي به تلزم أطراف النزاع، وذلك بالتقيد حرفيا بما جاء في منطوقها، مما يجسد تفعيل القضاء للقاعدة القانونية المؤسسة بموجب مقتضيات المادة 98 من م.ت.د.ع من جهة، ومن جهة ثانية تكريس ضمانات مسير الشركة وتثبيت حقوق الإدارة الجبائية، وبالتالي إقرار القضاء لمبدأ الشرعية القانونية وسيادة الاطمئنان بين أطراف نزاع المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير.

وبناء عليه يطرح السؤال التالي: هل يتوفر الحكم القاضي بالمسؤولية الضريبية الخاصة للمسير على الشروط الواجب توافرها في الحكم حتى يصبح حكما حائزا للقوة التنفيذية تجعله يشكل سندا قابلا للتنفيذ الجبري؟

البند الثاني: الشروط الواجب توافرها في الحكم ليصبح سندا تنفيذيا

تشكل الأحكام القضائية أكثر السندات التنفيذية حماية للحق، وتكريسا للعدالة القضائية على أرض الواقع، بحيث لا يجوز لأي محكوم له أن يباشر أي إجراء من إجراءات التنفيذ الجبري إلا إذا كان حائزا لسند أو حكم يمنحه القانون القوة التنفيذية، أي يعتبر بمثابة سند قابل للتنفيذ وذلك طبقا لمقتضيات الفصل 438 من ق.م.م والذي ورد فيه ما يلي: "لا يجوز إجراء أي حجز على منقول أو عقار إلا بموجب سند قابل للتنفيذ".

ولكي يكتسب الحكم القضائي القوة التنفيذية التي تجعله بمثابة سندا قابلا للتنفيذ يجب أن يكون صادرا بالإلزام، وأن يكون مذيلا بالصيغة التنفيذية.

أولا: أن يكون الحكم بالإلزام

في مجال تنفيذ الأحكام القضائية ينبغي التمييز بين أحكام الإلزام وأحكام التقرير وأحكام منشئة⁸⁷⁷.

877- طيب برادة: التنفيذ الجبري في التشريع المغربي بين النظرية والتطبيق، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون الخاص، جامعة الحسن الثاني، الدار البيضاء، السنة الجامعية 1987، ص 81.

إن أحكام التقرير لا ترمي إلا إلى تأكيد رابطة قانونية، وبصدورها تتحقق الحماية القانونية كاملة، كذلك الأمر بالنسبة للأحكام المنشئة فهي ترمي إلى إنشاء رابطة قانونية جديدة فتتحقق بمجرد صدورها الحماية القانونية⁸⁷⁸.

أما أحكام الإلزام، فلكي يتحقق مضمونها أي لكي تتحقق الحماية القانونية التي تتضمنها، يجب أن يقوم المحكوم ضده بعمل أو أعمال لصالح المحكوم له، فإذا لم يقم بها فإن الدولة يجب أن تحل محله في القيام ببعض الأعمال لتحقيق الحماية القانونية.

ومنه فأحكام الإلزام على خلاف أحكام التقرير والأحكام المنشئة لا تحقق بذاتها الحماية القانونية، ولهذا فإن المحكوم لصالحه ينشأ له عن هذه الأحكام حق جديد وهو الحق في التنفيذ الجبري، الذي يستطيع بموجبه أن يطلب من السلطة العامة القيام بأعمال معينة لتحقيق الحماية القانونية له، وهذا الحق في التنفيذ الجبري لا حاجة إليه بالنسبة لأحكام التقرير والأحكام المنشئة.

لذا فأحكام الإلزام وحدها تعتبر سندات تنفيذية موجبة للمحكوم لصالحه التنفيذ الجبري على شخص ومال المحكوم ضد من أجل استفاءه للحق محل النزاع، أما أحكام التقرير والأحكام المنشئة فلا يعترف لها القانون بأية قوة تنفيذية لأنها تحقق الحماية القانونية دون حاجة إلى تنفيذ، ثم إن هذا النوع من الأحكام يحقق الحماية القانونية بمجرد صدور الحكم حائزا لقوة الشيء المقضي به⁸⁷⁹.

وحكم نزاع المسؤولية الضريبية لا يلزم مسير الشركة بأداء الديون الضريبية المدينة بها الشركة، بحيث يبقى هدف الإدارة الجبائية من وراء الدعوى هو تحقيق اليقين القانوني بوجد أو عدم وجود المسؤولية التضامنية للمسير مع الشركة في أداء ديونها الضريبية وليس إلزام المسير بأداء الديون الضريبية المدينة به الشركة.

وفي هذه الحالة يكتفي الحكم بالتقرير بقيام أو عدم قيام المسؤولية الشخصية التضامنية للمسير عن أداء الديون الضريبية المدينة بها الشركة، وبالتالي فهو يقرر الحق محل النزاع ولا يخلق لأطراف النزاع حقوقا جديدة.

ومنه فالحكم القضائي القاضي بمسؤولية المسير على وجه التضامن مع الشركة عن أداء الديون الضريبية للشركة حكم تقرير وليس حكم إلزام، وبالتالي فهو ليس سند تنفيذي في حد ذاته وإنما سند رسمي يحل محل السند التنفيذي الذي كان أساسا للمطالبة بالديون الضريبية المدينة بها الشركة، ويخول للإدارة الجبائية حق متابعة المسير وفق مقتضيات المادة 29 من م.ت.د.ع، بعدما يصبح الحكم القاضي بالمسؤولية الضريبية الخاصة للمسير حائزا لقوة الشيء المقضي به.

878 - فتحي والي: التنفيذ الجبري، دار النهضة العربية، القاهرة، 1986، البند 22، ص 38-39.

879 - مصطفى عافري: طرق التنفيذ الجبري للأحكام وسندات التنفيذ، مجلة المحاكم المغربية، عدد 62، ص 31، منشور بمدونة القانون والقضاء المغربي بالموقع الإلكتروني: www.mofawad.blogspot.com

على اعتبار أن المشرع الجبائي أجاز للإدارة الجبائية بمقتضى المادة 29 من م.ت.د.ع مباشرة إجراءات التنفيذ الجبري في مواجهة الأغيار المتضامنين المشار إليهم في المواد من 93 إلى 99 من م.ت.د.ع ومن ضمنهم مسيروا الشركات التجارية، وذلك بنفس طرق استخلاص الديون الضريبية بالنسبة للمدين الأصلي دون اللجوء إلى القضاء.

لكن استثناء عن باقي المسؤولين تضامنيا مع الخاضع للضريبة، ألزم المشرع الإدارة الجبائية قبل متابعة مسيرى الشركات التجارية بالمسؤولية مع الشركة على وجه التضامن عن أداء الديون الضريبية، بالحصول على حكم قضائي يقر بقيام هذه المسؤولية بعد توافر الشروط الموجبة لقيامها طبقا لمقتضيات المادة 98 من م.ت.د.ع، وذلك حماية للمسير من تعسف الإدارة الجبائية في استعمال هذه الآلية القانونية لتحصيل الدين الضريبي، نظرا لخطورتها على هياكل الإدارة والتسيير للوحدات الاقتصادية.

ثانيا: أن يكون الحكم مذيلا بالصيغة التنفيذية

إن الدعوى كحق يخول للأفراد اللجوء إلى القضاء لتثبيت حقوقهم وصيانتها من الضياع، تنتهي عادة بصدر حكم يكرس هذا الحق، ولكن المدعي لا يكفيه في الواقع أن يحصل على حكم قضائي يكرس حقه، بل إن ما يبتغيه من وراء الدعوى فعلا هو الحصول على هذا الحق الذي أثبت له الحكم القضائي.

فالدائن الذي أثبت له الحكم دينه بذمة المدين يهيمه بالنهاية أن يحصل على هذا الدين فعلا بأن يقوم المدين بدفعه له، والمالك الذي أثبت له الحكم ملكية مال معين بحوزة الغير يهيمه فعلا أن يسلمه هذا الغير المال وينقل ملكيته إليه.

ولا يمكن أن تكتمل غاية القانون القضائي إلا بقدر ما يمكن صاحب الحق من الوصول إلى حقه، وتبعاً لذلك لا يحقق الحكم القضائي غايته، إلا إذا منح القوة التنفيذية التي تخول المحكوم له تنفيذ الحكم جبرا عند تخلف المحكوم عليه عن التنفيذ طوعا بعد صدور الحكم.

وبذلك تظهر الأهمية القصوى للقوة التنفيذية للحكم القضائي باعتبارها أنها هي التي تمكن المدعي من الوصول إلى الغاية النهائية التي هدف إليها من وراء اللجوء إلى القضاء.

وتثبت القوة التنفيذية للأحكام القضائية الصادرة عن محاكم المملكة طبقا لمقتضيات الفصل 433 من ق.م.م والذي ورد فيه ما يلي:

"تكون الصيغة التنفيذية كما يأتي:

وبناء على ذلك يأمر جلالة الملك جميع الأعوان ويطلب منهم أن ينفذوا الحكم المذكور (أو القرار) كما يأمر الوكلاء العامين للملك ووكلاء الملك لدى مختلف المحاكم أن يمدوا يد المعونة لجميع قواد وضباط القوة العمومية وأن يشدوا أزرهم عندما يطلب منهم ذلك قانونيا.

يمكن لأطراف الدعوى أن يحصلوا على مجرد نسخ مصادق على مطابقتها من كتاب الضبط"

ومنه تشكل الصيغة التنفيذية عبارة توضع على نسخة الحكم وفق نص قانوني محدد تكون متصلة بنسخة من الحكم لا منفصلة عنه، وهي عادة ممثلة في خاتم مهياً من طرف جهاز كتابة الضبط، تضع على الحكم الذي يشكل سنداً تنفيذياً وحائزاً لقوة الشيء المقضي به.

بحيث يكون لكل محكوم له يرغب في تنفيذ الحكم حق الحصول على نسخة تنفيذية منه، ونسخ عادية بعدد المحكوم عليهم.

وتسلم النسخة التنفيذية مختومة وموقعة من طرف كاتب ضبط المحكمة التي أصدرت الحكم، حاملية العبارة التالية: "سلمت طبقاً للأصل ولأجل التنفيذ".

ويجب أن يذكر في ملف كل دعوى حصول تسليم نسخة تنفيذية أو عادية للحكم الصادر فيها مع ذكر تاريخ التسليم واسم الشخص الذي سلمت إليه⁸⁸⁰.

ولا يمكن أن يتم التنفيذ الجبري إلا بالاستناد إلى النسخة التنفيذية للحكم، وتبعاً لذلك لا يجوز مبدئياً إلا تسليم صورة واحدة من النسخة التنفيذية للحكم، ولكن إذا فقدت هذه الأخيرة من طرف الشخص الذي سلمت له، فإنه يجوز وقتها تسليمه نسخة ثانية بدلاً عن الأولى، وعليه عندئذ أن يطلب من المحكمة التي أصدرت الحكم تسليمه صورة ثانية من النسخة التنفيذية.

وعموماً لا يمكن مباشر التنفيذ الجبري إلا بعد تبليغ الحكم إلى المحكوم عليه، مما يعني أنه لا يمكن تسليم المحكوم له نسخة تنفيذية للحكم إلا بعد تبليغه إلى المحكوم عليه وفق الإجراءات المحددة بموجب قانون المسطرة المدنية⁸⁸¹.

الفقرة الثانية: صور الرقابة القضاء لتنفيذ الحكم القاضي بالمسؤولية الضريبية

تطرح مسألة تنفيذ الأحكام الصادرة في نزاع المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير عدة إشكالات قضائية وعملية، ولعل أهمها تعسف الإدارة الجبائية في استعمال هذه الآلية القانونية، عن طريق مباشرتها لإجراءات

880 - ينص الفصل 428 من ق.م.م على أنه: "تكون الأحكام قابلة للتنفيذ خلال ثلاثين سنة من اليوم الذي صدرت فيه وتسقط بانصرام هذا الأجل.

لكل محكوم له يرغب في تنفيذ الحكم حق الحصول على نسخة تنفيذية منه، ونسخ عادية بعدد المحكوم عليهم.

تسلم النسخة التنفيذية مختومة وموقعة من طرف كاتب ضبط المحكمة التي أصدرت الحكم، حاملية العبارة التالية: "سلمت طبقاً للأصل ولأجل التنفيذ". تسلم النسخ العادية للأحكام إلى كل طرف في الدعوى بطلب منه.

يذكر في ملف كل دعوى حصول تسليم نسخة تنفيذية أو عادية للحكم الصادر فيها مع ذكر تاريخ التسليم واسم الشخص الذي سلمت إليه".

881 - ينص الفصل 440 من ق.م.م على أنه: "يبلغ عون التنفيذ إلى الطرف المحكوم عليه، الحكم المكلف بتنفيذه ويعذر به بأن يفي بما قضى به الحكم حالاً أو بتعريفه بنواياه وذلك خلال أجل لا يتعدى عشرة أيام من تاريخ تقديم طلب التنفيذ.

إذا طلب المدين أجلاً أخبر العون الرئيس الذي يأذن بأمر بحجز أموال المدين تحفظاً إذا بدا ذلك ضرورياً للمحافظة على حقوق المستفيد من الحكم.

إذا رفض المدين الوفاء أو صرح بعجزه عن ذلك اتخذ عون التنفيذ الإجراءات المقررة في الباب المتعلق بطرق التنفيذ".

التنفيذ الجبري في مواجهة مسير الشركة، قبل أن يصبح الحكم القاضي بالمسؤولية الضريبية الخاصة للمسير حائزا لقوة الشيء المقضي به، مما يخل بنجاعة منظومة القضاء والعدالة الجبائية.

ولعل من أهم الضمانات المقررة قانونا لفائدة المسير خلال متابعته بدعوى المسؤولية التضامنية الشخصية عن أداء الديون الضريبية المدينة بها الشركة، والتي تم تكريسها من طرف قضاء الموضوع أو القضاء الاستعجالي هي:

- إمكانية لجوء مسير الشركة إلى القضاء الاستعجال للمطالبة برفع الحجز على ممتلكاته من طرف الإدارة الجبائية بدعوى مسؤوليته مع الشركة على وجه التضامن عن أداء المبالغ المطالب بها.
- رفض قضاء الموضوع جل الدعاوى الرامية إلى إقرار المسؤولية التضامنية للمسير مع الشركة عن أداء الديون الضريبية المطالب بها، نظرا لافتقار الطلب لوسائل الإثبات القانوني والمادي للأعمال التدليسية، باعتبارها حجز الزاوية في قيام المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير.
- تكريس قضاء الموضوع لشرط أساسي لإثارة الدعوى وهو: أنه لا يمكن متابعة المسير بدعوى المسؤولية التضامنية عن أداء الديون الضريبية المدينة بها الشركة إلا إذا لم يكن ملزما بأداء ديون الشركة تطبيقا لأحكام أخرى.

البند الأول: موقف القضاء الاستعجالي في المطالبة برفع الحجز على عقارات المسير المتابع بدعوى المسؤولية الضريبية

لقد لعب القضاء الاستعجالي دورا أساسيا في تكريس الضمانات الأساسية المخولة لمسير الشركة المتابع بدعوى المسؤولية الضريبية من جهة، وتثبيت حقوق الإدارة الجبائية من جهة ثانية، بحيث أقر بأنه لا يمكن الاستجابة لطلب المسير برفع الحجز الموقع على عقاراته، إلا بعد الإدلاء بحكم نهائي يقضي بعدم قيام مسؤوليته التضامنية مع الشركة عن أداء ديونها الضريبية.

وبمفهوم المخالفة فإنه لا يمكن للإدارة الجبائية إجراء الحجز على عقارات المسير المتابعة بالمسؤولية الضريبية، إلا بموجب حكم قضائي نهائي يقضي بمسؤوليته مع الشركة على وجه التضامن عن أداء ديونها الضريبية.

لذا سنتطرق لدراسة بعض الحالات التي تبرز توجه القضاء الاستعجالي في المطالبة برفع الحجز على عقارات المسير المتابع بدعوى المسؤولية الضريبية.

أولا: حالة تنفيذ الحجز على عقارات المسير قبل الحصول على حكم حائز لقوة الشيء المقضي به.

لقد أقر القضاء الاستعجالي أنه لا يمكن الاستجابة لطلب المسير برفع الحجز الواقع على عقاراته من طرف الإدارة الجبائية، إلا بناء على حكم قضائي نهائي يقضي بعدم قيام مسؤوليته التضامنية مع الشركة عن أداء ديونها الضريبية، وذلك كالاتي:

"وبناء على المقال الذي تقدم به المدعي إلى كتابة ضبط هذه المحكمة بواسطة نائبه والمؤادة عنه الرسوم القضائية بتاريخ 20/06/2007 والذي يعرض من خلاله أنه سبق للسيد الخازن العام للمملكة أن تقدم بتاريخ 22/11/2004 بمقال رام إلى إثارة المسؤولية الشخصية والتضامنية لمتصرف شركة مجهولة الاسم تحت عدد 11/482/2004 صدر فيه حكم تحت عدد 5168 وتاريخ 11/04/2005 قضى بعدم قبول الطلب شكلا وخلال سريان المسطرة استصدر السيد قابض البيضاء سيدي البرنوصي بتاريخ 10/01/2005 أمرا تحت عدد 743/1/2005 بإجراء حجز تحفظي على مسؤوليته على العقار ذي الرسم عدد 94376/س وتسجيله بسجلات المحافظة العقارية قصد ضمان وحفظ أداء مبلغ 3.477.495,90 درهم المقدّر مؤقتا في ذمة العارض وأنّ الحجز الذي أوقعه السيد القابض قد أصبح والحالة هاته غير ذي موضوع بعد صدور الحكم بعدم قبول طلب المسؤولية التضامنية للعارض، ملتمسا قبول الطلب شكلا وفي الموضوع الأمر برفع الحجز الذي أوقعه السيد القابض البيضاء البرنوصي على العقار رسم عدد 67394/س بمقتضى الأمر عدد 743/1/2005، مع أمر السيد المحافظ على الأملاك العقارية بالدار البيضاء برفع الحجز على الرسم العقاري المذكور، مع النفاذ المعجل.

وحيث إن الطلب يرمي إلى الأمر برفع الحجز التحفظي الموقع على الرسم العقاري عدد 67394/س.

وحيث تبين من الإطلاع على وثائق الملف أن الحجز تم إيقاعه استنادا إلى الدعوى التي رفعها الخازن العامة للمملكة ضد الطالب والتي صدر على إثرها الحكم الابتدائي عدد 5168 بتاريخ 11/04/2005 والذي قضى بعدم قبول طلب الخازن.

وحيث أن الطالب وإن أدلى بنسخة من الحكم المذكور إلا إنه لم يدل بما يفيد أن هذا الحكم أصبح نهائيا الأمر الذي يبقى معه الطلب غير جدير بالقبول⁸⁸².

بناء على منطوق الحكم السالف الذكر فإن القضاء الاستعجالي قضى برفض طلب رفع الحجز على عقارات مسير الشركة، نظرا لافتقار الطلب المقدم من طرفه للحكم النهائي القاضي بعدم قيام مسؤوليته التضامنية مع الشركة عن أداء ديونها الضريبية.

فإذا كان قاضي الأمور المستعجلة يشترط للاستجابة لطلب رفع الحجز على عقارات المسير ضرورة حصول هذا الأخير على حكم نهائي، بالرغم من أن الحكم الابتدائي قضى بعدم قيام مسؤوليته التضامنية، فبأي حق قامت الإدارة الجبائية بإجراء مسطرة الحجز على عقارات مسير الشركة؟

إن تطبيق مقتضيات المادة 29 من م.ت.د.ع يقتضي من الإدارة الجبائية كخطوة أولى الحصول على حكم قضائي حائز لقوة الشيء المقضي به لمواجهة مسير الشركة بجميع إجراءات التحصيل الجبري المقررة في حق المدين الأصلي الشركة.

882- أمر عدد 2007/3721 ملف عدد 07/1/2426 صادر بتاريخ 18/10/2007 عن المحكمة الابتدائية بالدار البيضاء، القسم الاستعجالي، غير منشور، سبق الإشارة إليه.

فمقتضيات المادة 98 من م.ت.د.ع لا تخول للإدارة الجبائية إمكانية اتخاذ الإجراءات التحفظية، أثناء تحريك دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير، بل يجب عليها أولاً وقبل مباشرة أي إجراء في مواجهة المسير الحصول على حكم نهائي يقضي بقيام مسؤوليته التضامنية مع الشركة عن أداء ديونها الضريبية.

ثانياً: حالة الحجز على عقارات المسير بدعوى التضامن بين الشركة ومسيرها

يؤكد القضاء الاستعجالي الإداري أنه لا تضامن بين الشركة ومسيرها عن أداء ديونها الضريبية، إلا بناء على حكم قضائي في إطار دعوى مستقلة مؤسسة بموجب مقتضيات المادة 98 من م.ت.د.ع، وذلك كالآتي:

"وحيث إن الطلب يرمي إلى العدول عن الأمر القضائي عدد: 66 الصادر بتاريخ 2006/01/25 في الملف عدد: 2006/60 والقاضي بإيقاع حجز تحفظي على الرسم العقاري عدد C/52414 المملوك للمدعي واعتبار الأمر الذي سيصدر بمثابة رفع يد عن الحجز المذكور، مع الشمول بالإنفاذ المعجل وتحميل المدعى عليها الصائر.

وحيث يختص قاضي الأمور المستعجلة بالبت في طلبات رفع الحجز متى تبث كون الحجز حصل باطلاً بطلاناً مطلقاً لعد استفاءه الأركان اللازمة لصحته أو لعدم تحقق الأوضاع الشكلية الضرورية لإيقاعه، كحالة حصوله بدون سند أو انعدام المديونية.

وحيث أنه بعد الإطلاع على ظاهر وثائق الملف تبين بأن المدين بالضرائب موضوع إجراءات التحصيل ومنها الحجز التحفظي المطلوب رفعه، وهي شركة "ك" ذات المسؤولية المحدودة، في حين أن العقار المحجوز موضوع الرسم العقاري عدد: C/52414 هو ملك خاص للمدعي (السيد "ي") الذي لا يعدو أن يكون ممثلاً قانونياً للشركة المدينة.

وحيث إنه لا تضامن بين الشركات ذات المسؤولية المحدودة ومسيرها، والحالة الوحيدة التي يمكن فيها جعل المديرين أو المتصرفين أو المسيرين مسؤولين على وجه التضامن مع الشركة أو المقاول في أداء المبالغ المستحقة هي المنصوص عليها في المادة 98 من القانون رقم 15/97 المتعلق بمدونة تحصيل الديون العمومية في حالة تعذر تحصيل الضرائب والغرامات والزيادات وصوائر التحصيل المرتبطة بها، والواجبة على شركة أو مقاول، نتيجة أعمال تدليسية متبنة قانوناً، وتثار هذه المسؤولية التضامنية بمبادرة من الخازن العام للمملكة وعن طريق دعوى مستقلة.

وحيث أنه تبعاً لذلك يكون إيقاع الحجز التحفظي، الذي سيؤول حتماً إلى الحجز التنفيذي، والموقع على الملك الخاص للمسير غير المتضامن حجراً تعسفياً يستوجب تدخل القاضي الاستعجالي للأمر برفعه.

وحيث إنه وترتيباً على ذلك يتوجب العدول عن الأمر القضائي القاضي بإيقاع الحجز التحفظي والأمر برفع الحجز الموقع بناء عليه⁸⁸³.

883- أمر عدد 375 ملف عدد 2006/345 صادر بتاريخ 2006/06/20 المحكمة الإدارية بالدار البيضاء (القسم القضاء الاستعجالي)، غير منشور.

إن قاضي الأمور المستعجلة للمحكمة الإدارية بالدار البيضاء قضى برفع الحجز على عقارات مسير الشركة على اعتبار أنه حجز تعسفي، ليؤكد بذلك أنه لا يمكن القيام بحجز عقارات المسير من طرف الإدارة الجبائية بناء على أن هناك تضامن بين المسير والشركة، إلا في إطار دعوى مستقلة والمؤسسة بموجب المادة 98 من م.ت.د.ع.

وبناء على ما سبق يتضح تأكيد القضاء الاستعجالي على ضرورة تصريح قضاء الموضوع بقيام المسؤولية التضامنية للمسير مع الشركة عن أداء ديونها الضريبية المؤسسة بموجب نص المادة 98 من م.ت.د.ع، قبل اتخاذ أي إجراء لإقرار حق المسير أو مواجهته.

البند الثاني: صور تكريس الحماية القضائية للمسير في دعوى المسؤولية الضريبية

يشكل قضاء الموضوع إحدى الركائز الأساسية، لإقرار الضمانات القانونية والقضائية المخولة لمسير الشركة المتابع بدعوى المسؤولية الضريبية، على اعتباره الدعامة الأساسية لتفعيل هذا النوع الجديد من المسؤولية الملقاة على عاتق مسيرى الشركات التجارية، درء للتملص من أداء الدين الضريبي نتيجة التدليس الجبائي، ومنه تحقيق التوازن بين أطراف نزاع المسؤولية الضريبية.

بحيث تميز الاجتهاد القضائي المتواضع في دعوى المسؤولية الضريبية، بتكريس الضمانات الجوهرية التي جاء بها نص المادة 98 من م.ت.د.ع لفائدة مسيرى الشركات التجارية، والتي تشكل في نفس الوقت الشروط الأساسية لإقرار قيام المسؤولية التضامنية الشخصية للمسير مع الشركة عن أداء ديونها الضريبية، وذلك كالآتي:

- رفض القاضي لدعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير لافتقارها لوسائل إثبات الأعمال التدليسية باعتبارها حجر الزاوية في قيام المسؤولية التضامنية للمسير مع الشركة عن أداء الديون الضريبية المطالب بها؛
- إقرار القاضي أنه لا يمكن متابعة المسير بدعوى المسؤولية التضامنية مع الشركة عن أداء الديون الضريبية موضوع النزاع، إلا إذا لم يكن المسير ملزماً بأداء ديون الشركة تطبيقاً لأحكام أخرى.

أولاً: رفض دعوى المسؤولية الضريبية لافتقارها لوسائل إثبات الأعمال التدليسية

لقد أكد المشرع الجبائي بنص المادة 98 من م.ت.د.ع على أن الأعمال التدليسية الموجبة لقيام المسؤولية التضامنية للمسير مع الشركة عن أداء ديونها الضريبية يجب أن تكون متبنة قانوناً، أي مدعومة بجميع الأدلة والحجج المادية المتاحة للإدارة الجبائية لإثبات واقعة حدوث التدليس الجبائي من طرف مسير الشركة، والذي كان سبباً في تعذر التحصيل.

بحيث عمل الاجتهاد القضائي جاهداً من أجل تكريس هذا المقتضى القانوني، وبالفعل يمكن القول بأن أغلب طلبات دعاوى المسؤولية الضريبية أوكلت بالرفض لافتقارها للوسائل القانونية والمادية لإثبات الأعمال التدليسية، وكمثال على ذلك نرد الحكم الصادر عن المحكمة الابتدائية بالدار البيضاء والذي جاء كالآتي:

"بناء على المقال الافتتاحي الذي تقدم به المدعي، والمؤدى عنه الصائر القضائي بتاريخ 2005/1/20 والذي عرض فيه أن شركة "ك" مدينة لقبضاتي المركز بالبيضاء وقباضة سيدي بليوط بعدة ضرائب، وأن الشركة المذكورة امتنعت عن الأداء رغم إنذارها، وأن العارض اضطر إلى إجراء حجز تنفيذي بتاريخ 2004/12/09 على أصلها التجاري إلا أنه لم يجد ما يمكن حجزه، كما أنها توقفت على مواصلة نشاطها التجاري وأصبحت غير قادرة على الأداء، وأن سبب توقفها راجع إلى تقصير المدعى عليهم بعدم أداء الضرائب المترتبة على الشركة، وتركوا الديون الجبائية تتراكم على الشركة، وأن ما قام به متصرفوا الشركة المذكورة يجعلهم خاضعين لحكم المادة 98 من مدونة تحصيل الديون العمومية، ولأجله يلتمس العارض التصريح بأن المدعى عليهم مسؤولون مسؤولية شخصية وتضامنية عن أداء جميع الضرائب والديون العمومية الأخرى موضوع مستخرج الجداول المدلى بها والصادرة في اسم الشركة "ك"، وأن العارض تبعا لذلك له الحق في متابعتهم في أموالهم الشخصية منقولات وعقارات وإجراء جميع الإجراءات التحفظية والتقييدات الاحتياطية والإجراءات الأخرى ذات الطابع التنفيذي من أجل تحصيل الديون المذكورة.

وحيث يرمي الطلب إلى الحكم بتحميل المدعى عليهم المسؤولية عن أداء جميع الضرائب والديون العمومية الصادرة في اسم الشركة، وأحقية المدعي في متابعتهم في أموالهم الشخصية وإجراء جميع الإجراءات التحفظية والتقييدات الاحتياطية ذات الطابع التنفيذي من أجل تحصيل الديون المترتبة في حق شركة "ك".

وحيث إن السبب الذي تمسك به المدعي لتبرير طلبه هو تعذر تحصيل الضرائب الواجبة على شركة "ك" نتيجة أعمال تدليسية قام بها المدعى عليهم بصفته عاملين بالشركة المذكورة حالت دون تحصيل تلك الضرائب.

وحيث إن المدعي ملزم بالإدلاء بالوثائق والحجج المؤيدة لدعواه تحت طائلة عدم قبول طلبه عملا بأحكام الفصل 32 من قانون المسطرة المدنية.

وحيث ثبت من أوراق الملف أن المدعي لم يثبت بأية حجة مسؤولية المدعى عليهم في الأعمال المنسوبة إليهم من طرف المدعي.

وبالتالي يكون طلبه غير مبرر وينبغي التصريح بعدم قبوله⁸⁸⁴.

لقد قضى الحكم السالف الذكر برفض الطلب الرامي إلى التصريح بالمسؤولية التضامنية للمسير مع الشركة عن أداء الديون الضريبية المدينة بها الشركة للإدارة الجبائية، لافتقاره لوسائل إثبات الأعمال التدليسية، والأمر نفسه بالنسبة لجل دعاوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير التي تم إثارتها أمام القضاء من طرف الإدارة الجبائية منذ سنة 2005 إلى حدود سنة 2017⁸⁸⁵.

884- حكم رقم 5071 ملف رقم 05/810 صادر بتاريخ 2005/04/7 عن المحكمة الابتدائية بالدار البيضاء، غير منشور.

885- أنظر حصيلة العمل القضائي لدعوى المسؤولية التضامنية الشخصية للمسير مع الشركة عن أداء الديون الضريبية المدينة بها للخرينة العامة، سنة

الأمر الذي يحيلنا إلى الإشكال الذي سبق طرحه: كيف يقوم الخازن العام للمملكة بالمصادقة على الملف الإداري لتحريك الدعوى في مواجهة المسير برغم من افتقار الملف لوسائل الإثبات، في حين أن أول شيء ينبغي على الخازن العام للمملكة دراسته في الملف الإداري للدعوى هو مدى توافر الشروط الموجبة لمتابعة المسير بناء على مراجع المادة 98 من م.ت.د.ع؟

ومنه يمكن القول بأن دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير، باعتبارها آلية قانونية خطيرة لتحصيل الدين الضريبي، قد أخذت منحى آخر بالنسبة للإدارة الجبائية، بحيث أصبح يتم إثارتها كلما أتاححت الفرصة لذلك برغم من عدم توافر شروط تحريكها، لا سيما افتقار الملف الإداري لوسائل الإثبات القانوني والمادي للأعمال التدليسية.

ونظرا لوقعها الخطير على نفسية مسير الشركة، وتعسف الإدارة الجبائية في مباشرة إجراءات الحجز على ممتلكاته المنقولة والعقارية قبل الحصول على حكم نهائي يقر بقيام مسؤوليته التضامنية عن أداء الديون الضريبية المدينة بها الشركة، الأمر الذي يدفعه إلى التفاوض مع الإدارة الجبائية لإنهاء النزاع الجبائي خوفا من الآثار السلبية على شخصيته وأمواله، قبل أن يصبح مسؤولا ضريبيا مع الشركة عن أداء المبالغ المنازع بشأنها.

ثانيا: رفض دعوى المسؤولية الضريبية لعدم بيان نوع الشركة.

بمقتضى نص المادة 98 من م.ت.د.ع اشترط المشرع شرطا إلزاميا قبل إثارة المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير وهو: أنه لا يمكن متابعة مسيرى الشركات التجارية بالمسؤولية الشخصية والتضامنية عن أداء الديون الضريبية المدينة بها الشركة إلا إذا لم يكونوا ملزمين بأداء ديون الشركة تطبيقا لأحكام أخرى.

الأمر الذي تم تكرسه من طرف الاجتهاد القضائي كالآتي:

"حيث إن مؤدى الطلب هو الحكم على المدعى عليهما بأن يؤديا لفائدة المدعي على وجه التضامن بينهما لقباضة أكادير الحي الصناعي البيضاء مبلغ 1.029.987,95 درهم تضاف إليها الفوائد التأخيرية المستجدة، مع مختلف الصوائر وتحديد دي الإكراه البدني في الأقصى بالنسبة للسيد "م".

وحيث تخلف المدعى عليهما رغم الاستدعاء بصفة قانونية.

وحيث أنه يرجوع المحكمة إلى مقال المدعي ومستنداته، تبين لها أن أحد أطراف الدعوى شركة.

وحيث إن الفصل 32 من قانون المسطرة المدنية، يستلزم أن يتضمن مقال المدعي تحت طائلة عدم القبول في حالة ما إذا كان أحد الأطراف شركة بيان اسمها ونوعها ومركزها.

وحيث إنه بالرجوع إلى مقال المدعي، يتبين أنه لم يبرز نوع الشركة المدعى عليها هل يتعلق الأمر بشركة ذات مسؤولية محدودة أم شركة مساهمة أم شركة تضامن أم شركة ذات التوصية البسيطة إلى غير ذلك من أنواع الشركات.

وحيث إنه علاوة على ذلك فإنه بالرجوع إلى مقتضيات الفقرة الأولى من المادة 98 من مدونة تحصيل الديون العمومية، نجدها تنص على أنه: "إذا تعذر تحصيل الضرائب كيفما كانت طبيعتها والغرامات والزيادات وصوائر التحصيل المرتبطة بها الواجبة على شركة أو مقاوله نتيجة أعمال تدليسية متبثة قانوناً، يمكن جعل المديرين أو المتصرفين أو المسيرين الآخرين مسؤولين على وجه التضامن مع الشركة أو المقاوله عن أداء المبالغ المستحقة، وذلك إذا لم يكونوا ملزمين بأداء ديون الشركة تطبيقاً لأحكام أخرى".

وحيث إن مسؤولية المسير في حالة ثبوت الأعمال التدليسية، تبقى مقرونة بنوع الشركة، ذلك أنه مثلاً بالنسبة للشركات المجهولة الاسم يكون الضمان الكافي للمساهمين هو الذمة المالية للشركة، غير أنه يمكن متابعة المساهم المسير الذي لم يؤدي مقابل أسهمه كاملاً، باعتباره حائزاً لأموال الشركة إذا لم يؤدي مقابل أسهمه كاملاً، ومديناً لها بمقابل الحصص غير المحررة من رأسمال الشركة، أما بخصوص الشركات ذات المسؤولية المحدودة فلا يتحمل المسير مسؤولية دين الشركة التي تعتبر أموالها هي الضمان الوحيد لديون الخزينة العامة، ولا يمكن اعتبار مسؤوليتهم إلا في حدود ضيقة، في حين أن شركة التوصية البسيطة يتحمل فيها الشركاء المسؤولية الشخصية على اعتبار أنهم متضامنين في جميع ديون الشركة مما جعل المشرع يمنح الحق لعون المتابعات في متابعة الشريك المسير في أمواله الخاصة، وفي شركات التضامن يكون الشركاء متضامين حيث يمكن متابعتهم مجتمعين أو على انفراد في أموالهم الخاصة، استناداً إلى قاعدة التضامن لإرغام أي منهم على تأدية ما بذمة الشركة من ديون كما يمكن ملاحظة الشركة لأدائها.

وحيث إنه إضافة إلى ذلك فالفقرة الأولى من المادة 98 من مدونة تحصيل الديون العمومية، أوردت استثناءً إذ جعلت مسؤولية المسير قائمة ما لم يكن ملزماً بأداء ديون الشركة تطبيقاً لأحكام أخرى.

وحيث إن الأحكام الأخرى لا يمكن الوقوف عليها إلا بتحديد نوع الشركة والقانون المطبق عليها، مما يكون معه الطلب تبعاً لذلك ينقصه بيان من البيانات الإلزامية فيه، ويكون تبعاً لذلك مختلاً شكلاً عملاً بمقتضيات الفصل 32 من قانون المسطرة المدنية والفقرة الأولى من المادة 98 من مدونة تحصيل الديون العمومية، مما يتعين معه التصريح بعدم قبوله⁸⁸⁶.

لقد أقر القضاء من خلال الحكم السالف الذكر أنه لا يمكن متابعة مسيرى الشركات التجارية بدعوى المسؤولية الشخصية التضامنية عن أداء الديون الضريبية للشركة إلا إذا لم يكونوا ملزمين بأداء ديون الشركة تطبيقاً لأحكام أخرى.

ويشكل هذا الشرط الجوهرى للإثارة المسؤولية الضريبية ضماناً أساسية لمسيرى الشركات التجارية، قبل تحريك دعوى مسؤوليتهم التضامنية والشخصية عن أداء الديون الضريبية المدينة بها الشركة طبقاً لأحكام المادة 98 من م.ت.د.ع، وذلك منعا لتوارد مسؤوليات مسيرى الشركات التجارية، التي تنتج عن متابعة المسير مرتين أو أكثر بالمسؤولية عن أداء ديون الشركة لكن وفق مقتضيات قانونية مختلفة، الأمر الذي يشكل حيفاً وظلماً

886 - حكم عدد 1459 ملف رقم 2/1097 صادر بتاريخ 2013/04/09 عن المحكمة الابتدائية بالدار البيضاء، غير منشور.

لأجهزة الإدارة والتسيير، ومنه العزوف عن مهام التسيير خوفا من ثقل كثرة المسؤوليات الملقاة على كاهلهم، مما يؤثر سلبا على الوحدات الإنتاجية بصفة خاصة والاقتصاد الوطني بصفة عامة.

وبناء على ما سبق، لقد سعى الاجتهاد القضائي إلى حماية مسيرى الشركات التجارية، عن طريق تكريس له لجل الضمانات القانونية التي أقرها مشرع مدونة تحصيل الديون العمومية، لفائدة مسيرى الشركات التجارية الذين يمكن أن يكون موضوع إثارة مسؤوليتهم الشخصية والتضامنية عن أداء الديون الضريبية المدينة بها الشركة وفق مقتضيات المادة 98 من م.ت.د.ع من جهة، ومن جهة ثانية تثبيت حقوق الإدارة الجبائية، مما ينم عن فعالية القضاء المغربي في تفعيل القاعدة القانونية المؤسسة للمسؤولية الضريبية الخاصة للمسير، وجعلها ملزمة للأشخاص المخاطبين بها، أي الإدارة الجبائية من جهة ومسيرى الشركات التجارية من جهة ثانية، تحقيقا للتوازن المنشود بين أطراف نزاع المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير، وتوفير الحماية القضائية لطرفي النزاع الجبائي، وضمان استقرار الأوضاع القانونية، ومنه تحقيق العدالة الجبائية.

وعليه يشكل تدخل القضاء في نزاع المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير، تحقيق هدفين متلازمين وهما:

- الحرص على تفادي أي شطط أو تعسف في استعمال السلط والصلاحيات التي تتمتع بها الإدارة الجبائية أثناء ممارستها لهذه الآلية القانونية الخطيرة على مسيرى الشركات التجارية؛
- تحصين الدين الضريبي من كل أساليب الغش والاحتيال والتدليس الجبائي.

خاتمة الفصل الثاني

إذا كانت الإدارة الجبائية تمثل بوجه عام ذلك الجهاز الإداري الذي يناط به مسؤولية ربط وتحصيل الضريبة، بحيث زودها المشرع الجبائي من الإمكانيات والصلاحيات الواسعة من أجل تنفيذ التشريع الجبائي، على نحو يخلق نوع من التوازن بين مصالحها في ضمان التحصيل الفعال للدين الضريبي من جهة، ودون الإخلال بحقوق الخاضع للضريبة من جهة ثانية. وإذا كانت القاعدة الجبائية تقتضي أن تطبيق أي نص جبائي يأخذ بعين الاعتبار بالدرجة الأولى حماية الضمانات القانونية المقررة لفائدة المدين بالضريبة مقابل تثبيت حقوق الإدارة الجبائية. فإن نص المادة 98 من مدونة تحصيل الديون العمومية لا يخرج عن هذه القاعدة العامة للنص الجبائي، بحيث في إطار سن المشرع الجبائي للمقتضيات القانونية لمتابعة المسير بدعوى المسؤولية الضريبية، خول للمسير جملة من الضمانات القانونية مقابل الامتياز الذي تتمتع به الإدارة الجبائية في مباشرة هذه الدعوى في مواجهة مسيرى الشركات التجارية في ذمتهم الشخصية والمالية.

بحيث إذا كان يجوز للإدارة الجبائية مباشرة التنفيذ الجبري على أموال المدينين المتضامنين مع المدين الأصل، لاستيفاء ديونها الضريبية بموجب مقتضيات المادة 29 من م.ت.د.ع، فإن المشرع الجبائي خص مسيرى الشركات التجارية بحماية خاصة نظرا للدور الفعال الذي تمثله هذه الفئة في الاقتصاد الوطني.

إذ بالرغم من أن مسيرى الشركات التجارية يعتبرون من ضمن قائمة المدينين المتضامنين والأغيار المسؤولين المشار إليهم بالمواد من 93 إلى 99 من مدونة تحصيل الديون العمومية، فإن المشرع ألزم الإدارة الجبائية قبل متابعة مسيرى الشركات التجارية بدعوى المسؤولية الضريبية الخاصة الحصول على حكم قضائي نهائي يقضي بقيام مسؤوليتهم الشخصية والتضامنية عن أداء الديون الضريبية المدينة بها الشركة، حماية لهم من أي تعسف أو شطط يمكن أن يباشر في حقهم تحت غطاء أنهم مسؤولون متضامنون.

وهكذا يكون المشرع الجبائي قد استثنى مسيرى الشركات التجارية عن باقي المدينين المتضامنين، بحيث لا يمكن اعتبارهم كذلك إلا إذا ثبتت مسؤوليتهم التضامنية مع المدين الأصلي الشركة، وفق الشروط المحددة قانونا بموجب مقتضيات المادة 98 من م.ت.د.ع.

وعليه يشكل هذا الالتزام الذي ألقاه المشرع على عاتق الإدارة الجبائية قبل إدانة المسير بدعوى المسؤولية الضريبية، أهم ضمانات قانونية سنها مشرع مدونة تحصيل الديون العمومية لفائدة مسيرى الشركات التجارية باعتبارهم مسؤولين متضامنين.

وفي هذا السياق عمل القضاء المغربي بالرغم من حداثة الدعوى في مجال المنازعات الجبائية من تأصيل بعض القواعد لفائدة مسيرى الشركات التجارية سواء من حيث القواعد الإجرائية للدعوى، وترسيخ المبادئ العامة التي يركز عليها القانون الجبائي كمبدأ عدم رجعية القانون الجبائي والتفسير الضيق للنص الجبائي، وأن الشك في مدى النص الجبائي يفسر لصالح مسير الشركة، أو من الناحية الموضوعية للدعوى، والتي تتعلق

بالخصوص بالمراقبة القضائية لموضوع الطلب المقدم من طرف الإدارة الجبائية، ومضمون الحكم القاضي بالمسؤولية الضريبية الخاصة للمسير، وضرورة إسهاد القاضي على اتفاق الصلح الجبائي، وتقرير مبدأ التقاضي على درجتين في نزاع المسؤولية الضريبية، ومدى حيالة الحكم القاضي بالمسؤولية التضامنية الشخصية للمسير مع الشركة عن أداء ديونها الضريبية للصيغة القضائية التنفيذية التي تكتسبها الأحكام القضائية بصفة عامة وأحكام النزاع الجبائي بصفة خاصة.

وبمجرد ما يصبح الحكم القاضي بالمسؤولية الضريبية الخاصة للمسير حائزاً لقوة الشيء المقضي فيه، فإن الآثار التي يحدثها في المراكز القانونية للأطراف النزاع الجبائي، لا يمكن لأي أحد منهما التنصل منها.

خاتمة القسم الثاني

يشكل موضوع المسؤولية الضريبية لمسيرى الشركات التجارية أكثر المواضيع تعقيدا التي يصعب الفصل فيها، نظرا للتداخل الحاصل على مستوى المقتضيات القانونية الموجبة لقيام مسؤولية المسير المالية الشخصية عن أداء ديون الشركة بما فيها الديون الضريبية من جهة، وكثرة الشروط الشكلية والموضوعية التي يصعب استجماعها لإدانة المسير بالمسؤولية الضريبية الخاصة المؤسسة بموجب مقتضيات المادة 98 من م.ت.د.ع من جهة ثانية.

الأمر الذي يفرز جملة من الإشكالات العملية لا سيما على مستوى تداخل المساطر القضائية لتحريك الدعوى أمام محاكم المملكة، نظرا لعدم القدرة على ضبط الحدود الفاصلة بين تطبيق دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة في مواجهة المسير وبين باقي الدعاوى المشابهة لها.

وبما أن المسؤولية الضريبية لا يتم تقريرها في حق مسيرى الشركات التجارية إلا باعتبارهم مسؤولين على وجه التضامن مع الشركة عن أداء ديونها الضريبية، فإنه يحق للمسير التمسك بالإضافة إلى الدفوع الشخصية الخاصة به بالدفوع الخاصة بالمدين الأصلي، كالدفع بانتفاء العلاقة السببية، والدفع بعدم مشروعية الضرائب المطالب بها، أو الدفع بتعسف الإدارة الجبائية في استعمال الحق المخول لها قانونا لضمان تحصيل الدين الضريبي.

مما يشكل ضمانا جوهريا للمسير المسؤول ضريبيا في اللجوء إلى القضاء، الذي يضطلع بمهمة إقرار مبدأ الشرعية القانونية على أعمال الإدارة الجبائية أثناء ممارستها لدعوى المسؤولية الشخصية التضامنية للمسير مع الشركة عن أداء الديون الضريبية المطالب بها، ومراقبة مدى احترامها للضوابط القانونية المقررة أثناء قيامها بتأسيس وربط وتحصيل الدين الضريبي.

وتكريسا لهذه الضمانات أقر القضاء المغربي وفقا للإجتهد القضائي الصادر عنه، أنه لا يمكن للإدارة الجبائية مباشرة أي إجراء من إجراءات التحصيل الجبري في مواجهة مسير الشركة إلا بعد الحصول على حكم قضائي نهائي يصرح بقيام المسؤولية الشخصية والتضامنية للمسير عن أداء الديون الضريبية المدينة بها الشركة، ليتم بعد ذلك متابعته بإجراءات التحصيل الجبري وفق المقتضيات القانونية المحددة بموجب المادة 29 من م.ت.د.ع.

وهكذا، لعب الجهاز القضائي دوراً أساسياً في تكريس الضمانات القانونية المخولة للمسير المتابع بدعوى المسؤولية الضريبية، على اعتبار أنه الوسيلة الوحيدة الكفيلة بتوفير الحماية القضائية لمسيرى الشركات التجارية من جهة، وتثبيت حقوق الإدارة الجبائية في ضمان فعالية تحصيل الدين الضريبي من جهة ثانية.

خاتمة عامة

لقد سعى مشرع مدونة تحصيل الديون العمومية من خلال سنه لدعوى المسؤولية الضريبية لمسيرى الشركات التجارية إلى وضع حد للأعمال التدليسية المرتبطة بالإدارة والتسيير قصد الحيلولة دون تحصيل الديون الضريبية المدينة بها الشركة.

لكن الواقع العملي لتفعيل المادة 98 من م.ت.د.ع أنم عن وجود جملة من الإشكالات العملية للمتابعة القضائية للمسير بدعوى المسؤولية الضريبية الخاصة، نظرا لغياب المعرفة التامة والدقيقة بفحوى المادة من جهة، وللقصور الذي يعتري النص الجبائي المؤسس لدعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير من جهة ثانية.

إذ بالرغم من أن المشرع حاول خلق نوع من التوازن بين تحصين الدين الضريبي من الضياع نتيجة التدليس الجبائي لمسيرى الشركات التجارية من جهة، وتوفير الحماية القانونية والقضائية لهؤلاء عبر تمتيعهم بجملة من الضمانات الجوهرية حماية لهم من أي تعسف أو شطط في استعمال السلطات والصلاحيات الواسعة التي تتمتع بها الإدارة الجبائية لضمان التحصيل الفعال للدين الضريبي من جهة ثانية، فإن دعوى المسؤولية الضريبية تبقى غير كافية لمكافحة جميع الأعمال التدليسية أو الاحتيالية المقرونة بالإفلات الكلي أو الجزئي من أداء الدين الضريبي.

إذ يمكن من خلال بحث موضوع المسؤولية الضريبية لمسيرى الشركات التجارية الوقوف على مجموعة من الإشكالات أهمها:

- 1- تعدد النصوص القانونية التي تلزم المسير بأداء ديون الشركة بما فيها الديون الضريبية، مما يترتب عنه تعدد المسؤوليات الملقاة على عاتق المسير والخاصة بإدارة وتسيير الشركة؛
- 2- غياب تحديد مفهوم الأعمال التدليسية، أو وضع إطار عام يتم الاستناد عليه في حالة وقوع نزاع حول تكييف أعمال المسير على أنها أعمال تدليسية موجبة لقيام المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير.
- 3- إشكالية تداخل المسؤولية الضريبية مع المسؤولية المقررة بموجب قانون الشركات التجارية ومدونة التجارة والجريمة الضريبية.

- 4- إشكالية تعدد الأطراف التي تملك الصفة والمصلحة في متابعة المسير بدعوى المسؤولية الضريبية الخاصة، وغياب التنسيق فيما بينها؛
- 5- إشكالية أن الشروط اللازمة لقيام المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير، تبقى خاضعة لأحكام المسؤولية التقصيرية وفق مقتضيات قانون الالتزامات والعقود، سواء من حيث ضرورة توافر أركانها الأساسية، والمتمثلة في الخطأ والضرر والعلاقة السببية، أو من حيث الاختصاص في المسؤولية التقصيرية الذي يعود للمحاكم الابتدائية للمملكة؛
- 6- إشكالية تداخل الاختصاص النوعي لرفع الدعوى، رغم أن نص المادة 98 من م.ت.د.ع قد أسند الاختصاص بصريح العبارة للمحاكم الابتدائية للمملكة، فإن الطبيعة المزدوجة للدعوى بحكم أنها تتعلق بالمنازعات الجبائية، وترفع أمام المحاكم الابتدائية ترتب عنه تداخل الاختصاص بين المحاكم العادية والتجارية والإدارية؛
- 7- إشكالية إعمال مبدأ شمولية التحصيل الجبري قبل مباشرة إجراءات التحصيل في مواجهة المدين بالضريبة، بحيث أن قيام المحاسب المكلف بالتحصيل بإجراء قاطع للتقادم والمتعلق بضريبة معينة لا ينسحب على غيرها من الضرائب، وبالتالي إثبات المحاسب المكلف بالتحصيل بقطع التقادم بالنسبة لكل ضريبة على حدة، الأمر الذي يتنافى مع مبدأ شمولية التحصيل الجبري للديون الضريبية الواجبة والمستحقة على الشركة.
- 8- إشكالية إثبات الأعمال التدليسية باعتبارها حجر الزاوية في قيام المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير، علاوة على أن قيام المحاسب المكلف بالتحصيل بإثبات التدليس بالنسبة لضريبة معينة، فإنه لا يعني بالضرورة قيام واقعة التدليس بالنسبة لباقي الضرائب المدينة بها الشركة، ومنه إثبات التدليس بالنسبة لكل ضريبة على حدة، الأمر الذي يتنافى كذلك مع مبدأ شمولية التحصيل الجبري، ويؤدي عدم التزام المحاسب المكلف بالتحصيل بهذا المبدأ القانوني، إلى بطلان إجراءات التحصيل الجبري للدين الضريبي محل دعوى المسؤولية الضريبية للمسير؛
- 9- إشكالية تعسف الإدارة الجبائية في استعمال هذه الآلية الخطيرة لتحصيل الدين الضريبي، بحيث أقر المشرع والقضاء أنه لا يمكن متابعة المسير بإجراءات التحصيل الجبري إلا بعد الحصول على حكم نهائي يقضي بقيام المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير، في حين تباشر الإدارة الجبائية جميع الإجراءات التحفظية في مواجهة المسير قبل الحصول على الحكم القاضي بقيام مسؤوليته التضامنية مع الشركة عن أداء ديونها الضريبية، مما يترتب عليه تخوف المسير ولجوءه إلى التفاوض من أجل الصلح الجبائي، الأمر الذي نتج عنه إفراغ المادة 98 من م.ت.د.ع من محتواه العملي وأصبحت مجرد وسيلة للضغط على المسير من أجل تحصيل المبالغ الضريبية المتنازع بشأنها؛

10- إشكالية عدم الإلمام الكافي بفحوى النص الجبائي القاضي بالمسؤولية الضريبية الخاصة للمسير من طرف جميع الأطراف المتدخلة في الدعوى، نظرا لحداثة تطبيق الدعوى، ومحدودية تفعيلها؛

11- إشكالية العمل القضائي الجد المتواضع في دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير، مما لا يفسح المجال للاستنباط والاستنتاج الكافي للمنى الذي سلكه الاجتهاد القضائي في تفعيل الدعوى؛

12- إشكالية التناقض بين صياغة المادة 98 من م.ت.د.ع. والوسائل المعتمدة لتحريك الدعوى، بحيث يحرك المحاسب المكلف بالتحصيل الدعوى بناء على عدم الامتثال المتكرر والخطر للواجبات الضريبية إسوة بالمشرع الفرنسي، في حين النص الجبائي المغربي ينص فقط على قيام المسير بالأعمال التدليسية؛

13- إشكالية تحديد الإجراءات المسطرية لتحريك الدعوى، وضبط الملف الإداري للدعوى قبل إثارتها، نظرا لوقعها السلبي على نفسية المسير ومصالحه المالية؛

14- إشكالية عدم تفويض الاختصاص أو التوقيع للمحاسب المكلف بالتحصيل باعتباره المحرك الأساسي للدعوى، وبالتالي تسييرها على المستوى المحلي وليس المركزي.

وبعد التطرق لبعض الإشكالات التي أفرزها الواقع العملي لتفعيل دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير، والمتربة بالأساس على الفراغ التشريعي والقضائي للدعوى، يقتضي الأمر منا تقديم بعض الاقتراحات التي قد تساهم في إقرار هذا النوع من المسؤولية وتدعيم دراستها، ومن بينها:

1- إعادة صياغة المادة 98 من م.ت.د.ع، حتى يكون هناك تناسق بين المقتضيات التشريعية والآليات القانونية التي تعتمدها الإدارة الجبائية لتحريك الدعوى، والتي تخول في نفس الوقت نجاح الدعوى، بحيث أثبتت التجربة على مستوى القضاء الفرنسي أن المحاسب المكلف بالتحصيل غالبا ما يتم كسب الدعوى في حالة اعتماده في تحريكها على عدم الامتثال الخطير والمتكرر للواجبات الضريبية، نظرا لإمكانية إثبات توافرها بالمقارنة مع تحريك الدعوى بناء على الأعمال التدليسية التي يصعب إثباتها من جهة، ولاتخاذها أشكالا متعددة وصورا مختلفة لا يمكن حصرها أو تعدادها من جهة ثانية؛

2- التنسيق بين مختلف مصالح الإدارة الجبائية المخول لها إثارة دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير، أي الخزينة العامة للمملكة والمديرية العامة للضرائب والمديرية العامة للجمارك والضرائب غير المباشرة، حتى يتم متابعة المسير بدعوى واحدة تشمل المطالبة بجميع الديون العمومية المدينة بها الشركة سواء التي يعود أمر تحصيلها للخزينة العامة أو المديرية العامة للضرائب والمديرية العامة للجمارك أو الضرائب غير المباشرة؛

3- إعلام المسير قبل متابعتة بدعوى المسؤولية الضريبية إسوة بالمشرع الفرنسي⁸⁸⁷، الذي ألزم المحاسب المكلف بالتحصيل العمل على إعلام المسير الذي سبق وأن استفاد من عملية جدولة الديون بناء على طلب، إذ يشكل هذا الإعلام تعبيراً صادقاً على حسن نية الإدارة الجبائية قبل تحريك الدعوى، بحيث في حالة عدم تقييد المسير بتنفيذ الالتزامات الضريبية المتفق عليها في إطار جدولة ديون الشركة، فإن المحاسب المكلف بالتحصيل يعمل على إعلامه بأنه سيتم تحريك دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة في مواجهته إذا لم يفي بالالتزامات الضريبية داخل الآجال المحددة قانوناً، الأمر الذي يخول للمسير الاعتراض على إجراء المتابعة بدعوى المسؤولية الضريبية بعلّة عدم إعلامه مسبقاً بالأثار التي يمكن أن يتحملها نتيجة عدم تقييده بالالتزامات الضريبية المتفق عليها في إطار إعادة جدولة ديون الشركة، بحيث يشكل هذا المقتضى ضماناً أساسية للمسير المتابع بدعوى المسؤولية الضريبية، وفي نفس الوقت خلق جو من الثقة والحوار بين المسير والإدارة الجبائية؛

4- منح الاختصاص النوعي للنظر في الدعوى إلى المحاكم الإدارية باعتبارها صاحبة الولاية القضائية للنظر في النزاعات الجبائية، إذ تبقى غاية المشرع من وراء اسناد الاختصاص بالنظر في دعوى المسؤولية الضريبية للمحاكم الابتدائية هي تبسيط المساطر لا سيما أن الدعوى تخضع للقواعد الإجرائية المحددة بموجب قانون المسطرة المدنية، وللسلطة التقديرية لقاضي المسؤولية الذي ينظر في مدى توافر الشروط الموجبة لقيام المسؤولية من عدمه طبقاً للقواعد العامة للمسؤولية التقصيرية المنصوص عليها في قانون الالتزامات والعقود من ضرر وخطأ وعلاقة سببية، إلا أن هذا لا ينفي أن القاضي الإداري كفيل بالإحاطة بجميع القواعد الموجبة لقيام المسؤولية الضريبية من عدمه، علاوة على النظر في باقي الدفوع المحيطة بالدعوى كالدفع بعدم مشروعية الضريبة المطالب بها، أو تقادم الديون محل الدعوى... إلخ التي هي من اختصاص القاضي الإداري، ومنه تفادي تنازع الاختصاص بين المحاكم الابتدائية والمحاكم الإدارية؛

5- إلزام الإدارة الجبائية بإثبات توفر الملف الإداري لتحريك الدعوى في مواجهة المسير على الوثائق والمستندات والحجج المثبتة لتوافر واقعة الأعمال التدليسية، ويجب أن يكون موقعا من طرف ذوي الصفة حصرياً في رفع الدعوى، وذلك قبل وضعه بالمحكمة، حتى لا يكون المسير عرضة للمتابعات الكيدية من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل لا سيما أن دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير تعتبر إجراءً من الإجراءات القاطعة للتقادم، ولا تخول للمسير المطالبة بالتعويض المادي والمعنوي في حالة عدم ثبوت قيام مسؤوليته الضريبية؛

6- توفير نظام مراقبة جبائية فعال يتميز بدقة وسرعة اكتشاف المخالفات الضريبية خلال مرحلة تأسيس الدين الضريبي وفرض العقوبات المناسبة لضمان تحصين الدين الضريبي من الضياع والتبديد نتيجة الغش والاحتيال التدليسي؛

887- التعليمات الصادرة عن الإدارة العامة للضرائب بفرنسا في 6 سبتمبر 1988 تحت عدد 20-88-12L.

7- تزويد إدارة الضرائب بالأجهزة الحديثة والإمكانيات البشرية ذات الكفاءة والخبرة العالية في المجال القانوني والمالي والمحاسبي لتمكينها من ضبط الأعمال التدليسية أثناء القيام بالمراقبة الجبائية، وحصر الخاضعين للضريبة وتحديد الجزاء الإداري الجبائي على المخالفين لالتزامات الجبائية أو المماطلين في الأداء؛

وأخيرا لا يسعنا سوى رصد حصيلة الاجتهاد القضائي لدعوى المسؤولية الضريبية الخاصة، والتي تعكس ما تم التوصل إليه من خلال الدراسة والتحليل على أن دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير لم تسلك النهج الذي رسمه لها المشرع، ولم تحقق الأهداف المتوخاة من وراء سنّها.

جدول رقم 3: حصيلة دعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير لفائدة الخزينة العامة للمملكة

اسم الشركة	منطوق الحكم	المحكمة مصدرة الحكم
شركة المبادلة "سوميتا"	وحيث يكون طلب المدعي الخازن العام وجيه ومعلل ويتعين الاستجابة إليه مع الترخيص له بمباشرة كافة الإجراءات التنفيذية على أموال المدعى عليهم بقصد استخلاص الديون المستحقة. وعليه التصريح بأن مسيري الشركة مسؤولون على وجه التضامن مع الشركة وذلك لأداء ديونها المستحقة لفائدة قبضة البيضاء والمشار إليها في الجدول المرفق بالمقال والمؤرخ في 2005/01/26.	المحكمة الابتدائية بالدار البيضاء حكم عدد 9479/05 الملف عدد 2005/2/961 بتاريخ 2005/06/17
شركة "بابتري دي نور"	حيث تبين للمحكمة من خلال إطلاعها على وثائق الملف والمستندات أن شركة بابيطري دي نور مدينة لقبضة فاس المدينة الجديدة، وتطبيقا لمقتضيات المادة 98 من مدونة تحصيل الديون العمومية والتي تنص على أنه "... وتبعاً لذلك فإن متصرفي الشركة اللذان ارتكبا أعمالاً أحوالت دون تحصيل الديون العمومية تجعلهما مسؤولان عن كل ديون الشركة بصورة تضامنية، ويتعين بالتالي أدائهما المبلغ المفصل بالجدول على وجه التضامن. مع تحميلهما الصائر.	المحكمة الابتدائية بفاس حكم رقم 1666 الملف عدد 753/05 بتاريخ 2006/06/19
شركة "م.ع. وأبناؤه"	حيث أن المدعى عليهم لم يثبت ما يدعيانه من إفلاس الشركة منذ سنوات وإغلاق مقرها نهائياً وإعلام مصلحة الضرائب بذلك، وحيث أن الخازن العام أثبت تنازلهما لفائدة السيدة ر.ع وأن هذا أضر بالضمان العام للخزينة، وهذا يعتبر عملاً تدليسياً مما ينبغي معه تحميلهما المسؤولية على وجه التضامن مع الشركة عن أداء الضرائب المستحقة المفصلة في الجدول. وتحمل المدعى عليهم الصائر.	المحكمة الابتدائية بالجديدة حكم رقم 729 الملف عدد 2005/302/1 بتاريخ 2006/11/13
شركة "تدرار"	حيث أنه حين يتعذر تحصيل الضريبة على شركة أو مقاول، بسبب أعمال تدليسية، فإن المحكمة الابتدائية تكون هي المختصة نوعياً للبت في الدعوى التي يرفعها الخازن العام للمملكة في مواجهة المتصرفين أو المسيرين الآخرين على وجه التضامن مع الشركة... أعمالاً لمقتضيات المادة 98 في فقرتها الثانية من القانون 15.97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية.	محكمة النقض قرار رقم 792 الملف عدد 2007/1/4/433 بتاريخ 2007/11/07
شركة "حافلات الأزرق للنقل الحضري"	التصريح بأن السيد ع.أ مسؤول مسؤولية شخصية وتضامنية مع شركة حافلات الأزرق من أجل أداء الديون المترتبة عنها لفائدة الإدارة العامة للضرائب والخزينة العامة.	المحكمة الابتدائية بتمارة حكم رقم 156 ملف مدني رقم 1201/2008/303 صادر بتاريخ 2014/05/22
شركة "فيرطس"	التصريح بأن مسيري الشركة مسؤولون على وجه التضامن مع شركة فيرطس لأداء ديونها لفائدة قبضة باب الرواح بتطوان والمفصلة بالجدول المرفق بالمقال الافتتاحي والمؤرخ في 2005/1/31. وتحملهما الصائر ورفض باقي الطلبات.	المحكمة الابتدائية بالرباط حكم رقم 2383 ملف رقم 2005/596/1 بتاريخ 2008/10/8

المصدر: الخزينة العامة للمملكة سنة 2017

الملاحظ من خلال حصيلة العمل القضائي لدعوى المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير أنه ست (6) دعوى فقط من بين باقي الدعاوى التي تم رفعها في هذا المجال، هي التي تم الحكم فيها لصالح الخزينة العامة للمملكة بقيام المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير، وذلك خلال الفترة الزمنية ما بين 2005 و2017 أي ما يقارب 12 سنة، مما ينم على قصور تفعيل المادة 98 من م.ت.د.ع في المنحى الإيجابي الذي رسمه لها المشرع، ولعل السبب واضح وهو صعوبة إثبات الأعمال التدليسية باعتبارها حجر الزاوية في التصريح بقيام المسؤولية التضامنية للمسير مع الشركة عن أداء ديونها الضريبية لفائدة الخزينة العامة، إضافة إلى جملة الإشكالات القانونية والقضائية التي سبق دراستها بالتفصيل في هذا البحث.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

1. الكتب

- أحمد أبو الوفا: نظرية الأحكام في قانون المرافعات، الطبعة الثالثة، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1977.
- أحمد الورفيلي:
- دراسات في القانون الجبائي، الدراسة السابعة، تمثيل الخصوم في النزاع الجبائي، سلسلة الخبر، المغربية لطباعة وإشهار الكتاب، 2003.
- الوجيز في قانون الشركات التجارية، مجمع الأطرش للكتاب المختص، تونس، الطبعة الثانية، 2010.
- أحمد شكري السباعي:
- الوسيط في الشركات والمجموعات ذات النفع الاقتصادي، شركات المساهمة، الجزء الرابع، دار النشر المعرفة، الرباط، الطبعة الأولى، 2004.
- الوسيط في الشركات والمجموعات ذات النفع الاقتصادي، الجزء الخامس، في الشركات ذات المسؤولية المحدودة، الطبعة الأولى، مطبعة المعارف الجديدة، الرباط، 2005.
- الوسيط في مساطر الوقاية من الصعوبات التي تعترض المقاولة ومساطر معالجتها، الجزء الثالث، مطبعة المعارف الجديدة، الرباط، 2009.
- أحمد شوقي محمد عبد الرحمان: الالتزام التضامني للمسؤولين تقصيرياً في مواجهة المضرور، المطبعة العربية الحديثة، القاهرة، 1980.
- أحمد فتحي سرور: الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1990.
- أحمد محمد محرز: القانون التجاري الجزائري، الشركات التجارية، الأحكام العامة لشركات التضامن/ الشركة ذات المسؤولية المحدودة/ شركات المساهمة، الجزء الثاني، الطبعة الثانية، 1980.
- إدريس العلوي العبدلاوي: الوسيط في شرح المسطرة المدنية، القانون القضائي الخاص، الجزء الأول، الطبعة الأولى، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، 1998.
- إدريس النوازي: الإثبات الجنائي لجرائم الأعمال بالوسائل الحديثة، سلسلة النوازي الإلكترونية (2)، الجزء الأول، الطبعة الأولى، 2014.
- إلياس ناصيف: الكامل في قانون التجارة، الشركات التجارية، الجزء الثاني، منشورات بحر المتوسط ومنشورات عويدات 6، بيروت، 1992.

- أميل أنطوان ديراني: الخبرة القضائية، الطبعة الأولى، منشورات الحقوق، بيروت، 1997.
- أنور العروسي:
- التضامن والتضام والكفالة في القانون المدني، مطبعة دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 1999.
 - الصورية ورقة الضد في القانون المدني، الطبعة الثانية، دار محمود للطبع والنشر والتوزيع، القاهرة، 1999.
 - أنور طلبية: الوسيط في القانون المدني الجزء الأول، دار المطبوعات الجامعية، مصر، 1996.
 - أنور محمد صدقي المساعدة: المسؤولية الجزائية في الجرائم الاقتصادية، دار الثقافة، عمان، 2007.
 - إياد عدنان محمد الحصان: إدارة شركة المساهمة العامة، عمان، مطبعة الروزنا، 2007.
 - ثروة عبد الرحيم: موسوعة القضاء والفقه للدول العربية، الجزء 96، الدار العربية للموسوعات، بيروت، لبنان، بدون سنة.
 - جهد كان حجيبة: تحصيل الديون الضريبية بين قانون المسطرة المدنية وخصوصيات التشريع الضريبي، المطبعة والوراقة الوطنية، مراكش، الطبعة الأولى، 2006.
 - حسن النيداني الأنصاري: الصلح القضائي، دار الجامعة الجديد للنشر، 2001.
 - حسين عامر وعبد الرحيم عامر: المسؤولية المدنية العقدية والتقصيرية، الطبعة الثانية، دار المعارف، القاهرة، 1979.
 - خالد التلاحمة: الوجيز في القانون التجاري، عمان، دار المعترف للتوزيع والنشر، 2003.
 - رزق الله العربي بن مهدي، الوجيز في القانون التجاري الجزائري، الساحة المركزية بن عنكون، 2008.
 - رضى بن خدة: محاولة في القانون الجنائي للشركات التجارية، تأصيل وتفصيل، الطبعة الثانية، دار السلام للطباعة والنشر والتوزيع، الرباط، 2012.
 - رمضان أبو السعود: أحكام الالتزامات، دراسة مقارنة في القانون المصري واللبناني، دار الجامعة، بيروت، لبنان، 1994.
 - سامي فوزي محمد: الشركات التجارية الأحكام العامة والخاصة، دراسة مقارنة، دار الثقافة، عمان، 2005.
 - سليمان الطماوي: مبادئ القانون الإداري، دراسة مقارنة، الطبعة التاسعة، دار الفكر العربي، القاهرة، 1973.
- سليمان مرقس:
- شرح القانون المدني، مصادر الالتزام وآثاره وأوصافه وانتقاله وانقضاؤه والنظرية العامة للإثبات، الجزء الثاني والثالث والرابع، المطبعة العالمية، القاهرة، 1964.
 - المسؤولية المدنية في تقنيات الدول العربية، مطبعة الجبلاوي، الجزء الأول، القاهرة، 1971.
 - المسؤولية المدنية في تقنيات الدول العربية، مطبعة الجبلاوي، الجزء الثاني، القاهرة، 1987.
- سميحة القليوبي:
- الشركات التجارية، الجزء الأول، دار النهضة العربية، 1989.
 - الشركات التجارية، الجزء الثاني، الطبعة الثالثة، دار النهضة العربية، 1993.
- طه مصطفى كمال:
- الشركات التجارية، الأثرية، دار الفكر الجامعي، 2007.

- القانون التجاري، الشركات التجارية، الأحكام العامة في الشركات-شركات الأشخاص-شركات الأموال، دار الجامعة للنشر، 1992.
- عزت عبد القادر: الشركات التجارية، دار الفكر الجامعي، 2006.
- عاطف محمد الفقى: الشركات التجارية في القانون المصري، دار النهضة العربية، 2007.
- عبد الحق بوكبش: استمرارية المقابلة الخاضعة للتسوية القضائية، دار السلام، الرباط، الطبعة الأولى، 2007.
- عبد الحميد الشواربي: موسوعة الضرائب، الفقه، القضاء، التشريع، دار منشأة المعارف، الطبعة الأولى، 1997.
- عبد الرحمان أبليل ورحيم الطور: تحصيل الضرائب والديون العمومية على ضوء المدونة الجديدة، مطبعة الأمنية، الرباط، 2000.
- عبد الرحيم السلماني:
- نحو سياسة جنائية أكثر ملائمة في مجال الأعمال والمقاولات، المجلة المغربية للقانون الاقتصادي، العدد الثالث، 2010.
- القضاء التجاري بالمغرب ومسااطر معالجة صعوبات المقابلة، دراسة نقدية ومقارنة، مطبعة طوب باريس، الطبعة الأولى، الرباط، 2008.
- عبد الرحيم بنبيدة: مفهوم مصلحة الشركة كضابط لتحديد اختصاصات ومسؤولية مجلس الإدارة والجمعيات العامة، دراسة تحليلية مقارنة، رسالة لنيل درجة الدكتوراه في الحقوق، كلية الحقوق، عين شمس، مصر، 2000.
- عبد الرزاق أحمد السهوري:
- الوسيط في شرح القانون المدني الجديد، نظرية الالتزام بوجه عام الإثبات، آثار الالتزام، الجزء الثاني، دار إحياء التراث العربي، بيروت، بدون سنة.
- الوسيط في شرح القانون المدني، الجزء الثاني، نظرية الالتزام بوجه عام، مصادر الالتزام، العقد، المجلد الأول، الطبعة الثالثة، دار النهضة العربية، 1981.
- الوسيط في شرح القانون المدني، الجزء الخامس، الطبعة الثانية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1987.
- عبد العزيز حضري: القانون القضائي الخاص، الطبعة الأولى، دار النشر الجسور، وجدة، 1999.
- عبد الغني خالد: المسطرة في القانون الضريبي المغربي، دار النشر المغربية، 2002.
- عبد القادر التعلاتي: النزاع الضريبي في التشريع المغربي، الطبعة الثانية، الأحمدي للنشر والتوزيع، الدار البيضاء، 2001.
- عبد القادر العرعاري: مصادر الالتزام، المسؤولية المدنية، الجزء الثاني، دار الأمان، الرباط، الطبعة الرابعة، 2015.
- عبد الكريم الطالب: الشرح العملي لقانون المسطرة المدنية، المطبعة والوراقة الوطنية، مراكش، 2013.
- عبد اللطيف إزدي: الصلح القضائي في القانون المغربي التطبيق العملي، الطبعة الأولى، المطبعة والوراقة الوطنية الدوديات، مراكش، 2001.
- عبد الله أيت منصور: التقييد الاحتياطي في التشريع المغربي، مطبعة الأمنية، الرباط، 2016.
- عبد الواحد حمداوي: تعسف الأغلبية في شركة المساهمة، دراسة مقارنة، مطبعة الأمنية، الرباط، 2013.
- عز الدين بنستي: الشركات في القانون المغربي، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، 2014.

عزیز العکيلي:

- القانون التجاري، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 1997.
- الوسيط في الشركات التجارية، دراسة فقهية قضائية مقارنة في الأحكام العامة والخاصة، دار الثقافة، عمان، 2010.
- عزيز أمزيان: المنازعات الجبائية في التشريع الجبائية الجزائري، الطبعة الثانية، دار الهدى، 2008.
- علال فالي: مساطر معالجة صعوبات المقاول، الطبعة الأولى، دار السلام للطباعة والنشر والتوزيع، الرباط، 2012.
- علي سليمان العبيدي: دراسات في القانون التجاري المغربي، مطبعة الأمنية، الرباط، 1966.
- عماد محمد أمين السيد رمضان: حماية المساهم في شركة المساهمة، دراسة مقارنة، دار الكتب القانونية، مطابع الشتات، مصر، 2008.

فايز نعيم رضوان:

- الشركات التجارية، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، 1984.
- الشركات التجارية، الطبعة الأولى، دار البشائر الإسلامية، القاهرة، 1989.
- فتحي والي: التنفيذ الجبري، دار النهضة العربية، القاهرة، 1986.
- فتيحة يوسف مولودة عماري: أحكام الشركات التجارية وفقا للنصوص التشريعية والمراسيم التنفيذية الحديثة، الطبعة الثانية، دار الغرب للنشر والتوزيع وهران، الجزائر، 2007.
- الفضائلي الطيب: الوجيز في القانون القضائي الخاص، الجزء الثاني، الطبعة الثانية، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، 1998.

فؤاد معلال: شرح القانون التجاري الجديد، دار الأفاق المغربية، مطبعة الأمنية، الرباط، 2012.

فوزي محمد سامي:

- الشركات التجارية، الأحكام العامة والخاصة، دراسة مقارنة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2005.
 - شرح القانون التجاري الأردني، الشركات التجارية، الجزء الثالث، عمان، 1996.
- كمال العياري:

- إجراءات التقاضي والتنفيذ في المادة الجبائية، الطبعة الثانية، مجمع الأطرش للكتاب المختص، تونس، 2009.
- المسير في الشركات التجارية، الجزء الأول، مجمع الأطرش للكتاب المختص، تونس، الطبعة الأولى، 2011.
- المسير في الشركات التجارية، الجزء الثاني، مجمع الأطرش للكتاب المختص، تونس، الطبعة الثانية، 2014.
- المسير في الشركات التجارية، شركات الأشخاص-الشركات ذات المسؤولية المحدودة، الجزء الأول، مجمع الأطرش للكتاب المختص، الطبعة الثانية، تونس، 2014.
- النزاعات الجبائية نزاعات الأساس ونزاعات التحصيل والنزاعات الجبائية الجزائية، أوريس للطباعة، تونس، 2006.
- كمال محمد أبو السريع، الشركات التجارية، الجزء الأول، دار النهضة العربية، القاهرة، 1994.

مأمون الكزبري:

- نظرية الالتزام في ضوء قانون الالتزامات والعقود المغربي، الجزء الأول، مصادر الالتزام، الطبعة الثانية، مطابع دار القلم، بيروت، 1972.
- نظرية الالتزامات في ضوء قانون الالتزامات والعقود المغربي، الجزء الثاني أوصاف الالتزام وانتقاله وانقضاؤه، الطبعة الثانية، مطابع دار القلم، بيروت، لبنان، 1974.
- مبروك عاشور: نحو محاولة التوفيق بين الخصوم، دار النهضة العربية، مصر، 2002.
- محسن شفيق: الوجيز في القانون التجاري، دار النهضة العربية، القاهرة، 1968.
- محمد البوشواري: المسؤولية المدنية، الطبعة الثانية، مطبعة تاسبلا، أكادير، 2008.
- محمد بن سالم صالح با يوسف البريكي: شركات الأشخاص في الفقه الإسلامي وقانون الإمارات مع التركيز على شركة المحاصة (دراسة مقارنة)، دار البشائر الإسلامية، الطبعة الأولى، 1426 هـ-2005 م.
- محمد سمير الشرقاوي: الشركات التجارية في القانون المصري، دار النهضة العربية، 1980.
- محمد شتا أبو السعد: المشكلات العملية في الدفع بالتقادم والسقوط والانقضاء وعدم السماع، دار محمود للنشر والتوزيع، مصر، 1996.
- محمد شكيري: التشريع الضريبي المغربي، الجزء الثاني، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، الطبعة الأولى، 1997-1998.
- محمد صالح: شرح القانون التجاري المصري، الطبعة السادسة، مكتبة عبد الله وهبة، القاهرة، 1940.
- محمد عبد الوهاب المحاسنة: المسؤولية المدنية لأعضاء مجلس الإدارة في شركات المساهمة العامة في القانون الأردني، رسالة ماجستير، جامعة مؤتة، الأردن، 2004.
- محمد فريد العريبي:
- الشركات التجارية، الأريطة، دار الجامعة الجديدة، 2003.
- القانون التجاري، الشركات التجارية- شركات الأشخاص والأموال، 1997.
- محمد محبوب: أساسيات في قانون الشركات، الطبعة الأولى، أبي رقرق للطباعة والنشر، 2005.
- محمد مرزاق: المنازعات الجبائية بالمغرب بين النظرية والتطبيق، مطبعة الأمنية، الرباط، الطبعة الثانية، 1998.
- محمود جمال الدين زكي: الوجيز في نظرية الالتزام في القانون المدني المصري، الجزء الأول، مصادر الالتزام، الطبعة الثانية، مطبعة جامعة القاهرة، 1976.
- محمود مصطفى: الجرائم الاقتصادية في القانون المقارن، الجزء الأول، الأحكام العامة والإجراءات الجنائية، الطبعة الثانية، القاهرة، 1979.
- مروان بدري الإبراهيم: تصفية شركات المساهمة دراسة مقارنة، دار الكتب القانونية، مصر، 2010.
- مصطفى تراب: الضمانات القانونية للملزمين، المختصر في القانون والقضاء، مطبعة الأمنية، 2008.
- معوض نادية: الشركات التجارية، دار النهضة العربية، القاهرة، 2001.
- منذر فضل: النظريات العامة للالتزامات في القانون المدني، دراسة مقارنة بين الفقه الإسلامي والقوانين المدنية الوضعية، الجزء الثاني، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1998.

مولاي عبد الرحمان أبليلآ: الإثبات في المادة الجبائية بين القواعد العامة وخصوصيات المادة، على ضوء الممارسة والاجتهاد القضائي، مطبعة الأمنية، الرباط، 2013.

نادية فاضيل: شركات الأموال في القانون الجزائري، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007.

نبيل إبراهيم سعد، النظام ومبدأ عدم افتراض التضامن، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1987.

نسرين شريقي: الشركات التجارية، سلسلة مباحث في القانون، دار بلقيس الجزائر، 2013.

هاني صلاح سرى الدين: الشركات التجارية الخاصة في القانون المصري، الأحكام العامة في الشركات- شركات الأشخاص- شركات الأموال- الشركات ذات الطبيعة المختلطة، دار النهضة العربية، الطبعة الأولى، 2001.

ياسين غانم: التقادم المكسب والمسقط، الجزء الأول، مطبعة كرم، سوريا، 1991.

2. الأطروحات والرسائل

خدوج فلاح: المسؤولية الجنائية للمسير في الشركات التجارية على ضوء التشريع والفقه والقضاء، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون الخاص، وحدة قانون الأعمال، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، عين الشق، الدار البيضاء، السنة الجامعية 2003-2004.

عبد الحميد أخريف: الدور القضائي الجديد في القانون المغربي لمعالجة صعوبات المقاول، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون الخاص، جامعة محمد الخامس وجدة، السنة الجامعية 2000-2001.

عبد الصادق الأنصاري: أزمة التواصل بين الملزم الضريبي والإدارة الجبائية، محاولة نقدية لفهم وتطوير علاقة الملزم بالإدارة الجبائية في المغرب، أطروحة لنيل دكتوراه الدولة في الحقوق، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الدار البيضاء، السنة الجامعية 2003-2004.

عبد الفتاح بلخال: المشروعية الجبائية والحماية القضائية لها في ظل الدستور المغربي، رسالة لنيل الدكتوراه للقانون العام، شعبة العلوم السياسية وحدة المالية العامة، جامعة الحسن الثاني، عين الشق، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الدار البيضاء، السنة الجامعية 2000-2001.

عبد الكريم عباد: دور القضاء في معالجة صعوبات المقاول، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، شعبة القانون الخاص، وحدة قانون الأعمال، جامعة الحسن الثاني، عين الشق، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الدار البيضاء، السنة الجامعية 2003-2004.

عبد الوهاب المريني: سلطة الأغلبية في قانون شركة المساهمة في القانون المغربي، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون الخاص، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، أكادال الرباط، السنة الجامعية 1996-1997.

العربي الكزداح: الطعون الجبائية في ظل المحاكم الإدارية بالمغرب، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، وحدة علم الإدارة والقانون الإداري، جامعة محمد الخامس، أكادال، السنة الجامعية 2003-2004.

عمر الأزمي الإدريسي: الالتزام التضامني بالتعويض- دراسة مقارنة في إطار المسؤولية التقصيرية، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون الخاص، كلية الحقوق، أكادال، الرباط، السنة الجامعية 2007-2008.

فاطمة السحاسح: القضاء التجاري بالمغرب ودعاوى الشركات، شركات المساهمة نموذجاً، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون الخاص، وحدة قانون التجارة والأعمال، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية السويسي، الرباط، السنة الجامعية 2009-2010.

فاطمة المعاشي: وضعية المكلف في التشريع الضريبي المغربي وعلاقته بالإدارة، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية الحقوق أكادال، الرباط، السنة الجامعية 2000-2001.

فريدة اليوموري: علاقة السببية بين الخطأ والضرر في مجال المسؤولية التقصيرية، دراسة مقارنة، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون الخاص، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الدار البيضاء، السنة الجامعية، 1999-2000.

محمد اعضاءية: الحماية الجنائية لمصالح الشركاء في الشركات التجارية، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، أكادال، الرباط، السنة الجامعية 2003-2004.

محمد بوزكي: الحماية الجنائية لقواعد القانون الجنائي، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، وحدة قانون الأعمال، كلية الحقوق، الدار البيضاء، عين السبع، السنة الجامعية 2004-2005.

رزان سباطة: نظام العقوبات في قانون صعوبات المقاولة، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون الخاص، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، السويسي، الرباط، السنة الجامعية 2003-2004.

سعيد الدغمير: قطع التقادم ووقفه في ضوء قانون الالتزامات والعقود المغربي، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون الخاص، جامعة محمد الخامس كلية الحقوق، الرباط، السنة الجامعية 1974-1975.

سعيد الدفيلي: الجمعيات العامة لشركات المساهمة 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 1993-1994.

رشيق يوسف: النظام القانوني لمسير الشركة ذات المسؤولية المحدودة متعددة الشركاء، دراسة مقارنة، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية السويسي، الرباط، السنة الجامعية 2003-2004.

طيب برادة: التنفيذ الجبري في التشريع المغربي بين النظرية والتطبيق، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون الخاص، جامعة الحسن الثاني، الدار البيضاء، السنة الجامعية 1987.

ادريس فائق: التفسير القانوني لشركة المساهمة على ضوء التشريع المغربي والمقارن، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا، جامعة القاضي عياض، مراكش، السنة الجامعية 1991-1990.

فؤاد معلال: خطأ المضرور وأثره على المسؤولية التقصيرية، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون الخاص، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الرباط، السنة الجامعية 1986-1987.

كمال آيت عبد الواحد: الالتزام التضامني للمسؤولين تقصيريا- دراسة في التشريع المغربي والمقارن- رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة، جامعة القاضي عياض، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، مراكش، السنة الجامعية 2002-2003.

محمد علمي: المسؤولية الجنائية لأشخاص المعنوية عن الجرائم الاقتصادية في القانون الجنائي المغربي، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون الخاص، جامعة محمد الخامس، كلية الحقوق، الرباط، السنة الجامعية 1991-1992.

هدى عدلي: الطبيعة القانونية للدفع بالتقادم، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون المدني، جامعة القاضي عياض كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، مراكش، السنة الجامعية 2002-2003.

هشام زرقاوي: تجريم التملص الضريبي بالمغرب من خلال قانون المالية لسنة 1996/1997، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة، وحدة المالية العامة، كلية الحقوق بالدار البيضاء، عين الشق، السنة الجامعية 1999-2000.

ماية زكري ويس بن لطرش عبد الوهاب: جريمة الاستعمال التعسفي لأموال الشركة، بحث مقدم لنيل شهادة الماجستير في القانون، كلية الحقوق، جامعة الإخوة منتوري قسنطينة، الجزائر، السنة الجامعية 2004-2005.

رشيد بخير: أصول المسؤولية المدنية في شركات المساهمة في القانون المغربي، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون الخاص، جامعة محمد الخامس أكادال، الرباط، السنة الجامعية 2004-2005.

فاطمة الزهراء المريخ: الرقابة الداخلية في شركات المساهمة، رسالة لنيل دبلوم ماستر في القانون الخاص، جامعة مولاي اسماعيل، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، وحدة قانون المفاولة، مكناس، السنة الجامعية 2011-2010.

3. المقالات

أحمد الورفيلي:

- قاضي الجباية ومبدأ تسيير المؤسسات الاقتصادية، مجلة القضاء والتشريع، العدد 10، ديسمبر 1999.
- مراقبة حسابات الشركات: هاجس الشفافية والسلامة المالية، مجلة القضاء والتشريع، العدد 6 يونيو 2007.
- إلهام الهراس: مكانة الشريك في الشركة ذات المسؤولية المحدودة، المجلة المغربية لقانون الأعمال والمفاولة، عدد 16 ماي 2006.
- حمدي محمود بارود: مجلة جامعة الأزهر، سلسلة العلوم الإنسانية، غزة، المجلد 21، العدد الثاني، 2010.
- خدوج فلاح: المسؤولية الجنائية لمسيري شركات المساهمة ومدى التراجع عن الطابع الجزري على ضوء القانون 20.05، مجلة المقال، العدد المزدوج 4/3، 2011.

دوطايب عبد اللطيف:

- التقيد الاحتياطي، إجراء تحفظي فعال لفائدة المحصل الجبائي، المجلة القانونية للتحصيل الجبائي، العدد الأول-ماي 1014.
- الدليل في معالجة الإعلانات القضائية من طرف قباض الإدارة الجبائية، وضعية المحاسب العمومي تجاه مساطر معالجة وتصفية المفاولات، المجلة القانونية للتحصيل الجبائي، العدد الأول-ماي 2014.
- ربعة غيث: الدور الجزري للقضاء تجاه شركة المساهمة، مسؤولية أعضاء أجهزة الإدارة والتدبير والتسيير، المجلة المغربية للقانون والأعمال والمفاولات، عدد 10، مارس 2006.
- الرشيد صلاح الدين: المسؤولية الجنائية لمسيري المفاولة حال تعرضها لصعوبة، جرائم التفالس، مجلة المنتدى، العدد الثالث، يونيو 2003.
- زكرياء العماري: المنازعات الضريبية وتحصيل الديون العمومية، وسائل الإثبات أمام القضاء المغربي، مجلة القضاء المدني، سلسلة دراسات وأبحاث، الجزء الأول، مطبعة المعارف الجديدة، الرباط، العدد 7، 2005.
- عبد المجيد الغمري: إيقاف تحصيل الدين العمومي بين القابض والقاضي: دراسة تحليلية لمساطر تأجيل أداء الدين الضريبي على ضوء القانون 15.97، دراسة منشورة بمجلة الخزينة العامة للمملكة، عدد 03 يوليوز 2004.
- عادل الشاوي: جريمة الغش الضريبي، دراسة في القانون المغربي، المنازعات الضريبية وتحصيل الديون العمومية، الجزء الأول، سلسلة دراسات وأبحاث، مجلة القضاء المدني، مطبعة المعارف الجديدة، الرباط، العدد 7، 2015.

عبد الرحيم إفريقيين:

- استعمال الدعوى البوليانية من طرف الخزينة في ميدان التحصيل ودورها في محاربة الغش الضريبي، المجلة المغربية للإدارة المحلية، عدد 17، أكتوبر-دجنبر 1996.

- المنازعات القضائية في ميدان تحصيل الديون العمومية، محاربة افتعال العسر على ضوء قانون الالتزامات ومدونة تحصيل الديون العمومية، الدورات التكوينية المنظمة من طرف الخزينة العامة للمملكة في ميدان المنازعات القضائية المتعلقة بتحصيل الديون العمومية، 2000-2001.

عبد الرحيم الصقلي: قابلية السند للتنفيذ الجبري في ضوء التشريع المغربي مقارنا بالفرنسي والمصري، مجلة الإشعاع العدد 27. عبد العزيز اليعقوبي: قاعدة التفسير الضيق للنصوص الضريبية وتطبيقاتها في المجال القضائي، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 17، أكتوبر-دجنبر 1996.

عبد العزيز اليونسي: تقادم إجراءات تحصيل الديون العمومية، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، الطبعة الأولى، سلسلة مواضيع الساعة، عدد 31، 2001.

محمد اليونسي: "المقاربة الجديدة في تدبير المنازعات القضائية المتعلقة بتحصيل الديون العمومية"، الخزينة، مجلة الخزينة العامة للمملكة، N°2 أبريل 2004.

محمد شكيري: القانون الضريبي المغربي، دراسة تحليلية ونقدية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مؤلفات وأعمال جامعية، الطبعة الثانية، العدد 59، 2005.

عبد الغني خالد: الندوة الوطنية حول الإشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي، ضمانات تحصيل الدين الضريبي، دفاتر المجلس الأعلى، العدد 16، مطبعة المعارف الجديدة، الرباط، 2001.

عبد اللطيف العباسي: مسؤولية مسير الشركة موضوع مسطرة جماعي، مجلة المحاكم المغربية، مطبعة فضالة المحمدية، عدد 100 يناير/فبراير 2006.

عبد الله درميش: قيام المسؤولية المدنية لمسيري المقاولات نتيجة خطأ في التسيير، مجلة المعيار، العدد 48، دجنبر 2012.

عبد المعطي قدوري: الحماية القضائية للملزم في مجال المنازعة الجبائية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، الرباط، عدد 8، 2005.

محمد الإدريسي العلمي المشيشي:

- الاستدعاء الشخصي الفعلي من شروط اجتماع المجلس الإداري، مقال منشور بالمجلة المغربية للقانون والسياسة والاقتصاد، العدد 1، 1976.

- ذمة الشركة وذمة الشريك، مجلة القضاء التجاري، العدد 2، صيف/خريف 2013.

محمد الإدريسي العمرأوي: مسؤولية المسيرين في شركات المساهمة، الدورة التخصيضية في المادة التجارية، سلسلة الندوات واللقاءات والأيام الدراسية، يونيو 2004، وزارة العدل، المعهد العالي للقضاء، العدد 5.

محمد النجاري: نظرة حول التقادم الضريبي، مجلة الحدث القانوني، عدد 18 شتنبر 1999.

محمد حميدا: تحميل المسير خصوم الشركة في نظام صعوبات المقاول، مجلة القانون التجاري، العدد الأول، 2014.

محمد عنصري: سلطات القاضي الإداري في المساطر الخاصة بالإستعجال، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مواضيع الساعة، عدد 50/2005.

محمد كرام: جريمة إساءة استعمال أموال واعتمادات الشركة في قانون شركات المساهمة المغربي، مجلة المحامي، العدد 39، يوليو 2001.

مراد الخروبي: صفة القابض في المرافعة أمام المحاكم، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مواضيع الساعة، عدد 28 يوليو-شتنبر 1999.

مصطفى عافري: طرق التنفيذ الجبري للأحكام وسندات التنفيذ، مجلة المحاكم المغربية، عدد 62، منشور بمدونة القانون والقضاء المغربي بالموقع الإلكتروني: www.mofawad.blogspot.com
مولاي عبد الرحمان أبليل:

- الإشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي، خصوصيات الخبرة في المادة الضريبية، دفاتر المجلس الأعلى، العدد 16.

- الغش الضريبي بين تجريمه وعدمه، مجلة المعيار، العدد 35، يونيو 2006.

- العمل القضائي والمنازعات الضريبية، بعض جوانب نظام الإثبات في المادة الجبائية بالمغرب، دفاتر المجلس الأعلى، أشغال اليومين الدراسييين 28 و29 مارس 2005.

نرجس البكوري: مدى فعالية العقوبات المتخذة ضد مسيري المقاول، مجلة المنار، العدد الثالث، السنة الثانية، يناير 2013.

4. الأحكام والقرارات

أمر إستعجالي عدد 564 ملف عدد 1/11/163 بتاريخ 2011/05/26 صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، قسم القضاء الإستعجالي، غير منشور.

أمر عدد 2007/3721 ملف عدد 07/1/2426 بتاريخ 2007/10/18 صادر عن القسم الاستعجالي بالمحكمة الابتدائية بالدار البيضاء، غير منشور.

أمر عدد 375 ملف عدد 2006/345 صادر بتاريخ 2006/06/20 المحكمة الإدارية بالدار البيضاء (القسم القضاء الاستعجالي)، غير منشور.

أمر عدد 914 ملف عدد 1/12/499 صادر بتاريخ 2012/03/29 عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء.

حكم عدد 5168 ملف مدني رقم 04/11482 صادر بتاريخ 2005/04/11 عن المحكمة الابتدائية بالدار البيضاء، غير منشور.

حكم ابتدائي عدد 2941 ملف رقم 946/2003 صادر بتاريخ 2003/11/21 عن المحكمة الابتدائية بسلا، منشور بدليل الاجتهادات القضائية في ميدان تحصيل الديون العمومية، مطبعة المعارف الجديدة، الرباط، مارس، 2005.

حكم رقم 2009/10 ملف رقم 2008/25/75 بتاريخ 2009/01/26 صادر عن المحكمة التجارية بالدار البيضاء، غير منشور.

حكم رقم 1026 بتاريخ 2005/09/21 صادر عن المحكمة الابتدائية بالقنيطرة، غير منشور.

حكم رقم 11 ملف رقم 2014/8319/144 بتاريخ 2015/02/02 صادر عن المحكمة التجارية بالدار البيضاء، غير منشور.

حكم رقم 11848 ملف رقم 05/6216 صادر بتاريخ 05/09/13 عن المحكمة الابتدائية بالدار البيضاء، غير منشور.

حكم رقم 12337 ملف رقم 2613/051 صادر بتاريخ 2005/10/03 عن المحكمة الابتدائية بالدار البيضاء، غير منشور.

حكم رقم 1314 ملف رقم 08/1605 صادر بتاريخ 2001/03/31 عن المحكمة الإدارية بالرباط، غير منشور.

- حكم رقم 1318 ملف رقم 05/1/1155 بتاريخ 2011/05/24 صادر عن المحكمة الابتدائية بمراكش، غير منشور.
- حكم رقم 2010/132 ملف رقم 2010/25/79 بتاريخ 2010/05/17 صادر عن المحكمة التجارية بالدار البيضاء، غير منشور.
- حكم رقم 13219 ملف رقم 05/5687 صادر بتاريخ 05-10-13 عن المحكمة الابتدائية بالدار البيضاء، غير منشور.
- حكم رقم 2000/144 ملف رقم 2000/100 صادر بتاريخ 2000/05/22 عن المحكمة التجارية بالدار البيضاء، أشار إليه عبد الكريم عباد "دور القضاء في معالجة صعوبات المقاوله".
- حكم رقم 1553 ملف رقم 2010/7/484 صادر بتاريخ 2011/4/21 عن المحكمة الإدارية بالرباط، غير منشور.
- حكم رقم 163 ملف رقم 2014/8319/127 بتاريخ 2014/12/01 صادر عن المحكمة الابتدائية التجارية بالدار البيضاء، غير منشور.
- حكم رقم 2329 ملف رقم 05/372/1 صادر بتاريخ 2001/11/01 عن المحكمة الابتدائية بالرباط، غير منشور.
- حكم رقم 2438 ملف رقم 04/13441 صادر بتاريخ 05/02/22 عن المحكمة الابتدائية بالدار البيضاء، غير منشور.
- حكم رقم 252 ملف عدد 2000/10/20 الصادر بتاريخ 2008/11/24 عن المحكمة التجارية بالدار البيضاء.
- حكم رقم 288 ملف عدد 2011/8/340 بتاريخ 2012/02/16 صادر عن المحكمة التجارية بأكادير.
- حكم رقم 2944 ملف رقم 2012/7/173 صادر بتاريخ 2012/07/31 عن المحكمة الإدارية بأكادير، غير منشور.
- حكم رقم 3385 ملف رقم 09/7/1377 بتاريخ 2012/10/01 صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط، غير منشور.
- حكم رقم 422 بتاريخ 2010/05/12 صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش.
- حكم رقم 4352 ملف رقم 2012.7.81 صادر بتاريخ 2012/11/27 عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، غير منشور.
- حكم رقم 4384 ملف رقم 3/7/2012 صادر بتاريخ 28/11/2012 عن المحكمة الإدارية بالرباط، قسم القضاء الشامل، منشور بموقع العلوم القانونية: <http://www.marocdroit.com>.
- حكم رقم 2012/460 بتاريخ 2012/10/02 صادر عن المحكمة الإدارية بأكادير غير منشور.
- حكم رقم 469 ملف عدد 2004/78 بتاريخ 2009/04/06 صادر عن المحكمة التجارية بأكادير.
- حكم رقم 5071 ملف رقم 05/810 صادر بتاريخ 2005/04/7 عن المحكمة الابتدائية بالدار البيضاء، غير منشور.
- حكم رقم 5072 ملف رقم 05/811 بتاريخ 2005/4/7 صادر عن المحكمة الابتدائية بالدار البيضاء، غير منشور.
- حكم رقم 537 الملف رقم 01/2588 صادر بتاريخ 2005/6/06 عن المحكمة الابتدائية بالناظور.
- حكم رقم 2014/6 ملف رقم 2012/25/127 بتاريخ 2014/01/13 صادر عن المحكمة التجارية بالدار البيضاء غير منشور.
- حكم رقم 2012/604 بتاريخ 2012/09/18 صادر عن المحكمة الإدارية بأكادير، غير منشور.
- حكم رقم 2012/659 ملف رقم 2011/815 صادر بتاريخ 2012/10/04 عن المحكمة الإدارية بأكادير، غير منشور.
- حكم رقم 2012/673 ملف عدد 2011/771 صادر بتاريخ 2012/10/10 عن المحكمة الإدارية بأكادير، غير منشور.
- حكم رقم 2012/686 الملف عدد 2011/217 الصادر بتاريخ 2012/10/11 عن المحكمة الإدارية بأكادير، غير منشور.
- حكم رقم 88 ملف رقم 2014/8321/153 بتاريخ 2015/06/29 صادر عن المحكمة التجارية بالدار البيضاء، غير منشور.

حكم رقم 8800 ملف رقم 05/2/2518 صادر بتاريخ 2005/06/6 عن المحكمة الابتدائية بالدار البيضاء، غير منشور.

حكم رقم 957 ملف عدد 2005/596/7 صادر بتاريخ 2008/10/8 عن المحكمة الابتدائية بالرباط، غير منشور.

حكم عدد 166 ملف عدد 9/11/166 صادر بتاريخ 2001/08/11 عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، غير منشور.

حكم عدد 05 ملف عدد 2012/0653 صادر بتاريخ 2013/01/08 عن المحكمة الإدارية بأكادير، غير منشور.

حكم عدد 115 ملف عدد 2007/581 صادر بتاريخ 2007/11/21 عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، غير منشور.

حكم عدد 1279 ملف عدد 2010/2700 صادر بتاريخ 2011/5/5 عن المحكمة الابتدائية بالدار البيضاء، غير منشور.

حكم عدد 142 ملف عدد 2012/529 صادر بتاريخ 2013/02/20 عن المحكمة الإدارية بأكادير، غير منشور.

حكم عدد 1459 ملف رقم 2008/2/1097 صادر بتاريخ 2013/04/09 عن المحكمة الابتدائية بالدار البيضاء، غير منشور.

حكم عدد 1470 ملف رقم 1696/2/09 صادر بتاريخ 2010/04/30 عن المحكمة الابتدائية بالبيضاء، غير منشور.

حكم عدد 176 ملف عدد 2007/495 س بتاريخ 2007/12/20 صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، غير منشور.

حكم عدد 22 ملف عدد 9/12/259 بتاريخ 2013/01/08 عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، غير منشور.

حكم عدد 05/2280 ملف عدد 2004/2/12580 صادر بتاريخ 05/02/18 عن المحكمة الابتدائية بالدار البيضاء، غير منشور.

حكم عدد 3124 ملف مدني رقم 07/2/2477 بتاريخ 2007/10/17 صادر عن المحكمة الابتدائية بالدار البيضاء، غير منشور.

حكم عدد 06/3301 ملف عدد 2005/3819 بتاريخ 2006/5/22 صادر عن المحكمة الابتدائية بالدار البيضاء، غير منشور.

حكم عدد 34 ملف عدد 2008/6/450 صادر بتاريخ 2009/10/14 عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، غير منشور.

حكم عدد 345 ملف عدد 2006/337 س بتاريخ 2006/05/18 صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، غير منشور.

حكم عدد 3618 ملف عدد 13/21/718 صادر بتاريخ 2013/11/13 عن المحكمة الابتدائية بالدار البيضاء، غير منشور.

حكم عدد 375 ملف عدد 2006/354 س بتاريخ 2006/06/20 صادر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، غير منشور.

حكم عدد 4677 ملف رقم 05/02/1475 صادر بتاريخ 06/09/19 عن المحكمة الابتدائية بالدار البيضاء، غير منشور.

حكم عدد 5446 ملف رقم 2006/2/6395 صادر بتاريخ 2006/11/15 عن المحكمة الابتدائية بالبيضاء، غير منشور.

حكم عدد 2012/657 الملف عدد 2011/456 الصادر بتاريخ 2012/10/04 عن المحكمة الإدارية بأكادير، غير منشور.

حكم عدد 7133 ملف عدد 12/2/1788 حكم بتاريخ 2012/11/1 صادر عن المحكمة الابتدائية بالدار البيضاء، غير منشور.

حكم عدد 2012/744 ملف عدد 2012-0013 صادر بتاريخ 2012/11/08 عن المحكمة الإدارية بأكادير، غير منشور.

حكم عدد 760 ملف 2011/533 صادر بتاريخ 2012/11/13 عن المحكمة الإدارية بأكادير، غير منشور.

قرار الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى عدد 154 المؤرخ في 200/11/16 ملف عدد إداري عدد 2000/4/528 قضية قابض الواحة ضد فقير بوشعيب

قرار الغرفة التجارية بمحكمة النقض الفرنسية المؤرخ في 1994/10/07 ملف عدد 95-15422، منشور بالموقع الإلكتروني: [https:// www.legifrance.gouv.fr](https://www.legifrance.gouv.fr)

- قرار الغرفة التجارية بمحكمة النقض الفرنسية المؤرخ في 1994/02/01 ملف عدد 92-12007 منشور بالموقع الإلكتروني: <https://www.legifrance.gouv.fr>
- قرار الغرفة التجارية بمحكمة النقض الفرنسية المؤرخ في 2003/06/03 ملف عدد 00-13734، منشور بالموقع الإلكتروني: <https://www.legifrance.gouv.fr>
- قرار الغرفة التجارية بمحكمة النقض الفرنسية المؤرخ في 1993/05/04 ملف عدد 91-13123، منشور بالموقع الإلكتروني: <https://www.legifrance.gouv.fr>
- قرار الغرفة التجارية بمحكمة النقض الفرنسية المؤرخ في 1995/03/07 ملف عدد 93-10882، منشور بالموقع الإلكتروني: <https://www.legifrance.gouv.fr>
- قرار الغرفة التجارية بمحكمة النقض الفرنسية المؤرخ في 1997/10/07 ملف عدد 95-15422، منشور بالموقع الإلكتروني: <https://www.legifrance.gouv.fr>
- قرار الغرفة التجارية بمحكمة النقض الفرنسية المؤرخ في 1997/07/08 ملف عدد 95-14537، منشور بالموقع الإلكتروني: <https://www.legifrance.gouv.fr>
- قرار الغرفة التجارية بمحكمة النقض الفرنسية المؤرخ في 1997/07/08، منشور بالموقع الإلكتروني: <https://www.legifrance.gouv.fr>
- قرار الغرفة التجارية بمحكمة النقض الفرنسية المؤرخ في 1998/07/08 ملف عدد 95-16757، منشور بالموقع الإلكتروني: <https://www.legifrance.gouv.fr>
- قرار الغرفة التجارية بمحكمة النقض الفرنسية المؤرخ في 1992/12/08 ملف عدد 90-18280، منشور بالموقع الإلكتروني: <https://www.legifrance.gouv.fr>
- قرار الغرفة التجارية بمحكمة النقض الفرنسية المؤرخ في 1989/07/10 ملف عدد 87-98591، منشور بالموقع الإلكتروني: <https://www.legifrance.gouv.fr>
- قرار الغرفة التجارية بمحكمة النقض الفرنسية المؤرخ في 1993/01/12 ملف عدد 90-2102، منشور بالموقع الإلكتروني: <https://www.legifrance.gouv.fr>
- قرار الغرفة التجارية بمحكمة النقض الفرنسية المؤرخ في 1993/07/12 ملف عدد 91-15168، منشور بالموقع الإلكتروني: <https://www.legifrance.gouv.fr>
- قرار الغرفة التجارية بمحكمة النقض الفرنسية المؤرخ في 1994/12/13، منشور بالموقع الإلكتروني: <https://www.legifrance.gouv.fr>
- قرار الغرفة التجارية بمحكمة النقض الفرنسية المؤرخ في 1994/05/14 ملف عدد 92/18643، منشور بالموقع الإلكتروني: <https://www.legifrance.gouv.fr>
- قرار الغرفة التجارية بمحكمة النقض الفرنسية المؤرخ في 1994/02/15 ملف عدد 92/14093، منشور بالموقع الإلكتروني: <https://www.legifrance.gouv.fr>
- قرار الغرفة التجارية بمحكمة النقض الفرنسية المؤرخ في 1993/06/15 ملف عدد 90-19691، منشور بالموقع الإلكتروني: <https://www.legifrance.gouv.fr>

- قرار الغرفة التجارية بمحكمة النقض الفرنسية المؤرخ في 2004/11/16 ملف عدد 03-12160، منشور بالموقع الإلكتروني:
[https:// www.legifrance.gouv.fr](https://www.legifrance.gouv.fr)
- قرار الغرفة التجارية بمحكمة النقض الفرنسية المؤرخ في 1995/10/17 ملف عدد 93-21016، منشور بالموقع الإلكتروني:
<https:// www.legifrance.gouv.fr>
- قرار الغرفة التجارية بمحكمة النقض الفرنسية المؤرخ في 1991/12/17 ملف عدد 90-12653، منشور بالموقع الإلكتروني:
<https:// www.legifrance.gouv.fr>
- قرار الغرفة التجارية بمحكمة النقض الفرنسية المؤرخ في 1999/05/18 ملف عدد 97-13733، منشور بالموقع الإلكتروني:
<https:// www.legifrance.gouv.fr>
- قرار الغرفة التجارية بمحكمة النقض الفرنسية المؤرخ في 1996/06/18 ملف عدد 94/18791، منشور بالموقع الإلكتروني:
<https:// www.legifrance.gouv.fr>
- قرار الغرفة التجارية بمحكمة النقض الفرنسية المؤرخ في 1991/03/25 ملف عدد 88-20653، منشور بالموقع الإلكتروني:
<https:// www.legifrance.gouv.fr>
- قرار الغرفة التجارية بمحكمة النقض الفرنسية المؤرخ في 1988/01/27، منشور بالموقع الإلكتروني: <https:// www.legifrance.gouv.fr>
- قرار الغرفة التجارية بمحكمة النقض الفرنسية المؤرخ في 1998/01/27 ملف عدد 96-14149، منشور بالموقع الإلكتروني:
<https:// www.legifrance.gouv.fr>
- قرار الغرفة التجارية بمحكمة النقض الفرنسية المؤرخ في 2004/09/28 ملف عدد 94-18394، منشور بالموقع الإلكتروني:
<https:// www.legifrance.gouv.fr>
- قرار الغرفة التجارية بمحكمة النقض الفرنسية المؤرخة في 1998/01/27، منشور بالموقع الإلكتروني: <https:// www.legifrance.gouv.fr>
- قرار محكمة النقض الفرنسية المؤرخ في 1971/05/24 ملف عدد 384، منشور بالموقع الإلكتروني: <https:// www.legifrance.gouv.fr>
- قرار مجلس الدولة الفرنسي المؤرخ في 0979/03/02 ملف عدد 05712، منشور بالموقع الإلكتروني: <https:// www.legifrance.gouv.fr>
- قرار مجلس الدولة الفرنسي المؤرخ في 1979/03/02 ملف عدد 5712، منشور بالموقع الإلكتروني: <https:// www.legifrance.gouv.fr>
- قرار مجلس الدولة الفرنسي المؤرخ في 1997/07/08 ملف عدد 95-14537، منشور بالموقع الإلكتروني: <https:// www.legifrance.gouv.fr>
- قرار مجلس الدولة الفرنسي المؤرخ في 1977/05/11 ملف عدد 3134، منشور بالموقع الإلكتروني: <https:// www.legifrance.gouv.fr>
- قرار مجلس الدولة الفرنسي المؤرخ في 1992/07/15 ملف عدد 90-12522، منشور بالموقع الإلكتروني: <https:// www.legifrance.gouv.fr>

- <https://www.legifrance.gouv.fr> قرار مجلس الدولة الفرنسي المؤرخ في 17/03/1993 ملف عدد 74304، منشور بالموقع الإلكتروني:
- <https://www.legifrance.gouv.fr> قرار مجلس الدولة الفرنسي المؤرخ في 18/10/1989 ملف عدد 48608، منشور بالموقع الإلكتروني:
- <https://www.legifrance.gouv.fr> قرار مجلس الدولة الفرنسي المؤرخ في 2/02/1988 ملف عدد 86-17357، منشور بالموقع الإلكتروني:
- <https://www.legifrance.gouv.fr> قرار مجلس الدولة الفرنسي المؤرخ في 29/09/1989 ملف عدد 4702، منشور بالموقع الإلكتروني:
- <https://www.legifrance.gouv.fr> قرار محكمة النقض الفرنسية المؤرخ في 07/12/1993 ملف عدد 92-12380، منشور بالموقع الإلكتروني:
- <https://www.legifrance.gouv.fr> قرار محكمة النقض الفرنسية المؤرخ في 10/07/1980 ملف عدد 87-19589، منشور بالموقع الإلكتروني:
- <https://www.legifrance.gouv.fr> قرار محكمة النقض الفرنسية المؤرخ في 13/12/1994 ملف عدد 93-10943، منشور بالموقع الإلكتروني:
- <https://www.legifrance.gouv.fr> قرار محكمة النقض الفرنسية المؤرخ في 21/01/2004 ملف عدد 00-16089، منشور بالموقع الإلكتروني:
- <https://www.legifrance.gouv.fr> قرار محكمة النقض الفرنسية المؤرخ في 24/05/1971 ملف عدد 37-11867، منشور بالموقع الإلكتروني:
- <https://www.legifrance.gouv.fr> قرار محكمة النقض الفرنسية المؤرخ في 27/05/1995 ملف عدد 93-18746، منشور بالموقع الإلكتروني:
- <https://www.legifrance.gouv.fr> قرار محكمة النقض الفرنسية، ملف عدد 91-18632 المؤرخ في 12/07/1993، منشور بالموقع الإلكتروني:
- قرار رقم 6154/1 ملف رقم 269.3/2001 صادر بتاريخ 11-12-2002 عن الغرفة المدنية 1 بمحكمة الاستئناف بالدار البيضاء، منشور بدليل الاجتهادات القضائية في ميدان تحصيل الديون العمومية الصادر عن الخزينة العامة للمملكة، مطبعة المعارف الجديدة، الرباط، 2005.
- قرار رقم 2390 ملف رقمه بالمحكمة الابتدائية 1155/1/2005 رقمه بمحكمة الاستئناف 2963/1201/2012 صادر بتاريخ 25/11/2013 عن محكمة الاستئناف بمراكش الغرفة المدنية، غير منشور.
- قرار رقم 436 ملف عدد 1570/05/2011 بتاريخ 13/03/2012 صادر عن محكمة الاستئناف التجارية بمراكش.
- قرار رقم 452 ملف عدد 1354/09/11 بتاريخ 15/03/2012 صادر عن محكمة الاستئناف التجارية بمراكش.
- قرار رقم 762 ملف عدد 916/05/2007 بتاريخ 19/06/2008 صادر عن محكمة الاستئناف التجارية بمراكش.
- قرار رقم 987 ملف رقم 09/2/20 صادر بتاريخ 25 يونيو 2009 عن محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش، رقمه بالمحكمة الإدارية بأكادير إستعجالي رقم 228-2008، غير منشور.

قرار عدد 1093 ملف رقم 2004-11-3-654 صادر بتاريخ 2005/10/26 عن محكمة النقض، منشور بمجلة المحاكم المغربية عدد 110 شتنبر/أكتوبر 2007.

قرار عدد 1484 ملف إداري عدد 2000/1/4/770 المؤرخ في 2003/10/09 صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالدار البيضاء، منشور بمجلة قضاء المجلس الأعلى، مركز النشر والتوثيق القضائي، الإصدار الرقمي دجنبر 2006- العدد 63.

قرار عدد 319 ملف عدد 781/99 صادر بتاريخ 19/02/2003 عن محكمة الاستئناف بالدار البيضاء، منشور بمجلة الملف عدد 5، 2005.

قرار عدد 336 ملف عدد 9/07/108 المؤرخ في 2008/03/13 الصادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، غير منشور.

قرار عدد 2010/366 ملف رقم 2009/11/1447 بتاريخ 2010/01/26 صادر عن محكمة الاستئناف التجارية بالدار البيضاء، غير منشور.

قرار عدد 428 ملف عدد 2010/2/1157 بتاريخ 2011/3/24 صادر عن محكمة النقض منشور بمجلة قضاء محكمة النقض عدد 74 سنة 2012.

قرار عدد 792 ملف إداري (القسم الأول) عدد 2007/1/4/433 المؤرخ في 2007/11/7 صادر عن محكمة النقض، غير منشور.

5. النصوص القانونية

القانون رقم 15.97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.00.175 بتاريخ 28 محرم الموافق ل 3 مايو 2000. الجريدة الرسمية عدد 4800 بتاريخ فاتح يونيو 2000.

القانون رقم 13.97 المتعلق بالمجموعات ذات النفع الاقتصادي، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.99.12 بتاريخ 18 من شوال 1419 (5 فبراير 1999). الجريدة الرسمية لجريدة الرسمية عدد 4678 بتاريخ 1999/04/01 الصفحة 679.

الظهير الشريف المعتمد في ظل النظام القديم للمتابعات، تم نسخه بالظهير الشريف رقم 1.00.157 بتاريخ 28 محرم 1421 الموافق ل 3 ماي 2000، الجريدة الرسمية عدد 4800 بتاريخ فاتح يونيو 2000 بتنفيذ القانون رقم 15.97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية.

الظهير الشريف المتعلق بالتنظيم القضائي للمملكة بمثابة قانون رقم 1.74.338 بتاريخ 24 جمادى الثانية 1394 (15 يوليوز 1974) يتعلق بالتنظيم القضائي للمملكة، الجريدة الرسمية عدد 3220 بتاريخ 26 جمادى الثانية 1394 (17 يوليوز 1974)، ص 2027.

قانون المالية رقم 40.08 لسنة 2009، الظهير الشريف رقم 147.08.1 في 2 محرم 1430 (30 ديسمبر 2008)، الجريدة الرسمية عدد 5695 مكرر بتاريخ 3 محرم 1430 (31 ديسمبر 2008) ص 4577.

القانون 12.120 المتعلق بإلغاء الزيادات والغرامات والذعائر وصوائر التحصيل المتعلق بالرسوم والحقوق والمساهمات والأتاوى المستحقة لفائدة الجماعات والعمالات والأقاليم والجهات، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.13.07 صادر في 27 ربيع الأول 1434 (8 فبراير 2013). الجريدة الرسمية عدد 6130 الصادرة بتاريخ 17 ربيع الآخر 1434 (28 فبراير 2013).

القانون 78.12 المتعلق بشركات المساهمة، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 106.15.1 بتاريخ 12 من شوال 1436 الموافق ل 29 يوليو 2015، الجريدة الرسمية عدد 6390 ككرر، بتاريخ 28 غشت 2015، ص 7416 مكرر.

القانون رقم 17.95 المتعلق بشركة المساهمة، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.96.124 بتاريخ 14 من ربيع الآخر 1417 الموافق ل 30 غشت 1996. الجريدة الرسمية عدد 4422، بتاريخ 17 أكتوبر 1996، ص 2320.

القانون رقم 20.05 القاضي بتغيير وتتميم القانون رقم 17.95 المتعلق بشركات المساهمة الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.08.18 بتاريخ 17 من جمادى الأولى 1429 (23 ماي 2008)؛ الجريدة الرسمية عدد 5639 بتاريخ 12 جمادى الآخرة 1429 (16 يونيو 2008)، ص 1359.

القانون رقم 5.96 المتعلق بشركة التضامن وشركة التوصية البسيطة وشركة التوصية بالأسهم والشركة ذات المسؤولية المحدودة وشركة المحاصة، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.97.49 صادر في 5 شوال 1417 الموافق ل 13 فبراير 1997. الجريدة الرسمية عدد 4438، بتاريخ 1 ماي 1997، ص 1058.

القانون 9.88 المتعلق بالقواعد المحاسبية الواجب على التجار العمل بها الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.92.138 بتاريخ 30 جمادى الآخرة 1413 الموافق ل 25 ديسمبر 1992. الجريدة الرسمية عدد 4183 بتاريخ 30/12/1992 الصفحة 1867.

القانون رقم 82.99 القاضي بتعديل القانون رقم 5.96 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.99.328 بتاريخ 21 رمضان 1420 (30 ديسمبر 1999)، الجريدة الرسمية عدد 4756 بتاريخ 21 رمضان 1420 (30 ديسمبر 1999) ص 3071.

القانون رقم 21.05 القاضي بتعديل القانون رقم 5.96 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.06.21 بتاريخ 15 من محرم 1427 (14 فبراير 2006)، الجريدة الرسمية عدد 5400 بتاريخ فاتح صفر 1427 (2 مارس 2006) ص 558.

القانون رقم 24.10 القاضي بتعديل القانون رقم 5.96 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.11.39 بتاريخ 29 من جمادى الآخرة 1432 (2 يونيو 2011)، الجريدة الرسمية عدد 5956 بتاريخ 27 رجب 1432 (30 يونيو 2011) ص 3083.

القانون رقم 62.99 المتعلق بمدونة المحاكم المالية بواسطة المادة 13 من قانون المالية رقم 38.07 للسنة المالية 2008 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.07.211 بتاريخ 27 دجنبر 2007، الجريدة الرسمية عدد 5591 بتاريخ 31 دجنبر 2007.

القانون رقم 81.99 القاضي بتغيير القانون رقم 17.95 المتعلق بشركات المساهمة، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.99.327 بتاريخ 21 من رمضان 1420 (30 ديسمبر 1999)؛ الجريدة الرسمية عدد 4756 بتاريخ 21 رمضان 1420 (30 ديسمبر 1999)، ص 3071.

قانون المالية رقم 26.04 للسنة المالية 2005 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.04.255 بتاريخ 29 دجنبر 2004، الجريدة الرسمية عدد 5278 بتاريخ 30 دجنبر 2004.

قانون المالية رقم 35.05 للسنة المالية 2006 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.05.197 بتاريخ 26 دجنبر 2005، الجريدة الرسمية عدد 5382 بتاريخ 29 دجنبر 2005.

قانون المالية رقم 38.07 للسنة المالية 2008 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.07.211 بتاريخ 27 دجنبر 2007، الجريدة الرسمية عدد 5591 بتاريخ 31 دجنبر 2007.

قانون المالية رقم 40.08 للسنة المالية 2009 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.08.147 في محرم 1430 (30 ديسمبر 2008)، الجريدة الرسمية عدد 5695 مكرر بتاريخ 3 محرم 1430 (31 ديسمبر 2008)، ص 4577.

6. المواقع الإلكترونية

www.jurisprudencemaroc.com

www.mofawad.blogspot.com

<http://www.marocdroit.com>.

www.finance.gov.ma

[https:// www.legifrance.gouv.fr](https://www.legifrance.gouv.fr)

ثانياً: الكتب باللغة الفرنسية

Ouvrages

ALAIN LIENHARD: Procédures collectives, édition delmas, paris, 2011-2012.

ANDRE MARGAIRAZ: La fraude fiscale et ses succédanées, collection de la nouvelle école de lausanne, l'impôt, 1997.

ANNE CHARVERIAT ET STEPHANE MARTIN: Défaillances d'entreprises, régime juridique des procédures collectives, imp france, paris, 1994.

ANNETTE REBORD: L'essentiel du droit de l'entreprise, ellipses édition, paris, 2008.

BEZARD PIERRE: La société anonyme, édition montchrestien, 1986.

BOSQUET DENIS (JEAN BERNARD): Droit pénale des sociétés, economica, paris, 1997.

COMPANA MARIE JEANNE: Droit de l'entreprise l'essentiel pour comprendre, ed lamy, 2002.

DAHDOUH(H) et DAHDOUH(C.L), Droit commercial, volume 2, entreprises sociétaires, tom1, règles communes, ihe éditions, 2003.

DAHDOUH(H) ET DAHDOUH(C.L): Droit commercial, volume2, entreprises sociétaires, règles communes, ihe édition, 2003.

DELMAS MARTY ET DELLAGÉ(G): Droit pénal des affaires, puf, thémis, 4^{ème} éd, 2000.

DESPORTES (F) ET LE GUNHEC(F): le nouveau droit pénal, tom1, droit pénal général, septième éd, economica.

DOMINIQUE SCHMIDT: Les conflits d'intérêts dans la société anonyme, éd, joly, paris 2004.

DRUON DELOT: La responsabilité fiscale des dirigeants d'entreprise, les garanties procédurales, l.g.d.j, paris, 2003.

EVA JOLY et CAROLINE JOLY BAUMGARTNER: L'abus de biens sociaux a l'épreuve de la pratique, ed economica, 2002.

FABRICE FRANÇOIS, ISABELLE MAIGRET et AMBOISE MARLANGE: Dirigeant de société statut social et fiscale, dalmas, 1^{er} édition, paris, 2003.

FRANÇOISE PEROCHON et REGINE BONHOMME: Entreprises en difficulté instruments de crédit et de paiement, 8^{ème} édition, l.g.d.j, 2009.

GERARD LEGRAND: La responsabilité fiscale des dirigeants d'entreprise, éd litec, paris, 2003.

JEAN CARBONNIER : Droit civil, les obligations, tom4, édition thémis, paris, 1995.

JEAN COSSON : Les industriels de la fraude fiscale, édition du seuil, 1971.

JEAN FRANÇOIS MARTIN: Redressement et liquidation judiciaire faillite personnelle- banqueroute, 5^{ème} édition, delmas, 1993.

JEAN KREHER et PAUL PIC: Des sociétés commerciales, volume 1 ancienne collection thalle, traité général théorique et pratique de droit commercial, 3^{ème} édition, tom2, paris, 1948.

JEAN PAUL ANTONA et PHILIPPE COLLIN et FRANÇOIS LANGLART: La responsabilité pénale des cadres et dirigeants dans le monde des affaires, dalloz, 1996.

JEAN PIERRE CASIMIR: Droit des affaires, gestion juridique de l'entreprise, sirey, paris, 1987.

JEROME BONNARD: Droit des sociétés, 8^{ème} édition, ed hachette, paris, 2000.

KHELIFA KHARROUBI : Droit des sociétés commerciales, volume 1, mip, 2008.

LARGUIER JEAN: Droit pénal des affaires, 8^{ème} édition, armand colin, collection u, paris, 1992.

LEFEBVRE (F): Mémento pratique, sociétés commerciales, paris, 2004.

LEVASSEUR GEORGES: Le droit pénal économique, paris, 1960.

LUCIEN MICHEL: Traité de politique fiscale, édition puf, paris, 1996.

LUSIEN MEHIL: Sciences et techniques fiscales, tom2, puf, themis droit, 1984.

MEDINA ANNIE: Abus de biens sociaux, prévention- détection — poursuite, référence droit de l'entreprise, édition dalloz, 2001.

MEDINA ANNIE: Le délit d'abus de biens sociaux: délit inutile? Recueil le dalloz, (cahier droit des affaires), 176^o année- 2^o cahier (bleu) ,20 avril 2000.

MICHAEL DE JUGLART ET BENJAMIN IPPOLITO: Sociétés commerciales, 10^{ème} édition, ed montchrestien, paris, 1999.

NICOLAS GROPER: Responsabilité des gestionnaires public devant le juge financier, éd dalloz, paris, 2009.

NICOLAS MOLFESSIS: Droit commercial, les sociétés commerciales, tom 2, éd. Economica, 2011.

PHILIPPE LE TOURNEAU: La responsabilité civile professionnelle, economica, paris 1995.

PHILIPPE MERLE : Droit commercial, sociétés commerciales, 8^{ème} édition, paris, 2001.

PIERRE MICHEL LE CORRE: Droit et pratique des procédures collectives, 2^{ème} édition, dalloz-action, 2003.

RIPERT(G) ET ROBLOT(R): Traité élémentaire de droit commercial, tom1, 2^{ème} édition, ed l.g.d.j, 1980, paris.

ROBERT(J.M) ET TIXIER(G): Droit pénal fiscal, dalloz, 1980.

SILEM AHMED : Albertini (jean-marie) Lexique d'économie, Dalloz 1999.

TAYEB BELLOULA: Droit des sociétés, 2^{ème} édition, berti, alger, 2009.

YVES GUYON:

- Droit des affaires, tom1, droit commerciale général et sociétés, 7^{ème} édition, ed economica, paris, 1992.
- Droit des affaires, droit commerciale générale et sociétés, tom1, 9^{ème} édition, economica, 1996.

- Droit des affaires, entreprises en difficulté judiciaire faillite, tome2, 6^{ème}, édition, économique, 1997.

Thèses et memoires:

Bazart(c): La Fraude Fiscale: modélisation de face à face Etat-contribuables, thèse de doctorat, université de Montpellier I, 2000.

BURGER: Les Délis pénaux fiscaux: une mise en perspective des droits français, luxembourgeois et internationaux, thèse de doctorat, université de Nancy, 2011.

HALOUI(K): Les Garanties du contribuable dans le cadre du contrôle fiscal en droit marocain, thèse de doctorat, université de Grenoble, 2012.

KOLSI (S): Le Statut juridique des dirigeants de la société anonyme, thèse de doctorat, 1997, F.S.J.P.S Tunis2.

CLAUDINE MARTINN: La Responsabilité du dirigeant et gestion des risques, mémoire droit des activités économiques, université de Nantes, 2008.

JUNG(C): Le Juge français face aux sanctions fiscales, mémoire DEA, université Robert Schuman, Strasbourg II, 2000-2001.

LEQUIEN(A.M): La solidarité en matière fiscale, mémoire master, université de Lille II, 2003-2004.

Articles:

AHMED OUREFELLI: Le concept d'entrepreneur avisé et de dirigeant loyal, un outil efficace de prévention, revue tunisienne de droit 2007.

MOHAMMED MESMOUDI: AL KHAZINA: Revue De La Trésorerie Générale Du Royaume, N°3 Juillet 2004.

CORINE MASCALA: Sanction applicables aux dirigeants, pa du 6 septembre, N°178, 2000.

GANDARA(L.F): Le régime de la responsabilité civile de l'administrateur selon la loi espagnole sur les sociétés anonymes, g.p, septembre- octobre, 2000.

MAXENCE(L): L'introuvable responsabilité du dirigeant sociale envers les tiers pour fautes de gestion, bulletin mensuel d'information des sociétés joly (bmis), n°12,01/12/2003.

YAHYA KASSIMI: La Responsabilité Solidaire Du Dirigeant De L'entreprise, Revue De La Trésorerie Générale Du Royaume, Al Khazina, N°5 Décembre 2005.

YVES GUYON: L'indépendance des commissaires des comptes, administrateur judiciaires, semaine juridique, 1977, juriscl, soc, fasc. 37.

Arrêtes et jugements:

CE 6 Juillet 1994, 120120, Thiry, R.J.F 1994. 10, N°1113

Crim 6 Oct, 1980, REV.SOC, 1981, P 256

Cass. Com. 19 Octobre 1981, Revu, Soc. 1982. 821, Note SIPON.

Cass.Com, 17 OCTOBRE 1995, N°1677D, DUCOLI: RJF1/1996, N°121.

Cass.Com, 21 MARS 1995, N°585D, JACQUIN: RJF7/1995, N°889.

Cass.Com, 21 Octobre 1974, Revu .Soc 1975, P 113.

Cass.Com, 23 Février, 1993, N°338p, Debarle:Rjf5/1993, N°733.

Cass.Com, 7 MARS 1995, N°463 D, GIRARD: RJF6/1995, N°785.

Cass.Com: 19 Décembre 2006, N° 05 15 803, Bulletin D'information, 15 Avril 2007, N° 852.

CE 27 Fevrier 1998, 161 379, DASSONVILLE, R.J.F 1998. 4, N°423.

CE PLEN, 21 JUIN 1989, MARIE, R.J.F 1989.8-9.513.

Cour Cassation, 31 mais 2011, n°09_13_975.09_14_026, note jean pierre legros.

Cour D'appel De Versailles, Arrêt N° 369 Du 04 Octobre 2001.

Cour D'appel Paris, Arrêt N° 1998/26004 Du 31 Janvier 2001.

Cour De Cassation, Chambre Commerciale, Arrêt Du 17 Juillet 1984, Bulletin 1984, IV, N°240.

Crim 16 Janvier 1964.

Crim 19 Novembre 1979, D, 1980, Ir.

Crim 9 Mai, 1973, D, 1974.

Crim; 6 Novembre 1979, D, 1980, Ir.,.

Doc.Adm.DGI, 12 C-2253.30 Juin 1994.

lois:

Code de commerce français (code de commerce- dernière modification le 03 mars 2018- document générale le 02 mars 2018 copyright(c) 2007-2018 legifrance).

Code civil français (code civile- dernière modification le 03 janvier 2018, document généré le 02 mars 2018 copyright(c) 2007-2018 legifrance).

Livres des procédures fiscales (livres des procédures fiscales- dernière modification le 04 février 2018- document généré le 28 février 2018 copyright(c) 2007-2018 legifrance).

الفهرس

الإهداء	2
شكر وامتنان	3
قائمة المختصرات	4
مقدمة	6
أولاً: مبررات البحث	15
ثانياً: أهداف البحث	16
ثالثاً: منهجية البحث	16
رابعاً: عقبات البحث	17
خامساً: إشكالية البحث	17
القسم الأول:	20
نطاق تطبيق دعوى المسؤولية الضريبية للمسير	20
الفصل الأول:	23
ذوو الصفة الخاصة لقيام دعوى المسؤولية الضريبية	23
المبحث الأول: حدود مساءلة المسير عن أداء ديون الشركة في شركات الأشخاص	27
المطلب الأول: حدود مساءلة المسير عن ديون الشركة في شركة التضامن	29
الفرع الأول: النظام القانوني للمسير في شركة التضامن	29
الفقرة الأولى: تعيين المسير وانتهاء مهامه	30
البند الأول: طرق تعيين المسير	30
أولاً: حالة تعيين المسير في النظام الأساسي للشركة	31
ثانياً: حالة تعيين المسير بعقد لاحق	31
ثالثاً: حالة سكوت النظام الأساسي عن تعيين المسير	31
البند الثاني: إنهاء مهام المسير	32

- أولاً: حالة المسير النظامي الشريك 32
- ثانياً: حالة المسير الاتفاقي الشريك 32
- ثالثاً: حالة المسير الغير الشريك 33
- رابعاً: حالة العزل قضائياً 33
- الفقرة الثانية: سلطات المسير 34
- البند الأول: المسير في علاقته اتجاه الشركاء والشركة 34
- أولاً: حالة وجود مسير واحد 34
- ثانياً: حالة تعدد المسيرين 36
- البند الثاني: المسير في علاقته اتجاه الأغيار 36
- أولاً: المسؤولية العقدية للمسير 37
- ثانياً: المسؤولية التقصيرية للمسير 37
- الفرع الثاني: المسؤولية غير المحدودة والتضامنية للمسير 38
- الفقرة الأولى: المسؤولية غير المحدودة للمسير 39
- البند الأول: مسؤولية المسير الشريك 39
- البند الثاني: مسؤولية المسير غير الشريك 40
- الفقرة الثانية: المسؤولية التضامنية للمسير 41
- البند الأول: المسؤولية في حالة الانضمام إلى الشركة بعد تكوينها 42
- البند الثاني: المسؤولية في حالة انسحاب أو تنازل المسير الشريك عن حصته في رأس المال 43
- المطلب الثاني: حدود مساءلة المسير عن ديون الشركة في شركة التوصية البسيطة وشركة المحاصة 45
- الفرع الأول: حدود مساءلة المسير عن أداء ديون الشركة في شركة التوصية البسيطة 45
- الفقرة الأولى: النظام القانوني للشركاء في شركة التوصية البسيطة 46
- البند الأول: أنواع الشركاء في شركة التوصية البسيطة 48
- أولاً: الشركاء المتضامنون 48
- ثانياً: الشركاء الموصون 49
- البند الثاني: القيود الواردة على الشريك الموصي 49
- أولاً: عدم إدراج الشريك الموصي في اسم الشركة 50
- ثانياً: منع الشريك الموصي من التدخل في الإدارة 51
- الفقرة الثانية: تعيين المسير وإدارة شركة التوصية البسيطة 52
- البند الأول: تعيين المسير في شركة التوصية البسيطة 52
- أولاً: حالة السكوت على تعيين المسير 52

- 53.....ثانيا: حالة تعيين المسير ضمن النظام الأساسي للشركة
- 53.....ثالثا: حالة تعيين المسير بعقد لاحق
- 53.....البند الثاني: إدارة وتسيير شركة التوصية البسيطة
- 54.....أولا: أعمال تسيير الشركة
- 55.....ثانيا: مشاركة الشريك الموصي في اتخاذ القرار
- 56.....الفرع الثاني: حدود مساءلة المسير عن أداء ديون الشركة في شركة المحاصة
- 57.....الفقرة الأولى: النظام القانوني لشركة المحاصة
- 57.....البند الأول: خصائص شركة المحاصة
- 58.....أولا: شركة المحاصة شركة مستترة
- 58.....ثانيا: شركة المحاصة لا تتمتع بالشخصية المعنوية
- 59.....ثالثا: لا تكتسب شركة المحاصة صفة تاجر
- 60.....رابعا: لا يمكن إخضاع شركة المحاصة للتصفية القضائية
- 60.....البند الثاني: تأسيس شركة المحاصة
- 60.....أولا: الوضع القانوني للحصص
- 62.....ثانيا: إثبات شركة المحاصة
- 62.....الفقرة الثانية: نظام إدارة شركة المحاصة
- 63.....البند الأول: مختلف حالات إدارة شركة المحاصة
- 63.....أولا: الاتفاق على تقاسم مهام التسيير
- 63.....ثانيا: تعيين مسير للشركة "المدير المحاص"
- 64.....ثالثا: الاتفاق على التسيير الجماعي
- 64.....البند الثاني: النظام القانوني للمسير في شركة المحاصة
- 64.....أولا: علاقة المسير بالشركة
- 65.....ثانيا: علاقة المسير مع الغير
- 67.....المبحث الثاني: حدود مساءلة المسير عن ديون الشركة في شركات الأموال: شركة المساهمة - نموذجاً -
- 69.....المطلب الأول: النظام القانوني لأعضاء أجهزة الإدارة في شركة المساهمة
- 69.....الفرع الأول: النظام القانوني لأعضاء أجهزة الإدارة بشركة المساهمة ذات مجلس الإدارة
- 70.....الفقرة الأولى: النظام القانوني للمتصرفين
- 70.....البند الأول: طرق تعيين المتصرفين وانتهاء مهامهم
- 70.....أولا: طرق تعيين المتصرفين
- 71.....1- تعيين المتصرفين الأولين

- 2- تعيين المتصرفين أثناء قيام أو حياة الشركة..... 71
- 3- تعيين المتصرفين في حالة الإدماج أو الانفصال..... 72
- ثانيا: إمكانية تعيين الشخص المعنوي والأجير متصرفا..... 72
- 1- تعيين الشخص المعنوي متصرفا..... 73
- 2- تعيين الأجير متصرفا..... 73
- البند الثاني: انتهاء مهام المتصرفين..... 74
- أولا: حالة انتهاء مدة انتداب المتصرف..... 74
- ثانيا: حالة إستقالة المتصرف أو عزله من منصبه..... 75
- 1- إستقالة المتصرف..... 75
- 2- عزل المتصرف..... 76
- الفقرة الثانية: نطاق سلطات المتصرفين الأعضاء..... 78
- البند الأول: سلطات المتصرفين..... 78
- أولا: السلطات العامة..... 78
- ثانيا: السلطات الخاصة..... 79
- البند الثاني: القيود الواردة على سلطات المتصرفين..... 82
- أولا: الاتفاقيات المحظورة بين الشركة والمتصرفين..... 83
- ثانيا: الاتفاقات الواجب الحصول بشأن إبرامها على ترخيص مسبق..... 83
- الفرع الثاني: النظام القانوني لأجهزة الإدارة في شركة المساهمة ذات مجلس الإدارة الجماعية..... 85
- الفقرة الأولى: تعيين أعضاء مجلس الإدارة الجماعية وانتهاء مهامهم..... 85
- البند الأول: طرق تعيين أعضاء مجلس الإدارة الجماعية..... 86
- أولا: الشروط الواجب توافرها في أعضاء مجلس الإدارة الجماعية..... 87
- ثانيا: مدة انتداب أعضاء مجلس الإدارة الجماعية..... 89
- البند الثاني: انتهاء مهام أعضاء مجلس الإدارة الجماعية..... 89
- أولا: انتهاء المهام بسبب العضو..... 90
- ثانيا: انتهاء المهام بسبب الشركة..... 90
- الفقرة الثانية: صلاحيات مجلس الإدارة الجماعية والقيود الواردة عليها..... 92
- البند الأول: صلاحيات مجلس الإدارة الجماعية..... 92
- أولا: الصلاحيات العامة..... 92
- ثانيا: الصلاحيات الخاصة..... 93
- البند الثاني: القيود الواردة على سلطات مجلس الإدارة الجماعية..... 94
- أولا: القيود القانونية..... 94

- 1- عدم تجاوز مجلس الإدارة الجماعية لاختصاصاته 94
- 2- حضر التصرف خارج نطاق غرض الشركة 95
- ثانيا: القيود الاتفاقية 95
- المطلب الثاني: النظام القانوني لأجهزة التسيير في شركة المساهمة 97
- الفرع الأول: النظام القانوني لأجهزة التسيير في شركة المساهمة ذات مجلس إدارة 97
- الفقرة الأولى: رئيس المجلس الإداري بصفته رئيسا مديرا عاما 98
- البند الأول: شروط تعيين رئيس المجلس الإداري وانتهاء مهامه 98
- أولا: شروط تعيين رئيس المجلس الإداري 99
- 1- أن يكون شخصا طبيعيا 99
- 2- أن يكون متصرفا 100
- 3- ضرورة توفر النصاب والأغلبية القانونية 100
- ثانيا: مدة انتداب رئيس المجلس الإداري وإعفاءه من مهامه 101
- 1- مدة انتداب الرئيس 101
- 2- إعفاء الرئيس من مهامه 102
- البند الثاني: صلاحيات رئيس المجلس الإداري بصفته رئيسا مديرا عاما 102
- أولا: الصلاحيات العامة لرئيس مجلس الإدارة 103
- ثانيا: الصلاحيات الخاصة لرئيس مجلس الإدارة 104
- الفقرة الثانية: المدير العام والمدير العام المنتدب 106
- البند الأول: النظام القانوني للمدير العام 106
- أولا: تعيين المدير العام ومدة انتدابه 106
- 1- تعيين المدير العام 106
- 3- مدة انتداب المدير العام 107
- ثانيا: مهام المدير العام وأسباب انتهاءها 107
- 1- مهام المدير العام 107
- 2- انتهاء مهام المدير العام 108
- البند الثاني: النظام القانوني للمدير العام المنتدب 108
- أولا: تعيين المدير العام المنتدب وانتهاء مهامه 109
1. تعيين المدير العام المنتدب 109
2. عزل المدير العام المنتدب 109
- ثانيا: سلطات المدير العام المنتدب 110

- 111..... الفرع الثاني: النظام القانوني لأجهزة التسيير في شركة المساهمة ذات مجلس الإدارة الجماعية
- 112..... الفقرة الأولى: شركة المساهمة ذات مجلس الإدارة الجماعية والمدير العام الوحيد
- 112..... البند الأول: مهام والتزامات مجلس الإدارة الجماعية
- 113..... أولاً: مهام الإدارة والتسيير
- 113..... ثانياً: المهام ذات الطبيعة المالية والمحاسبية
- 115..... البند الثاني: النظام القانوني للمدير العام الوحيد
- 116..... أولاً: تعيين المدير العام الوحيد
- 116..... ثانياً: عزل المدير العام الوحيد
- 117..... الفقرة الثانية: شركة المساهمة ذات رئيس مجلس الإدارة الجماعية والمدير العام
- 117..... البند الأول: رئيس مجلس الإدارة الجماعية
- 118..... أولاً: تعيين وعزل رئيس الإدارة الجماعية
- 118..... 1- تعيين رئيس مجلس الإدارة الجماعية
- 118..... 2- عزل رئيس مجلس الإدارة الجماعية
- 119..... ثانياً: مهام رئيس مجلس الإدارة الجماعية
- 119..... البند الثاني: المدير العام
- 120..... أولاً: تعيين وعزل المدير العام
- 120..... 1- تعيين المدير العام
- 120..... 2- عزل المدير العام
- 121..... ثانياً: مهام المدير العام
- 123..... خاتمة الفصل الأول
- 125..... الفصل الثاني:
- 125..... المسؤولية الضريبية للمسير بين قانون الشركات التجارية ومدونة تحصيل الديون العمومية
- 128..... المبحث الأول: مجال تطبيق المسؤولية الضريبية لمسيرى الشركات
- 129..... المطلب الأول: تركيز المسؤولية الضريبية على مسيرى الشركات
- 129..... الفرع الأول: مسيرو الشركات الأشخاص الطبيعيين
- 129..... الفقرة الأولى: المسير في حالة استقرار الشركة
- 130..... البند الأول: المسير بحكم القانون
- 130..... البند الثاني: المسير بحكم الواقع
- 132..... الفقرة الثانية: المسير في حالة تعرض الشركة للصعوبات

- البند الأول: المسير في حالة الصعوبات المؤقتة..... 132
- البند الثاني: المسير في حالة التصفية القضائية..... 134
- الفرع الثاني: مسيرو الشركات الأشخاص الاعتبارية..... 135
- الفقرة الأولى: المسؤولية الجنائية الجبائية للشخص الاعتباري..... 135
- البند الأول: مبدأ إقرار المسؤولية الجنائية للشخص الاعتباري..... 135
- البند الثاني: إقرار العقوبات الجنائية في التشريع الضريبي..... 136
- الفقرة الثانية: شروط إقرار المسؤولية الجنائية للأشخاص الاعتبارية..... 137
- البند الأول: ارتكاب الجريمة من طرف مسيري الشركة..... 138
- البند الثاني: ارتكاب الجريمة لحساب الشركة..... 138
- المطلب الثاني: مسؤوليات المسير الموجهة لقيام المسؤولية الضريبية..... 141
- الفرع الأول: المسؤولية المدنية للمسير المترتبة عن أخطاء الإدارة والتسيير..... 142
- الفقرة الأولى: دعوى المسؤولية المدنية للمسير..... 143
- البند الأول: الطبيعة القانونية للمسؤولية المدنية للمسير..... 143
- أولاً: المسؤولية العقدية للمسير..... 144
- ثانياً: المسؤولية التقصيرية للمسير..... 145
- البند الثاني: نطاق المسؤولية المدنية للمسير..... 146
- أولاً: المسؤولية الفردية للمسير..... 146
- ثانياً: المسؤولية التضامنية..... 147
- الفقرة الثانية: وسائل إثارة المسؤولية المدنية للمسير..... 148
- البند الأول: أنواع دعوى المسؤولية المدنية للمسير..... 149
- أولاً: دعوى الشركة..... 149
- ثانياً: الدعوى الفردية..... 150
- البند الثاني: حالات قيام المسؤولية المدنية للمسير..... 152
- أولاً: مخالفة المقتضيات القانونية والتنظيمية أو النظام الأساسي للشركة..... 152
- ثانياً: ارتكاب المسير أخطاء في الإدارة والتسيير..... 153
1. الأخطاء المترتبة عن الفعل الإيجابي..... 153
2. الأخطاء المترتبة عن الفعل السلبي..... 154
- الفرع الثاني: المسؤولية الجنائية للمسير المترتبة عن جرائم الإدارة والتسيير..... 155
- الفقرة الأولى: الجرائم الماسة بالمصلحة الاقتصادية للشركة..... 157
- البند الأول: جريمة إساءة استعمال أموال واعتمادات الشركة..... 158

- أولاً: الركن المادي لجريمة إساءة استعمال أموال واعتمادات الشركة..... 158
1. العنصر الأول: استعمال أموال واعتمادات الشركة..... 159
2. العنصر الثاني: تعارض الاستعمال مع المصلحة الاقتصادية للشركة..... 160
- ثانياً: الركن المعنوي لجريمة إساءة استعمال أموال واعتمادات الشركة..... 160
- البند الثاني: جريمة إساءة استعمال السلط والأصوات داخل الشركة..... 160
- الفقرة الثانية: الجرائم المتعلقة بحسابات الشركة..... 162
- البند الأول: جريمة توزيع أرباح وهمية في غياب الجرد أو بالاعتماد على جرود تدليسية..... 162
- البند الثاني: الجرائم المتعلقة بالقوائم التركيبية وتقرير التسيير..... 163
- أولاً: جريمة نشر أو تقديم قوائم تركيبية غير صادقة..... 164
- ثانياً: جريمة عدم إعداد الجرد والقوائم التركيبية وتقرير التسيير..... 164
- المبحث الثاني: مسؤولية المسير على مستوى مدونة تحصيل الديون العمومية..... 166
- المطلب الأول: عناصر المسؤولية الضريبية الخاصة للمسير..... 167
- الفرع الأول: خصائص دعوى المسؤولية الضريبية..... 168
- الفقرة الأولى: الطبيعة القانونية للدعوى..... 168
- البند الأول: المسؤولية الضريبية للمسير ذات طابع عقدي..... 169
- البند الثاني: المسؤولية الضريبية للمسير ذات طابع تقصيري..... 170
- الفقرة الثانية: أركان المسؤولية الضريبية..... 171
- البند الأول: الخطأ في التسيير ذو الطبيعة التدليسية..... 171
- أولاً: الخطأ التدليسي في الميدان المدني..... 172
- ثانياً: التدليس في الميدان الجبائي..... 173
1. التحديد المفاهيمي للأعمال التدليسية..... 173
2. صور الأعمال التدليسية في الميدان الجبائي..... 175
- أ. المناورات التدليسية..... 176
- ب. عدم الامتثال الخطير والمتكرر للواجبات الضريبية..... 177
- البند الثاني: الضرر والعلاقة السببية..... 179
- أولاً: تعذر تحصيل الضرائب الواجبة على الشركة..... 179
- ثانياً: العلاقة السببية..... 180
- الفرع الثاني: الشروط الخاصة بدعوى المسؤولية الضريبية..... 181
- الفقرة الأولى: الشروط المتعلقة بالدين الضريبي موضوع التحصيل..... 181
- البند الأول: ماهية الاستحقاق والوجوب في الدين الضريبي..... 182

- 183.....أولاً: أن يكون الدين مستحقاً وواجب الأداء.
- 184.....ثانياً: مبدأ ضم المبالغ المستحقة والواجبة على الشركة.
- 185.....البند الثاني: عدم المنازعة في وجود الالتزام بالأداء.
- 186.....أولاً: ادعاء أداء الدين الضريبي.
- 186.....ثانياً: سقوط إجراءات التحصيل.
- 189.....الفقرة الثانية: عدم الالتزام بأداء ديون الشركة طبقاً لأحكام أخرى.
- 190.....البند الأول: مسؤولية المسير عن ديون الشركة وفقاً لقانون الشركات.
- 190.....أولاً: مسؤولية المسير عن ديون الشركة بالنسبة لشركات الأشخاص.
- 191.....1. المسؤولية الشخصية للمسير عن ديون الشركة.
- 192.....2. المسؤولية التضامنية للمسير عن أداء ديون الشركة.
- 193.....ثانياً: مسؤولية المسير عن ديون الشركة بالنسبة لشركات الأموال.
- 193.....1. بالنسبة للشركة ذات المسؤولية المحدودة.
- 196.....2. بالنسبة لشركة التوصية بالأسهم.
- 197.....البند الثاني: مسؤولية المسير عن ديون الشركة طبقاً لمساطر صعوبات المقولة.
- 198.....أولاً: تحميل المسير تغطية خصوم الشركة.
- 201.....ثانياً: تمديد المسطرة للمسير في ذمته الشخصية المالية.
- 206.....المطلب الثاني: مسطرة إدانة المسير بدعوى المسؤولية الضريبية الخاصة وآثارها.
- 207.....الفرع الأول: وسائل تحريك دعوى المسؤولية الضريبية للمسير.
- 207.....الفقرة الأولى: نظام الإثبات في دعوى المسؤولية الضريبية.
- 209.....البند الأول: إثبات صفة الشخص المتابع بدعوى المسؤولية الضريبية.
- 210.....أولاً: إثبات المسير القانوني للشركة.
- 210.....ثانياً: إثبات المسير الفعلي للشركة.
- 212.....البند الثاني: إثبات أركان قيام المسؤولية الضريبية.
- 212.....أولاً: إثبات قيام المسير بأعمال تدليسية.
- 214.....ثانياً: إثبات استحالة التحصيل في مواجهة الشركة.
- 216.....ثالثاً: إثبات العلاقة السببية.
- 217.....الفقرة الثانية: الإجراءات المسطرية لتحريك دعوى المسؤولية الضريبية.
- 218.....البند الأول: الاختصاص في رفع دعوى المسؤولية الضريبية.
- 218.....أولاً: الأشخاص المؤهلون لتحريك دعوى المسؤولية الضريبية.
- 220.....1. دور المحاسب العمومي قبل مباشرة الدعوى.

- 222..... دور المحاسب المكلف بالتحصيل أثناء سريان الدعوى
- 222..... ثانيًا: الجهة المختصة بالنظر في دعوى المسؤولية الضريبية
- 222..... 1. الاختصاص النوعي للدعوى
- 224..... 2. تحديد الاختصاص المحلي للدعوى
- 225..... البند الثاني: أجل تحريك دعوى المسؤولية الضريبية
- 227..... الفرع الثاني: آثار إدانة المسير بالمسؤولية الضريبية الخاصة
- 228..... الفقرة الأولى: الآثار المتعلقة بالإدارة الجبائية
- 229..... البند الأول: متابعة المسؤولين المدينين بالالتزام التضامني
- 229..... أولاً: الالتزام التضامني للمسيرين مع الشركة
- 230..... ثانيًا: الالتزام التضامني بين مسيري الشركة
- 233..... البند الثاني: الإدارة الجبائية كدائن في الالتزام التضامني للمسيرين
- 234..... أولاً: القوة التنفيذية لسند مديونية الإدارة الجبائية
- 235..... ثانيًا: حرية الإدارة الجبائية في استيفاء الدين الضريبي من قبل أي من مسيري الشركة
- 236..... الفقرة الثانية: الآثار المتعلقة بمسيري الشركة
- 236..... البند الأول: التزام المسير بسداد الديون الضريبية للشركة
- 237..... أولاً: الصلح الجبائي بين المسير والإدارة الجبائية
- 239..... ثانيًا: منح مسير الشركة تسهيلات في الأداء
- 241..... البند الثاني: جزاء عدم تنفيذ المسير بالحكم بالإدانة بمسؤوليته الضريبية
- 241..... أولاً: الإجراءات التحفظية
- 244..... ثانيًا: الإجراءات التنفيذية
- 245..... 1. تحرير محضر الحجز التنفيذي
- 246..... 2. تبليغ محضر الحجز
- 247..... 3. تسجيل محضر الحجز بالسجل التجاري
- 247..... 4. تعيين تاريخ بيع المحجوزات
- 249..... خاتمة الفصل الثاني
- 250..... خاتمة القسم الأول
- 253..... القسم الثاني:
- 253..... المتابعة القضائية للمسير بدعوى المسؤولية الضريبية
- 256..... الفصل الأول:
- 256..... الإشكالات العملية للمتابعة القضائية للمسير بدعوى المسؤولية الضريبية

- المبحث الأول: إشكالية تداخل المساطر القضائية بين المسؤولية الضريبية ومسؤولية المسير وفق مدونة التجارية 259
- المطلب الأول: تمييز دعوى المسؤولية الضريبية عن الدعاوى المشابهة لها 261
- الفرع الأول: تمييز دعوى المسؤولية الضريبية عن دعوى تغطية خصوم الشركة 261
- الفقرة الأولى: أوجه التداخل بين الدعويين 262
- البند الأول: التداخل من حيث النتائج القانونية للخطأ في التسيير 263
- أولاً: وحدة الخطأ في التسيير الواجب الإثبات 264
- ثانياً: عجز الشركة عن الوفاء بديونها 266
- البند الثاني: التداخل من حيث نطاق التطبيق 266
- أولاً: الأشخاص المعنيون بالدعوى 266
- ثانياً: أنواع الشركات المعنية بالدعوى 267
- الفقرة الثانية: أوجه الاختلاف بين الدعويين 269
- البند الأول: الاختلاف من حيث الآثار القانونية لكل دعوى 270
- البند الثاني: من حيث الاختصاص وصاحب الصفة في رفع الدعوى 272
- الفرع الثاني: تمييز دعوى المسؤولية الضريبية عن دعوى تمديد المسطرة للمسير 275
- الفقرة الأولى: أوجه التداخل بين دعوى المسؤولية الضريبية ودعوى تمديد المسطرة للمسير 277
- البند الأول: الخطأ في التسيير أساس قيام المسؤولية المالية والشخصية للمسير 277
- أولاً: ارتكاب المسير للأفعال المنصوص عليها في المادة 706 من مدونة التجارة 278
- ثانياً: الخطأ في التسيير طبقاً لمقتضيات المادة 706 من مدونة التجارة 280
- البند الثاني: آليات تفعيل مسؤولية المسير عن الخطأ في التسيير 281
- أولاً: تكيف القضاء للوقائع الواردة بالمادة 706 من مدونة التجارة 282
- ثانياً: الخطأ في التسيير بين مدونة التجارة والمدونة العامة للضرائب 283
- الفقرة الثانية: أوجه الاختلاف بين دعوى المسؤولية الضريبية ودعوى تمديد المسطرة للمسير 285
- البند الأول: الاختلاف من حيث المصدر وإمكانية الجمع بين الدعاوى 286
- أولاً: الاختلاف من حيث الأساس القانوني لتقرير المسؤولية 287
- ثانياً: الاختلاف من حيث مدى إمكانية الجمع بين دعاوى المسؤولية المالية للمسير 289
- البند الثاني: الاختلاف من حيث أجل رفع الدعوى والعقوبات الإضافية 290
- أولاً: الاختلاف من حيث أجل رفع الدعوى 291
- ثانياً: الاختلاف من حيث نوعية العقوبة 293
- المطلب الثاني: إشكالية تداخل الاختصاص في مسطرة التقاضي الخاصة بدعوى المسؤولية الضريبية 297

- الفرع الأول: مسطرة التقاضي في دعوى المسؤولية الضريبية 297
- الفقرة الأولى: قواعد التقاضي في دعوى المسؤولية الضريبية 298
- البند الأول: شروط رفع دعوى المسؤولية الضريبية وآثارها 299
- أولاً: شروط التقاضي في دعوى المسؤولية الضريبية 299
- ثانياً: مآل دعوى المسؤولية الضريبية 300
- البند الثاني: إجراءات التحقيق المسطرية 302
- أولاً: دور الخلية القانونية في مسار دعوى المسؤولية الضريبية 303
- ثانياً: إشكالية الخبرة الحسابية في دعوى المسؤولية الضريبية 305
- الفقرة الثانية: إشكالية تعدد أطراف دعوى المسؤولية الضريبية 308
- البند الأول: إشكالية تعدد الأشخاص المتابعين بالدعوى 310
- أولاً: مسؤولية المتصرف المنتدب 311
- ثانياً: مسؤولية المدير العام المنتدب 311
- البند الثاني: إشكالية تعدد الأشخاص ذوي الصفة والمصلحة في رفع الدعوى 312
- أولاً: الخازن العام للمملكة 313
- ثانياً: المدير العام للضرائب 313
- ثالثاً: المدير العام للجمارك والضرائب غير المباشرة 314
- الفرع الثاني: إشكالية تنازع الاختصاص القضائي النوعي لدعوى المسؤولية الضريبية 317
- الفقرة الأولى: إشكالية تنازع الاختصاص بين القضاء العادي والقضاء الإداري في جوهر النزاع 318
- البند الأول: موقف القضاء في تحديد الاختصاص النوعي للدعوى 319
- أولاً: إسناد القضاء الاختصاص النوعي للدعوى للمحاكم الإدارية 319
- ثانياً: تكريس محكمة النقض الاختصاص النوعي للدعوى للمحاكم الابتدائية 320
- البند الثاني: إشكالية العجز عن الأداء بين المحاكم الابتدائية والمحاكم التجارية 322
- أولاً: العجز عن الأداء الموجب لإثارة دعوى المسؤولية الضريبية 322
- ثانياً: العجز عن الأداء المسقط لإثارة دعوى المسؤولية الضريبية 323
- الفقرة الثانية: إشكالات ازدواج الاختصاص بين القضاء العادي والقضاء الإداري في إجراءات التحصيل الجبري 326
- البند الأول: الإشكالات المتعلقة بالتنفيذ الجبري بين قانون المسطرة المدنية ومدونة تحصيل الديون العمومي 327
- أولاً: إشكالية طلب الحكم بأداء المبالغ الضريبية محل المتابعة 327
- ثانياً: إشكالية طلب الحكم بالنفاذ المعجل وتحديد الإلزام في الأقصى 328
- البند الثاني: اختصاص القضاء الاستعجالي في إيقاف تنفيذ إجراءات التحصيل الجبري في مواجهة المسير 330

- أولاً: القضاء الاستعجالي ومسطرة المطالبة برفع الحجز على ممتلكات المسير..... 331
- ثانياً: القضاء الاستعجالي ومسطرة المطالبة برفع الحجز على الحسابات البنكية للمسير..... 337
- المبحث الثاني: إشكالية التداخل بين دعوى المسؤولية الضريبية والجريمة الضريبية..... 343
- المطلب الأول: تمييز دعوى المسؤولية الضريبية عن جريمة الغش الضريبي..... 345
- الفرع الأول: الآليات القانونية لإثارة جريمة الغش الضريبي..... 346
- الفقرة الأولى: تقاطع دعوى المسؤولية الضريبية وجريمة الغش الضريبي..... 346
- البند الأول: التداخل من حيث أركان قيام الجريمة الضريبية..... 348
- أولاً: الأعمال التدليسية ركن مادي لجريمة الغش الضريبي..... 349
- ثانياً: صور الأعمال التدليسية بمفهوم المادة 192 من المدونة العامة للضرائب..... 350
- البند الثاني: التداخل من حيث واجب الإثبات القانوني لعناصر إثارة الدعوى..... 352
- أولاً: إثبات السلوك الإجرامي..... 353
- ثانياً: إثبات النتيجة الإجرامية..... 355
- ثالثاً: إثبات علاقة سببية بين السلوك الإجرامي والنتيجة الإجرامية..... 358
- الفقرة الثانية: إلزامية سلوك المسطرة الإدارية الأولية..... 358
- البند الأول: الأشخاص المؤهلون لمعاقبة المخالفات الضريبية..... 359
- أولاً: إثبات المخالفات الضريبية..... 359
- ثانياً: لجنة ضبط المخالفات الضريبية..... 360
- البند الثاني: متابعة مسير الشركة بجريمة الغش الضريبي..... 361
- أولاً: العقوبات المالية..... 362
1. المخالفات المتعلقة بعدم تقديم الإقرار بالضريبة على القيمة المضافة..... 362
2. الجزاءات المترتبة على مخالفات الأحكام المتعلقة بالإقرار في حالة تغيير المقر الاجتماعي للشركة..... 363
3. الجزاءات المترتبة عن التملص من أداء الضريبة أو المساعدة على ذلك..... 363
- ثانياً: العقوبة السالبة للحرية..... 363
- الفرع الثاني: الآليات القضائية للمتابعة بجريمة الغش الضريبي..... 364
- الفقرة الأولى: تحريك الدعوى العمومية الجبائية..... 365
- البند الأول: الخصوصية في تحريك الدعوى العمومية الجبائية..... 365
- أولاً: الإجراءات الخاصة لتحريك الدعوى العمومية الجبائية..... 366
- ثانياً: شروط تحريك الدعوى العمومية الجبائية..... 366
- البند الثاني: انقضاء الدعوى العمومية الجبائية..... 367

- أولاً: تقادم الدعوى العمومية الجبائية..... 367
- ثانياً: الصلح الجبائي..... 368
- الفقرة الثانية: المسؤولية الجبائية الجنائية لجريمة الغش الضريبي..... 370
- البند الأول: الأشخاص الخاضعون للعقوبات الجنائية..... 370
- أولاً: مسؤولية الفاعل الأصلي..... 371
- ثانياً: مسؤولية الشريك..... 371
- البند الثاني: طبيعة العقوبات الجنائية الجبائية..... 373
- أولاً: العقوبات الجبائية..... 373
- ثانياً: العقوبات الجنائية..... 374
- المطلب الثاني: تمييز دعوى المسؤولية الضريبية عن جريمة افتعال العسر..... 376
- الفرع الأول: تقاطع دعوى المسؤولية الضريبية وجريمة افتعال العسر..... 377
- الفقرة الأولى: تقاطع الآليات القانونية لدعوى المسؤولية الضريبية وجريمة افتعال العسر..... 378
- البند الأول: التداخل من حيث أركان قيام جريمة افتعال العسر..... 379
- أولاً: الركن القانوني..... 379
- ثانياً: الركن المادي لجريمة افتعال العسر..... 380
- ثالثاً: الركن المعنوي..... 380
- البند الثاني: أصناف الأعمال التدليسية المفضية إلى قيام جريمة افتعال العسر..... 381
- أولاً: خروج المال ظاهرياً فقط من الذمة المالية للمدين..... 381
1. افتعال العسر عن طريق الصورية المطلقة..... 382
2. افتعال العسر عن طريق الصورية النسبية..... 383
- ثانياً: خروج المال فعلياً من الذمة المالية للمدين..... 385
1. الشروط المتعلقة بحق الدائن..... 387
2. الشروط المتعلقة بالتصرف المطعون فيه..... 388
- ثالثاً: خروج المال من الذمة المالية للمدين نتيجة إهماله أو تقصيره..... 389
- الفقرة الثانية: عناصر الإدانة بجريمة افتعال العسر..... 390
- البند الأول: شروط قيام جريمة افتعال العسر..... 391
- أولاً: الشروط المتعلقة بالدين الضريبي..... 391
- ثانياً: الشروط المتعلقة بأعمال تبديد الأموال..... 392
- البند الثاني: إثبات توافر أركان جريمة افتعال العسر..... 392
- أولاً: إثبات تبديد الأموال..... 393

393	ثانياً: إثبات الحيلولة دون التحصيل
394	ثالثاً: إثبات وجود علاقة سببية بين تبديد الأموال والحيلولة دون التحصيل
395	الفرع الثاني: النظام الإجرائي لجريمة افتعال العسر
396	الفقرة الأولى: إثارة جريمة افتعال العسر
396	البند الأول: الشروط المسبقة للمتابعة بجريمة افتعال العسر
397	أولاً: الحصول على ترخيص مسبق
397	ثانياً: تقديم طلبات المتابعات القضائية
400	البند الثاني: صلاحيات المحاسب المكلف بالتحصيل
401	أولاً: انتصاب المحاسب المكلف بالتحصيل كطرف مدني في الدعوى
401	ثانياً: تحمل المحاسب المكلف بالتحصيل عبء الإثبات
402	الفقرة الثانية: المتابعة القضائية بجريمة افتعال العسر
403	البند الأول: مساطر المتابعة القضائية بجريمة افتعال العسر
403	أولاً: مسطرة تحريك الدعوى العمومية
404	ثانياً: مسطرة تحريك الدعوى المدنية التابعة
404	1. عدم نفاذ التصرف اتجاه المحاسب المكلف بالتحصيل
405	2. التعويض النقدي
406	البند الثاني: الجزاءات الجنائية الجبائية لمرتكبي جريمة افتعال العسر
406	أولاً: الجزاءات المقررة للأشخاص المسؤولين عن قيام جريمة افتعال العسر
407	ثانياً: الفاعل الأصلي والشريك في ارتكاب الجريمة
407	1. الفاعلون الأصليون والمشاركون
409	2. المساهمون
413	خاتمة الفصل الأول
415	الفصل الثاني:
415	الحماية القضائية للمسير المسؤول ضربياً
418	المبحث الأول: أوجه الحماية القضائية لمسير الشركة
419	المطلب الأول: إثارة المسير مسؤولية الإدارة الجبائية عن تعذر التحصيل
420	الفرع الأول: أخطاء الإدارة المسقطه لمسؤولية المسير
421	الفقرة الأولى: الدفع المستند من انتفاء العلاقة السببية
421	البند الأول: أخطاء الإدارة المكلفة بالوعاء

- أولاً: حالة عدم التصريح بالضريبة..... 421
- ثانياً: حالة المراقبة الضريبية..... 423
- البند الثاني: أخطاء الإدارة المكلفة بالتحصيل..... 424
- أولاً: حالة عدم قانونية الإجراءات المتخذة في حق الشركة..... 425
- ثانياً: حالة رفض المحاسب الضمانات المقدمة من طرف المسير..... 426
- الفقرة الثانية: تمسك المسير بالدفع بواقعة تقادم الديون محل المتابعة..... 430
- البند الأول: تفنيد ادعاء الإدارة الضريبية قطع أو وقف تقادم الديون محل المتابعة..... 431
- أولاً: إلزامية الإدارة الضريبية بتبيان آجال التقادم في الوعاء..... 432
- ثانياً: إثبات الإدارة الضريبية قطع أو وقف التقادم..... 433
- البند الثاني: إثبات المحاسب قطع أو وقف تقادم الديون محل المتابعة..... 436
- أولاً: إثبات المحاسب القيام بإحدى إجراءات التحصيل الجبري..... 437
- ثانياً: إثبات توافر إحدى الأسباب المنصوص عليها في الفصولين 381 و 382 من قانون الالتزامات والعقود..... 440
- الفرع الثاني: إثارة المسير للمسؤولية المالية الشخصية للمحاسب المكلف بالتحصيل..... 443
- الفقرة الأولى: نطاق المسؤولية المالية والشخصية للمحاسب..... 444
- البند الأول: الأساس القانوني لإثارة مسؤولية المحاسب المكلف بالتحصيل..... 444
- أولاً: المقتضيات القانونية المؤطرة لمسؤولية المحاسب المكلف بالتحصيل..... 445
- ثانياً: الأعمال الموجبة لقيام مسؤولية المحاسب المكلف بالتحصيل..... 446
- البند الثاني: الآثار القانونية لإهمال وتقصير المحاسب المكلف بالتحصيل..... 447
- أولاً: سقوط حق الخزينة في تحصيل الديون المتقادمة..... 447
- ثانياً: المسؤولية المالية الشخصية للمحاسب عن الديون المتقادمة..... 449
- الفقرة الثانية: حدود المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسب..... 450
- البند الأول: مسؤولية المحاسب المكلف بالتحصيل اتجاه الخزينة..... 450
- أولاً: التحمل بالدين الضريبي عوض المدين الأصلي..... 450
- ثانياً: المسؤولية الجنائية والإدارية للمحاسب المكلف بالتحصيل..... 451
- البند الثاني: الآليات القانونية للتخفيف من مسؤولية المحاسب..... 452
- أولاً: مسطرة اقتراح قبول إلغاء الديون الضريبية..... 453
- ثانياً: مسطرة قبول إلغاء الديون الضريبية..... 455
- المطلب الثاني: أنواع الدفع المخول للمسير التمسك بها في دعوى المسؤولية الضريبية..... 457
- الفرع الأول: تمسك المسير بالدفع الشخصية الخاصة به وبدفع المدين الأصلي..... 457

- 459.....الفقرة الأولى: تمسك المسير بالدفع الخاصة بالشركة
- 459.....البند الأول: الطعن في قانونية الضرائب محل المتابعة
- 460.....أولاً: الطعن في مشروعية فرض الضريبة
- 462.....ثانياً: الطعن في مشروعية تحصيل الضريبة
- 463.....البند الثاني: الطعن في مشروعية سند المتابعة
- 464.....أولاً: القوة التنفيذية لسندات المتابعة
- 466.....ثانياً: موجبات الطعن في السند التنفيذي
- 467.....الفقرة الثانية: تمسك المسير بالدفع الشخصية الخاصة به
- 468.....البند الأول: الدفع بانتفاء الشروط الموضوعية
- 468.....أولاً: الدفع بعدم ثبوت الأعمال التدليسية
- 470.....ثانياً: الدفع بعدم ثبوت استحالة التحصيل
- 472.....البند الثاني: الدفع بعدم قبول الدعوى لخلل مسطري
- 473.....أولاً: الدفع بعدم إدخال الشركة في الدعوى إلى جانب المسير
- 474.....ثانياً: الدفع بعدم إدخال المدير العام للضرائب إلى جانب الخازن العام
- 475.....الفرع الثاني: الدفع بتعسف الإدارة الجبائية في استعمال الحق
- 476.....الفقرة الأولى: تعسف الإدارة في استعمال الحق أثناء مسطرة المراقبة الجبائية
- 477.....البند الأول: حدود سلطة إدارة الضرائب في ممارسة مسطرة الفحص المحاسبي
- 477.....أولاً: إلزامية الإعلام بالفحص المحاسبي
- 479.....ثانياً: عدم تجاوز مدة الفحص المحاسبي
- 480.....البند الثاني: حدود سلطة الإدارة الجبائية في ممارسة حق الإطلاع
- 480.....أولاً: الأشخاص المعنيون بمسطرة الإطلاع
- 481.....ثانياً: واجب المحافظة على السر المهني للشركة
- 483.....الفقرة الثانية: تعسف المحاسب في استعمال الحق أثناء مسطرة التحصيل الجبري
- 484.....البند الأول: التعسف في استعمال الحق في مسطرة الحجز
- 484.....أولاً: الحجز على أشياء غير مملوكة للمدين بالضريبة
- 486.....ثانياً: الحجز على أشياء غير قابلة للحجز
- 487.....البند الثاني: التعسف في استعمال الحق في اتخاذ الإجراءات التحفظية والتنفيذية
- 488.....أولاً: اتخاذ إجراءات تحفظية من شأنها عرقلة النشاط العادي لسير المقاول
- 488.....ثانياً: التنفيذ على أموال تتفوق حدود المبالغ الضريبية المطالب بها
- 491.....المبحث الثاني: مدى فعالية القضاء المغربي في تكريس دعوى المسؤولية الضريبية

- المطلب الأول: دور القضاء في إقرار القواعد الإجرائية لدعوى المسؤولية الضريبية 492
- الفرع الأول: مسطرة تفعيل دعوى المسؤولية الضريبية 492
- الفقرة الأولى: إقرار القضاء للضمانات المسطرية لدعوى المسؤولية الضريبية 493
- البند الأول: إلزامية احترام القواعد الإجرائية للدعوى 493
- أولاً: إلزامية سلوك مسطرة التقاضي 494
- ثانياً: إلزامية احترام حق الدفاع 495
- البند الثاني: سلطة القاضي في تكريس الإثبات للإدانة بالمسؤولية الضريبية 497
- أولاً: تكريس القضاء عبء الإثبات المحمول على الإدارة الجبائية 497
- ثانياً: سلطة القاضي في الاستعانة بالخبرة القضائية 499
- الفقرة الثانية: إقرار القضاء للمبادئ التي تحكم المادة الجبائية 501
- البند الأول: موقف القضاء من مبدأ عدم رجعية القانون الجبائي 501
- أولاً: إقرار مبدأ عدم رجعية القانون الجبائي 501
- ثانياً: الاستثناءات الواردة على مبدأ عدم رجعية القانون الجبائي 502
- 1- أن ينص المشرع صراحة على رجعية القانون 502
- 2- تطبيق القانون الأصلح بالنسبة للمتهم قبل صدور حكم نهائي 503
- 3- حالة النصوص التفسيرية المرتبطة بقانون قديم 503
- البند الثاني: الشك في مدى النص وحدوده يفسر لصالح المدين بالضريبة 506
- أولاً: مبدأ التفسير الضيق للقانون الجبائي 506
- ثانياً: تفسير الشك في مدى النص الضريبي لصالح المدين بالضريبة 507
- الفرع الثاني: الرقابة القضائية لمسطرة إثارة دعوى المسؤولية الضريبية 508
- الفقرة الأولى: محدودية الرقابة القضائية لدعوى المسؤولية الضريبية 509
- البند الأول: محدودية الرقابة القضائية للمسطرة الإدارية لتحريك دعوى المسؤولية الضريبية 509
- أولاً: المسطرة الإدارية لدعوى المسؤولية الضريبية 510
- ثانياً: إشكالية مراقبة المسطرة الإدارية لدعوى المسؤولية الضريبية 511
- البند الثاني: محدودية الرقابة القضائية لاستقلالية دعوى المسؤولية الضريبية 513
- أولاً: استقلالية دعوى المسؤولية الضريبية للمسير عن دعوى المطالبة بالدين الضريبي في إطار مساطر معالجة صعوبات المقاول 513
- ثانياً: استقلالية دعوى المسؤولية الضريبية للمسير عن دعوى افتعال العسر 516
- الفقرة الثانية: الرقابة القضائية لاتفاق الصلح في نزاع المسؤولية الضريبية 518
- البند الأول: المسطرة القضائية لإقرار الصلح في نزاع دعوى المسؤولية الضريبية 519

- أولاً: دعوى القاضي أطراف النزاع لجلسة الصلح.....520
- ثانياً: انعقاد جلسة الصلح.....521
- البند الثاني: القوة التنفيذية القضائية لاتفاق صلح نزاع المسؤولية الضريبية.....522
- أولاً: إقرار أطراف نزاع المسؤولية الضريبية بالصلح أمام المحكمة المختصة.....523
- ثانياً: إشهاد القاضي على الصلح الجبائي.....523
- المطلب الثاني: الصيغة التنفيذية القضائية للحكم القاضي بالمسؤولية الضريبية الخاصة للمسير.....528
- الفرع الأول: السلطة التقديرية للقاضي في إقرار المسؤولية الضريبية من عدمه.....528
- الفقرة الأولى: الطبيعة الخاصة للحكم القاضي بالمسؤولية الضريبية للمسير.....529
- البند الأول: صدور الحكم القاضي بالمسؤولية الضريبية.....529
- أولاً: إجراءات صدور الحكم القاضي بالمسؤولية الضريبية.....530
- ثانياً: منطوق الحكم القاضي بالمسؤولية الضريبية.....531
- البند الثاني: صور الرقابة القضائية لإقرار منطوق الحكم.....531
- أولاً: بخصوص إقرار المسؤولية التضامنية.....532
- ثانياً: فيما يتعلق بأداء ديون الشركة.....532
- الفقرة الثانية: طرق الطعن في الحكم القاضي بالمسؤولية الضريبية.....534
- البند الأول: طرق الطعن العادية.....534
- أولاً: الطعن بالاستئناف.....534
- ثانياً: الطعن بالتعرض.....536
- البند الثاني: طرق الطعن غير العادية.....537
- أولاً: الطعن بإعادة النظر.....537
- ثانياً: الطعن بالنقض.....538
- الفرع الثاني: طرق تنفيذ الحكم القاضي بالمسؤولية الضريبية.....541
- الفقرة الأولى: مدى قابلية حكم المسؤولية الضريبية للتنفيذ.....541
- البند الأول: وصف الحكم القضائي استناداً إلى قوته.....542
- أولاً: الفرق بين حجية وقوة الشيء المقضي به.....542
- ثانياً: الحكم الحائز لقوة الشيء المقضي به.....543
- البند الثاني: الشروط الواجب توافرها في الحكم ليصبح سنداً تنفيذياً.....544
- أولاً: أن يكون الحكم بالإلزام.....544
- ثانياً: أن يكون الحكم مديلاً بالصيغة التنفيذية.....546
- الفقرة الثانية: صور الرقابة القضاء لتنفيذ الحكم القاضي بالمسؤولية الضريبية.....547

البند الأول: موقف القضاء الاستعجالي في المطالبة برفع الحجز على عقارات المسير المتابع بدعوى المسؤولية الضريبية.....	548
أولاً: حالة تنفيذ الحجز على عقارات المسير قبل الحصول على حكم حائز لقوة الشيء المقضي به.....	548
ثانياً: حالة الحجز على عقارات المسير بدعوى التضامن بين الشركة ومسيرها.....	550
البند الثاني: صور تكريس الحماية القضائية للمسير في دعوى المسؤولية الضريبية.....	551
أولاً: رفض دعوى المسؤولية الضريبية لافتقارها لوسائل إثبات الأعمال التدليسية.....	551
ثانياً: رفض دعوى المسؤولية الضريبية لعدم بيان نوع الشركة.....	553
خاتمة الفصل الثاني.....	556
خاتمة القسم الثاني.....	558
خاتمة عامة.....	561
قائمة المراجع.....	568
الفهرس.....	589