



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ  
الْحَمْدُ لِلَّهِ الَّذِي  
بَدَأَ خَلْقَ الْإِنسَانِ  
مِنْ طِينٍ

# إهداء

إلى من قال فيهما الله عز وجل :

**"وقل رب ارحمهما كما ربياني صغيرا"**

والديّ أطال الله في عمرهما .

إلى جميع أفراد عائلتي

الذين كانوا لي عوناً

في مسيرتي الدراسية .

إلى زملائي وأصدقائي

الأعزاء .

إلى كل هؤلاء أهدي ثمرة

جهدي المتواضع

سألا الله العلي القدير أن

ينفعنا به ويمدنا بتوفيقه .





# كلمة شكر

أقدم شكري الخالص وتقديري إلى الأستاذ الفاضل

" د. فريد بنته "

على قبول الإشراف على هذا العمل لما أولاه من عناية فائقة ومتابعة مستمرة، وقد كان لتوجيهاته عظيم الأثر في إعداد هذا البحث، وعلى كل المجهودات التي يبذلها في سبيل تكويننا، مع متمنياتى له بدوام الصحة والعافية والمزيد من التوفيق والعطاء في الحقل العلمي.

كما أتوجه بخالص الشكر والامتنان إلى منسق ماستر السياسات العمومية والتنمية الأستاذ " د. يوسف يحيايوي " على كل ما قدمه لنا طيلة سنوات التكوين بسلكي الإجازة والماستر، فجزاه الله عنا خير الجزاء.

كما أغتنم الفرصة لأقدم أسى عبارات التقدير والاحترام لأستاذتي الفاضلة "فاطمة الزهراء الماجدي" على كل ما بذلته من مجهود في سبيل تأطير مادة السياسة الاقتصادية وجميع أساتذة ماستر السياسات العمومية والتنمية.

كما أشكر السادة الأساتذة المحترمين أعضاء اللجنة الموقرة لتفضلهم بقبول مناقشة هذا العمل وإغنائه بملاحظاتهم القيمة

فجزاهم الله عنا خير الجزاء.

## لائحة الرموز

## باللغة العربية

ج.ر.ع : جريدة رسمية عدد

ص : صفحة

ظ.ش : ظهير شريف

ع : عدد

ق.م.م : قانون المسطرة المدنية

م ت د ع : مدونة تحصيل الديون العمومية

م ج ض غ م : مدونة الجمارك والضرائب غير المباشرة

م.س : مرجع سابق

م.ع.ض : المدوة العامة للضرائب

## باللغة الفرنسية

iR : l'Impôt sur Revenu

IS : l'Impôt sur les Sociétés

OCDE : Organisation de Coopération et de Développement Economique

Op.cit : Ouvrage précité

P : Page

PIB : Produit Intérieur Brut

TVA : la Taxe sur la Valeur Ajoutée

## باللغة الانجليزية

IBP : International Budget Partnership

OBS : Open Budget Survey

الرقم التسلسلي للنشر

10811

بتاريخ 3 ماي 2024

رقم الإيداع الدولي المعياري 8107-2028

الفهرس العام

الفصل الأول: الإطار القانوني والمؤسسي للسياسة الضريبية

المبحث الأول: الإطار القانوني للسياسة الضريبية بالمغرب

المبحث الثاني: تطور بنية الموارد الجبائية بالمغرب

الفصل الثاني: اختلالات السياسة الضريبية وآثارها الاقتصادية والاجتماعية

المبحث الأول: اختلالات السياسة الضريبية والمنازعات المرتبطة بها

المبحث الثاني: الآثار الاقتصادية والاجتماعية للسياسة الضريبية

## مقدمة

يتطلب تحقيق التنمية الإعداد الأمثل للسياسة الاقتصادية والاجتماعية، التي من المفروض أن تنعكس آثارها إيجابا على معدل النمو الاقتصادي، وتعد السياسة المالية إحدى أدوات السياسة الاقتصادية، وبدورها؛ تمثل السياسة الضريبية إحدى الركائز الأساسية للسياسة المالية، لما لها من آثار اقتصادية واجتماعية، التي تتمثل -نظريا- في تحقيق العدالة الاجتماعية في توزيع الدخل والثروات بين الأفراد، والتصدي للآزمات الاقتصادية كالتضخم والكساد.

لهذا؛ تعرضت العديد من المؤلفات المالية لمفهوم الضريبة وتعريفها، وذلك عبر التطور التاريخي للدولة، إذ اعتبرها وسيلة وأداة تستخدمها الدولة تعبيراً عن سيادتها وقوتها<sup>1</sup>. وعرفت الضريبة بكونها اقتطاع جبري، تقدي أو عيني دون مقابل، تقوم به الدولة من خلال إدارتها التي تخول لها إلزام المكلفين بدفعها<sup>2</sup>. كما عرفها حامد عبد المجيد " الضريبة هي إلزام إجباري تقوم الدولة بتحديدها مع التزام المكلف بتدعيمها بدون مقابل، قصد تمكين الدولة من القيام بوظائفها من أجل تحقيق أهداف المجتمع المختلفة<sup>3</sup>. وتعرف الضريبة أيضا بأنها "فريضة نقدية، تقتطعها الدولة أو من ينوب عنها إلزاميا وبصفة نهائية دون أن يقابلها نفع خاص، تفرضها الدولة طبقا للقدرة تكليفية للممول وتستخدمها في تغطية النفقات العامة"<sup>4</sup>

كما نجد اختلافا وتنوعا في تحديد مفهوم الضريبة عند المفكرين الاقتصاديين، وتعرض باختصار لأهم الأفكار:

**الضريبة عند الفيزيوقراط:** ظهر الفكر الاقتصادي الفيزيوقراطي في فرنسا في القرن الثامن عشر الميلادي، إذ عمل الفيزيوقراط على إسقاط القوانين التي تحكم الظواهر الطبيعية على الظواهر الاقتصادية، واعتبروا أن الأرض هي مصدر الثروة وأنها هي الوحيدة التي تستطيع خلق فائض إنتاجي صاف، ومن ثم فهذا الفائض هو الذي تفرض عليه الضريبة، وقد قسموا المجتمع إلى ثلاث طبقات، لكن الضريبة تفرض على الطبقة المنتجة فقط، وهي طبقة المزارعين الذين يقومون باستغلال الأرض أو يملكونها<sup>5</sup>.

يرى الفيزيوقراط أن تفرض الضريبة على الناتج الصافي فقط، فلو فرضت الضريبة على الطبقات الأخرى غير الطبقة المالكة للأرض لكان هناك إضرار بالنشاط الاقتصادي بشكل عام، لأن طبقة المنتجين هي التي تستلم الناتج الصافي ومن غير المعقول -حسب زعمهم- أخذ الضريبة من غيرها، وذلك لأن دخول الطبقات الأخرى لا تكفيهم إلا لمعيشتهم. وذهب فرانسوا كيناي<sup>6</sup> إلى أنه ليس الهدف توزيع الضريبة على كافة المجتمع بالتساوي، وإنما الهدف إلغاؤها وفرض الضريبة على الناتج الصافي لأنها تؤخذ مما أنتجته الطبيعة، ولا تؤخذ من

1. bernard bobé et pierre llau, fiscalité et choix économique, imprimerie aubin, France, 1978 p :7.

2 . pheuiph ngaosyvathn, le rôle de l'impôt dans le pays en voie de développement, librairie générale paris France, 1978 p : 2.

. حامد عبد المجيد دراز، المالية العامة، مؤسسة الشباب الجامعية 2000 ، ص:175.

4 . أمينة غريس ومنال لعجال، دور الضريبة في انعاش الاقتصاد الجزائري ، رسالة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي التبسي تبسة، السنة الجامعية 2016/2015 ، ص: 8.

5 . فتح الله ولعلو، الاقتصاد السياسي، مدخل للدراسات الاقتصادية، دار الحداثة 1981، ص: 104.

6. فرانسوا كيناي: مؤسس المدرسة الطبيعية ولد سنة 1694 وتوفي سنة 1774

نشاط بعينه غير الذي أنتجته الطبيعة<sup>7</sup>. كما عارض فرانسو لجوء الدولة للقروض لتمويل النفقات، ودعا إلى تكييف الحاجيات تبعاً للموارد وليس تكييف الموارد وفقاً للحاجيات.

**الضريبة عند آدم سميث:** اشتهر آدم سميث بكتابه "ثروة الأمم"، وهو من أهم الاقتصاديين الكلاسيك. حيث حدد القواعد الأساسية للضريبة كما يلي:

**قاعدة 1: العدالة أو المساواة في المقدرة التكيفية،** "يجب أن يساهم كل أفراد المجتمع في نفقات الدولة بحسب مقدرتهم النسبية بقدر الإمكان أي نسبة الدخل الذي يتمتعون به في ظل حماية الدولة".

**قاعدة 2: الوضوح واليقين،** أي أن الضريبة المفروضة على المكلفين يجب أن تكون معروفة من حيث الوعاء ومعدل الضريبة وتاريخ استحقاقها، والجزاءات التي تترتب عن التهرب والغش الضريبيين.

**قاعدة 3: الملاءمة،** أي أن تجب في أكثر الأوقات ملاءمة للمكلف وبالكيفية الأكثر تيسيراً له.

**قاعدة 4: الاقتصاد،** المقصود بالاقتصاد هنا، الاقتصاد في نفقات الجباية بحيث تكون النفقات التي تنفقها الدولة في سبيل الحصول على الإيرادات الضريبية أقل ما يمكن، وهنا الأمر يتطلب فرض الضرائب التي تكثر إيراداتها وتقل نفقات تحصيلها<sup>8</sup>.

**الضريبة عند جون بايست ساي:** اشتهر المفكر الاقتصادي ساي بقانون المنافذ الذي مضمونه أن البضائع يتم تبادلها ببضائع أخرى، بمعنى أن الإنتاج لا يمكن أن يتعدى أو يفيض عن الطلب، فكل فرد يقوم ببيع منتجاته بنقود يجب أن يستهلك تلك النقود باستهلاكه للسلع من بائع آخر<sup>9</sup>. ويبرر ساي فرضه للضريبة لمواجهة النفقات العامة التي قد تنجم عن عدم قدرة الموارد العامة على تغطيتها وتفاذي الاقتراض وما ينجم عنه من فوائد تكون مضرّة بالمركز المالي للدولة، لكن عند فرض الضرائب يجب أن تكون في أضيق الحدود.

**الضريبة عند دافيد ريكاردو:** اشتهر ريكاردو بنظرية الضريبة الخارجية باعتماد نظرية القيمة النسبية في التبادل التجاري. ويرى في مجال الضريبة، بأنه من الأفضل عدم تدخل الدولة في الزراعة؛ والصناعة؛ والتجارة؛ إلا أنه يعترف بضرورة فرض الضرائب عند الحاجة، أي عندما لا تتمكن الدولة من تغطية نفقاتها العامة<sup>10</sup>.

عموماً، اقتصر دور السياسة الضريبية عند التقليديين على إحداث التوازن بين النفقات والموارد، إذ حرصوا على التوازن لأن أي خلل بين عناصر الموارد والنفقات قد يضر بالمكلفين بدفع ضريبة أعلى في حالة تجاوز النفقات حجم الموارد، والعكس يضر بمالية الدولة ويجعلها غير قادرة على تحمل الأعباء العامة للمجتمع<sup>11</sup>.

غير أن تطور دور الدولة وتوسع تدخلها في المجالات الاقتصادية والاجتماعية صاحبه تطور في مفهوم السياسة الضريبية باعتبارها أداة فعالة لمعالجة الاختلالات الاقتصادية والاجتماعية:

7. نبيل جعفر عبد الرضا، الفكر الاقتصادي من أفلاطون إلى فريدمان، دار إحياء التراث العربي، طبعة يناير 2013، ص: 108.

8. محمود جام، النظام الضريبي وآثاره على التنمية الاقتصادية -دراسة حالة الجزائر-، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمود منتوري قسنطينة، الجزائر، السنة الجامعية 2010/2009، ص: 19.

9. فتح الله ولعلو، الاقتصاد السياسي، م س، ص: 113.

10. محمود جام، النظام الضريبي وآثاره على التنمية الاقتصادية، م س، ص: 13.

11. صالح الرويلي، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، عام 1988، ص: 55.

- في المجال الاقتصادي: أصبحت السياسة الضريبية آلية تحفيزية للاستثمار، وأداة للحماية من الأزمات الاقتصادية مثل التضخم والركود الاقتصادي.
- في المجال الاجتماعي: تلعب السياسة الضريبية دورا فعالا في التقليل من الفوارق الاجتماعية من خلال توزيع الدخل، والعمل على خلق مناصب شغل جديدة للتقليل من حدة معضلة البطالة من خلال تخفيض الأعباء الضريبية التي يتحملها الفاعل الاقتصادي.

**الضريبة عند جون ما يندر كينز:** يعد كينز من رواد الفكر الاقتصادي الحديث الذي ظهر جراء الأزمة العالمية التي حلت بالاقتصاد الرأسمالي سنة 1929، حيث انكمش الطلب وانتشرت البطالة وانهارت أسواق البورصات. انتقد كينز من خلال كتابه الشهير " النظرية العامة للتشغيل والفائدة والنقود" فكرة اليد الخفية التي تستخدم لإحداث التوازن التلقائي، وأدمج اقتصاد المالية العامة في النظرية الاقتصادية.

يرى كينز فيم يتعلق بالضريبة، أنه بإمكان الدولة أن تقلص من الميل الحدي للاستهلاك لبعض فئات المجتمع وذلك بفرض الضرائب على مداخيلهم<sup>12</sup>. وعليه تستطيع الدولة أن تؤثر على مستوى الطلب على الاستهلاك وذلك بإعادة توزيع الدخل من خلال سياستها الضريبية عبر فرض ضرائب تصاعدية على الدخل المرتفعة، وإعفاء الدخل المنخفضة من أداء الضريبة، وبهذا يتزايد مستوى الاستهلاك وبالتالي ارتفاع الطلب الفعلي.

**الضريبة عند ميلتون فريدمان:** يعد فريدمان أحد رواد المدرسة النقدية من جامعة شيكاغو، ظهر التيار النقدي بعدما عجزت النظرية الكينزية على تفسير الحالة الاقتصادية لمعظم الدول الرأسمالية، حينما تزامن ارتفاع معدل البطالة مع ارتفاع معدل التضخم، وهذا ما أطلق عليه التضخم الركودي. مما دفع فريدمان ومجموعة من المفكرين الاقتصاديين إلى التخلي عن النظرية الكينزية وتبني أدوات تحليل اقتصادية جديدة، والتي تعتبر امتدادا للمدرسة الكلاسيكية والعودة إلى تعاليم النظام الرأسمالي. وطالب فريدمان بعدم تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية لأنها غير قادرة على إدارة الطلب الكلي الفعال بكفاءة، وأن القطاع الخاص بإمكانه إنتاج السلع والخدمات بجودة عالية، ويرجع حالة الكساد التي سادت في الثلاثينات من القرن الماضي إلى سوء الإدارة الاقتصادية للدولة وليس بسبب ضعف أداء القطاع الخاص.

يرى فريدمان أن تدخل الدولة بتحديد أسعار والأجور وفرضها قيودا على التجارة الخارجية، أدى ذلك إلى عدم الكفاءة في تخصيص الموارد. وعليه، - حسب رأيه - لكي يتحقق الاستقرار الاقتصادي يجب تحجيم دور الدولة، وأن تكثفي بالعمل على تحقيق التوازن في الموازنة العامة وأن تراقب نمو الكتلة النقدية<sup>13</sup>.

وعليه، أصبح هدف السياسة الضريبية الحديثة هو تحقيق توازن شامل يدعم النمو الاقتصادي تماشيا والسياسة الاقتصادية للدولة دون إغفال الجانب الاجتماعي.

### أهمية الموضوع:

لدراسة السياسة الضريبية أهمية على المستوى العلمي الأكاديمي، وعلى المستوى العملي وتسيير الشأن العام، إذ تعد الضريبة من أهم القضايا التي شغلت فكر الفاعل السياسي والفاعل الاقتصادي قديما وحديثا، لما لها من دور في توجيه الاقتصاد الوطني وإعادة توزيع

12. فتح الله ولعلو، الاقتصاد السياسي، م س، ص: 113.

13. عبد الكريم بريشي، دور الضريبة في إعادة توزيع الدخل الوطني، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، التسيير والعلوم التجارية، جامعة ابو بكر بلقايد-تلمسان، السنة الجامعية 2013/2014، ص: 14.

الدخل والثروة. حيث ارتبط الاختلاف حول الضريبة والسياسة الضريبية بالاختلاف حول دور الدولة في النشاط الاقتصادي من جهة؛ وتصور الدولة للتنمية الاقتصادية من جهة أخرى.

في ظل التطورات التي يشهدها العالم في الآونة الأخيرة على كل الأصعدة، يكتسي موضوع السياسة الضريبية أهمية كبرى باعتبار راهنيتها، خاصة بعد بداية الحديث عن الضريبة الدولية والتدخل الدولي في السياسة الضريبية للدول، عن طريق منظمات دولية مثل منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية "OCDE"، وباعتقاد التحكيم الدولي في المادة الضريبية عندما يتعلق الأمر بالمنازعات الضريبية بين الدولة المحتضنة للاستثمار والمستثمر الأجنبي. وانطلاقاً من هذه الأهمية، تهدف هذه الدراسة بصفة أساسية إلى دراسة أثر السياسة الضريبية على الأداء الاقتصادي وعلى الوضع الاجتماعي.

## دافع اختيار الموضوع:

وقع اختيارنا على موضوع " السياسة الضريبية وأثرها على الأداء الاقتصادي والوضع الاجتماعي " لعدة اعتبارات أهمها أن السياسة الضريبية مرتبطة بالسيادة، وباعتبار الضريبة أداة الدولة لتوجيه الاقتصاد الوطني ودعم الوضع الاجتماعي من جهة، ومن جهة أخرى لما تعرفه السياسة الضريبية من إصلاحات إن على المستوى الوطني، وإن على المستوى الدولي.

ما يميز هذه الرسالة أنها تنفتح على الاقتصاد الكلي، وتعتبر من أوائل الدراسات المحلية على حد علم الباحث، التي وضعت هذا الربط بين السياسي والاقتصادي والاجتماعي في الضريبة، لما لهم من أهمية في جلب الاستقرار وتحقيق التنمية. والتي يمكن الاعتماد عليها في دراسة السياسة الاقتصادية من جهة والاقتصاد السياسي من جهة أخرى.

## إشكالية الموضوع:

إن الإشكالية المطروحة في هذا البحث، والتي نسعى لدراستها والإحاطة بكل جوانبها تتمثل في:

### ما مدى فعالية السياسة الضريبية في التأثير على الأداء الاقتصادي وعلى الوضع الاجتماعي؟

من خلال الإشكالية الرئيسية تتفرع الأسئلة الآتية:

1. ما هو الواقع القانوني والفني للسياسة الضريبية بالمغرب؟
2. ما مظاهر اختلالات السياسة الضريبية بالمغرب؟
3. أي آثار للسياسة الضريبية على الأداء الاقتصادي؟
4. كيف تؤثر السياسة الضريبية على الوضع الاجتماعي؟
5. هل التوصيات الدولية في المادة الضريبية تهدف إلى تحقيق تنمية اقتصادية واجتماعية فعلا؟ أم أنها تسعى احتواء ما تبقى من سيادة الدول؟

## المنهجية المعتمدة:

لمعالجة موضوع " السياسة الضريبية وأثرها على الأداء الاقتصادي والوضع الاجتماعي " لا يسعنا استعمال منهج واحد، نظرا لكون الموضوع مركبا، إذ يجمع بين السياسي والقانوني والاقتصادي والاجتماعي، ولما يثيره من إشكالات وتعقيدات، سواء على مستوى النصوص القانونية أو على مستوى التطبيق العملي، لهذا سنستعين بالمنهج الوصفي لوصف النظام الضريبي المغربي، ونستدعي المنهج الإحصائي لتتبع تغير بعض المتغيرات بدلالة متغيرات أخرى، كما سنستعمل المنهج التحليلي لفهم الواقع والأرقام، دون إغفال الإطار القانوني المنظم للفاعل الرسمي في صنع السياسة الضريبية على المستوى الوطني.

## خطة البحث:

إن موضوع البحث الذي نحن بصدد معنونه بـ: " السياسة الضريبية وأثرها على الأداء الاقتصادي والوضع الاجتماعي "، دراسته تقتضي منا إلقاء الضوء على أهم المراحل التي تمر من الضريبة من مرحلة التأسيس القانوني، إلى غاية مرحلة التصفية، مع تتبع الاختلالات والمنازعات المرتبطة بها وأثرها على المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية. ولكي نتكمن من الإحاطة بكل جوانب موضوع دراستنا، ارتأينا اتباع التقسيم الثنائي المدرج في فصلين:

### الفصل الأول: الإطار القانوني والمؤسسي للسياسة الضريبية

### الفصل الثاني: اختلالات السياسة الضريبية وآثارها الاقتصادية والاجتماعية

## الفصل الأول

### الإطار القانوني والمؤسسي للضريبة

## تمهيد

عرف مغرب ما قبل الحماية نصوصا قانونية مؤسسية لضريبة وضعية تعد سابقة من نوعها، ويتعلق الأمر بضريبة الترتيب سواء في تجربتها الأولى لسنة 1881 تنفيذا لمقررات مؤتمر مدريد، لكن الأجانب عملوا على إقباره في المهدي ولا سيما في الجانب المتعلق بحقوق الصاكة والزكاة والعشور، حيث تذرعو بما ورد في الفصل الثاني منه الذي ينص على: "الرعايا الأجنبية وأهل حمايتها تكون في خلاص الصاكات والعشور والزكاة على حد سواء مع رعية الحضرة الشريفة"، رافضين تأدية ما عليهم من واجبات حتى يؤدي جميع الرعايا المغاربة<sup>14</sup>. أو تجربتها الثانية لسنة 1884 حيث تم الاقتصار على ترتيب (تضريب) المغاربة غير المحميين من سكان بعض القبائل، إذ ورد في رسالة السلطان الحسن الأول الموجهة إلى أمناء أولاد زيان: "وأما ما ناب أهل الحماية في ذلك فابقوا أمره موقفا على أن يصفى الكلام عليهم في محله ولا تطالبوا به قبيلتهم"<sup>15</sup>.

افتقد الترتيب كإجراء جبائي<sup>16</sup> للمرونة المطلوبة إبان التجربة -الثالثة- العزيرية (1894-1908)، مما جعله يصطدم بعوائد الناس وما ألقوه من تشريعات سابقة، فثاروا عليه ورفضوه جملة وتفصيلا. أما فرنسا فقد حافظت في نواحي وجدة التي احتلتها، على الضرائب القديمة، ولم تلمح بأي شكل من الأشكال إلى الترتيب، بل أوهمت المغاربة برغبتها في إبقاء الضرائب الشرعية من زكاة وأعشار.

منحت معاهدة الحماية لسنة 1912 صلاحيات واسعة - الفصلان الأول والسابع خاصة - صلاحيات واسعة لفرنسا لإدخال ما بدا لها "نافعا" لإصلاح الأوضاع المالية بالمغرب. فقررت تطبيق ضريبة الترتيب في منطقة الشاوية، وأن يبقى موضوع الحماية وقدرها مطابقا لقانون 1903 المنظم للترتيب، أو بصيغة أخرى، حاولت فرنسا في مرحلة أولى تحيين النصوص القانونية السابقة، لكن على أساس من التنظيم والضبط والإيham بالتخفيف، وقد ميزت بين أصناف مختلفة في العطاء، راعت فيها الجودة والحصوية والقوة الإنتاجية للأرض<sup>17</sup>.

ولما فضجت شروط إخراج الظهير النهائي المنظم للترتيب في 10 مارس 1915، كانت الأرضية محيأة على كل المستويات، فأكملت معه حلقات مسلسل الإعداد لأهم مورد جبائي استفادت منه إدارة الاستعمار في التدبير المالي لمقاولاتها بالمغرب، وفي نفس الكثير من البنى المجتمعية بعد إعادة ترتيب البيت الحزني من جديد إثر عودة القواد والشيوخ والمقدمين إلى مواقع عملهم بشكل أكثر تنظيما وإحكاما، فانهارت الكثير من مقومات العالم القروي والتحق سكانه بالمدن التي تكدست وتشوهت، وكان ذلك تعبيرا عن تحول في صورة مجتمع بأكمله، سواء على مستوى قيمه الفردية والجماعية بشكل خاص، أو على مستوى مكوناته العمرانية والحضارية بشكل عام<sup>18</sup>. وهكذا ظلت السياسة الضريبية بين يدي فرنسا المستعمرة، لتتخذ مصالحتها، على حساب مصالح الشعب المغربي الذي نخره الفقر والجهل، في ظل نظام حكم تقليدي متهاك.

بعد انتهاء مرحلة الحماية التي دامت قرابة نصف قرن، وقبلها بقرابة نصف قرن من الإعفاءات الجبائية تارة ورهن موارده الجمركية تارة أخرى لدول أجنبية، نتيجة سياسته المالية غير المدروسة. وجد المغرب نفسه ملزما على بناء تشريعاته الجبائية وتقنين نظامه الضريبي وتطوير بنية موارده الجبائية.

14 . الطيب بياض، المخزن الضريبة والاستعمار ضريبة الترتيب 1880-1915، أفريقيا الشرق 2011، المغرب، ص: 189.

15 . المرجع نفسه

16 . طبقا لقانون 1903 المنظم للترتيب

17 . الطيب بياض، مرجع سابق، ص: 313

18 . الطيب بياض، مرجع سابق، ص: 316.

من خلال هذا الفصل سنبحث في الإطار القانوني للسياسة الضريبية بالمغرب (المبحث الأول)، ثم نتف عند تطور بنية الموارد الجبائية بالمغرب (المبحث الثاني).

## المبحث الأول: الإطار القانوني للسياسة الضريبية بالمغرب

عبر التاريخ المغربي كان للضريبة مكانة هامة عند الحاكم والمحكوم على حد سواء، فوثيقة بيعة أهل فاس للسلطان عبد الحفيظ كانت المراجعة الضريبية من بين شروطها، حيث جاء فيها: " وأن يوجه أيده الله وجهته الشريفة لاتخاذ وسائل الاستعداد للمدافعة عن البلاد والعباد لأنها أهم ما تصرف فيه الذخائر والجبايات وأوجب ما يقدّم في البدايات والنهايات. وأن يقر بفضله العيون والنفوس برفع ضرر المكوس"<sup>19</sup>.

في فترة الحماية الفرنسية - وبالضبط في 20 أبريل 1913 - صدر ظهير بتشكيل لجنة لإعادة النظر في النظام الضريبي القائم قصد تطويره وزيادة الإيرادات الضريبية. وقد تميزت هذه الفترة بسيادة الضرائب الغير المباشرة تأثرا بالنظام الضريبي الفرنسي، كما استمر العمل بالضرائب المباشرة التي ارتكزت بصفة أساسية على الدخل العقاري في القرى والمدن، وفي نفس السنة سيحدث تغيير في النظام الضريبي، حيث تم توسيع وعاء الضرائب المباشرة من ناحية، وتغيير الفن الضريبي من ناحية أخرى<sup>20</sup>.

عرف القانون الضريبي المغربي سلسلة إصلاحات، فهو يعيش منذ نشأته إصلاحا أديا، وكل إصلاح يعلن عن بداية التفكير في إصلاح آخر دون التوصل لنص نموذجي<sup>21</sup>. فهو يشكل ساحة لصراع التصورات المبنية على المصالح وتعارضها، الشيء الذي جعل من القانون الضريبي يبدو غير مستقر وضبايا وتابعا للظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية؛ بدلا من أن يكون ضابطا وموجها لها. ضف إلى ذلك أنه موضوع تقني فني أكثر منه قانوني، بل يمكن القول أنه موضوع تقني دقيق يخضع في تنظيمه لمقتضيات القانون الخاص والعام، الشيء الذي يضيف على الموضوع بعضا من الغموض وعدم الدقة في نفس الآن<sup>22</sup>، حيث عرف المغرب مجموعة من الإصلاحات الهيكلية التي همت مختلف المجالات المرتبطة بالمالية العامة، من ضمنها أول إصلاح جبائي شامل سنة 1984 لمواجهة تداعيات الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية لتلك الفترة. مرورا بسنة 2007 المحطة البارزة في تاريخ التشريع الجبائي المغربي التي تميزت بإصدار المدونة العامة للضرائب (م ع ض)، وصولا إلى القانون الإطار 69.19 المتعلق بالإصلاح الجبائي.

في خضم هذه الإصلاحات تطفو صراعات متعددة الأبعاد، منها الاقتصادية والسياسية المتعلقة بمجالات التضريب والمجالات المعفاة منه، فتطرح مسألة تدخل السلطة التنفيذية في المجال الضريبي (المطلب الثاني)، وصراعات تتعلق بشرعية ومشروعية الضريبة؟ ولهذا سنعرج على التأسيس والترخيص للقرار الجبائي بالمغرب (المطلب الأول).

19 . محمد نبيل ملين، فكرة الدستور في المغرب وثائق ونصوص (1901-2011)، الناشر تيل كيل ميديا، بدون ذكر الطبعة، ص: 40.

20 . السيد عبد المولى، التشريع الضريبي المغربي، مطبعة الساحل الرباط 1978، ص: 10.

21 . محمد البقالي، المدخل الوجيز لدراسة القانون الضريبي مقارنة قانونية اجتماعية، مطبعة البصيرة، الرباط، الطبعة الأولى 2018، ص: 40.

22 . حفيظة الغازي، الضريبة على الأرباح العقارية في ظل المدونة العامة للضرائب، رسالة لنيل دبلوم الماستر في قانون العقود والعقار، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة محمد الأول، وجدة، السنة الجامعية 2015-2016، ص: 06.

## المطلب الأول: التأسيس والترخيص للقرار الجبائي بالمغرب

يستمد البرلمان اختصاصه التشريعي في المجال الضريبي، من الفصل الواحد والسبعين من دستور 2011<sup>23</sup>، الذي ينص على اختصاص البرلمان بالتشريع في المجال المالي من هيكلية النظام الضريبي، ووعاء الضرائب، ومقدارها وطرق تحصيلها. بالإضافة إلى المواد المسندة إليه صراحة بمقتضى فصول أخرى من الدستور. وبهذا يكون المشرع الدستوري قد صرح باختصاص البرلمان في التشريع الجبائي، وهو ما ملح له في الفقرة الأخيرة من الفصل السادس والأربعون من دستور 1996<sup>24</sup>، حيث نص فيه على أن: " للبرلمان صلاحية التصويت على قوانين تضع إطارا للأهداف الأساسية لنشاط الدولة في الميادين الاقتصادية والاجتماعية والثقافية."

تفصيل النصوص الدستورية السابقة تضطلع بها القوانين التنظيمية للمالية، حيث أكد القانون التنظيمي 130.13<sup>25</sup> على أن الضرائب والرسوم تدخل ضمن موارد الدولة<sup>26</sup>، وهي مكون أساسي لقانون المالية السنوي، الذي تتولى إعداده السلطة الحكومية المكلفة بالمالية، طبقا للتوجهات العامة المتداول بشأنها في المجلس الوزاري. ويتولى الوزير المكلف بالمالية عرض الإطار العام لإعداد مشروع قانون المالية للسنة الموالية على اللجنتين المكلفتين بالمالية بغرفتي البرلمان قبل 31 يوليوز. ويضمنه المعطيات المتعلقة بالسياسة الاقتصادية والمالية<sup>27</sup>. ويودع مشروع قانون المالية بالأسبقية بمكتب مجلس النواب قبل 20 أكتوبر من السنة المالية الجارية. ومن بين الوثائق التي ترفق به التقرير الاقتصادي والمالي؛ وتقرير حول النفقات الجبائية.

كرس القانون التنظيمي 130.13 ما سار عليه القانون التنظيمي 7.98<sup>28</sup> لقانون المالية، الذي أناط بالسلطة التنفيذية مهمة التشريع الضريبي عن طريق إعداد مشروع قانون المالية السنوي. وهكذا، يبدو جليا أن التشريع الجبائي تتزاحم فيه السلطة التشريعية بالسلطة التنفيذية، وتهمين عليه هذه الأخيرة بالنظر لما يتوفر لها من معلومات، وفرق الخبراء والتقنيين.

من خلال هذا المطلب يتم الوقوف على الترخيص للقرار الجبائي ( الفقرة الثانية)، وقبل ذلك، سيتم التعرّيج على التأسيس لاعتماد القرار الجبائي (الفقرة الأولى).

### الفقرة الأولى: التأسيس لاعتماد القرار الجبائي

تعتبر الضرائب من أهم الموارد الأساسية لتمويل الميزانية العامة، وتدخل ضمن الموارد العادية وتتمثل في فريضة مالية يدفعها الملتزم جبرا بصورة نهائية مساهمة منه في تغطية التكاليف والأعباء العامة دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفعها. وتشكل أساس إيرادات الدولة حيث بلغت موارد الإدارة العامة للضرائب لسنة 2019 ما قدره 145 368 599 601 درهم بنسبة 39,72% من مجموع موارد

23. ظ ش رقم: 1.11.91 صادر في 27 من شعبان 1432، ( 29 يوليوز 2011) بتنفيذ نص الدستور، ج. ر. ع. : 5964 مكرر ( 30 يوليوز 2011 )، ص: 3600.

24. ظ ش رقم: 1.96.157 الصادر في 08 ربيع الآخر 1417 (24 غشت 1996) بتنفيذ نص الدستور المراجع، ج ر ع: 4420 بتاريخ 26 جادى الأولى 1417 ( 10 أكتوبر 1996 )، ص: 2282.

25. ظ ش رقم: 1.15.62 صادر في 14 من شعبان 1436 ( 2 يونيو 2015) بتنفيذ القانون التنظيمي رقم: 130.13 لقانون المالية: ج ر ع: 6370، فاتح رمضان 1436 ( 18 يونيو 2015)، ص: 5810.

26. تنص المادة 11 من القانون التنظيمي 130.13 على:

"تشمّل موارد الدولة على: الضرائب والرسوم؛ حصيلة الغرامات؛ الأجر عن الخدمات المقدمة، والأتاوى؛ أموال المساعدات والهيئات والصايا؛ دخول أملاك الدولة؛ حصيلة بين المتقولات والعقارات؛ حصيلة الاستغلالات والأتاوى وحصص الأرباح وكذلك الموارد والمساهمات المالية المتأتية من المؤسسات العمومية والمتقولات العمومية؛ المبالغ المرجعة من القروض والتسبيقات والفوائد المترتبة عليها؛ حصيلة الاقتراضات؛ الحصائل المختلفة."

27. المادة 47 من القانون التنظيمي 130.13

28. ظ ش رقم 1.98.138 صادر في 07 شعبان 1419 ( 26 نونبر 1998) بتنفيذ القانون التنظيمي رقم: 7.98 لقانون المالية، ج ر ع: 4644، 14 شعبان 1419 ( 03 دجنبر 1998)، ص: 3297.

الميزانية العامة، بينما بلغت موارد إدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة ما قدره 78 446 050 166 درهم بنسبة %21,43 من مجموع موارد الميزانية العامة برسم نفس السنة<sup>29</sup>. وتتسم الضرائب بالدمج والدورية.

من المؤكد أن جباية الضرائب من مهام الدولة، وهو حق لها مقابل الحفاظ على النظام والأمن العموميين وإقامة العدل بين الناس، وتمويل احتياجات الدولة وتغطية نفقاتها التي تعرف تضاعفا مستمرا مع تطور الحياة وانتقال الدولة من دولة حارسة إلى دولة الرفاه، إلا أن هذا الحق ليس مطلقا، بل مقيد بشرطي الأساس القانوني والترخيص للقرار الجبائي.

يستمد القرار الجبائي أسسه من أسمى قانون ألا وهو الدستور، وكذا من القانون التنظيمي للمالية رقم 130.13 الذي يعد دستورا ماليا، بالإضافة إلى قوانين أخرى نذكر من بينها: القانون الإطار المتعلق بالإصلاح الجبائي، هذه القوانين التي تجسد مشروعية الضريبة أو ما يطلق عليه بمبدأ القبول بالضريبة الذي يعتبر بدوره العقد المبرم بين الدولة والخاضع للضريبة أي بين الحاكم والمحكوم من جهة، ومن جهة أخرى فهو يجسد التضامن الضريبي.

### أولا: الأساس الدستوري لفرض الضريبة

يجد فرض الضريبة أساسه في الفصل التاسع والثلاثين من دستور 2011، الذي أقر مبدأ توزيع الأعباء وألزم الجميع بحمل التكاليف العمومية، كلا على قدر استطاعته، وأناط بالسلطة التشريعية الممثلة في البرلمان مسؤولية إحداثها وتوزيعها. وينص الفصل الأربعون على أنه: "على الجميع أن يتحمل، بصفة تضامنية، وبشكل يتناسب مع الوسائل التي يتوفرون عليها، التكاليف التي تتطلبها تنمية البلاد، وكذا تلك الناتجة عن الأعباء الناجمة عن الآفات والكوارث الطبيعية التي تصيب البلاد."، ويؤكد الدستور على قانونية الضريبة في الفصل الخامس والسبعين حيث نصت الفقرة الأولى منه على ما يلي: "يصدر قانون المالية، الذي يودع بالأسبقية لدى مجلس النواب، بالتصويت من قبل البرلمان، وذلك طبق الشروط المنصوص عليها في قانون تنظيمي؛ ...".

تجدر الإشارة إلى أن المشرع الدستوري المغربي في بنائه لدستور 2011، وخصوصا الفصل التاسع والثلاثين منه، قد حافظ على نفس مضمون الفصل السابع عشر من الدساتير المغربية السابقة<sup>30</sup>. أما الفصل الأربعون فقد كان توسيعا للفصل الثامن عشر من الدساتير المغربية السابقة، التي تنص على أن الجميع عليهم "أن يتحملوا متضامين التكاليف الناتجة عن الكوارث التي تصيب البلاد."، وأضاف أن عليهم تحمل التكاليف التي تتطلبها تنمية البلاد بصفة تضامنية. وعليه، نسجل تطورا في دور الضريبة في دستور 2011، حيث أصبحت أداة لتنمية البلاد، بعد ما كانت في الدساتير السابقة تهدف إلى تمويل التكاليف العمومية التقليدية.

### ثانيا: القانون التنظيمي للمالية

بعد اعتماد دستور 2011، الذي جاء بأحكام مختلفة تهم تدبير المالية العمومية؛ من إذكاء لمبدأ الشفافية، والمقاربة التشاركية، والمسؤولية المشتركة بين البرلمان والحكومة على ضمان توازن المالية العمومية، مما فرض ملاءمة القانون التنظيمي للمالية مع الدستور الجديد.

فعلا، صدر سنة 2015 القانون التنظيمي 130.13 للمالية الخامس<sup>31</sup> في تاريخ المملكة بعد الاستقلال، وهو قانون يوضح ويدقق المتعضيات المالية، يتضمن سبعين مادة. دخلت أحكامه حيز التنفيذ منذ فاتح يناير 2016، وبعضها تأخر دخوله إلى حيز التنفيذ إلى

29. تم حساب النسب المئوية بالاعتماد على المعطيات الواردة في قانون التصفية لسنة 2019.

30. ينص الفصل السابع عشر من دساتير المملكة المغربية لسنوات 1962؛ 1970؛ 1972؛ 1992؛ 1996 على ما يلي: "على الجميع أن يتحمل، كل على قدر استطاعته، التكاليف العمومية التي للقانون وحده صلاحية لإحداثها وتوزيعها حسب الإجراءات المنصوص عليها في هذا الدستور."

31. يثبت التاريخ القانوني والمؤسسي المغربي وجود علاقة ترابطية بين المراجعات الدستورية من جهة وإصلاح القوانين التنظيمية المؤطرة للميزانية من جهة أخرى، بحيث ينشأ هذا الترابط جراء تأثير التحولات والتغيرات في السياقات السياسية والاقتصادية والاجتماعية على تطور القوانين التنظيمية للمالية التي جاءت كالآتي:

غاية فاتح يناير 2020، كما هو مفصل في المادة التاسعة والستين<sup>32</sup>، وينص في المادة الحادية عشرة منه على موارد الدولة، وتأتي الضرائب والرسوم في طليعتها. لذلك، شكل هذا القانون التنظيمي إطاراً تشريعياً ملائماً للتدابير والإصلاحات الجبائية خلال السنوات الأخيرة، ويكرس مبادئ المحاسبة والتقييم والشفافية الميزانية، كما وسع حق تقديم التعديلات البرلمانية. ويعتبر بداية تحول في سيرونة تدبير المالية العمومية، وتطوراً في الممارسة للإدارة الضريبية، إن على المستوى التشريعي أو على المستوى العملي.

يمكن تلخيص مستجدات القانون التنظيمي للمالية في ثلاثة محاور أساسية: المحور الأول يتعلق بالتدبير العمومي وناجته؛ حيث جاء مجموعة من القرارات تهم تقييم أداء السياسات العمومية عبر تقييم نجاعة الأداء، وقياس مدى تحقيق النتائج المسطرة سلفاً. والمحور الثاني يتعلق بالمبادئ المرتبطة بالمالية العمومية؛ المتمثلة في الشفافية والمقاربة التشاركية ومقاربة النوع. والمحور الثالث يتعلق بدور البرلمان وتقوية أدواره الرقابية؛ على قوانين المالية وتقييم السياسات العمومية ومختلف القطاعات الوزارية.

إلا أن ما يؤخذ على القانون التنظيمي 130.13 كونه وسع في عدد الوثائق والتقارير المرفقة بمشروع قانون المالية السنوي، إذ نص في المادة الثامنة والأربعين منه على ثلاث مذكرات وعشرة تقارير، وقصص من المدة الزمنية للبت في مشروع قانون المالية من سبعين يوماً في القانون التنظيمي 7.98 لقانون المالية لسنة 1998، إلى ثمانية وخمسين يوماً وفق ما تنص عليه المادة التاسعة والأربعين من القانون التنظيمي 130.13.

تجدر الإشارة إلى أن القانون التنظيمي للمالية الحالي لم يرض على دخوله حيز التنفيذ جزئياً إلا ست (6) سنوات، ودخوله حيز التنفيذ بشكل كلي إلا قبل سنتين أي منذ فاتح يناير 2020، وبدأ الحديث عن إدخال تعديلات جديدة عليه داخل اللجنة المالية والتنمية الاقتصادية بمجلس النواب.<sup>33</sup>

### ثالثاً: القانون الإطار المتعلق بالإصلاح الجبائي

انطلاقاً من توصيات المؤسسات المالية الدولية لسنة 1979 في إطار سياسة التقويم الهيكلي، تقرر أن ينصب عمل الدولة على تأويج (Maximiser) المداخل الجبائية من خلال تحصيل جيد للضريبة ومحاربة التهرب الضريبي، وإدخال إصلاح جبائي<sup>34</sup>. بالفعل تم بلورة أول قانون إطار للإصلاح الجبائي سنة 1984، لتحديد التوجهات والمبادئ العامة للإصلاح الجبائي، وقد دخلت النصوص التطبيقية لهذا الإصلاح من خلال الضريبة على القيمة المضافة سنة 1986، والضريبة على الشركات سنة 1987، ثم أخيراً، الضريبة العامة على الدخل والضرائب المحلية سنة 1989.

• الظهير الشريف رقم 1.63.326 الصادر في 21 جادى الثانية 1383 (9 نونبر 1963) بشأن القانون التنظيمي للمالية. و الذي يعتبر بمثابة أول دستور مالي للدولة. و الذي كرس الترابط بين قوانين المالية و المخططات المعتمدة من طرف البرلمان، و الفصل بين القواعد و المبادئ الميزانية و المالية و تلك المتعلقة بالمحاسبة العامة و نظام الصفقات العمومية.

• الظهير الشريف رقم 1.70.207 بتاريخ فاتح شعبان 1390 (3 أكتوبر 1970) بمثابة القانون التنظيمي للمالية. الذي استحدثت آليات جديدة للتصويت على مشروع قانون المالية، و كرس قانون تصفية موحد و نهائي.

• الظهير الشريف رقم 1.72.260 بتاريخ 9 شعبان 1392 ( 18 شتنبر 1972) بمثابة القانون التنظيمي للمالية.

• الظهير الشريف رقم 1.98.138 صادر في 7 شعبان 1419 (26 نوفمبر 1998) بتنفيذ القانون التنظيمي رقم 7.98 لقانون المالية 32. تنص المادة 69 على: " تدخل أحكام هذا القانون التنظيمي حيز التنفيذ ابتداء من فاتح يناير 2016 مع مراعاة ما يلي: تطبيق أحكام الفقرة الأولى من المادة 58 على نفقات الموظفين ابتداء من فاتح يناير 2017؛ تدخل أحكام المواد 31 (الفقرة 2) و 38 (البند 2) و 39 و 40 و 41 و 63 (الفقرة 2) حيز التنفيذ ابتداء من فاتح يناير 2018؛ تدخل أحكام المواد 5 و 47 (د) و 48 (الفقرة الأخيرة) حيز التنفيذ ابتداء من فاتح يناير 2019؛ تدخل أحكام المواد 15 و 31 (الفقرتين 3 و 5) و المادة 66 (الفقرة الأولى 1 و 3 و 5) حيز التنفيذ ابتداء من فاتح يناير 2020."

33. جلسة الاستماع لجواب السيدة وزيرة الاقتصاد و المالية على أسئلة المناقشة العامة حول مشروع قانون المالية برسم السنة المالية 2022، يوم الجمعة 20 أكتوبر 2021، على لسان الوزير المنتدب المكلف بالميزانية السيد فوزي لفتح.

34. عبد السلام أديب، السياسة الضريبية و استراتيجية التنمية، دراسة تحليلية للنظام الجبائي المغربي، مطبعة أفريقيا الشرق، الطبعة الأولى 1998، ص: 183.

من عيوب النظام الضريبي المغربي، كثرة التحفيزات الجبائية الممنوحة لبعض القطاعات الاقتصادية التقليدية أو ذات القيمة المضافة الضعيفة، إذ تستفيد بعض القطاعات من إعفاء كلي من بعض الضرائب، كما يستفيد القطاع الفلاحي من إعفاء جزئي من الضرائب، دون أن يكون لذلك وقع إيجابي على التنمية الاقتصادية، وتحفيزات أقل للأشطة ذات الانتاجية المضافة المرتفعة<sup>35</sup>. وهذا ما يكرس اللامعاقبة الجبائية، حيث يتولد عن هذا الوضع تباطؤ في مسار التحول الهيكلي للاقتصاد الوطني.

بعد أزيد من ثلاثة عقود على الإصلاح الجبائي لسنة 1984، واستجابة لما أصدرته المناظرة الوطنية الثالثة حول الجبايات<sup>36</sup> من توصيات للإصلاح الجبائي؛ للحد من عيوب النظام الجبائي المغربي، جاء القانون الإطار المتعلق بالإصلاح الجبائي لمراجعة أسس النظام الجبائي وتجاوز الاختلالات وملاءمته مع التطورات التي عرفتها المملكة المغربية في المجال الاقتصادي والاجتماعي والثقافي والبيئي والتكنولوجي، وكذا مع القواعد الجديدة للحكومة الجيدة في المجال الجبائي، أخذا بعين الاعتبار الالتزامات الدولية للمملكة المغربية.

يهدف القانون الإطار 69.19<sup>37</sup> المتعلق بالإصلاح الجبائي إلى وضع الأسس والمرتكزات، ويحدد المرجعية التي تؤطر السياسة الضريبية للدولة، وترتيب أولوياتها خلال التنزيل كالاتي:

- تشجيع الاستثمار المنتج للقيمة المضافة والمحدث لفرص الشغل ذات الجودة؛
- إعادة التوزيع الفعال وتقليص الفوارق قصد تعزيز العدالة والتماسك الاجتماعيين؛
- التنمية الترابية وتعزيز العدالة المجالية؛
- الانفتاح على الممارسات الدولية الفضلى في المجال الجبائي.<sup>38</sup>

كما هي عادة المشرع الجبائي المغربي، سيعرف القانون الإطار تنزيلا تدريجيا خلال خمس سنوات المقبلة، بعد إصدار النصوص الضرورية من أجل وضع التدابير المنصوص عليها في المواد 4 و 9 و 13، والتدابير الأخرى المنصوص عليها في القانون الإطار.<sup>39</sup> أي أن مقتضيات القانون الإطار هذا لن تكتمل إلا بحلول عام 2026.

#### رابعاً: ميثاق الاستثمار وإمكانية التحكيم الدولي في المجال الضريبي

ابتداء من قانون المالية لسنة 1996 شرعت الحكومة في تقديم النصوص التشريعية والتنظيمية لتحقيق الأهداف الواردة في القانون الإطار رقم 18.95<sup>40</sup> ، الذي تضمن في مادته الثانية تدابير تحفيز الاستثمار عن طريق امتيازات تتعلق بالضريبة، وإنعاش المناطق المالية الحرة (offshore)، كما خصص الباب الثاني منه للتدابير ذات الطابع الضريبي. وشرع في المادة 17 منه إمكانية أن تتضمن العقود المبرمة بين الدولة المغربية والمستثمر الأجنبي بخصوص الاستثمار بنوداً تقضي بفض كل نزاع وفقاً للاتفاقيات الدولية التي صادق عليها المغرب في ميدان التحكيم الدولي.

35. المزدج التنوي الجديد، تحرير الطاقات واستعادة الثقة لتسريع وتيرة التقدم وتحقيق الرفاه للجميع، التقرير العام.

36. نظمت بمدينة الصخيرات، يومي 03 و 04 من مايو 2019، المناظرة الوطنية الثالثة حول الجبايات، تمحور موضوعها حول تحديد معالم النظام الضريبي المستقبلي، عرفت مشاركة مجموعة من الاقتصاديين والأكاديميين وخبراء وشركات وفعاليات المجتمع المدني ومواطنين.

37. ظ ش رقم 1.21.86 الصادر بتاريخ 15 ذي الحجة 1442 ( 26 يوليوز 2021)، بتنفيذ القانون الإطار 69.19 المتعلق بالإصلاح الجبائي، ج ر عدد: 7007 بتاريخ 26 يوليوز 2021، ص: 5684.

38. المادة 2 من القانون-الإطار 69.19، م س.

. المادة الأولى من القانون التنظيمي 130.13، م س.

39. المادة 19 من القانون-الإطار 69.19، م س

40. ظهر شريف رقم 1.95.213 صادر في 14 جادى الآخرة 1416 (8 نوفمبر 1995) بتنفيذ القانون الإطار بمثابة ميثاق للاستثمارات، ج ر ع 4335 بتاريخ 29 نوفمبر 1995 ص: 3030.

لا تطبق أحكام هذا القانون الإطار على القطاع الفلاحي الذي سيكون نظامه الضريبي، وخاصة النظام المتعلق بالاستثمارات، محل تشريع خاص<sup>41</sup>.

### خامسا: الاتفاقيات الدولية في المجال الضريبي

إن الاعتماد المتبادل للدول في المجال الاقتصادي، وعودة الاستثمار طرح مجموعة من الإشكالات المرتبطة بالضريبة، حيث ظهر ما يعرف بالضريبة الدولية، لتنظيم هذه الوضعية عملت الدولة المغربية، على غرار باقي دول العالم، على تفضي النزاعات المتعلقة بالضريبة، وذلك بإبرام اتفاقيات ثنائية وأخرى متعددة الأطراف، نذكر منها على سبيل المثال لا الحصر:

#### (1) اتفاقيات ثنائية

- اتفاقية لتفادي الازدواج الضريبي ومنع التهرب والغش الضريبيين في ميدان الضرائب على الدخل مع جمهورية ليبيريا الموقعة بالرباط بتاريخ 25 مارس 2019، الموافق عليها بموجب القانون 32.19.
- اتفاقية لتفادي الازدواج الضريبي ومنع التهرب والغش الضريبيين في ميدان الضرائب على الدخل مع جمهورية البنين الموقعة بمراكش بتاريخ 25 مارس 2019، الموافق عليها بموجب القانون 34.19.
- اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي في ميدان الضرائب على الدخل مع جمهورية إستونيا الموقعة بنيويورك بتاريخ 25 شتنبر 2013؛<sup>42</sup>
- اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي في ميدان الضرائب على الدخل مع جمهورية غينيا الموقعة بكوناكري بتاريخ 3 مارس 2014؛<sup>43</sup>
- اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل مع حكومة دولة قطر الموقعة بمراكش بتاريخ 27 دجنبر 2013؛<sup>44</sup>
- اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي في ميدان الضرائب على الدخل مع جمهورية مالي الموقعة بياماكو بتاريخ 20 فبراير 2014؛<sup>45</sup>
- تعديل اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي في ميدان الضرائب على الدخل مع جمهورية الهند الموقعة بنيودلهي بتاريخ 8 غشت 2013.<sup>46</sup>

41. المادة 24 من القانون الاطار 18.95، م س.

42. ظهر شريف رقم 1.15.104 صادر في 18 من شوال 1436 (4 غشت 2015) بتنفيذ القانون 93.14 الموافق بموجبه على الاتفاقية الموقعة بنيويورك في 25 شتنبر 2013 بين المملكة المغربية وجمهورية إستونيا لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي في ميدان الضرائب على الدخل، ج ر ع 6387، بتاريخ فاتح ذو القعدة 1436 (17 غشت 2015).

43. ظ ش رقم 1.15.21 صادر في 29 من ربيع الآخر 1436 (19 فبراير 2015) بتنفيذ القانون رقم 52.15 الموافق بموجبه على الاتفاقية الموقعة بكوناكري في 3 مارس 2014 بين المملكة المغربية وجمهورية غينيا لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي في ميدان الضرائب على الدخل، ج ر ع 6341 بتاريخ 18 جادى الأولى 1436 (9 مارس 2015) ص: 1541.

44. ظ ش رقم 1.15.08 صادر في 29 من ربيع الآخر 1436 (19 فبراير 2015) بتنفيذ القانون رقم 21.14 الموافق بموجبه على الاتفاقية الموقعة بمراكش في 27 دجنبر 2013 بين حكومة المملكة المغربية وحكومة دولة قطر بشأن تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل، ج ر ع 6340 بتاريخ 14 جادى الأولى 1436 (5 مارس 2015).

45. ظ ش رقم 1.15.10 صادر في 29 من ربيع الآخر 1436 (19 فبراير 2015) بتنفيذ القانون رقم 34.14 الموافق بموجبه على الاتفاقية الموقعة بياماكو في 20 فبراير 2014 بين حكومة المملكة المغربية وجمهورية مالي بشأن تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل، ج ر ع 6340 بتاريخ 14 جادى الأولى 1436 (5 مارس 2015).

## (2) اتفاقيات متعددة الأطراف

- اتفاقية تفادي الازدواج الضريبي وإرساء قواعد التعاون المتبادل في ميدان الضرائب على الدخل بين دول اتحاد المغرب العربي الموقعة بالجزائر بتاريخ 23 يوليوز 1990؛<sup>47</sup>
- اتفاقية تبادل الإعفاء من الضرائب والرسوم على نشاطات ومعدات مؤسسات النقل الجوي العربية، الموقعة بتونس بتاريخ 5 شتنبر 1979؛<sup>48</sup>
- اتفاقية قصد تجنب الضرائب المزدوجة وتلافي التملص الجبائي في مادة الضرائب على الدخل وعلى الأرباح المتأصلة من تفويت الممتلكات بين المملكة المغربية والمملكة المتحدة لبريطانيا العظمى وإيرلندا الشمالية، الموقعة بلندن بتاريخ 8 شتنبر 1981.<sup>49</sup>

### الفقرة الثانية: الترخيص لاعتماد القرار الجبائي

يحدد قانون المالية، بالنسبة لكل سنة مالية، طبيعة ومبلغ تخصيص مجموع موارد وتكاليف الدولة وكذا التوازن الميزانياتي المالي الناتج عنها. وتراعي في ذلك الظروف الاقتصادية والاجتماعية عند إعداد قانون المالية وكذا أهداف ونتائج البرامج التي حددها هذا القانون.<sup>50</sup> يتجلى الدور الهام للقوانين المالية في كونها المسلك الإجباري لكل التعديلات التي تهم الضريبة. يشمل مدلول قانون المالية؛ قانون المالية السنوي؛ قوانين المالية المعدلة؛ قانون التصفية المتعلق بتنفيذ قانون المالية.

### أولاً: قانون المالية السنوي:

يتوقع قانون المالية للسنة، لكل سنة مالية، مجموع الموارد -من بينها الضرائب والرسوم- وتكاليف الدولة، ويقمها وينص عليها ويأذن بها، وذلك استناداً إلى البرمجة الميزانياتية<sup>51</sup> لثلاث سنوات. وتحين هذه البرمجة كل سنة لملاءمتها مع تطور الظروف المالية والاقتصادية والاجتماعية للبلاد.<sup>52</sup>

وعليه؛ فمختلف القطاعات الوزارية تقوم ملزمة بإعداد إطارها الوزاري للنفقات على مدى ثلاث سنوات باعتباره وسيلة لبرمجة الميزانية يحدد الاستراتيجيات الوزارية على شكل أغلفة مالية، تشمل الموارد البشرية ونفقات التسيير العادية ونفقات الاستثمار لكل وزارة على حدة. وفي إطار التدبير المالي المتمحور حول النتائج فإن كل قطاع وزاري سيكون ملزماً بتقديم المشروع السنوي لنجاعة الأداء للبرلمان الذي يرافق مشروع ميزانية القطاع، ويفصل هذا التقرير محتوى برامج ومشاريع القطاع الوزاري ويقدم التبرير إلى أقصى حد ممكن للنفقات، كما يفصل أهداف البرامج ومؤشرات قياس النتائج ويشرح طريقة احتسابها، وهي معلومات ستساعد البرلمانيين في ممارسة حق التعديل، مع الأخذ بعين الاعتبار التأثير على الأهداف والمؤشرات المتعلقة بالبرامج المعنية.

46 . ظ ش رقم 1.14.154 صادر في 25 من شوال 1435 (22 غشت 2014) بتنفيذ القانون رقم 08.14 الموافق بموجبه على تعديل الاتفاقية بين المملكة المغربية وجمهورية الهند لتفادي الازدواج الضريبي ومنع التهرب الجبائي في ميدان الضرائب على الدخل، الموقع بنيودلهي في 8 غشت 2013، ج ر ع 6292 بتاريخ 22 ذو القعدة 1435 (18 شتنبر 2014).

47 . ظ ش رقم 1.93.319 صادر في فاتح رمضان 1432 (2 غشت 2011) بنشر الاتفاقية الخاصة بتفادي الازدواج الضريبي وإرساء قواعد التعاون المتبادل في ميدان الضرائب على الدخل بين دول اتحاد المغرب العربي الموقعة بالجزائر بتاريخ 23 يوليوز 1990، ج ر ع 6049 بتاريخ 29 جادى الآخرة 1433 (21 ماي 2012).

48 . ظ ش رقم 1.93.99 صادر في فاتح رمضان 1432 (2 غشت 2011) بنشر الاتفاقية الموقعة بتونس في 5 شتنبر 1979 في شأن تبادل الإعفاء من الضرائب والرسوم على نشاطات ومعدات مؤسسات النقل الجوي العربية، ج ر ع 6037 بتاريخ 17 جادى الأولى 1433 (9 أبريل 2012).

49 . ظهر شريف رقم 1.85.159 صادر في 12 من شوال 1410 (7 ماي 1990) يتضمن الأمر بتنفيذ القانون رقم 22.81 الموافق بموجبه على مبدأ تصديق الاتفاقية المبرمة بين المملكة المغربية والمملكة المتحدة لبريطانيا العظمى وإيرلندا الشمالية، الموقعة بلندن بتاريخ 8 شتنبر 1981، ج ر ع 4051 بتاريخ 26 ذي القعدة 1410 (20 يونيو 1990).

50 . المادة الأولى من القانون التنظيمي 130.13، م س.

51 . المادة 3 من القانون التنظيمي 130.13، م س.

52 . المادة 5 من القانون التنظيمي 130.13، م س.

مع اعتماد المقاربة التشاركية ومقاربة النوع في كل مراحل إعداد وتنفيذ قانون المالية السنوي وإرفاقه بتقرير الميزانية القائمة على النتائج من منظور النوع الاجتماعي الذي يركز خاصة على الحصيلة التي تحققت والنواقص التي يتعين تداركها، من خلال اتخاذ إجراءات فعالة على المستوى الحكومي، من أجل دفع كل القطاعات الوزارية لمزيد من الانخراط في اعتماد الميزانية القائمة على مبادئ الإنصاف والمساواة بين الجنسين.<sup>53</sup>

بخصوص قياس مدى استجابة الموازنة المغربية للمعايير الدولية، يعد مسح الموازنة المفتوحة (OBS) Open Budget Survey الذي تعده مؤسسة شراكة الموازنة الدولية (IBP)<sup>54</sup> هو الأداة البحثية الوحيدة في العالم المستقلة والمقارنة والقائمة على الحقائق والتي تستخدم في تقييم:

- الشفافية: وصول الجمهور إلى معلومات حول الميزانية العامة، حيث صنف (OBS) في الطبعة السابع لسنة 2019 المغرب في المرتبة 62 من بين 117 دولة شملها المسح (ملحق 3)، بـ 43 نقطة من 100، ليحتل بذلك المرتبة الثالثة على مستوى الدول العربية.
- المشاركة: الفرص الرسمية المتاحة للجمهور للمشاركة في إعداد الميزانية العامة، حيث قيم (OBS) المشاركة بالمغرب بستة (6) نقط من مائة (100)، وهو ما يدل على أن المواطن المغربي ليست له فرص رسمية للمشاركة في الميزانية العامة في مختلف مراحلها، كباقي الجمهور في كل دول العالم الذي يعرف مستويات ضعيفة في معدل قياس المشاركة العالمية المتمثل في 14 من أصل 100.
- الرقابة: دور البرلمان ومؤسسات الرقابة على الميزانية العامة والتدقيق في عملية الموازنة، حسب (OBS) يعد المغرب من بين دول الشرق الأوسط وشمال إفريقيا التي تعرف رقابة غير كافية من الأجهزة التشريعية ومن المؤسسة العليا لمراجعة الحسابات (SAI)<sup>55</sup>.

### ثانياً: قوانين المالية المعدلة:

يتم إعداد قانون المالية السنوي بناء على مجموعة من الفرضيات، منها ما يمكن قياس احتمال تحققها بالاعتماد على مؤشرات اقتصادية وطنية، ومنها ما تبني على مؤشرات جيواقتصادية دولية، ومنها ما يبني على توقعات الأرصاد الجوية. قد يحدث أن تنهار إحدى الفرضيات أو أكثر، فيؤثر سلبيًا على توازن الميزانية العامة، مما يحتم تصحيح التوقعات التي جاء بها قانون المالية السنوي في قانون مالية معدل. وقد عرف المغرب أربعة قوانين تعديلية في تاريخه المالي بعد الاستقلال، ارتبطت هذه القوانين المالية بأزمات نتج عنها سقوط الدولة في ضيق مالي، حيث تم اعتماد:

1. **القانون التعديلي لسنة 1978:** نتيجة اختلال الميزانية بسبب انخفاض سعر الفوسفات من جهة، وارتفاع سعر البترول<sup>56</sup> وارتفاع الإنفاق العسكري وتدهور معدلات التبادل التجاري وارتفاع نسبة الفوائد بالسوق المالية العالمية وارتفاع قيمة الدولار<sup>57</sup>. قادت هذه الوضعية المغرب إلى اعتماد برنامج للاستقرار والتثبيت الاقتصادي بالاتفاق مع صندوق النقد الدولي سنة 1978 من

53. تقرير حول الميزانية القائمة على النتائج من منظور النوع، قانون المالية 2019، ص:1.

54. مؤسسة شراكة الموازنة الدولية: هي مؤسسة دولية تضم محلي الموازنة العامة والمهتمين بتنظيم وتطوير الموازنة العامة في جميع أنحاء العالم.

55 Global Reports, Open Budget Survey 2019

[https://www.internationalbudget.org/sites/default/files/2020-04/2019\\_Report\\_EN.pdf](https://www.internationalbudget.org/sites/default/files/2020-04/2019_Report_EN.pdf)

56. للزيد من المعلومات والتوسع راجع عبد القادر برادة، "المسكوت عنه في المالية العمومية"، المجلة المغربية للتدقيق والتنمية، مطبعة المعارف الجديدة، الرباط، 2001.

57. عبد القادر برادة المسكوت عنه في المالية العمومية، المجلة المغربية للتدقيق والتنمية، مطبعة المعارف الجديدة، الرباط، 2001، ص: 10.

خلال التقليل من نفقات الاستثمار العمومي، والزيادة في الضرائب وتجميد رواتب الموظفين، وتقليل نمو القروض المخولة للمقاولات الخاصة.<sup>58</sup> وهكذا بدأ تنزيل مقتضيات الاتفاق من خلال تعديل قانون المالية لسنة 1978.

## 2. القانون المالي التعديلي لسنة 1983:

كان للجفاف الذي عرفه المغرب، وخصوصا سنة 1981، واستقرار ارتفاع سعر البترول، والسياسة التقشفية لسنة 1978، وتبني سياسة التقويم الهيكلي،<sup>59</sup> الأثر الكبير على اعتماد القانون المالي التعديلي لسنة 1983 ومراجعة نفقات التسيير والاستثمار لنفس السنة.

## 3. القانون المالي التعديلي لسنة 1991:

صدر قانون تعديلي مالي 1991 نتيجة الأزمة السياسية التي مر بها المغرب وتأزم الوضعية الاقتصادية والمالية والاجتماعية بسبب سياسة التقويم الهيكلي التي فرضت على المغرب، جعل الحكومة تصدر قانون تعديلي للمالية لسنة 1991.

## 4. القانون المالي التعديلي لسنة 2020<sup>60</sup>:

الذي عدل قانون المالية 6170.19<sup>61</sup> للسنة المالية 2020، الذي تزامن مع موجة الجفاف من جهة، وتداعيات حالة الطوارئ الصحية المعلن عنها في 20 مارس 2020 نتيجة تفشي وباء كوفيد-19<sup>62</sup>.

## ثالثا: قانون التصفية المتعلق بتنفيذ قانون المالية:

يعد قانون التصفية المتعلق بتنفيذ قانون المالية نوعا من الرقابة البعدية التي تمارسها السلطة التشريعية على السلطة التنفيذية؛ إلا أن هذه الآلية لم تعط حقتها، حيث تمت المصادقة على قانوني التصفية لسنتي 2001 و 2002 سنة 2007 أي بعد مرور أكثر من خمس سنوات على التنفيذ. وعرفت سنة 2010 المصادقة على أربعة قوانين تصفية تتعلق بتنفيذ قوانين المالية لسنوات تمتد من 2004 إلى 2007. الأمر الذي يوحي بغياب الجدوية والتراخي في الرقابة البعدية، ويعزى هذا التراخي إلى غياب نصوص قانونية تحدد آجال المصادقة على قوانين التصفية. ولتجاوز هذه المرحلة وضع دستور 2011 أجل للمصادقة على قانون التصفية.

طبقا للفصل السادس والسبعين من دستور 2011<sup>63</sup>، تعرض الحكومة سنويا على البرلمان، قانون التصفية المتعلق بتنفيذ قانون المالية، خلال السنة الثانية التي تلي سنة تنفيذ هذا القانون، وقد حدد القانون التنظيمي للمالية 130.13 أجلا لذلك أقصاه نهاية الربع الأول من السنة الثانية<sup>64</sup>. يثبت ويحصر قانون التصفية المتعلق بتنفيذ قانون المالية المبلغ النهائي للمداخيل الجبائية وغير الجبائية المقبوضة؛

58. عبد السلام أديب، السياسة الضريبية واستراتيجية التنمية دراسة تحليلية للنظام الجبائي المغربي 1956-2000، أفريقيا الشرق، الطبعة الأولى، البار البيضاء، 1998، ص 171.

59. وصفات قدمها صندوق النقد الدولي، وهي عبارة عن سياسات اقتصادية ومالية، تهدف إلى القضاء على الاختلالات الاقتصادية على المدى المتوسط والطويل.  
60. ظ ش رقم 1.20.72، صادر في 04 ذي الحجة 1441 (25 يوليو 2020)، بتنفيذ قانون المالية المعدل رقم 35.20 للسنة المالية 2020، ج ر عدد 6903 بتاريخ 6 ذي الحجة 1441 (27 يوليو 2020)، ص: 4083.

61. ظ ش رقم 1.19.125، صادر في 16 ربيع الآخر 1441 (13 دجنبر 2019) بتنفيذ قانون المالية رقم 70.19 للسنة المالية 2020، ج ر عدد: 6838 مكرر بتاريخ 14 دجنبر 2019، ص: 11086.

62. عرف العالم جائحة كورونا بسبب انتشار فيروس كوفيد 19، الذي ظهر أول مرة في نونبر 2019 بمدينة صينية تسمى وهان، حيث أصاب أكثر من 611 مليون شخص عبر العالم، وخلف أكثر من ست ملايين ووصف وفاة إلى حدود لحظة كتابة هذه الرسالة ( شتنبر 2022)، ولازال في انتشار مستمر بسرعات تختلف من دولة إلى أخرى.  
كإق دول العالم لم يسلم المغرب من جائحة كورونا، حيث ظهرت أول إصابة في بداية مارس 2020، وقد أصاب قرابة 1270000 مواطن مغربي، وتسبب في وفاة أكثر من 16000 مواطن مغربي، الشيء الذي دفع الدول إلى اتخاذ تدابير مشددة في حدودها البرية والبحرية والجوية.

63. ظ ش رقم: 1.11.91، م س.

64. المادة 65 من القانون التنظيمي للمالية 130.13، م س.

والنفقات المتعلقة بنفس السنة المالية. وبموجبه يصادق على الاعتمادات الإضافية المفتوحة؛ ويثبت التجاوزات في الاعتمادات المفتوحة ويأذن بتسويتها ويفتح الاعتمادات الضرورية لذلك مع تقديم الإثباتات اللازمة؛ كما يثبت إلغاء الاعتمادات غير المستعملة. تجدر الإشارة إلى أن عملية المصادقة على قوانين التصفية المتعلقة بتنفيذ قانون المالية لم تعرف الجدية والانتظام إلا بعد دستور 2011 كما هو واضح من خلال الجدول الملحق 1 ص: 130

### رابعاً: النصوص التنظيمية

يعتبر تدخل السلطة التنظيمية إجراءً شكلياً لأن ترخيص قانون المالية يعني قابليته للتنفيذ مباشرة ولا فائدة من وراء تدخل الجهاز التنفيذي. إلا أن الواقع ليس كذلك، فالسلطة التنفيذية تمارس اختصاصات في ميدان مالية الدولة، وقد تكون اختصاصات كاملة في حالة غياب السلطة التشريعية كما كان الشأن في سن قانون المحاسبة العمومية لسنة 1967، وفي سن القانون التنظيمي للمالية لسنة 1972، وقد تكون اختصاصات عادية تمارسها السلطة التنفيذية والمؤسسة البرلمانية قائمة كفتح أو تخصيص الاعتمادات المالية<sup>65</sup>. من النصوص التنظيمية التي تهدف تنزيل توصيات المناظرة الوطنية الأولى حول الجبايات لسنة 1999 لمسايرة تطور المحيط العام للاقتصاد نجد:

- إصلاح واجبات التسجيل سنة 2004؛
- إصدار كتاب المساطر الجبائية سنة 2005؛
- إصدار كتاب الوعاء والتحصيل سنة 2006؛
- إصدار المدونة العامة للضرائب سنة 2007<sup>66</sup>: تخين المدونة العامة للضرائب في طبعة جديدة لكل سنة مالية وتلاءم مع قانون المالية للسنة. وتحتوي الطبعة الأخيرة لسنة 2021 على ثلاثة كتب، الكتاب الأول يضم قواعد الوعاء والتحصيل والجزاءات المتعلقة بالضريبة على الشركات والضريبة على الدخل والضريبة على القيمة المضافة وواجبات التسجيل، الكتاب الثاني يتعلق بالمساطر الجبائية ويضم قواعد المراقبة والمنازعات المتعلقة بالضرائب، بينما خصص الكتاب الثالث لواجبات التبر والضريبة الخصوصية السنوية على المركبات والمساهمة الاجتماعية للتضامن المترتبة على الأرباح والمساهمة الاجتماعية للتضامن المطبقة على ما يسلمه الشخص من مبنى معد للسكن الشخصي والرسم على عقود التأمين.

### المطلب الثاني: تدخل السلطة التنفيذية في المجال الضريبي

65. عبد القادر تيعلاقي، المالية العامة المغربية والمقارنة الجزء الأول قانون الميزانية، الطبعة الثانية 1998، ص: 64.

66. محدثة بموجب المادة 5 من قانون المالية رقم 43.06 للسنة المالية 2007 الصادر بتنفيذه ظ ش رقم 1.06.232 بتاريخ 10 ذي القعدة 1427 ( 31 ديسمبر 2006). ج ر عدد 5487 بتاريخ 1 يناير 2007.

من الناحية التاريخية كانت السلطة الضريبية تتمثل أساسا في الحاكم الذي كان يحتكر كل السلط بما في ذلك فرض الضرائب وتحصيلها، إلا أنه ونتيجة للتطورات التي عرفتها المجتمعات تم انتزاع هذا الاختصاص لصالح المجالس التشريعية باعتبارها الممثل الأعلى للأمة.

إذا كانت مسألة الاختصاص المالي، تعتبر أساسا وسبب ظهور البرلمان كهيئة تشريعية، تضم في عضويتها ممثلين عن مختلف الشرائح الاجتماعية، فإن الواقع أثبت أن هذا الاختصاص تشترك فيه المؤسسة التنفيذية، عبر آليات وضوابط محددة بمقتضى النصوص القانونية، التي تتيح للفاعلين المؤسساتيين الوطنيين والدوليين الفرصة لاستخدام الأموال العامة، باعتبارها الركيزة الأساسية لتحقيق التنمية بمختلف أبعادها.<sup>67</sup>

مع تطور الدولة وتعدد مسألة تمويل النفقات العامة، ترك البرلمان جزءا من اختصاصاته المرتبطة بالضرائب، فأضحت السلطة التنفيذية تلعب الدور المركزي وذلك راجع إلى الطبيعة الفنية للضرائب، وإلى توفر إدارة تحت تصرف السلطة التنفيذية أكثر قدرة من البرلمان في صياغة القوانين المتعلقة بالضريبة. بالإضافة إلى الطبيعة الحساسة للسياسة الضريبية، التي تسعى إلى التوفيق بين إرضاء التوجهات المختلفة والحفاظ على موارد الميزانية العامة.

في المغرب، يظل المجال المالي عامة، والضريبي خاصة، من الناحية الدستورية، من اختصاص البرلمان، إلا أن الواقع العملي؛ سواء المتعلق بالمساطر القانونية في مجال التشريع المالي وعقلنة العمل البرلماني، أو المتعلق بالمستوى التعليمي الهزيل والمعرفة القانونية شبه المتعدمة لدى ممثلي الأمة في البرلمان<sup>68</sup>، قلص من صلاحياته، ووضع له حدودا في التشريع الضريبي مقابل فسخ المجال لتدخل السلطة التنفيذية في المجال التشريعي (الفقرة الأولى)، وتمكينها من آليات وأدوات ضبط المجال الضريبي من خلال الإدارة الضريبية (ثانيا).

### الفقرة الأولى: تدخل السلطة التنفيذية في مجال التشريع الضريبي

مع تزايد الحاجات العامة تتعدد الاختصاصات المنوطة بالسلطة التنفيذية، من بينها إعداد وتنفيذ السياسات العمومية التي تتطلب موارد لتمويلها، وبما أن الموارد الجبائية هي المكون الأساسي للموارد العامة من جهة، وإضعاف سيادة الدولة على المجال الضريبي، يجعل تدخل السلطة التنفيذية في إعداد السياسة الضريبية أمرا حتميا لدوافع داخلية وأخرى خارجية.

### أولا: دوافع داخلية

تتعدد مبررات ودوافع تدخل السلطة التنفيذية في التشريع الضريبي، ويمكن أن نصنفها إلى دوافع ذات بعد دستوري قانوني له علاقة بالمنظومة القانونية بالمغرب، ودوافع ذات بعد سياسي لها علاقة بالتحالفات في النسق السياسي المغربي.

67. روش رحمة، الميزانية العامة للدولة في الجزائر، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم، تخصص القانون، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، الجزائر، 2011، ص:1  
68. كشفت وزارة الداخلية على المستوى التعليمي لأعضاء مجلس النواب حسب نتائج الانتخابات التشريعية لسنة 2021، كالتالي:

- ثلاثة نواب: بدوم أي مستوى تعليمي (أميون)؛
- 21 من النواب: لم يتجاوزوا المستوى الابتدائي؛
- 109 من النواب: مستوى ثانوي؛
- 262 من النواب: تعليم عالي.

## 1. دوافع داخلية ذات بعد قانوني

تزاوِل السلطة التنفيذية التشريع كحالة استثنائية ترد على مبدأ الفصل بين السلطات، إلا أن هذا الاستثناء غير مقيد بظروف خاصة؛ بل أصبح حقا أصيلا جعل منها السلطة الأصلية التي تقوم بمهمة التشريع، بينما يبقى البرلمان -السلطة التشريعية بالمغرب- أحيانا مجرد مساعد في أداء هذه المهمة وأحيانا أخرى يضيف الشرعية على عمل السلطة التنفيذية.

يبدأ تدخل السلطة التنفيذية في المجال الضريبي بوضع التوجهات العامة لمشروع قانون المالية للسنة الموالية، ضمن أشغال المجلس الوزاري، الذي يشكل إطارا لتدارس ومناقشة القضايا الاستراتيجية للبلاد، ورسم ملامح السياسة العامة بشكل عام والسياسة الضريبية بالخصوص، فهو يعتبر آلية للتحكم في مسار القرارات التي تضطلع الحكومة باتخاذها في السياسة الضريبية.<sup>69</sup> ومن جانب آخر، وعلى الرغم من أن التدابير الجبائية يتم التصويت عليها من طرف البرلمان؛ إلا أن التقنية الضريبية وحساسيتها وكذا تقاطعاتها جعلت الحكومة تحتفظ بكلمة الفصل في مبادرات التشريع الضريبي وبالتالي في القرار الجبائي والسياسة الجبائية.<sup>70</sup>

لتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للدولة، تستعمل السلطة التنفيذية السياسة الجبائية باعتبارها إحدى الآليات التدخلية الفعالة لتوجيه وضبط المجال الاقتصادي و المالي والاجتماعي، فالتحفيزات الجبائية تعد من بين أهم السبل الممكنة لدعم وتشجيع القطاعات أو الفئات المستهدفة. وتعتبر التدابير الجبائية الضبطية: (رفع الأسعار الضريبية، توسيع وعاء الأنشطة والمواد والخدمات الخاضعة للضريبة...) من الوسائل الممكن اعتمادها لكبح مستوى الاستثمار والإنفاق في المجالات المراد ضبطها.<sup>71</sup>

تستأثر الحكومة باقتراح القوانين المالية، وذلك بحجة أن الحكومة لها برنامج حكومي يلزمها بتوفير الحماية المالية لمشاريعها، ولكون الحكومة تتوفر على الوسائل الفنية، التي تؤهلها لمعرفة حاجيات السكان وقدراتهم على تحمل العبء الضريبي. كما تقوم الحكومة بالدفع بعدم قبول التعديلات ذات المصدر البرلماني التي لها آثار سلبية على المالية العامة، كما تتوفر الحكومة على مجموعة من الآليات التي تمارس بواسطتها الضغط على البرلمان من أجل الموافقة على مشروع قانون المالية، بالإضافة إلى ذلك، فإن الحيز الزمني المسموح به للبرلمان للبت في مشروع قانون المالية ضيق جدا، هذه القيود تجعل البرلمان مجرد غرفة لتسجيل القوانين.<sup>72</sup>

رغم حقه في التعديل، قلما يأخذ البرلمان المبادرة بالنصوص المصوت عليها غالبا ما تبقى في صيغتها الحكومية. والحكومة بدورها، ليست منفصلة ومستقلة بقرارها. فالقرار الضريبي وإن كان ثمة مبادرات حكومية مرخصة؛ فهو أيضا نتيج مناقشات وتأثيرات لفاعلين آخرين. حقيقة القرار الضريبي لا تظهر كليا لارتباطها بممارسات مركبة ومتشعبة تفتقد لقواعد تضبط مسطرتها. فالقرار الجبائي هو في محصلته تعبير عن قرار سياسي ينتظم وفق شبكات أخرى غير تلك المعروفة تقليديا.<sup>73</sup>

## 2. دوافع داخلية ذات بعد سياسي

تتجلى الدوافع ذات البعد السياسي في كون السلطة التنفيذية (الحكومة) تنبثق عن السلطة التشريعية (البرلمان)، حيث تتمتع الحكومة بأغلبية تمكها من تنفيذ سياساتها الاقتصادية والاجتماعية التي تتضمن السياسة الضريبية.

69. محمد بوجنون، هندسة السياسة الضريبية بالمغرب ورهانات تحقيق دولة الحق والقانون، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة الحسن الأول، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية سطات، السنة الجامعية 2012-2013، ص: 58.

70. محمد البقالي، مرجع سابق، ص: 175.

71. حسن بوعشي، تعدد رهانات القرار الجبائي و أزمة العدالة الجبائية بالمغرب المجلة الدولية للدراسات الاقتصادية العدد 01 أبريل 2018، ص 49.

72. جواد لعسيري وآخرون، حكمة المالية العامة بالمغرب، مؤلف جماعي، مكتبة الرشد سطات للنشر والتوزيع، مطبعة الأمانة-الرباط، الطبعة الأولى 2019، ص: 181.

73. محمد البقالي، مرجع سابق، ص: 176.

ومن جهة نجد أن السلطة التنفيذية يبقى لها الاختصاص لكي تقوم بإعداد مشروع قانون المالية، في حين أن للبرلمان حق التصويت، و الملاحظ أن الحكومة غالباً ما لا تحترم الآجال القانونية لإيداع مشروع قانون المالية قبل 70 يوماً من نهاية السنة، وذلك بمبررات فنية وصعوبات لوجستية.

وبالتالي، يجد البرلمان صعوبات في مناقشة القانون المالي، والتمحيص فيه فمثل هذا الوضع لا يعطي للسلطة التشريعية الوقت الكافي لممارسة اختصاصها المسند لها بصريح النص الدستوري، وهنا نلاحظ أن الأمر يتعلق بضيق المدة وكثرة الوثائق التقنية موضوع التصويت.

إن القيود الدستورية والسياسية على سلطة البرلمان في التشريع الجبائي تجعله في أفضل الظروف لا يطالب سوى بحقه في الموافقة على الضرائب وليس بحقه في اقتراحها.

### ثانياً: دوافع خارجية

تدويل التجارة وعمولة الاقتصاد في العقود الأخيرة أدى إلى تطور المنافسة الضريبية بين الدول، حيث باتت كل دولة تسعى إلى جلب الاستثمارات، وتخفيض الشركات على اتخاذ أراضيها مقراً لها. هذه المنافسة أضرت بالموارد الضريبية للدول بسبب ما بات يعرف بتآكل الوعاء الضريبي الدولي الناتجة عن ظاهرة الملاذات الضريبية، التي أصبحت قبلة للمتبرين من أداء الضريبة، دفع الدول المتقدمة على رأسها أمريكا ودول العشرين (G20) - التي تسعى دائماً إلى الهجمنة - إلى تحريك منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OCDE) من أجل إقرار مجموعة من الإجراءات بشأن مكافحة تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح.

إن إجراءات محاربة ظاهرة الملاذات الضريبية ومعالجة التحديات الضريبية الناشئة عن التحول إلى الاقتصاد الرقمي فرض تنسيقاً دولياً في المجال الضريبي، مما قوى من حضور السلطة التنفيذية من جهة، وقوض الإرادة الحرة للسلطة التشريعية في المجال الضريبي من جهة أخرى، وزكى التوجه نحو إقرار ضرائب دولية على غرار الضرائب الرقمية بعد نمو الاقتصاد الرقمي العالمي، الذي بلغ 11.5 تريليون دولار في سنة 2016، أي % 15.5 من الناتج المحلي الإجمالي العالمي<sup>74</sup> والانتشار الواسع للشركات متعددة الجنسية.

بالفعل عملت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية على تقديم مشروع الإصلاح الرئيسي للنظام الضريبي الدولي<sup>75</sup>، الذي أقر الحد الأدنى للضريبة على الشركات في % 15 ابتداء من سنة 2023. وتم وضع صك اتفاقية متعددة الأطراف (MLI)<sup>76</sup> وقواعد نموذجية لتسهيل التنفيذ السريع والمتسق لقاعدة المدفوعات الخاضعة للضريبة (STTR)، وبهذا يضيق مجال تدخل السلطة التشريعية في المجال الضريبي وتزيد تبعية السلطة التنفيذية لتوصيات المنظمات الدولية وإملاءات الدول المتقدمة.

### الفقرة الثانية: الإدارة الضريبية

تتوفر الإدارة الضريبية عبر إمكانياتها البشرية والمعلوماتية على معطيات واسعة عن المنظومة الضريبية وعن فئات المزمين وتوزيعهم. وكذلك، عبر حضورها كطرف أساسي في العلاقة الجبائية العادية وفي حالة النزاع، فهي حاضرة في قمة الهرم التنظيمي كهندس للنصوص الضريبية، وحارس يصون نية المشرع عند كل تعديل للقوانين الضريبية، وحاضرة في القاعدة كقوة تفاوضية مع الخاضعين خلال

74 . مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية نيويورك 2019، مأخوذ من جريدة العرب الاقتصادية الدولية

[https://www.aleqt.com/2020/10/29/article\\_1956746.html](https://www.aleqt.com/2020/10/29/article_1956746.html)

75 . للمزيد من المعلومات أنظر الموقع الرسمي لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية

<https://www.oecd.org/fr/presse/la-communaute-internationale-conclut-un-accord-fiscal-sans-precedent-adapte-a-l-ere-du-numerique.htm>

76 . <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/conventions/convention-multilaterale-pour-la-mise-en-oeuvre-des-mesures-relatives-aux-conventions-fiscales-pour-prevenir-le-BEPS.pdf>

مسلسلات الفرض الضريبي وخلال المصالحة. حيث يمكنها أن تقف على ثغرات النظام الجبائي ومكامن ضعفه. تتجسد الإدارة الضريبية على أرض الواقع في كل من المديرية العامة للضرائب وإدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة.

### أولاً: المديرية العامة للضرائب

تظم المديرية العامة للضرائب على المستوى المركزي خمس مديريات<sup>77</sup>:

- مديرية التشريع والدراسات والتعاون الدولي؛
- مديرية تنشيط الشبكة؛
- مديرية المراقبة؛
- مديرية الموارد والتدقيق؛
- مديرية التبسيط والنظام المعلوماتي والاستراتيجي.

بدورها تضم هذه المديرية ما مجموعه إثنين وثلاثين (32) قسماً، و تسعا وأربعين (49) مصلحة. تشتغل وفق مقتضيات المرسوم 2.16.031<sup>78</sup>، الذي نص في المادة 8 منه على أن تتولى المديرية العامة للضرائب إعداد مشروع السياسة الجبائية والسهر على تطبيق هذه السياسة. طبقاً لتوجيهات وزير الاقتصاد والمالية. ويعهد إليها القيام بما يلي:

- تقديم أي اقتراح وإنجاز أي دراسة من شأنها توضيح الاختيارات الاستراتيجية في مجال السياسة الجبائية؛
- إعداد مشاريع النصوص التشريعية والتنظيمية ذات الطابع الضريبي؛
- إنجاز تقرير سنوي مرافق لقانون المالية حول النفقات الضريبية؛
- دراسة وإعداد مشاريع الاتفاقيات الجبائية المبرمة بين المملكة وسائر الدول الأجنبية والسهر على تطبيق التشريع المتعلق بها بتنسيق مع الإدارات المعنية؛
- ربط العلاقات مع المنظمات الدولية في المجال الضريبي، والمنظمات المهنية الممثلة للملزمين؛
- العمل على جمع الإقرارات المقدمة من طرف الملزمين، وإحصاء المادة الضريبية؛
- دراسة وفحص طلبات الملزمين التي يكون موضوعها إما منازعات ضريبية أو طلب تخفيضها أو الإعفاء منها على وجه الاستعطف وإصدار قرارات تتعلق بتخفيض الضرائب أو إلغائها أو المطالبة بقوائم الضرائب التي تعذر استخلاصها؛
- العمل على مراقبة المادة الضريبية وإعداد الوسائل اللازمة للوقاية من الغش الضريبي ومحاربه؛

...

تقوم المديرية العامة للضرائب بالتشريع الخفي، وذلك من خلال إعداد ونشر المذكرات والدوريات التطبيقية المتعلقة بالنصوص التشريعية والتنظيمية ذات الطابع الضريبي، فقرة الدورية والمذكرة لا ترتبط فقط بتفسير النصوص التشريعية، بل تتجاوز ذلك لتغيير المراكز القانونية ومخالفة بعض مقتضيات الدستور والقوانين الأخرى وتشكل المذكرة الصادرة عن نفس المديرية بتاريخ 16 مارس 2019 المتعلقة بالإشعار للغير الحائز مثالا لذلك<sup>79</sup>.

77 . قرار لوزير الاقتصاد والمالية رقم 113.16 صادر في 07 جادى الاخرى 1437 ( 17 مارس 2016) بشأن إحداث وتحديد اختصاصات الأقسام والمصالح التابعة

للمديريات المركزية لوزارة الاقتصاد والمالية، ج ع 6451 بتاريخ 18 جادى الاخر 1437 ( 28 مارس 2016)، ص: 2836.

78 . مرسوم رقم 2.16.031 صادر في 6 جادى الاخرة 1437 ( 16 مارس 2016) بتغيير وتتميم المرسوم رقم 2.07.995 بتاريخ 23 شوال 1429 (23 أكتوبر 2008) بشأن

اختصاصات وتنظيم وزارة الاقتصاد والمالية، ج ر ع 6451 بتاريخ 18 جادى الاخر 1437 ( 28 مارس 2016)، ص: 2836.

79 . خالد مبروكي وخنفور يوسف، الإشعار للغير الحائز غموض المفهوم واشكالات التطبيق، القضاء الاداري و المنازعات الادارية، العدد الخامس/السادس، يونيو 2020.

من أجل تجاوز الملاحظات السلبية التي سجلتها (OCDE)<sup>80</sup> على الإدارة الضريبية بالمغرب سنة 2004، والمتمثلة في نقص الموارد المالية والتكنولوجية، القادرة على معالجة المعطيات الخاصة بدفعي الضرائب<sup>81</sup>، وتمكين الملتزمين من الوفاء بالتزاماتهم الضريبية بطريقة الكترونية، قامت المديرية العامة للضرائب بتطوير الخدمات الضريبية على الانترنت (SIMPL)<sup>82</sup>. حيث أطلقت نافذة خاصة بالتصريح والأداء الإلكترونيين، وتضم خدمة الضريبة على الشركات؛ وخدمة الضريبة على القيمة المضافة؛ وخدمة الضريبة على الدخل، ونافذة خاصة بخدمات الشهادات الإلكترونية لتمكين الملتزمين باستلام شهادة رقم المعاملات وشهادة التعريف الضريبي، كما خصصت نافذة للضريبة السنوية على السيارات. و في إطار تنوع قنوات تواصلها وتسهيل تفاعلها مع المرتفقين، وتطبيقاً لأحكام القانون رقم 55-19<sup>83</sup> المتعلق بتبسيط المساطر والإجراءات الإدارية، قامت المديرية العامة للضرائب بتطوير برنامج لإدارة علاقتها مع المرتفقين من خلال مساعد افتراضي "CHATBOT".

### ثانياً: إدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة

تعمل إدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة على تنفيذ مقتضيات مدونة الجمارك والضرائب غير المباشرة،<sup>84</sup> التي ألغت في صيغتها الأولى لسنة 1977 مجموعة من النصوص التشريعية التي كانت معتمدة منذ فترة الحماية، ومع فجر الألفية الثالثة عملت إدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة على مواكبة استراتيجية الإصلاح والحدثة التي فرضتها عوامة التجارة الدولية. من خلال تكييف تشريعاتها ( تعديل م ج ض غ م سنة 2000) وهياكلها وطرق عملها مع وضع التجارة الحرة، ومشاركتها الدائمة والحاسمة في تنفيذ السياسة الاقتصادية للدولة المغربية.<sup>85</sup>

تنتمي إدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة إلى السلطة الحكومية المكلفة بالاقتصاد والمالية، وتديرها مديرية عامة مكونة من أربع مديريات مركزية (مديرية الدراسات والتعاون الدولي؛ مديرية التبسيط والمعلومات؛ مديرية الوقاية والمنازعات؛ مديرية الموارد والبرمجة). وتوسع مديريات هجوية. تشكل مداخل الجمارك ما يقرب من 40%<sup>86</sup> من المداخل الجبائية لميزانية الدولة. ولها دور أساسي في تنمية المبادلات التجارية وكذا في ملازمة الشركات وتقوية تنافسيتهن من خلال التدابير المعتمدة التي تتخذها في هذا الإطار. كما تساهم في خلق مناخ جاذب للاستثمار وتنمية الأعمال التجارية وذلك بمكافحة تبييض الأموال والتقليد وكل أشكال الغش التجاري. تنص المادة 6 من المرسوم رقم 2.07.995<sup>87</sup> تتولى إدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة مهمة تطبيق السياسة الجمركية الوطنية وفقا لتوجيهات وزير الاقتصاد والمالية. ويتجسد دورها خاصة في:

- بلورة اقتراحات وإعداد دراسات من أجل توضيح الاختيارات الاستراتيجية للحكومة في موضوع السياسة الجمركية؛
- دراسة وصياغة مشاريع النصوص التشريعية والتنظيمية الخاصة بالجمارك؛

80.: Organisation de Coopération et de Développement Economique

81 . RAHIL. Y & RIGAR. SM (2021) « Rôle et responsabilité des différentes parties prenantes dans le processus de gestion du risque fiscal : une analyse théorique », Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Volume 5: numéro 1 » pp : 247- 266.

82 <https://tax.gov.ma/wps/portal/DGI-Ar/ar/Accueil/teleservices-simpl>

83. ظ ش رقم 1.20.06 صادر في 11 من رجب (6 مارس 2020) بتنفيذ القانون رقم 55.19 المتعلق بتبسيط المساطر والاجراءات الادارية، ج ر ع 6866 بتاريخ 24 رجب 1441 ( 19 مارس 2020) ص:1626.

84. ظ ش رقم 1.00.222 صادر في 2 ربيع الأول 1421 (5 يونيو 2000) بتنفيذ قانون رقم 02.99 المغربية والمتممة بموجبه مدونة الجمارك والضرائب غير المباشرة المصادق عليها ب ظ ش بمثابة قانون رقم 1.77.339 بتاريخ 25 من شوال 1397 (9 أكتوبر 1977)، جريدة رسمية عدد 4804 بتاريخ 12 ربيع الأول 1421 ( 15 يونيو 2000) ص : 1652.

85 " La Douane Marocaine à travers l'histoire" : Elaboré et édité par L'Administration des Douanes et Impôts Indirects en 2001, p :473 .

86 . حسب الموقع الرسمي لوزارة الاقتصاد والمالية : تاريخ الزيارة 27 يناير 2022 على الساعة التاسعة ليلا.

<https://www.finances.gov.ma/ar/الوزارة/Pages/الجمارك-والضرائب-غير-المباشرة.aspx>

87 مرسوم رقم 2.07.995 صادر في 23 شوال 1429 (23 أكتوبر 2008) بشأن اختصاصات وتنظيم وزارة الاقتصاد والمالية، الجريدة الرسمية عدد 5680 الصادرة بتاريخ 7 ذو القعدة 1429 ( 6 نوفمبر 2008 )

- المساهمة في إعداد المقتضيات القانونية والمسطرية واعتماد مساطر جمركية مبسطة تهدف إلى تشجيع الاستثمار والتصدير؛
  - الدراسة والإعداد والمساهمة في إنجاز مشاريع الاتفاقيات والمعاهدات الدولية التي تهم مجال التدخل الجمركي والسهر على تطبيق المقتضيات الجمركية الوطنية أو التعاقدية وكذا تتبع علاقات التعاون الدولي الجمركي؛
  - وضع وتطبيق التدابير الوقائية ومحاربة الغش الجمركي والسهر على إدخالها إلى حيز التطبيق وكذا اتخاذ التدابير اللازمة لحماية المواطن؛
  - تدبير الموارد البشرية التابعة لها والوسائل المادية والاعتمادات المرصودة أو المفوضة لها، ووضع وتدبير الأنظمة المعلوماتية الخاصة بها، وذلك بانسجام مع سياسة تدبير الموارد والإعلاميات الموضوعة من طرف الوزارة؛
  - التكفل بالطعون الإدارية المقدمة من طرف المواطنين في إطار مهمة الوساطة والتحكيم؛
  - المساهمة مع القطاعات الوزارية المعنية في إعداد وتطبيق القوانين والتنظيمات المتعلقة بالتجارة الخارجية والصرف؛
  - المساهمة في إعداد التشريعات غير الجمركية المتعلقة بحماية المستهلك والموكل تطبيقها إلى المصالح الجمركية؛
  - مواكبة الإصلاحات المتبعة من خلال عمليات التدقيق والتفتيش.
- على غرار جل الإدارات المغربية عملت إدارة الجمارك على الرقمنة الجمركية من خلال مجموعة من الأنظمة المعلوماتية مثل: نظام "بدر" للتعشير الجمركي عبر شبكة الانترنت؛ و "MCV" نظام محاكاة الرسوم والضرائب عند تعشير العرابت...<sup>88</sup>

88 . جمال الدين دونية: " إدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة بين رهان الرقمنة وسؤال التنمية" سلسلة منشورات مختبر السياسات العمومية بكلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية المحمدية- جامعة الحسن الثاني الدار البيضاء، مطبعة المعارف الجديدة-الرباط، الطبعة الأولى 2021، من ص 221 إلى ص 237.

## المبحث الثاني: تطور بنية الموارد الجبائية بالمغرب

تنقسم الضرائب من حيث تحمل العبء إلى ضرائب مباشرة، وضرائب غير مباشرة؛ ومن حيث سعرها إلى ضرائب نسبية، وضرائب تصاعدية؛ ومن حيث المادة الخاضعة للضريبة إلى ضريبة على الأشخاص، والضريبة على الأموال؛ ومن حيث تحديد الوعاء الضريبي إلى الضريبة الواحدة، والضريبة المتعددة.

**الضرائب المباشرة:** هي ضرائب مرتبطة بشخص معين ولا يمكن نقل عبئها إلى شخص آخر، تفرض على رأسه أو على دخله وتسدد للدولة مباشرة. تتميز الضرائب المباشرة بكونها تراعي أسس العدالة الضريبية، إذ كل شخص يدفع وفق قدرته التكليفية؛

**الضرائب غير المباشرة:** هي ضرائب تفرض على إنتاج سلع أو خدمات أو نقل السلع أو تداول الثروات بين الأشخاص، ويمكن نقل عبئها إلى شخص آخر. وتتميز بكونها تغذي الخزينة العامة بشكل مستمر طوال السنة، ومن عيوبها أنها لا تراعي مبدأ العدالة الضريبية بين الأفراد؛

**الضريبة النسبية:** يقصد بها النسبة المئوية الثابتة للاقتطاع الذي يفرض على المادة الخاضعة للضريبة ولا يتغير بتغير قيمتها، أي أن قيمتها تبقى ثابتة حتى في حالة ارتفاع أو انخفاض الوعاء الضريبي؛

**الضريبة التصاعدية:** هي نسب مئوية تختلف باختلاف مبلغ المادة الخاضعة للضريبة، وتزيد هذه النسبة مع زيادة مبلغ المادة الخاضعة للضريبة، وتكون عادة على شكل شرائح وكل شريحة تخضع لنسبة معينة؛

**الضريبة على الأشخاص:** المقصود بالضريبة على الأشخاص تلك الضريبة التي يكون موضوعها الشخص ذاته و هي من أقدم الضرائب في التاريخ، و عرفتها الحضارات كافة، وكان يطلق عليها سابقا ” الضريبة على الرؤوس ” و طبقها العرب تحت اسم ” الجزية ” .

**الضريبة على الأموال:** هي الضرائب التي تفرض على رأس المال المنتج، أي المستخدم في العملية الإنتاجية، رأس المال يعبر عن مجموع الأموال المستثمرة في تلك العملية شريطة أن تكون لها قيمة نقدية ويمتلكها الشخص المعني بالضريبة<sup>89</sup>.

**الضريبة الواحدة:** يقوم نظام هذه الضريبة على ضريبة واحدة تفرض على موضوع واحد، أي وعاؤها واحد بصفة أساسية، إلى جوارها بعض الضرائب الأخرى قليلة الأهمية.

**الضريبة المتعددة:** تتمثل في فرض ضرائب مختلفة على المكلفين على كل نوع من أنواع الإيرادات على أساس مصدرها.<sup>90</sup>

يعرف النظام الضريبي المغربي تعددا وتنوعا في الضرائب فهناك ضرائب محلية وضرائب وطنية، وتتفرع هذه الأخيرة إلى الضريبة على الشركات، والضريبة على الدخل، والضريبة على القيمة المضافة، وواجبات التسجيل، وواجبات التنبر، والضريبة الخصوصية على السيارات، ومساهمة التضامن الاجتماعي.

بالنظر لما لها من أهمية كبيرة في بنية الموارد الجبائية، سنكتفي من خلال هذا المبحث بمناقشة الضريبة على الشركات (المطلب الأول)، والضريبة على الدخل (المطلب الثاني).

<sup>89</sup>. أمينة غريسي ومنال لعجال، دور الضريبة في انعاش الاقتصاد الجزائري، رسالة لنيل شهادة الماستر، كلية العموم الاقتصادية، العموم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي التبسي، التبسة، ص: 14.

<sup>90</sup>. أمينة غريسي ومنال لعجال، مرجع سابق، ص: 13 .

## المطلب الأول: الضريبة على الشركات

تأسست الضريبة على الشركات بموجب قانون رقم 24.86<sup>91</sup>، ودخلت حيز التنفيذ سنة 1987،<sup>92</sup> حيث حلت محل الضريبة على الأرباح المهنية، وعرفت عدة إصلاحات إلى أن تم إدماجها في المدونة العامة للضرائب سنة 2007، وتوالت التعديلات التي همت الضريبة على الشركات حيث بلغ عددها 190 تعديل في الفترة الممتدة بين 2007 إلى غاية سنة 2020.<sup>93</sup> انظر: (الملحق 2 ص: 132 المتعلق بإحصاء تعديلات الضريبة على الشركات على المواد القانونية المنظمة لها).

ترمي التعديلات القانونية التي عرفتها المدونة العامة للضرائب؛ خاصة المواد من 1 إلى 20 المتعلقة بالضريبة على الشركات، إلى تحقيق أهداف متعددة ومختلفة نذكر منها:

- تحسين مناخ الأعمال؛
  - توسيع الوعاء الضريبي؛
  - الاستجابة لطلبات لوبيات وقوى ضغط معينة أو قطاعات اقتصادية معينة؛
  - تجويد النصوص القانونية ومسايرتها للمتغيرات ومطابقتها للواقع؛
  - مسايرة المنافسة الجبائية الدولية؛
  - الاستجابة للضغط الدولي عندما يتعلق الأمر بمقتضيات تضع المغرب في وضعية مقارنة مع ملاذات ضريبية دولية.<sup>94</sup>
- سنيين من خلال هذا المطلب وعاء وتصفية الضريبة على الشركات (الفقرة الأولى) وفق آخر تعديل للمدونة العامة للضرائب لسنة 2021، ثم نرجح على المساهمة الاجتماعية للتضامن المترتبة على الأرباح (الفقرة الثانية).

### الفقرة الأولى: وعاء الضريبة على الشركات وتصفيها

91. ظهر شريف رقم 1.86.239 صادر في 28 من ربيع الآخر 1407 (31 ديسمبر 1986) بتنفيذ القانون رقم 24.86 المتعلق بالضريبة على الشركات، الجريدة الرسمية عدد 3873 بتاريخ 21 يناير 1987، ص: 67

92. محمد القرقوري، وعاء ومنازعة الضرائب على القيمة المضافة والشركات والدخل، مطبعة أمنية-الرباط، الطبعة الأولى 2002، ص: 71.

93. محمد سليم الورياغلي وآخرون، المساطر الضريبية بين تحدي الأمن القانون والقضائي الضريبي وسؤال العدالة والتنمية الجبائية، مؤلف جماعي، مطبعة المعارف الجديدة الرباط، 2021، ص: 82.

94. محمد سليم الورياغلي وآخرون، مرجع سابق ص: 83.

من بين القواعد التي تبنى عليها الضريبة نجد قاعدة اليقين (الوضوح والدقة)، بمعنى أن يكون كل فرد على بينة بمقدار ووقت استحقاق الضريبة وطريقة جبايتها بدرجة من الدقة، ولا يتم ذلك إلا من خلال وضوح العدة القانونية والمراسيم التطبيقية.

### أولاً: وعاء الضريبة على الشركات

حددت المادة 2 من المدونة العامة للضرائب الأشخاص المفروضة عليهم الضريبة، كما بينت المادة 5 من م ع ض إقليمية الضريبة على الشركات، في حين فصلت المواد 8 و9 وما يليها من م ع ض الأساس الخاضع للضريبة على الشركات.

#### 1. الأشخاص المفروضة عليهم الضريبة على الشركات

تخضع وجوباً للضريبة على الشركات<sup>95</sup>:

- الشركات مهما كان شكلها وغرضها ( ما عدا الشركات الفعلية التي لا تضم سوى أشخاص طبيعيين والشركات العقارية التي يطلق عليها اسم " الشركات العقارية الشفافة" )؛
  - المؤسسات العمومية وغيرها من الأشخاص المعنويين الذين يقومون باستغلال، أو بعمليات تهدف للحصول على ربح، والجمعيات والهيئات المعتبرة قانوناً في حكمها؛
  - الصناديق المحدثّة بنص تشريعي أو باتفاقية؛
  - مراكز التنسيق التابعة لشركة غير مقيمة.
- تخضع للضريبة على الشركات، بشكل اختياري لا رجعة فيه. شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة المؤسسة بالمغرب والتي لا تضم سوى أشخاص طبيعيين وكذا شركات المحاصة.

#### 2. إقليمية الضريبة على الشركات<sup>96</sup>

- تفرض الضريبة على الشركات المتوفرة أو غير المتوفرة على مقر بالمغرب بالنسبة لجميع الحاصلات والأرباح والدخول:
- المتعلقة بالأموال التي تملكها والنشاط الذي تقوم به، والعمليات الهادفة إلى الحصول على ربح التي تنجز في المغرب ولو بصورة عرضية؛
  - المخول حق فرض الضريبة عليها للمغرب عملاً باتفاقيات تهدف إلى تجنب الازدواج الضريبي فيما يتعلق بالضريبة على الدخل.

#### 3. الأساس الخاضع للضريبة على الشركات<sup>97</sup>

الحصيلة الخاضعة للضريبة تساوي فائض عائدات الاستغلال والأرباح على تكاليف الاستغلال، بعد تغييرها إن اقتضى الحال. طبقاً للتشريع المحاسبي الجاري به العمل.

يمكن ترحيل عجز سنة محاسبية إلى غاية السنة الرابعة الموالية، باستثناء جزء العجز المطابق للاهلاكات عناصر الأصول الذي يمكن ترحيله إلى أجل غير مسمى.

95. المادة 2 من م ع ض، مرجع سابق .

96. المادة 5 من م ع ض، مرجع سابق.

97. المادتين 8 و9 من م ع ض، مرجع سابق.

**ثانياً: تصفية الضريبة على الشركات<sup>98</sup>**

حسب مبدأ الملاءمة يتم تحصيل الضريبة في الوقت المناسب للمكلفين حتى تكون مناسبة لظروفهم وأحوالهم مما يجعل عملية دفع الضريبة سهلة ومقبولة. أي أن تتم المطالبة بدفع الضريبة لتتلاءم مع ظروف المكلفين لسداد المستحق عليهم من ضرائب. تكتسي الضريبة على الشركات أهمية بالغة في تحديد السياسة الضريبية المعتمدة من طرف المشرع الجبائي، وذلك باعتبارها وسيلة يمكن من خلالها تشجيع الاستثمار في مجال ما أو كبحه في مجال آخر، لهذا نظم المشرع كيفية أداءها وفصل مختلف أسعارها باعتبار نوعية النشاط الذي تمارسه الشركة وحاصلاتها وأرباحها ودخولها المحقق خلال كل سنة محاسبية والتي لا يمكن أن تتعدى 12 شهراً، في المكان الذي يوجد به مقرها الاجتماعي أو مؤسستها الرئيسية بالمغرب.

**1. كيفية أداء الضريبة على الشركات**

تؤدي الضريبة على الشركات تلقائياً في أربع دفعات مقدمة على الحساب تساوي كل واحدة منها 25 % من مبلغ الضريبة المستحقة عن آخر سنة مختتمة. عندما يفوق المبلغ النهائي للضريبة على الشركات مجموع الدفعات المقدمة المدفوعة، تتم التسوية عبر الأداء التلقائي لباقي الضريبة من قبل الشركة في نفس الوقت الذي تؤدي فيه الدفعة المقدمة الأولى من السنة الموالية. وعلى العكس من ذلك، عندما يفوق مجموع الدفعات المقدمة المدفوعة المبلغ النهائي للضريبة، تقوم الشركة تلقائياً باستئزال زائد الضريبة الذي دفعته من الدفعة الاحتياطية المستحقة الأولى وإن اقتضى الحال من الدفعات الأخرى المتبقية. يؤدي باقي الضريبة المحتمل في أجل لا يتعدى شهراً ابتداء من تاريخ سقوط الحق في الدفعة المقدمة الأخيرة.

**2. الحد الأدنى للضريبة على الشركات**

لا يمكن أن يقل عن مبلغ الضريبة الواجبة على الشركات عن الحد الأدنى للضريبة، يتكون أساس احتساب الحد الأدنى للضريبة من مبلغ الحاصلات (دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة) التي يشملها القانون، لا يمكن أن يقل عن الحد الأدنى للضريبة عن 3000 درهم كما يجب أن يتم سداؤه على دفعة واحدة قبل نهاية الشهر الثالث التالي لتاريخ افتتاح السنة المحاسبية الجارية. تعفى الشركات غير الشركات الحاصلة على امتياز تسيير مرفق عمومي، من أداء مبلغ الحد الأدنى للضريبة طوال ستة وثلاثين (36) شهراً الأولى الموالية لتاريخ بداية استغلالها. غير أنه يتوقف هذا الإعفاء عند انقضاء ستين (60) شهراً الأولى الموالية لتاريخ تأسيس الشركات المعنية.

يحدد سعر الحد الأدنى للضريبة على الشركات مهما كانت حصيلتها السنوية في:

- 0.25% بالنسبة للعمليات التي تقوم بها المنشآت التجارية والمتعلقة ببيع المواد التالية: المنتجات النفطية؛ الغاز؛ الزبدة؛ الزيت؛ السكر؛ الدقيق؛ الماء والكهرباء.
- 0.5% بالنسبة لجميع النشاطات الأخرى.

**3. سعر الضريبة على الشركات**

يحدد السعر العادي للضريبة على الشركات بأسعار تصاعدية على الشكل التالي<sup>99</sup>:

**الجدول رقم 1: السعر العادي للضريبة على الشركات**

98. للزيد من التفصيل راجع الباب الثالث من القسم الأول من الكتاب الأول من م ع ض.

99. المادة 9 من م ع ض، مرجع سابق.

السعر	مبلغ الربح الصافي بالدرهم
10%	يقل أو يساوي 300.000 درهم
<sup>100</sup> 20%	من 300.001 إلى 1.000.000 درهم
31%	يفوق 1.000.000 درهم
37%	مؤسسات الائتمان والهيئات المعتمدة في حكمها وبنك المغرب وصندوق الإيداع والتدبير ومقاولات التأمين وإعادة التأمين. مما كان مبلغ الربح الصافي.

### المصدر: المدونة العامة للضرائب 2021

غير أن السعر المطبق على الشريحة التي يفوق فيها مبلغ الربح الصافي مليون درهم يخفض إلى 20% بالنسبة للمنشآت الفندقية؛ ومؤسسات التنشيط السياحي؛ والمنشآت المنجمية والحرفية؛ والمؤسسات الخاصة للتعليم أو التكوين المهني؛ وللشركات الرياضية؛ والمنعشين العقاريين؛ والمستغلات الفلاحية؛ والشركات التي تمارس أنشطة ترحيل الخدمات داخل أو خارج المنصات المندمجة المخصصة لهذه الأنشطة. ويخفض سعر 31% إلى 28% بالنسبة للشركات التي تزاوّل نشاطا صناعيا باستثناء تلك التي يساوي أو يفوق ربحها الصافي مائة مليون (100.000.000) درهم.<sup>101</sup>

هذا وتجدر الإشارة إلى أن م ع ض قد حددت أسعار أخرى من قبيل أسعار نوعية للضريبة، وأسعار مختلفة للضريبة الجزافية، وأسعار متعددة للضريبة على الشركات المحجوزة من المنبع. الشيء الذي من شأنه أن يفتح أبواب الغش والتهرب الضريبيين أمام الملمزمين. لهذا نص القانون الإطار 69.19 على "التوجه التدريجي نحو سعر موحد في ما يخص الضريبة على الشركات، لا سيما بالنسبة للأنشطة الصناعية"<sup>102</sup>

### الفقرة الثانية: المساهمة الاجتماعية للتضامن المترتبة على الأرباح

تختلف المساهمة الاجتماعية للتضامن عن الأرباح والدخول عن باقي الضرائب، من حيث التسمية "مساهمة" بدل "ضريبة" ومن حيث الزمن، حيث تستمر الضريبة في الزمن وتشكل موردا دائما لميزانية الدولة، بينما تتسم المساهمة بالظرفية والتقطع في الزمن فهي مورد غير قار لميزانية الدولة. فخلال العشرية الأخيرة بين سنتي 2010 و 2020 أقر المشرع المالي المغربي هذا النوع من الفروض ثلاث مرات تحت مسمى "مساهمة":

- المساهمة من أجل دعم التماسك الاجتماعي: فرضت على الشركات فقط بمقتضى المادة 9 من قانون المالية لسنة 2012<sup>103</sup> لمدة سنة واحدة؛

- المساهمة الاجتماعية للتضامن المترتبة على الأرباح والدخول: فرضت على الشركات والدخول المهنية و الأجور والدخول المعتمدة في حكمها والدخول العقارية بموجب المادة 7 من قانون المالية لسنة 2013<sup>104</sup> لمدة ثلاث سنوات؛

100 . تم رفع السعر من 17.5% إلى 20% بمقتضى البند I من المادة 6 من قانون المالية لسنة 2020.

101 . المادة 19 من م ع ض / مرجع سابق.

102 . المادة 4 من القانون-الإطار 69.19. مرجع سابق.

103 . ط ش رقم 1.12.10 صادر في 24 من جادى الأخرى 1433 (16 ماي 2012) بتنفيذ قانون المالية رقم 22.12 للسنة المالية 2012، ج ر ع 6048 بتاريخ 25 من جادى الأخرى 1433 (17 ماي 2012) ص: 3153.

- المساهمة الاجتماعية للتضامن المترتبة على الأرباح: فرضت على الشركات (في مدلول المدونة) فقط بموجب المادة 7 من قانون المالية لسنة 2019 لمدة سنتين<sup>105</sup>.

سنتقصر فيما تبقى من هذه الفقرة، على التفصيل في المساهمة الاجتماعية للتضامن المترتبة على الأرباح، بالاعتماد على المدونة العامة للضرائب لسنة 2019، على خلاف ما سبق، حيث اعتمدنا المدونة العامة للضرائب لسنة 2021. ونبحث من خلالها عن وعاء وتصفية المساهمة الاجتماعية للتضامن المترتبة على الأرباح (أولا) ثم نتساءل عن قانونية وموقع المساهمة الاجتماعية للتضامن المترتبة عن الأرباح ضمن موارد الميزانية العامة التي أقرها المشرع المالي المغربي (ثانيا)

### أولاً: وعاء وتصفية المساهمة الاجتماعية للتضامن المترتبة على الأرباح

#### 1. وعاء المساهمة الاجتماعية للتضامن المترتبة على الأرباح

تحمل المساهمة الاجتماعية للتضامن المترتبة على الأرباح الشركات والمؤسسات العمومية والجمعيات وغيرها من الهيئات المعتمدة في حكمها والصناديق ومؤسسات الشركات غير المقيمة أو مؤسسات مجموعات هذه الشركات والأشخاص الاعتباريين الآخرين الخاضعين للضريبة على الشركات باستثناء:

- الشركات المعفاة من الضريبة على الشركات بصفة دائمة المحددة حصراً في الفقرة الأولى من المادة 6؛
- الشركات المعفاة مؤقتاً من الضريبة على الشركات التي تزاو أنشطتها داخل المناطق الحرة للتصدير؛
- شركات الخدمات المكتسبة لصفة " القطب المالي للدار البيضاء"<sup>106</sup>

#### 2. تصفية المساهمة الاجتماعية للتضامن المترتبة على الأرباح وسعرها

تحتسب المساهمة الاجتماعية للتضامن المترتبة عن الأرباح على أساس مبلغ الربح الصافي الذي يعتمد لاحتساب الضريبة على الشركات والذي يساوي أو يفوق أربعين مليون درهم (40 000 000) عن آخر سنة محاسبية مختتمة.<sup>107</sup>

حددت المادة 269 من (م ع ض) سعر المساهمة الاجتماعية للتضامن المترتبة عن الأرباح في % 2,5 من الربح الصافي. تدفع الشركات الملزمة مبلغ المساهمة تلقائياً بالتزامن مع إيداع الإقرار.

#### ثانياً: موقع المساهمة الاجتماعية للتضامن المترتبة على الأرباح ضمن موارد الميزانية العامة

حدد القانون التنظيمي للمالية رقم: 130.13<sup>108</sup>-الذي يُعد دستوراً مالياً للمملكة- الموارد التي يحق للدولة جبايتها أو تحصيلها في المادة 11 منه، ولم يأت على ذكر المساهمة الاجتماعية، مما يجعل من قانونية هذا المساهمة (المفروضة قسراً) موضع شك في كونها ضريبة غير قانونية. ولعل اعتماد تسمية " المساهمة" بدل الضريبة -الذي يحيل ضمناً على الطابع الاختياري شأنها شأن الوقف والهبات والوصايا- وفرضها بشكل متكرر وإكسابها جميع خصائص الضريبة، والمتمثلة في كونها ذات طابع تقدي إداري، يترتب عن مخالفتها فرض جزاءات

104 . ط ش رقم 1.12.57 صادر في 14 من صفر 1434 ( 28 دجنبر 2012) بتنفيذ قانون المالية رقم 115.12 للسنة المالية 2013 ج ر ع 6113 بتاريخ 17 من صفر 1434 ) 31 دجنبر 2012) ص: 6635.

105 . ط ش رقم 1.18.104 صادر في 12 من ربيع الآخر 1440 ( 20 دجنبر 2018) بتنفيذ قانون المالية رقم 80.18 للسنة المالية 2019، ج ر ع 6736 مكرر 13 من ربيع الآخر 1440 ( 21 دجنبر 2018) ص: 9608.

106 . المادة 267 من م ع ض لسنة 2019

107 . المادة 268 من م ع ض 2019، مرجع سابق.

108 . ط ش رقم: 1.15.62 مرجع سابق

مماثلة لجزاء الامتناع عن أداء الضريبة على الشركات،<sup>109</sup> إضافة إلى كونها تدفع بدون مقابل، لدليل على عدم استقرار المشرع الضريبي بالمغرب على رؤية واضحة في سياسته الجبائية، وهذا ما من شأنه المساس بالأمن القانوني للشركات الخاضع للضريبة، لأنها بمثابة ضريبة ثانية تفرض على الشركات.

تشبه المساهمة الاجتماعية في كثير من جوانبها، الضريبة على الثروة في كل من النرويج وإسبانيا وسويسرا التي تفرض على ملكية الأراضي والعقارات والأصول المالية من سندات وأصول، والتحف الفنية وبراءات الاختراع والانتقالات التي تقع على الرأسمال مثل الميراث والهبات والتصرفات التي تقع على انتقال الملكية<sup>110</sup>، إلا أن المشرع الجبائي المغربي تردد في إقرار ضريبة مستقرة ومدرة للموارد تقع على الثروة، وارتكن إلى تدابير ظرفية لا تسهم في استقرار الموارد ودوامها، وتشكل مساساً بالأمن القانوني في المجال الجبائي الذي يعتبر أحد أهم مقومات النظام الضريبي.

لعل الارتباك والتردد الذي يعيشه المشرع الجبائي المغربي في تضريب الثروة بشكل مباشر، مرده إلى الارتباك الحاصل في هذا النوع من الضرائب في جل التشريعات المقارنة، حيث سيطرة اتجاه ينحو منحى التخفيف من العبء الضريبي المفروض على الرأس المال، إذ خفض على إثره عدد الدول التي تفرض الضريبة على الثروة من اثنتي عشرة (12) دولة سنة 1990 إلى ثلاث (3) دول سنة 2017<sup>111</sup> من بين 35 دولة منتمية لمنظمة التنمية والتعاون الاقتصادي. أما في الدول العربية فقد ألغت مصر الضريبة على الثروة سنة 1996. هذا الارتباك حاصل عند المشرع الجبائي الجزائري أيضاً حول الضريبة على الثروة فهو يعيش حالة تأرجح بين إقرارها وإلغائها، كما أن هناك نقاشاً حاداً حول موضوع تضريب الثروات ومنها التركات في تونس.

### الفقرة الثالثة: تطور الضريبة على الشركات بالمغرب

بلغ السعر الأقصى للضريبة (السعر العادي) على الشركات 40% سنة 1988، ثم عرف انخفاضاً مستمراً ليصل إلى القيمة 30% سنة 2008، إلا أن قانون المالية السنوي لسنة 2016<sup>112</sup> اعتمد الضريبة التصاعدية على الشركات بأربع نسب حسب كل شريحة (10%؛ 20%؛ 30%؛ 31%)، وعليه ارتفع السعر إلى القيمة 31% سنة 2016، ثم واصل بنفس القيمة بعد ذلك (إلى آخر م ع ض 2021)، كما يوضح ذلك الجدول التالي:

#### الجدول رقم 2: تغير سعر الضريبة على الشركات

السنوات	1988	1993	1994	1995	2008	2016	2021
سعر الضريبة على الشركات IS	40%	38%	36%	35%	30%	31%	31%

المصدر: تركيب شخصي بالاعتماد على القوانين الجاري بها العمل

109. تنص المادة 7 من قانون المالية لسنة 2019 والمادة 272 من م ع ض على "تطبق أحكام التحصيل والمراقبة والمنازعات والجزاءات والتقادم المنصوص عليها في المدونة والمتعلقة بالضريبة على الشركات على المساهمة الاجتماعية للتضامن برسم الأرباح الصافية المحققة من طرف الشركات."

110. خالد مبروكي، "المساهمة الاجتماعية المترتبة على الأرباح، وتردد المشرع المالي المغربي بشأن إقرار ضريبة على الثروات" مؤلف جماعي بعنوان حكامه المالية العامة بالمغرب، مطبعة الأمنية الرباط، الطبعة الأولى 2019، ص: 98 بتصرف.

111. تقرير منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي نمادج لبعض الدول التي ألغت الضريبة على الثروة:

الدانمارك 1996؛ النمسا 1994؛ ألمانيا 1997؛ اللوكسمبورك 2000؛ السويد 2007؛ فرنسا 2015.

112. ط ش رقم 1.15.150 صادر في 7 ربيع الأول 1437 (19 ديسمبر 2015) بتنفيذ قانون المالية رقم 70.15 لسنة المالية 2016، ج ر عدد 6423 بتاريخ 9 ربيع الأول

1437 (21 ديسمبر 2015)، ص: 10081.

يمكن أن نعاين هذا الانخفاض في سعر الضريبة على الشركات بشكل أكثر وضوحا خلال العقود الثلاثة الأخيرة في المقال الذي نشره كل من صلاح الدين الصالحي وعبد الله يشاوي<sup>113</sup> والمتضمن للمبيان التالي:

المبيان رقم 1: تغير سعر الضريبة على الشركات خلال ثلاث عقود الأخيرة



**المصدر: صلاح الدين الصالحي وعبد الله يشاوي**

من خلال ما سبق يتضح جليا اتجاه السياسة الضريبية بالمغرب نحو تشجيع الشركات على رفع ادخارها، من خلال التخفيف المستمر من عبئها الضريبي، لكن اعتماد أسعار تصاعدية على شرائح من شأنه أن يحد الشركات من توسيع استثمارات ويدفعها إلى تقليص رأسالها حتى لا تنتقل من شريحة إلى شريحة أعلى، هذا ما أنتج نسيجا اقتصاديا هشًا مكونا في مجمله من مقاولات صغيرة وصغيرة جدا. بالإضافة إلى كون الضريبة على الشركات تركز الاعدالة الجبائية كما جاء في تقرير المجلس الاقتصادي والاجتماعي لسنة 2012.<sup>114</sup>

113 . Salah Eddine SALHI et Abdellah ECHAOUI, « La mobilisation fiscale à l'épreuve de l'équité fiscale au Maroc : Une Approche économétrique des effets socioéconomiques et démographiques », Revue "Repères et Perspectives Economiques" Vol. 4/N° 1 / 1er semestre 2020

<https://revues.imist.ma/index.php/rpe/article/view/18961/10329>

114 . Rapport du Conseil Economique et Social, Auto-Saisine n° 9 /2012, Le système fiscal marocain : développement économique et cohésion sociale.

## المطلب الثاني: الضريبة على الدخل بالمغرب وتطورها

تأسست الضريبة على الدخل بموجب قانون المالية لسنة 1989<sup>115</sup>، وتخضع في تنظيمها للقسم الثاني من الكتاب الأول من م ع ض، من المادة 21 إلى المادة 60. تعتبر الضريبة على الدخل ضريبة مباشرة تفرض على مجموع الدخول المكتسبة خلال السنة من طرف الشخص الطبيعي أو الشريك الرئيسي بالنسبة لمقاولات الأشخاص التي لم تخضع للضريبة على الشركات، وهي ضريبة سنوية عامة وشاملة لجميع مداخيل الخاضعين لها، وموحدة إذ تمس الدخل الصافي الإجمالي وليس الخام، وذات طابع تصاعدي وتصريحي.<sup>116</sup>

تفرض الضريبة على الدخل على دخول وأرباح الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين لم يختاروا الخضوع للضريبة على الشركات<sup>117</sup>، بالنسبة للأشخاص الطبيعيين الذين لهم موطن ضريبي بالمغرب، تفرض على جميع دخولهم وأرباحهم ذات المنشأ المغربي أو الأجنبي، أما الأشخاص الطبيعيين الذين ليس لهم موطن ضريبي بالمغرب فتفرض على جميع دخولهم وأرباحهم ذات المنشأ المغربي، وقد تفرض عملاً باتفاقيات تهدف إلى تجنب الازدواج الضريبي فيما يتعلق بالضريبة على الدخل<sup>118</sup>. ويتعلق الأمر بالدخول المهنية؛ والدخول الناتجة عن المستغلات الفلاحية؛ والأجور والدخول المعتبرة في حكمها؛ والدخول والأرباح العقارية؛ والدخول والأرباح الناتجة عن رؤوس الأموال المنقولة<sup>119</sup>.

### الفقرة الأولى: الدخل المهنية

تعد دخولا مهنية: الأرباح التي يحصل عليها الأشخاص الطبيعيون من مزاولة مهن تجارية أو صناعية أو حرفية أو المنعشين العقاريين أو مجزئي الأراضي أو تجار الأملاك أو أصحاب المهن الحرة؛ والدخول التي تكسب طابع التكرار؛ والمبالغ الإجمالية التي يحصل عليها الأشخاص الطبيعيون الذين ليس لهم موطن ضريبي بالمغرب أو الأشخاص المعنويين غير الخاضعين للضريبة على الشركات والذين لا يوجد مقرهم بالمغرب في مقابل إنجاز أعمال أو تقديم خدمات لحساب أشخاص طبيعيين أو معنويين يتوفرون على موطن ضريبي بالمغرب أو يزاولون نشاطا فيه، إذا كانت الأعمال أو الخدمات لا ترتبط بنشاط مؤسسة في المغرب تابعة للشخص الطبيعي أو المعنوي غير المقيم بالمغرب<sup>120</sup>.

لتشجيع بعض الأنشطة الاقتصادية تم تمتيعها بإعفاءات من قبيل الإعفاء الدائم على المنشآت المقامة في منطقة حرة بميناء طنجة؛ والإعفاء من الفرض الدائم للضريبة على الدخل طوال مدة خمس (5) سنوات بالسعر المنخفض للمنشآت المصدرة للمنتجات والخدمات، والمنشآت غير المزاولة نشاطها في القطاع المنجمي، والمنشآت الفندقية وشركات تدبير الإقامة العقارية للإنعاش السياحي بالنسبة لجزء الأساس المفروض عليه الضريبة المطابق لرقم أعمالها الذي تم تحقيقه بعملات أجنبية محولة إلى المغرب بصفة فعلية مباشرة أو لحسابها عن طريق وكالات الأسفار؛ أو الإعفاء المتبوع بفرض سعر مخفض بصفة مؤقتة للمنشآت التي تزاوّل أنشطتها في المناطق الحرة

115 ظ ش رقم 1.88.289 صادر بتاريخ 18 جمادى الأولى 1409 (28 ديسمبر 1988) بتنفيذ قانون المالية لسنة 1989 رقم 21.88، ج ر عدد 3974 بتاريخ 18 جمادى الأولى 1409 (28 ديسمبر 1988) ص: 1252.

116 . سعيد جفري، حجاج خلال، محمد عايطي الله، الدليل العملي للمدونة العامة للضرائب، مكتبة الرشاد سطات الطبعة الأولى 2014، صفحة 65

117 . المادة 21 من م ع ض، مرجع سابق.

118 . المادة 23 من م ع ض، مرجع سابق.

119 . المادة 22 من م ع ض، مرجع سابق.

120 . المادة 30 من م ع ض، مرجع سابق.

للتصدير بالإعفاء الكلي طوال السنوات الخمس الأولى المتتالية ابتداء من تاريخ الشروع في استغلالها، أو بتخفيض الضريبة بنسبة 80% طوال العشرين (20) سنة الموالية.<sup>121</sup>  
يحدد الدخل المهني وفق أربع أنظمة مختلفة:

### 1. نظام النتيجة الصافية الحقيقية

يعتبر نظام النتيجة الصافية الحقيقية ضروريا بالنسبة لشركات التضامن وشركات التوصية البسيطة وشركات المحاصة، ويقتضي مسك محاسبة كاملة. يجب أن تحتتم السنوات المحاسبية للخاضعين للضريبة على الدخل وفق هذا النظام في 31 دجنبر من كل سنة<sup>122</sup>.  
تحدد الحصيلة الخاضعة للضريبة المتعلقة بكل سنة محاسبية وفق هذا النظام مما زاد من العائدات على التكاليف حسب المعادلة التالية:

$$\text{النتيجة الصافية الحقيقية} = \text{التكاليف القابلة للخصم} - \text{العائدات المفروضة عليها الضريبة}$$

يتم احتساب الضريبة على الدخل في هذا النظام بنسب تصاعدية حسب كل شريحة كما يبين الجدول المتعلق بالضريبة على

الدخل لسنة 2021 :

### الجدول رقم 3: معيار الضريبة على الدخل لسنة 2021.

من (د خ ض) بالدرهم	إلى (د خ ض) بالدرهم	سعر الضريبة	الخصم بالدرهم
0.00	30000.00	0%	0.00
30001.00	50000.00	10%	3000.00
50001.00	60000.00	20%	8000.00
60001.00	80000.00	30%	14000.00
80001.00	180000.00	34%	17200.00
180001.00 فما فوق		38%	24400.00

المصدر: المدونة العامة للضرائب 2021

### 2. نظام النتيجة الصافية المبسطة

يطبق نظام النتيجة الصافية المبسطة بناء على اختيار يعبر عنه الخاضع للضريبة على الدخل، غير أنه لا يسري على الخاضعين للضريبة على الدخل الذين يتجاوز رقم أعمالهم السنوي دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة أو المرحل إلى السنة دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة:

- 2.000.000 درهم إذا تعلق الأمر بـ الأنشطة التجارية؛ والأنشطة الصناعية أو الحرفية؛ ومجهزي سفن الصيد البحري.
- 500.000 درهم إذا تعلق الأمر بـ مقدمي الخدمات؛ والمهن الحرة أو جميع المهن (المهن غير التجارية أو الصناعية أو الحرفية أو مهنة المنعشين العقاريين أو مهنة مجزئي الأراضي أو مهن تجار الأملاك)؛ والدخول التي تكتسي طابع التكرار.

<sup>121</sup> المادة 31 من م ع ض، مرجع سابق.

<sup>122</sup> المادة 33 من م ع ض، مرجع سابق.

تحدد النتيجة الصافية المبسطة لكل سنة محاسبية بعد تصحيحها في البيان المعتمد للمرور من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الصافية الجبائية باعتبار ما زاد من الحاصلات على تكاليف السنة المحاسبية التي وقع الالتزام بها أو تحملها لما يتطلبه النشاط المفروضة عليه الضريبة وذلك تطبيقاً للأحكام التشريعية والتنظيمية الجاري بها العمل في الميدان المحاسبي مع مراعاة الأحكام المنصوص عليها أعلاه باستثناء المؤن والعجز القابل للترحيل، وفق المعادلة التالية:

**النتيجة الصافية المبسطة = التكاليف القابلة للخصم – العائدات المفروضة عليها الضريبة**

يتم احتساب الضريبة على الدخل في هذا النظام بنسب تصاعدية كما يبين الجدول السابق (رقم 3).

### 3. نظام المساهمة المهنية الموحدة

نظام المساهمة المهنية الموحدة هو نظام جديد تم اعتماده بمقتضى قانون المالية رقم 65.20 لسنة 2021<sup>123</sup>، يستهدف التجار والحرفيين والمهنيين قصد إدماجهم في الاقتصاد المهيكل في إطار توسيع الوعاء الجبائي من جهة، وتجميع الضرائب المتعلقة بالأنشطة المهنية (الضريبة على الدخل وفق النظام الجزافي والرسم المهني ورسم الخدمات الجماعية) في ضريبة واحدة وتمكينهم من الاشتراك في نظام التغطية الصحية الإجبارية (AMO).

يجوز للأشخاص الذاتيين أن يختاروا نظام المساهمة المهنية الموحدة بشرط أن لا يتجاوز مبلغ رقم الأعمال السنوي مليوني (2 000 000) درهم فيما يتعلق بالأنشطة الصناعية والتجارية والأنشطة الحرفية؛ وأن لا يتجاوز خمسمائة ألف (500 000) درهم فيما يتعلق بمقدمي الخدمات<sup>124</sup>. وتنقسم المساهمة المهنية الموحدة (CPU) إلى شطرين:

- الشطر الأول: يمثل الضريبة المطابقة للدخل المهني سعرها 10% من الأساس الخاضع للضريبة وهو رقم الأعمال المحقق في السنة باعتبار سنة 2020 سنة مرجعية مع اعتماد المعامل المحدد لكل مهنة المبين بتفصيل في الجدول الملحق بالمذونة العامة للضرائب المتعلقة بالضريبة على الدخل لنظام المساهمة المهنية الموحدة الوارد في المادة 40، وسنكتفي بضرب المثال بخمس مهن في الجدول التالي:

#### الجدول رقم 4: أمثلة لسعر الضريبة على الدخل لنظام المساهمة المهنية الموحدة.

المهنة	ق.م.ن.إ2	السعر (%)
وكيل الأعمال (سمسار)	4022	60
المتجر بالتفصيل في الحلفاء	3115	12
صاحب متجر للتغذية العامة	3122	8
صانع الآلات والأجهزة الكهربائية الضخمة	2300	12

123 . ط ش رقم 1.20.90 ، مرجع سابق.

124 . المادة 41 من م ع ص ، مرجع سابق.

25	3187	المتجر بالتفصيل في تواع السيارات والقطع المفصولة الخاصة بها
----	------	---

#### المصدر: المدونة العامة للضرائب 2021

- الشرط الثاني: يمثل الواجب التكميلي للضريبة، ويتعلق بالتغطية الإجبارية على المرض ويتم تحديده بالنظر إلى سعر الضريبة كما هو مبين في الجدول التالي<sup>125</sup>:

#### الجدول رقم 5: الواجب التكميلي - المساهمة المهنية الموحدة-

مبلغ الواجبات التكميلية السنوية (بالدرهم)	مبلغ الواجبات التكميلية ربع السنوية (بالدرهم)	شرائح الواجبات السنوية (بالدرهم)
1200 درهم	300 درهم	أقل من 500 درهم
1560 درهم	390 درهم	من 501 <sup>126</sup> إلى 1000 درهم
2280 درهم	570 درهم	من 1001 إلى 2500 درهم
2880 درهم	720 درهم	من 2501 إلى 5000 درهم
4200 درهم	1050 درهم	من 5001 إلى 10000 درهم
6000 درهم	1500 درهم	من 10001 إلى 25000 درهم
9000 درهم	2250 درهم	من 25001 إلى 50000 درهم
14400 درهم	3600 درهم	ما فوق 50000 درهم

#### المصدر: المدونة العامة للضرائب 2021

#### 4. نظام المقاول الذاتي

تأسس نظام المقاول الذاتي بمقتضى القانون رقم 114.13<sup>127</sup>، والذي عرف المقاول الذاتي بأنه كل شخص ذاتي يزاول بصفة فردية نشاطا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا أو يقدم خدمات، ولا يتجاوز رقم الأعمال السنوي المحصل عليه:

- 500 000 درهم، إذا كان النشاط الذي يمارسه يندرج ضمن الأنشطة الصناعية أو التجارية أو الحرفية؛
- 200 000 درهم، إذا كان نشاطه يندرج ضمن تقديم الخدمات.<sup>128</sup>؛
- يجب على المقاول الذاتي أن ينخرط في نظام الضمان الاجتماعي المنصوص عليه في التشريع الجاري به العمل<sup>129</sup>.

125. الفقرة II من المادة 74 من م ع ض، مرجع سابق.

126. ورد في م ع ض " من 500 إلى 1000" وقد أبدلته بـ 501 على غرار باقي الشرائح.

127. ط ش رقم 1.15.06 صادر في 29 من ربيع الآخر 1436 ( 19 فبراير 2015) بتنفيذ القانون المتعلق بنظام المقاول الذاتي. ج ر ع 6342 بتاريخ 21 جمادى الأولى 1436 ( 12 مارس 2015) ص: 1593.

128. المادة 1 من القانون رقم 113.14، مرجع سابق.

129. المادة 42 المكررة مرتين من م ع ض، مرجع سابق

يستثنى من نظام المقاول الذاتي، الأشخاص الذاتيون الخاضعون للضريبة الذين يزاولون مهنا أو أنشطة أو يقدمون خدمات محددة بموجب نص تنظيمي.

يؤدي المقاول الذاتي الضريبة على الدخل على أساس رقم المعاملات المصرح به حيث أن هذه النسبة هي 0,5% بالنسبة للأنشطة الصناعية، التجارية والحرفية و 1% بالنسبة للخدمات، ويخضع المقاول الذاتي أيضا للضريبة المهنية بعد انصرام فترة الإعفاء المحددة في 5 سنوات الأولى. يجب على المقاول الذاتي أيضا أداء أي ضريبة مرتبطة بنشاطه، ويتميز المقاول الذاتي بكونه خارج نطاق الضريبة على القيمة المضافة.<sup>130</sup>

### الفقرة الثانية: الدخل الفلاحية

استفاد القطاع الفلاحي من الإعفاء من أداء الضريبة المباشرة لثلاث عقود متتالية، ليمتد العود لتضريب القطاع الفلاحي بمقتضى قانون المالية لسنة 2014<sup>131</sup>، الذي حدد أنظمة فرض الضريبة وأنواع الضرائب المباشرة التي تفرض على الدخل والأنشطة الفلاحية، وكان أهم مستجد هو ما يرتبط بتحديد رقم المعاملات كإطار لاحتساب الضريبة الفلاحية عكس النظام الفلاحي لسنة 1961، حيث كانت الضريبة تفرض على أساس القدرة الإنتاجية للهكتار الواحد من الأراضي المزروعة أو المشجرة وعلى القدرة الإنتاجية للأشجار المثمرة المغروسة، وقيمة الدخل من المواشي.

#### 1. وعاء الضريبة على الدخل الفلاحية

تعتبر دخولا فلاحية حسب م ع ض الأرباح المحققة من طرف فلاح أو مرب للماشية، أو هما معا، والمتأتية من كل نشاط متعلق باستغلال دورة إنتاج نباتية أو حيوانية أو هما معا، وتكون منتجاتها معدة لتغذية الإنسان أو الحيوان أو هما معا، وكذا الأنشطة المرتبطة بمعالجة تلك المنتجات باستثناء أنشطة التحويل المنجزة بواسطة وسائل صناعية.

ويعتبر إنتاجا حيوانيا - حسب مدلول م ع ض - كل إنتاج متعلق بتربية الدواجن والأبقار والأكباش والماعز والجمال والخيول، وتعتبر دخولا فلاحية كذلك، الدخل المحققة من طرف مجمع يكون هو بنفسه فلاحا أو مربيا للماشية أو هما معا في إطار برامج التجميع.<sup>132</sup>

#### 2. أنظمة فرض الضريبة

يعنى من الضريبة على الدخل بصفة دائمة الخاضعون للضريبة برسم الدخل الفلاحية والذين يحققون رقم أعمال سنوي برسم هذه الدخل يقل عن خمسة ملايين ( 5 000 000 ) درهم<sup>133</sup>. ويخضع وجوبا لنظام النتيجة الصافية الحقيقية المستغلون الأفراد والملاك الشركاء في الشياخ الذين يتجاوز رقم أعمالهم السنوي المتعلق بالنشاط الزراعي مليوني (2 000 000) درهم؛ والشركات غير الخاضعة للضريبة للشركات.<sup>134</sup>

130 . موقع المقاول الذاتي، تاريخ الزيارة 30 يناير 2022 على الساعة الخامسة بعد الزوال.

<https://ae.gov.ma/ar/je-suis-auto-entrepreneur/fiscalite/>.

131 . ط ش رقم 1.13.115 صادر في 26 صفر 1435 ( 30 دجنبر 2013 ) بتنفيذ قانون المالية رقم 110.13 للسنة المالية 2014، ج ر ع 6217 مكرر الصادرة بتاريخ 27 صفر 1435 ( 31 دجنبر 2013 ) ص: 8058.

132 . المادة 46 من م ع ض، مرجع سابق.

133 . الفقرة الأولى من المادة 47 من م ع ض، مرجع سابق.

134 . الفقرة الثانية من المادة 48 من م ع ض، مرجع سابق.

يستفيد المستغلون الفلاحيون الخاضعون للضريبة من فرض الضريبة بسعر منخفض بنسبة 20% خلال الخمس (5) سنوات المحاسبية الأولى المتتالية، ابتداء من السنة الأولى لفرض الضريبة<sup>135</sup>.

### 3. التنفيذ التدريجي للضريبة الفلاحية

حدد قانون المالية لسنة 2014 مواعيد لتنفيذ الضريبة الفلاحية بشكل تدريجي ابتداء من فاتح يناير 2014، على كبار المستغلين الفلاحيين الذين يحققون رقم معاملات أكثر من أو يساوي 5 000 000 درهم. كما تمتعهم بالإعفاء بصفة انتقالية من الضريبة على الدخل وفق الشرائح التالية:

- من فاتح يناير 2014 إلى غاية 31 دجنبر 2015: المستغلون الفلاحيون الذين يحققون رقم أعمال يقل عن 000 000 درهم؛
- من فاتح يناير 2016 إلى غاية 31 دجنبر 2017: المستغلون الفلاحيون الذين يحققون رقم أعمال يقل عن 000 000 درهم؛
- من فاتح يناير 2018 إلى غاية 31 دجنبر 2019: المستغلون الفلاحيون الذين يحققون رقم أعمال يقل عن 000 000 درهم.

غير أنه لا يطبق هذا الإعفاء السالف الذكر على أصناف الدخل الأخرى غير الفلاحية المحققة من لدن الأشخاص المعنيين، ولا يستفيد من الإعفاء المستغلون الفلاحيون الذين أصبحوا خاضعين للضريبة ابتداء من فاتح يناير 2014.<sup>136</sup>

### الفقرة الثالثة: الأجور والدخول المعتبرة في حكمها

تعد من قبيل الأجور لتطبيق الضريبة على الدخل: المرتبات؛ والتعويضات والمكافآت؛ والأجور؛ والإعانات الخاصة والمبالغ الجزافية المرجعة عن المصاريف وغيرها من المكافآت الممنوحة لمسيري الشركات؛ والمعاشات؛ والإيرادات العمرية؛ والمنافع النقدية أو العينية الممنوحة زيادة على الدخل.<sup>137</sup>

### 1) أساس فرض الضريبة

بصفة عامة، يحدد مبلغ صاف الدخل المفروضة عليه الضريبة بالخصم من المبالغ الإجمالية المدفوعة برسم الدخل والمنافع: العناصر المعفاة من الضريبة والتي تم تخفيض ضريبتها.<sup>138</sup>

الإعفاءات الرئيسية من الضريبة على الدخل:

- ✓ التعويضات المصروفة لتغطية المصاريف المدفوعة خلال مزاولة وظيفة أو عمل بشرط إثباتها؛
- ✓ التعويضات والمساعدات العائلية والعلاوات المضافة إلى رواتب التقاعد أو المعاشات في مقابل الأعباء العائلية ومعاشات العجز الممنوحة للأشخاص المعنيين ولخلفهم؛
- ✓ الإيرادات العمرية والإعانات المؤقتة الممنوحة للمصابين بمجوادث الشغل؛
- ✓ التعويضات اليومية عن المرض والإصابة والولادة ومنح الوفاة؛

135. المادة 73 من م ع ض، مرجع سابق.

136. الفقرة XXIII من المادة 247 من م ع ض، مرجع سابق.

137. المادة 56 من م ع ض، مرجع سابق.

138. الفقرة I من المادة 58 من م ع ض، مرجع سابق.

- ✓ التعويض عن الفصل عن العمل، والتعويض عن المغادرة الطوعية للعمل، وجميع التعويضات عن الضرر الممنوحة في حالة الفصل عن العمل؛ والنفقة؛ والتقاعد التكميلي؛
- ✓ الإيرادات الممنوحة بمقتضى عقود التأمين على الحياة أو عقود الرسالة أو عقود الاستثمار التكافلي، التي لا تقل عن ثمان (8) سنوات؛
- ✓ حصة أرباب العمل في اشتراكات رواتب التقاعد والضمان الاجتماعي وأقساط التأمينات الجماعية؛
- ✓ مبلغ السندات التي تمثل مصاريف الإطعام أو التغذية المسلمة من لدن المشغلين لمأجورهم في حدود 30 درهم عن كل يوم عمل؛
- ✓ المنح الدراسية، والجوائز الأدبية والفنية التي لا يفوق مبلغها مائة ألف (100 000) درهم سنوياً؛

139.....

## 2) الخصوم الرئيسية

- تخصم من المبالغ الإجمالية؛ باستثناء العناصر المعفاة من الضريبة، المصاريف المرتبطة بالوظيفة أو العمل، على ألا يتجاوز المبلغ المخصوم ثلاثين ألف (30 000) درهم مقدرة بالنسب الحزافية التالية:
- ✓ 25% بالنسبة لمستخدمي الكارتيهات والأندية الذين يتحملون مصاريف التمثيل والسهر؛
  - ✓ 35% بالنسبة لعمال مطابع الجرائد الذين يشتغلون بالليل وعمال المناجم؛ والفنانين المسرحيين والغنائيين والسينمائيين وراقصي البالي والفنانين الموسيقيين ورؤساء الأjqواق.
  - ✓ 40% بالنسبة لملاحي الملاحة التجارية والصيد البحري.
  - ✓ 45% بالنسبة للصحفيين والمحرفين والمصورين ومديري الصحف؛ ووكلاء العرض للتأمين على الحياة والمفتشين والمراقبين بشركات التأمين على الحياة والرسالة والادخار؛ والجوالين والممثلين والعارضين التجاريين أو الصناعيين؛ والملاحين بالطيران التجاري والرابنة المدرفين بالأندية الجوية ومدارس الطيران المدني.
  - ✓ 20% بالنسبة للأشخاص غير المنتمين للفئات المهنية أعلاه.<sup>140</sup>
  - ✓ بالنسبة للرياضيين المحرفين والمرفين والمدرفين والفريق التقتي، يطبق خصم نسبته: 90% برسم سنة 2021؛ 80% برسم سنة 2022؛ 70% برسم سنة 2023؛ 60% برسم سنة 2024.<sup>141</sup>

## 3) خصم جزافي برسم المعاشات والإيرادات العمرفة

- تستفرف المعاشات والإيرادات العمرفة من تخفرف جزافي نسبته 60% من المبلغ الإجمالي السنوي الذي يساوي أو يقل عن 168 000 درهم، وتخفرف نسبته 40% لما زاد عن ذلك.<sup>142</sup>

## الفقرة الرابعة: الضرففة على الدخول والأرباح العقارفة

- تأسست الضرففة على الأرباح العقارفة بموجب قانون المالية لسنة 1978<sup>143</sup>، لتفرض على الأرباح المترتبة عن رفيع العقارات الواقعة بالمغرب أو تفوفف الحقوق العفنبفة المتصلة بها، وتشكل أحد أهم الموارد الجبائفة لارتباطها الوطفد بأنشطة الأفراد وتداول الملكية

139 . المادة 57 من م ع ض، مرجع سابق.

140 . المادة 59 من م ع ض، مرجع سابق.

141 . الفقرة XXXII من المادة 276 من م ع ض، مرجع سابق.

142 . المادة 60 من م ع ض، مرجع سابق.

العقارية ومختلف الحقوق العينية المرتبطة بها، تبعا لتطور أنشطة الأفراد وتغير الظروف الاقتصادية عرفت القوانين المنظمة للضريبة على الأرباح العقارية عدة تعديلات مست العديد من المبادئ المرتبطة بها، حيث تم إدماجها في الضريبة العامة على الدخل بموجب المادة 10 من قانون المالية لسنة 2001<sup>144</sup>، لتفضي في النهاية إلى إصدار المدونة العامة للضرائب<sup>145</sup> التي تضمنت المقتضيات المتعلقة بالدخول والأرباح العقارية في الفرع الرابع من الباب الثالث من القسم الثاني من الكتاب الأول، حيث حددت نطاق تطبيقها وبيدت نسبها وكيفية أدائها.

يقصد بوعاء الضريبة على الأرباح العقارية الدخل والأرباح العقارية المفروض عليها الضريبة، وتنقسم إلى صنفين: صنف أول يفرض على أرباح العقارات الواقعة بالمغرب بعد نقل ملكيتها، وصنف ثاني يفرض على دخول العقارات الواقعة بالمغرب من غير نقل ملكيتها، كما ترد عليها استثناءات حصرتها المدونة العامة للضرائب في المادة 62.

### 1. أرباح العقارات الواقعة بالمغرب بعد نقل ملكيتها

- تعتبر أرباحا عقارية لتطبيق أحكام الضريبة على الدخل: صنف الأرباح العقارية طبقا للمادة 61 من م ع ض<sup>146</sup>، الأرباح المثبتة أو المحققة بمناسبة نقل ملكية العقارات عن طريق:
- بيع عقارات واقعة بالمغرب أو تفويت حقوق عينية مرتبطة بها؛
  - نزع ملكية عقار من أجل المنفعة العامة؛
  - المساهمة في شركة بعقارات واقعة بالمغرب أو حقوق عينية عقارية؛
  - عمليات التفويت بعوض لأسهم أو تقديم حصص مشاركة اسمية صادرة عن شركات ذات غرض عقاري المعتبرة ضريبيا شفافا؛
  - عمليات التفويت بعوض أو المشاركة في شركات بأسهم أو حصص مشاركة في شركات يغلب عليها الطابع العقاري وغير المسعرة ببورصة القيم؛
  - المعاوضة المعتبرة بيعا مزدوجا والمتعلقة بالعقارات أو الحقوق العينية العقارية أو الأسهم أو حصص المشاركة؛
  - قسمة العقارات المشاعة بمدرك وفي هذه الحالة لا تفرض الضريبة إلا على الربح المحصل عليه من التفويت الجزئي الناتج عنه المدرك المذكور؛
  - التفويتات بغير عوض الواقعة على العقارات والحقوق العينية العقارية والأسهم أو الحصص المذكورة أعلاه.

### 2. دخول العقارات الواقعة بالمغرب من غير نقل ملكيتها

- تعتبر دخولا عقارية لأجل تطبيق الضريبة على الدخل صنف الأرباح العقارية طبقا للمادة 61 من م ع ض، ما لم تكن مندججة في صنف الدخل المهنية:
- الدخل التي تم تحصيلها والناشئة عن إيجار العقارات المبنية أو غير المبنية والبناءات مما كان نوعها؛ أو إيجار العقارات الزراعية ويدخل في ذلك المباني والمعدات الثابتة والمتحركة المرتبطة بها؛

143. ظ ش رقم 1.77.372 صادر في 19 محرم 1398 ( 30 دجنبر 1977 ) يتضمن الأمر بتنفيذ قانون المالية لسنة 1978، ج ر عدد 3400 مكرر الصادرة بتاريخ 20 محرم 1398 ( 31 دجنبر 1977 )، ص: 3738.

144 . ظ ش رقم 1.00.351 صادر في 29 رمضان 1421 ( 26 دجنبر 2000 ) بتنفيذ قانون رقم 55.00 قانون المالية لسنة 2001، ج ر عدد 4861 مكرر الصادرة بتاريخ 01 يناير 2001.

145 . المدونة العامة للضرائب، م س.

146 . المدونة العامة للضرائب، م س ص: 73.

- القيمة الإيجارية للعقارات والمباني التي يضعها ملاكها مجانا رهن تصرف الغير؛
- التعويضات عن الإفراغ المدفوعة من طرف مالكي العقارات إلى الأشخاص الذين يشغلونها.
- 3. الاستثناء من نطاق تطبيق الضريبة على الدخل والأرباح العقارية<sup>147</sup>
- تستثنى من نطاق تطبيق الضريبة على الدخل والأرباح العقارية القيمة الإيجارية للعقارات التي يضعها ملاكها مجانا رهن تصرف: أصولهم وفروعهم بغرض السكن؛ إدارات الدولة والجماعات الترابية و المستشفيات العامة؛ مشاريع الإسعاف والإحسان؛ الجمعيات ذات المنفعة العامة التي لا تهدف إلى الربح.
- تستثنى من السعر المنصوص عليه في المادة 73 من م ع ض الأرباح العقارية التي يحققها الأشخاص الطبيعيون أو الأشخاص المعنويون غير الخاضعين للضريبة على الشركات إذا كانت هذه الأرباح مندرجة في صنف الدخل المهنية.
- لا تخضع للضريبة على الدخل برسم الأرباح العقارية: إلغاء عمليات التفويت المنجز بمقتضى حكم قضائي؛ فسح تفويت بالتراضي خلال الأربع والعشرين ساعة من التفويت الأول؛ استرجاع العقارات أو الحقوق العينية العقارية في بيع **الثنايا** داخل أجل لا يتجاوز ثلاث سنوات ابتداء من تاريخ إبرام العقد.

#### الفقرة الخامسة: تطور الضريبة على الدخل بالمغرب

منذ اعتمادها عرفت الضريبة على الدخل انخفاضا في سعرها الأقصى، حيث انخفض من 52% سنة 1990 إلى 38% سنة 2010 ليستقر في نفس القيمة بعد ذلك كما يوضح الجدول أسفله:

#### الجدول رقم 6: تغير السعر الأقصى للضريبة على الدخل بالمغرب

السنوات	1990	1994	1996	2007	2010	2021
السعر الأقصى للضريبة على الدخل IR	52%	46%	44%	42%	38%	38%

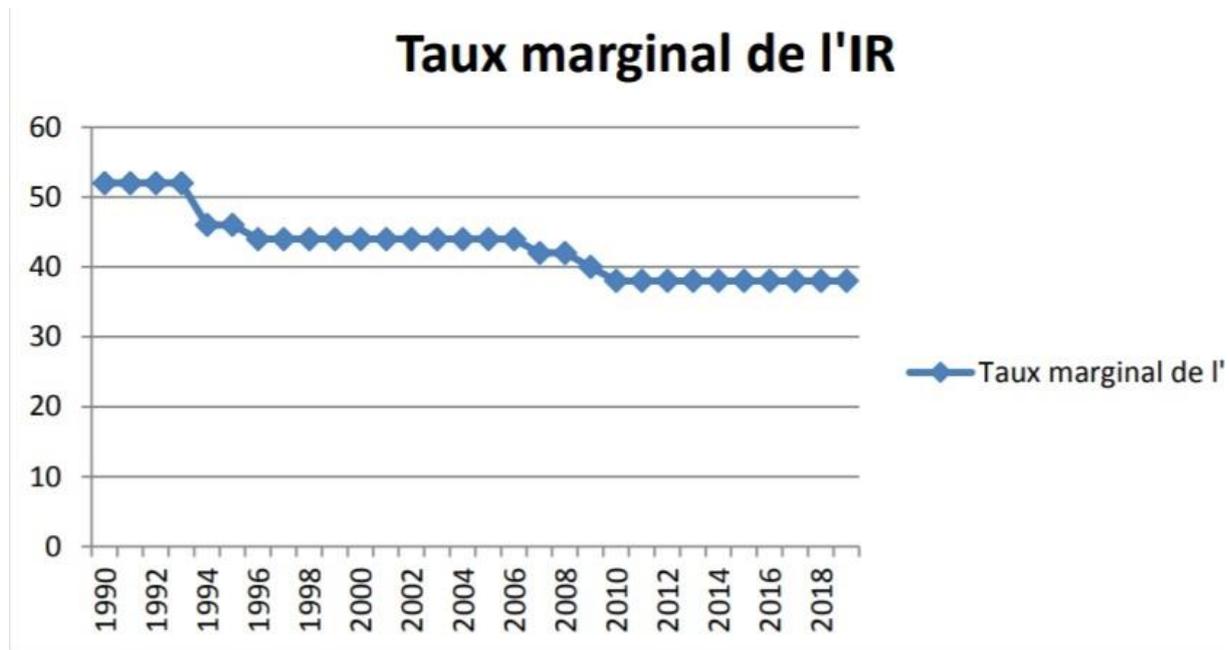
المصدر: تركيب شخصي بالاعتماد على القوانين الجاري بها العمل

يمكن أن نعاين هذا الانخفاض في سعر الضريبة على الدخل بشكل أكثر وضوحا خلال العقود الثلاثة الأخيرة في المقال السابق الذي نشره كلا من صلاح الدين الصالحي وعبد الله يشاوي<sup>148</sup> والمتضمن للمبيان التالي:

#### المبيان رقم 2: تغير سعر الضريبة على الدخل خلال ثلاث عقود الأخيرة

147 . المادة 62 من المدونة العامة للضرائب، م س ص 74.

148 . Salah Eddine SALHI et Abdellah ECHAOUI, Op.cit p :27.



#### المصدر: صلاح الدين الصالحى وعبد الله يشاوي

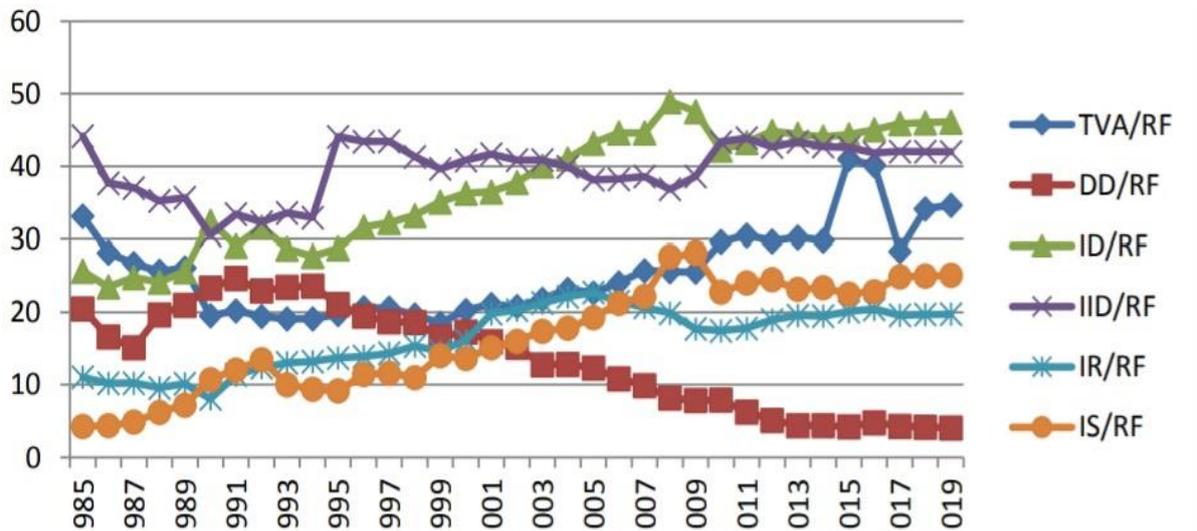
إن النسبة الواردة في كل من الجدول والمبيان السابقين، تترجم فلسفة السياسة الضريبية بالمغرب، التي تنحو نحو تخفيف العبء الضريبي على الملمزمين بالضريبة على الدخل من أجل تقوية قدرتهم الشرائية وتشجيع الاستهلاك من جهة، وتقوية الادخار الخاص لتمويل للاستثمار من جهة أخرى.

#### خاتمة الفصل الأول

عموما؛ عرف المغرب في السنوات الأخيرة مجموعة من التحولات، همت سياسته الضريبية أدت إلى ارتفاع ملحوظ في الموارد الجبائية. إذ إن تتبع تطور نسبة مساهمة كل نوع من الضرائب في الموارد الجبائية في الفترة بين 1985 و 2019، يثبت أن هذه الأخيرة

ترتكز أساسا على ثلاثة أنواع من الضرائب، ويتعلق الأمر بالضريبة على الدخل (IR)؛ والضريبة على الشركات (IS)؛ والضريبة على القيمة المضافة (TVA)، كما يبين الارتفاع الكبير في العبء الضريبي. الجدول أسفله يوضح تطور نسبة مساهمة كل ضريبة في الموارد الجبائية بالمغرب: 149

المبيان رقم 3: تطور نسبة مساهمة الضرائب الأساسية في الموارد الجبائية



المصدر: مأخوذ من مقال صلاح الدين الصالحى وعبد الله يشاوي

TVA: الضريبة على القيمة المضافة IR: الضريبة على الدخل IS: الضريبة على الشركات

ID: الضرائب المباشرة IID: الضرائب غير المباشرة DD:

من خلال المبيان رقم 3 أعلاه نلاحظ أن مداخيل TVA بلغت 34% من الموارد الجبائية لسنة 1985، وعرفت انخفاضا حادا خلال الفترة بين 1995 إلى غاية 1990 حيث نزلت هذه النسبة إلى أقل من 20%، ويرجع هذا الانخفاض إلى الجفاف الذي عرفه المغرب خلال نفس المرحلة وتراجع المداخيل الفلاحية خصوصا، الشيء الذي أضعف القدرة الشرائية لدى المستهلكين، وقد بقيت هذه النسبة ثابتة تقريبا في نفس المستوى لأكثر من عقد من الزمن، لتتجاوز مستوى 20% بقليل سنة 2003، ثم لتنتقل في الارتفاع إلى أن بلغت 41% من الموارد الجبائية سنة 2015 كأعلى نسبة حققتها، يفسر هذا بارتفاع الدخل الفردي وتحسن القدرة الشرائية، لتستقر هذه النسبة بعد ذلك في حدود 35%.

أما بخصوص الضريبة على الشركات فلم تساهم إلا بنسبة تزيد عن 5% بقليل من الموارد الجبائية سنة 1987 حيث تم اعتمادها لأول مرة من طرف المشرع الضريبي المغربي، وظلت نسبتها من الموارد الجبائية في تصاعد عموما، حيث بلغت 25% سنة 2019، رغم الانخفاض المستمر في سعرها، فقد تضاعفت نسبة مساهمة الضريبة على الشركات في الموارد الجبائية خمس مرات.

فيم يتعلق بالضريبة على الدخل فقد ساهمت بنسبة تزيد عن 10% سنة 1985، وحافظت نسبيا على مستواها رغم ظروف الجفاف إلى غاية 1990، ثم انطلقت في الارتفاع إلى أن بلغت نسبة 23% سنة 2006، ثم تراجعت بشكل طفيف لتستقر في نسبة 20% من الموارد الجبائية طيلة العقد الأخير.

التحليل الوصفي لبنية الموارد الجبائية تبرهن على أن النظام الضريبي المغربي غير عادل، إذ تتجسد اللاعدالة الجبائية في الواقع في كون: 50% من موارد الضرائب الأساسية الثلاث (TVA ; IR ; IS) مصدرها 140 مقالة فقط؛ و 73% من موارد الضريبة على الدخل مصدرها الضريبة على الأجور والمرتبات التي تؤدّيها الطبقة المتوسطة مقابل 5% من الضرائب على الدخل المهنية؛ و 80% من موارد الضريبة على الشركات مصدرها 1% من الشركات؛ و 50% من الضريبة على القيمة المضافة مصدرها 150 مقالة، مما يدل على أن الضغط الجبائي ملقى على عاتق المأجورين وعدد قليل من الشركات.<sup>150</sup>

مقابل ارتفاع الموارد الجبائية نلاحظ هدرا للمال العام عن طريق نفقات جبائية، مبرر أنها إحدى الآليات التي توظفها الدولة من أجل تخفيف العبء الضريبي على بعض الفئات من الملمزمين أو الأنشطة الاقتصادية، التي تتيح للدولة إمكانية تحقيق أهدافها الاستراتيجية في جميع الميادين الاقتصادية والاجتماعية والثقافية وغيرها. تأخذ النفقات الضريبية أشكالاً متنوعة بين تخفيض معدلات الضرائب والإعفاء التام من خلال إقرار مجموعة من التدابير في قوانين المالية السنوية. ونلخص من خلال الجدول أسفله عددا التدابير ومبلغ النفقات الجبائية حسب السنوات.

#### الجدول: النفقات الجبائية

150. Salah Eddine SALHI et Abdellah ECHAOU, Op.cit p :40.

تقييم 2021		تقييم 2020		تقييم 2019		تقييم 2018		تقييم 2017		السنة
المبلغ	عدد التدابير	المبلغ	عدد التدابير	المبلغ	عدد التدابير	المبلغ	عدد التدابير	المبلغ	عدد التدابير	
9	9	-	-	-	-	-	-	-	-	النفقات الجبائية المرتبطة بقانون المالية 2021
4101	21	1343	13	-	-	-	-	-	-	النفقات الجبائية المرتبطة بقانون المالية 2020
177	7	142	7	141	7	-	-	-	-	النفقات الجبائية المرتبطة بقانون المالية 2019
2	5	2	5	3	5	قليل الأهمية	5	-	-	النفقات الجبائية المرتبطة بقانون المالية 2018
123	10	70	12	96	12	464	13	147	13	النفقات الجبائية المرتبطة بقانون المالية 2017
328	4	330	4	341	4	قليل	3	1	3	النفقات الجبائية

						الأهمية				المرتبطة بقانون المالية 2016
24762	250	25940	161	27842	265	28024	265	27706	268	النفقات الجبائية السابقة لقانون المالية 2015
29502	306	27827	202	28423	291	28488	286	27854	284	مجموع النفقات الجبائية

**المصدر: تركيب شخصي بالاعتماد على تقارير النفقات الجبائية المرفقة بقوانين المالية السنوية**

حسب نتائج تقييم النفقات الجبائية (الجدول أعلاه) تم إحصاء ما مجموعه : 142 094 000 000 درهم. مبلغ ضخم جدا حرمت منه الميزانية العامة. في غياب تقييم نجاعة هذه النفقات الضريبية حتى يتسنى اتخاذ القرار الصائب من أجل الإبقاء عليها أو إلغائها، تبقى عملية تخفيض معدل الضريبة أو الإعفاء التام من الضريبة خلالا في النظام الجبائي المغربي وصورة من صور الفساد المالي.

بالإضافة إلى عيب النفقات الضريبية، تعاني السياسة الضريبية من مجموعة من الاختلالات التي تؤثر سلبا على الاقتصاد، وبالتالي؛ على الوضع الاجتماعي للملزم، وهذا ما سنفصل فيه في الفصل الثاني من هذه الرسالة.

## الفصل الثاني

### اختلالات السياسة الضريبية وآثارها الاقتصادية والاجتماعية

#### تمهيد

تعتبر السياسة الضريبية عن مجموع التدابير ذات الطابع الضريبي المتعلقة بتنظيم التحصيل الضريبي قصد تغطية النفقات العمومية من جهة، والتأثير على الوضع الاقتصادي والاجتماعي حسب التوجهات العامة للاقتصاد من جهة أخرى<sup>151</sup>. كما يمكن تعريف السياسة الضريبية بكونها " مجموعة القوانين والتعليقات، والإجراءات، والأسس التي تعتمدها الدولة لتنظيم النشاط الضريبي وجعله منسجماً مع توجهات السياسة الاقتصادية لتنمية الاقتصاد، وتطوير كفاءة أدائه لمهامه التنموية"<sup>152</sup>. وتهدف السياسة الضريبية إلى تحقيق جملة من الأهداف والمتمثلة فيم يلي:

- **تحقيق الاستقرار الاقتصادي:** يعد البحث عن كيفية الاستغلال الأمثل للموارد الاقتصادية إحدى الركائز الأساسية للسياسة الاقتصادية، وذلك لتفادي حالات الانكماش والتضخم التي قد تشوب الاقتصاد الوطني، لذا تعمل الدولة من خلال استخدامها للسياسة الضريبية على تحقيق الاستقرار الاقتصادي، إذ يتحقق ذلك بمعالجة كل من الفجوة الانكماشية والفجوة التضخمية؛
- **تحقيق النمو الاقتصادي:** تهدف السياسة الضريبية إلى تحقيق معدل نمو اقتصادي مرتفع، وذلك عن طريق منح امتيازات ضريبية للأشطة الاقتصادية التي تؤثر إيجابياً في النمو الاقتصادي؛

151 . عبد الكريم بريشي، دور الضريبة في إعادة توزيع الدخل الوطني- دراسة حالة الجزائر خلال الفترة (1988-2011)، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، التسيير والعلوم التجارية، جامعة أبو بكر بلقايد-تلمسان، السنة الجامعية 2013/2014، ص: 118

152 . رحمة نابتي، النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الإسلامي-دراسة مقارنة-، مذكرة ماجستير، تخصص إدارة مالية، جامعة قسنطينة، 2013/2014، ص:

- تحقيق الاندماج الاقتصادي: ويتم عن طريق التنسيق الضريبي بين الدول، من خلال الاعتماد على نفس أنواع الضرائب، والتعاون الدولي لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي؛
- خدمة المجال الاجتماعي: يتم من خلال إعفاء فئة الدخل المنخفض من أداء الضريبة، والتأثير على أسعار السلع والخدمات بما يحقق أهدافا اجتماعية، والمساهمة في تمويل مشروع تعميم الحماية الاجتماعية؛

بالرغم من توافر منظومة قانونية تؤسس لفرض الضريبة؛ وتحدد مواعيد استحقاقها؛ وتنظم طرق جبايتها؛ وتضع شروط الاستفادة من الإعفاءات الضريبية أو التخفيض من سعرها، بالرغم من كل هذا؛ فإن تطبيق السياسة الضريبة يواجه عدة مشاكل، قد تكون من طرف الإدارة الضريبة تارة، أو من طرف المكلف بالضريبة تارة أخرى، فالأولى تتمثل في الازدواج الضريبي أو الضغط الجبائي من جهة أو أن تؤسس ملاذات آمنة للمتهربين الضريبيين من دول أخرى. أما الثانية فتتمثل في التملص من أداء الضرائب بمختلف أشكاله، سواء تغلق الأمر بالغش أو التهرب الضريبيين، بما فيه اللجوء لملاذات ضريبة. كما يمكن أن يعرف تطبيق الضريبة أخطاء مادية، إما في تحديد وعاء الضريبة أو تصفيتها أو تحصيلها، مما يتسبب في خلاف بين المكلف والإدارة الضريبية.

سننتظر من خلال هذا الفصل إلى اختلالات السياسة الضريبية والمنازعات المرتبطة بها ( المبحث الأول)، ثم نعرض على الآثار الاقتصادية والاجتماعية للسياسة الضريبية ( المبحث الثاني).

### المبحث الأول: اختلالات السياسة الضريبية والمنازعات المرتبطة بها

تتصف الضريبة بطابعها القسري، الذي يفرض على كل شخص يرتبط وجوده أو نشاطه مع دولة ما، الالتزام بدفع المبالغ المالية المفروضة عليه وفقا للتشريع الجبائي الخاص، من أجل المساهمة في تمويل الأعباء العامة للدولة دون الحصول على أي مقابل. هذا ما يجعل العلاقة بين الملزم بالضريبة والإدارة الجبائية حساسة جدا. إذ يتمسك كل طرف منها بحقوقه إلى أقصى الحدود، فمن جهة الإدارة الجبائية

تسهل على تطبيق القوانين الجبائية بشكل صارم، ومن جهة أخرى، الملمومون بالضريبة يسعون دائماً إلى تحقيق أكبر قدر من التخفيف الضريبي والاستفادة قدر الإمكان من كل الإعفاءات.

التطبيق الصارم للقوانين الجبائية من طرف الإدارة الضريبية قد تنتج عنه عدة عيوب في النظام الضريبي واختلالات في السياسة الضريبية من قبيل الازدواج الضريبي والضغط الجبائي الذي قد يؤثر سلباً على الملموم وعلى الموارد الجبائية على حد سواء، مما يدفع الملموم إلى القيام بممارسات أو تجاوزات من شأنها أن تهدد التطبيق الفعال للقانون الجبائي، إما من خلال أفعال تدليسية غير قانونية مثل الغش الضريبي، وإما بطرق قانونية واستغلال الاتفاقيات الجبائية لمنع الازدواج الضريبي، حيث يتعسف في استعمال القانون الجبائي ويضلل الإدارة الضريبية ليتهرب ضريبياً.

بين سعي الإدارة الجبائية إلى توسيع الوعاء الجبائي والاستزادة من الموارد الجبائية، وشغف الملموم لتعظيم أرباحه وتقليص الأعباء الضريبية، تنتج اختلالات ضريبية وتتم نزاعات ضريبية تتطلب هيئات لفض النزاعات وضمان حق كل طرف.

من خلال هذا المبحث سنعاين اختلالات السياسة الضريبية (المطلب الأول)، ثم نتطرق للنزاعات

الضريبية وطرق فضها (المطلب الثاني).

### المطلب الأول: اختلالات السياسة الضريبية

تعد اختلالات السياسة الضريبية من أكبر العوائق التي تؤثر سلباً على السياسة الاقتصادية للدول، سواء على المستوى الداخلي وما ينتج من تملص ضريبي من طرف الملمومين بالضريبة، أو على المستوى الخارجي وما ينتج عنه من بطء في تدفق رؤوس الأموال الأجنبية وتهريب رؤوس الأموال الوطنية، إلى جانب تعطل الحركة الاقتصادية والتنموية في الدولة.

أدت التطورات الاقتصادية الحاصلة إلى تنوع في المشاريع وزيادة في رؤوس الأموال، وتوسع حجم الاستثمارات العابرة للحدود، وكثافة التبادل التجاري بين الدول. وفي ظل مبدأ سيادة الدولة واختلاف التشريعات الضريبية الداخلية لكل دولة، ظهر مشكل الازدواج الضريبي من جهة، وقابله التملص الضريبي من جهة أخرى.

من بين اختلالات السياسة الضريبية سنقتصر على مشكل الازدواج الضريبي (الفقرة الأولى) ثم نتساءل حول التملص الضريبي وأسبابه (الفقرة الثانية).

### الفقرة الأولى: الازدواج الضريبي

تؤثر مسألة الازدواج الضريبي على الاقتصاد الوطني من جهة، وعلى العلاقات الدولية من جهة أخرى، حيث كان الازدواج الضريبي موضوع اتفاقية لأول مرة في تاريخ العلاقات الدولية بين فرنسا وبلجيكا وذلك سنة 1843، لكن بفعل التطور لم تعد العلاقات التجارية بين الدول مقتصرة على تبادل المواد الأولية والمعادن والسلع المصنعة، بل أصبحت تلك العلاقات تحت تأثير ظاهرة العولمة ورهاناتها المتشابكة، وفرضت توسيع نشاط المقاولات خارج حدودها الجغرافية للبحث عن أسواق جديدة لتسويق السلع والخدمات،

مما دفع جل الدول إلى تكييف تشريعاتها في مجال الاستثمار، والنقد، والضرائب والقوانين التجارية، بهدف الإلغاء التدريجي للحواجز التي قد تعترض انتقال الأشخاص، والبضائع والرساميل وجلب الاستثمارات وتوفير مناخ مشجع للشركات متعددو الجنسيات التي تبحث عن ملاذات ضريبية لجني الأرباح في هذا البلد أو ذاك<sup>153</sup>.

سنستف من خلال هذه الفقرة عند سبل مكافحة الازدواج الضريبي (ثانيا) وقبل ذلك نعرض على شروط تحقق الازدواج الضريبي وأنواعه (أولا).

### أولا: شروط وأنواع الازدواج الضريبي

يعرف الازدواج الضريبي بأنه "فرض نفس الضريبة أكثر من مرة على نفس المكلف وعلى نفس المال الخاضع للضريبة"<sup>154</sup>، وتتحقق ظاهرة الازدواج الضريبي عندما يحدث أن يؤدي تطبيق القوانين المتعددة داخل الدولة أو التشريعات المقارنة لمختلف الدول، إلى خضوع المكلف الواحد لأكثر من قاعدة قانونية تخاطبه بدفع الضريبة عن نفس المال الخاضع للضريبة<sup>155</sup>.

و يترجم الازدواج الضريبي في القانون الدولي بخضوع نفس الدخل أو الربح لضريبتين أو عدة ضرائب متشابهة أو متماثلة في دول مختلفة، تحت تأثير قواعد الإقليم التي تتضمنها القوانين الداخلية لهذه الدول.<sup>156</sup> سنفصل من خلال هذا العنصر في الشروط الواجب توافرها حتى يتحقق الازدواج الضريبي، ونبين أنواعه:

#### 1) شروط تحقق الازدواج الضريبي

لا يمكن الحديث عن مشكل الازدواج الضريبي إلا إذا تحققت أربعة (4) شروط:

#### 1) وحدة الخاضع للضريبة

يقصد بوحدة الخاضع للضريبة، أن يكون الملزم هو نفس الشخص الذي فرضت عليه الضريبة وتحمل عبئها أكثر من مرة واحدة. وتتنازع تحديد الشخص الملزم بالضريبة نظريتان مختلفتان: **نظرية قانونية** تهتم بالشخصية القانونية للملزم؛ أي أنها تميز بين الشخص الاعتباري والشخص الذاتي، وعليه يتحقق الازدواج الضريبي إذا تم فرض الضريبة أكثر من مرة واحدة على نفس الشخص مع مراعاة صفته القانونية، أما إذا فرضت الضريبة أكثر من مرة على شخصيتين قانونيتين مختلفتين فهنا لا يتحقق الازدواج الضريبي. **ونظرية اقتصادية** تهتم بوقع الضريبة على الشخص دون مراعاة شخصيته القانونية؛ أي تركز على الشخص الذي يتحمل العبء الضريبي.

إن فرض الضريبة على الأرباح التي تحققها شركات المساهمة مثلا والتي هي شركات أموال وتتمتع من الناحية القانونية بشخصية اعتبارية مستقلة عن شخصية المساهمين فيها، ومن ثم فإن المساهم يدفع ضريبة على الأرباح التي يحصل عليها بعد توزيعها من قبل الشركة، وكذلك تدفع الشركة التي يساهم بها ضريبة على ذات الأرباح التي حققتها الشركة، ومن ثم فإن الضريبة على الأرباح هذه يدفعها مرتين الأولى التي يقوم بدفعها من حصته في الأرباح مباشرة بعد استلامه لها، ويدفعها في الحالة الثانية بصورة غير مباشرة من

153 . Pheuiphanh Ngaosyvathn , Le rôle de l'impôt dans les pays en voie de développement: Le rôle qualitatif. L'impôt promoteur du développement économique et socio-politique, librairie générale de droit et jurisprudence paris,1974, p :260

154 . محمد سعيد خصاونة، علم المالية العامة والتشريع الضريبي، دار وائل، الأردن، الطبعة الأولى 2010، ص 253.

155 . عبد الكريم بريشي، مرجع سابق، ص: 112.

156 . عزوز علي، آليات ومتطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي "الواقع والتحديات" أطروحة لنيل درجة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم: العلوم الاقتصادية، جامعة حسنية بن بوعلی الشلف السنة الجامعية: 2013/2014 ص61

خلال الضريبة على الأرباح التي تدفعها الشركة، ومن ثم فإن الأزواج الضريبي هذا يعتبر ازدوجاً ضريبياً من الناحية الاقتصادية، من حيث أنه لا يعني ازدوجاً ضريبياً من الناحية القانونية لاختلاف الشخصية القانونية للشخصية الطبيعية للمساهم عن الشخصية الاعتبارية للشركة التي يساهم فيها.<sup>157</sup>

## (2) وحدة الضريبة

يقصد بوحدة الضريبة أن يدفع المزم نفس الضريبة، أو ما يشابهها أكثر من مرة؛ كأن يدفع المزم من نفس المال ضريبتين من نفس النوع على نفس الوعاء الخاضع للضريبة، على الرغم من أن التصرف المنشئ للضريبة هو نفسه وتحقق مرة واحدة فقط. أما إذا تكرر التصرف المنشئ للضريبة أكثر من مرة وتكرر تبعاً لذلك فرض الضريبة على المزم أكثر من مرة فإن الأمر لا يتعلق بازدواج ضريبي.

## (3) وحدة الوعاء الضريبي

يتعين لتحقيق الأزواج الضريبي، فرض ضريبة على نفس الوعاء الضريبي أكثر من مرة واحدة. أما إذا تم فرض الضريبة على أوعية ضريبية مختلفة تعود لنفس الشخص ففي هذه الحالة لا يتحقق الأزواج الضريبي.

## (4) التزام

لتحقق الأزواج الضريبي يجب أن تكون المدة التي تدفع عنها الضريبة واحدة، يعني في نفس السنة أو نفس الدورة الضريبية، أما مثلاً إذا قام شخص بنشاط تجاري في دولة معينة خلال سنة معينة وسدد الضريبة على الأرباح على تلك السنة لتلك الدولة، ثم انتقل في السنة الموالية إلى دولة أخرى فلا يمكن الحديث في هذه الحالة عن الأزواج الضريبي.<sup>158</sup>

## (ب) أنواع الأزواج الضريبي

يمكن تصنيف الأزواج الضريبي من حيث النطاق المكاني ومن حيث قصد المشرع كما يلي:

### (1) الأزواج الضريبي من حيث النطاق المكاني

ينقسم الأزواج الضريبي من حيث النطاق المكاني إلى الأزواج الضريبي الوطني والأزواج الضريبي الدولي:

- الأزواج الضريبي الوطني: هو ذلك الأزواج الضريبي الذي يتم داخل حدود الدولة الموحدة، نتيجة تعدد السلطات المالية بحيث قد تفرض الحكومة المركزية ضريبة معينة ثم تقوم السلطات المحلية بفرض نفس الضريبة.
- الأزواج الضريبي الدولي: يتحقق هذا النوع من الأزواج عندما تقوم دولتان أو أكثر بفرض نفس الضريبة على نفس الشخص ونفس الوعاء الضريبي.

### (2) الأزواج الضريبي من حيث قصد المشرع

ينقسم الأزواج الضريبي حسب هذا النوع إلى ازدواج ضريبي مقصود وازدواج ضريبي غير مقصود:

- الأزواج الضريبي المقصود: إذا تعمد المشرع الجبائي فرض نفس الضريبة، أو ضريبة أخرى مشابهة على ملزم معين بالنسبة لنفس الوعاء وفي نفس المدة، -كما هو الشأن بالنسبة لفرض المساهمة الاجتماعية للتضامن المترتبة على الأرباح- وذلك رغبة منه في تحقيق بعض الأهداف من قبيل:
  - زيادة الحصيلة الضريبية قصد تغطية النفقات العامة المتزايدة؛

157. خلف فليج، مدخل إلى المالية العامة، عالم الكتب الحديث، الطبعة الأولى 2017، ص: 192

158. إيمان صابر التحفيزات الجبائية والجمركية ودورها في تشجيع الاستثمار، رسالة لنيل الماستر، قوانين التجارة والأعمال، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة محمد الأول وجدة، السنة الجامعية 2012/2013، ص: 189.

- عدالة توزيع المداخل، وذلك بفرض ضريبة إضافية على أصحاب المداخل المرتفعة؛<sup>159</sup>
- الأزواج الضريبي غير المقصود: إذا قام المشرع الجبائي في نفس الدولة أو في دول مختلفة من غير قصد فرض ضريبتين على نفس المادة الخاضعة وعلى نفس الملزم، فإن ذلك راجع لغياب التنسيق الضريبي بين الدول.

### ثانيا: وسائل مكافحة الأزواج الضريبي

يجسد الأزواج الضريبي أحد مظاهر الاختلال في النظام الضريبي للدولة الواحدة وقد يجسد أحد أوجه القصور في التنسيق الضريبي الدولي. وله آثار سلبية على:

- المجال الاجتماعي: حيث يمس بالعدالة الضريبية؛ وعلى المجال الاقتصاد الوطني والدولي بحيث يؤدي إلى عرقلة الاستثمار وكبح هم الأفراد على العمل والإنتاج؛
- المجال المالي: حيث يدفع بالملزمين إلى الغش والتهرب الضريبيين. لذا تسعى جل التشريعات الجبائية والمنظمات الدولية الاقتصادية جاهدة إلى الحد منه إن على المستوى الوطني باتخاذ مجموعة من التدابير الجبائية، أو على المستوى الدولي بالاعتماد على اتفاقيات وفق الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية<sup>160</sup>(OCDE)<sup>161</sup> تحد من الأزواج الضريبي.

### 1. وسائل منع الأزواج الضريبي الداخلي

لتفادي ظاهرة الأزواج الضريبي على المستوى الداخلي تقوم الدول بتقسيم الحصيلة الضريبية وفق نسب معينة بين الحكومة المركزية والهيئات اللامركزية بحيث يختص كل منها بفرض بعض الضرائب المعينة لها وفق القانون الجاري به العمل في كل دولة، ويمكن أن يخص جزء من الحصيلة الضريبية العائدة للحكومة المركزية للهيئات اللامركزية لمساعدتها على تغطية نفقاتها العامة. بالنسبة لحالة المغرب فقد حدد القانون التنظيمي للمالية 130.13 موارد الميزانية العامة، بينما حددت القوانين التنظيمية للجماعات الترابية والقانون 47.06 موارد الجماعات الترابية. وتم التفصيل في كيفية تحصيلها ومن يقوم بالتحصيل تفاديا للأزواج الضريبي الداخلي. تعتمد جل الأنظمة الضريبية المقارنة عدة طرق لتفادي الأزواج الضريبي نذكر منها:

- خصم مورد من مورد: ويكون عن طريق خصم الإيراد الذي سبق أن خضع للضريبة من الإيراد الكلي للمكلف الذي لم يسبق أن خضع للتضريب؛
- خصم ضريبة من ضريبة: وفق هذه الطريقة يتم خصم مقدار الضريبة المدفوعة من الإيراد الأول من الضريبة على الإيراد الثاني، ويشترط لمثل هذه الإجراءات وحدة معدل الضريبة؛

159 . عبد الكريم بريشي، دور الضريبة في إعادة توزيع الدخل الوطني، م س ص: 115.

160 . منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية (OCDE) Organisation de Coopération et de Développement Economique تأسست سنة 1961 من 30 حكومة لدول ترتبط فم بينها على مبادئ الديمقراطية واقتصاد السوق من أجل:

1. دعم النمو الاقتصادي المستمر؛
2. تطوير التشغيل؛
3. رفع المستوى المعيشي؛
4. الحفاظ على الاستقرار المالي؛
5. مساعدة دول أخرى لتطوير اقتصاداتها؛
6. المساهمة في نمو التجارة الدولية.

161 . Modèle de Convention de double imposition concernant les successions et les donations

[https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modele-de-convention-de-double-imposition-concernant-les-successions-et-les-donations\\_g2g218e7-fr](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modele-de-convention-de-double-imposition-concernant-les-successions-et-les-donations_g2g218e7-fr)

- خصم ضريبة من مورد: بمقتضى هذه الطريقة يتم خصم قيمة الضريبة الأولى المدفوعة من طرف المكلف من إجمالي المادة الخاضعة للضريبة الثانية.<sup>162</sup>

## 2. وسائل منع الازدواج الضريبي الدولي

الازدواج الضريبي الدولي أكثر تعقيدا من نظيره الداخلي وذلك راجع للطبيعة الفوضوية للنظام الدولي الناتج عن غياب سلطة عليا تضطلع بمهمة التنسيق بين التشريعات الضريبية المتباينة.

لذا تعتبر الاتفاقيات الجبائية بين الدول بمثابة وثائق دبلوماسية ذات طبيعة خاصة إذ أنها وثائق تقنية ومفصلة، تسعى إلى تفادي كل حالات الازدواج الضريبي بين الدول، كما أن التفاوض بشأنها لا يتم من طرف دبلوماسيين بل من طرف أطر تقنية تابعة للإدارة الضريبية نظرا لطابعها التقني.<sup>163</sup> وترتكز هذه الاتفاقيات على عدة مبادئ أهمها:

- أن يكون فرض الضرائب على المداخل العقارية للدولة التي يوجد فيها العقار؛
- أن يكون فرض الضرائب على أرباح الأسهم وفوائد السندات للدولة المصدر لها؛
- أن يكون فرض الضرائب على أرباح المشاريع الاستثمارية من طرف الدولة التي يوجد فيها المركز الرئيسي للمشروع الاستثماري؛

تجدر الإشارة إلى أن العادات والأعراف الدولية تحد من الازدواج الضريبي خلال إعفاء الدبلوماسيين الأجانب في كل البلدان من دفع الضريبة على مداخيلهم شريطة ألا يمارسوا أي عمل آخر مذر للدخل في بلدان إقامتهم.

## 3. اتفاقيات الحد من الازدواج الضريبي التي أبرمها المغرب

يعد الازدواج الضريبي مشكلا حقيقيا يواجه النظام الضريبي المغربي، من خلال التأثير على التنظيم التقني للضريبة، مما يؤثر سلبا على فعالية أداء النظام الضريبي. ولتفادي هذا المشكل عملت المملكة المغربية على إبرام مجموعة من الاتفاقيات الثنائية وأخرى متعددة الأطراف مع مجموعة من الدول.<sup>164</sup>

### الفقرة الثانية: التملص الجبائي وأسبابه

تعتبر ظاهرة التملص الضريبي أو عدم الامتثال الضريبي من أخطر الآفات التي تصيب الضريبة بصفة خاصة وتصيب الاقتصاد بصفة عامة؛ لأن التملص من أداء الضريبة يؤدي إلى استنزاف الموارد المالية التي كان من المفروض أن تستفيد منها خزينة الدولة لإنفاقها فيما يحقق المنفعة العامة، من خلال استثمارها في مختلف المشاريع التنموية للدولة، وهذه الظاهرة ليست جديدة، بل ظهرت مع ظهور الضرائب، ولا تقتصر على دولة دون أخرى، فمعظم الدول تعاني منها، إلا أنها بنسب متفاوتة.

نرى أنه من البديهي أن نجزم بأن مقدار التهرب الضريبي في دولة ما يتناسب اطرادا مع مقدار الفساد في النظام السياسي للدولة، ويتناسب عكسيا مع قوة وتطور النظام الضريبي لذات الدولة. وهكذا نجد أن النظام الجبائي المغربي يشكو بدوره من حدة التملص الجبائي، الذي يعد من بين الأسباب التي تساهم في ضعف هذا النظام وعدم فاعليته.<sup>165</sup>

لواجهة التملص الضريبي، رتب المشرع الجبائي المغربي جزاء على التملص من أداء الضريبة أو المساعدة على ذلك، يتمثل في غرامة تساوي 100% من مبلغ الضريبة التملص منها على كل شخص ثبت أنه ساهم في أعمال تهدف إلى التملص من دفع الضريبة، أو ساعد

162 . عبد الكريم بريشي، دور الضريبة في إعادة توزيع الدخل الوطني، م ص: 117.

163 . محمد شكيري، القانون الضريبي المغربي، دراسة تحليلية وتقديرية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، الرباط، الطبعة الثانية 2005، ص: 84.

164 . انظر الصفحات 22 و 23 و 24 من هذه الرسالة

165 . عبد السلام أديب، السياسة الضريبية واستراتيجية التنمية، م ص: 75.

الخاضع للضريبة أو أشار عليه بخصوص تنفيذ الأعمال المذكورة، بصرف النظر عن العقوبة التأديبية إذا كان يمارس وظيفة عمومية<sup>166</sup>. فما هي أشكال التملص الضريبي (أولا) وماهي أسبابه (ثانيا)

### أولا: أشكال التملص الضريبي

تختلف أشكال التملص الضريبي باختلاف الأدوات التي يستعملها المملص وقانونيتها من جهة، ومن جهة أخرى من حيث الشخص المساعد في أعمال التملص. وعليه يمكن ذكر ثلاثة أشكال للتملص الضريبي كآلاتي:

#### la fraude fiscale

#### (1) الغش الضريبي

يقصد بالغش الضريبي كل فعل مخالف للأحكام القانونية الجاري بها العمل بوسائل الاحتيال للتخلص من دفع الضريبة كليا أو جزئيا، كأن يمتنع المكلف عن تقديم إقرار بدخوله، أو أن يعتمد تقديم إقرار يتضمن بيانات خاطئة.

ينتشر الغش الضريبي الداخلي بين صغار التجار وأصحاب الحرف، وغيرها من الأنشطة المهنية الصغيرة، ذلك لأنهم في الغالب لا يتوفرون على سجلات تجارية وليست لديهم محاسبة منتظمة تكشف عن دخولهم، فيتقدمون بإقرارات عن دخولهم أقل بكثير من الدخل المحققة، بينما ينتشر الغش الضريبي الدولي بين الطبقة البرجوازية عن طريق التحويل غير الشرعي للأسس الضريبية المحصلة في دولة، إلى دولة أخرى، أو نقل المال من دولة إلى أخرى ابتغاء التهرب من الضريبة. فالممول ينقل بعض ثروته إلى الخارج ولا يقدم عنها بيانا في الإقرارات التي يقدمها ومن تم يضيع حق الدولة في تحصيل الضريبة المستحقة<sup>167</sup>.

في سياق التحضير للمناظرة الوطنية للجبايات الأخيرة، رصدت المديرية العامة للضرائب في المغرب، فاعلين يعتمدون لتأسيس شركات نشاطها الأساسي بيع فواتير صورية مقابل عمولات. ومن بين الشركات التي لا تضع تصريحات جبائية مع توفرها على رقم جبائي، تم إحصاء سبعة وأربعين ألف شركة تصدر فواتير بقيمة 53 مليار درهم عام 2017، مما فوت على موارد الدولة ما قدره ست مليارات درهم برسم الضريبة على الشركة بذات السنة<sup>168</sup>.

لمواجهة الغش الضريبي سن المشرع الجبائي المغربي جزاءات جنائية تتمثل في الحبس من شهر واحد إلى ثلاثة أشهر وغرامة مالية من خمسة آلاف (5 000) إلى خمسين ألف (50 000) درهم لكل شخص ثبت في حقه قصد الإفلات من إخضاعه للضريبة أو التملص من دفعها أو الحصول على خصم منها أو استرجاع مبالغ بغير حق أو تمكين الغير من ذلك، باستعمال إحدى الوسائل التالية:

- إصدار أو تسليم أو تقديم فواتير صورية؛
  - تقديم تقييدات محاسبية مزيفة أو صورية؛
  - بيع بدون فواتير بصفة متكررة؛
  - إخفاء أو إتلاف وثائق المحاسبة المطلوبة قانونيا؛
  - اختلاس مجموع أو بعض أصول الشركة أو الزيادة بصورة تدليسية من خصوصها قصد افتعال إعسارها<sup>169</sup>.
- بالإضافة إلى العقوبات التي يقرها القانون، تعزز المديرية العامة للضرائب نشر اللائحة السوداء، التي تضم الموردين الذين ثبت في حقهم التعامل بفواتير وهمية. ومن شأن هذه التدابير الجبائية أن تنقص من الغش الضريبي بوصفه سلوكا مخالفا للقانون الجبائي.

166 . المادة 187 من م ع ض، م س.

167 . مينة الخير ونجاة السني، ظاهرة التهرب الضريبي وآثارها على التنمية، بحث لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة، تخصص –الإدارة والأعمال- كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة محمد الأول، وجدة، السنة الجامعية 1999-2000، ص: 44.

168 . Mohamed CHAOUI, Fraude fiscale: L'incroyable industrie des fausses factures!, l'economiste, Edition N°:5407 Le 07/12/2018.

<https://www.leconomiste.com/article/1037615-fraude-fiscale-l-incroyable-industrie-des-fausses-factures>

169 . المادة 192 من م ع ض، م س.

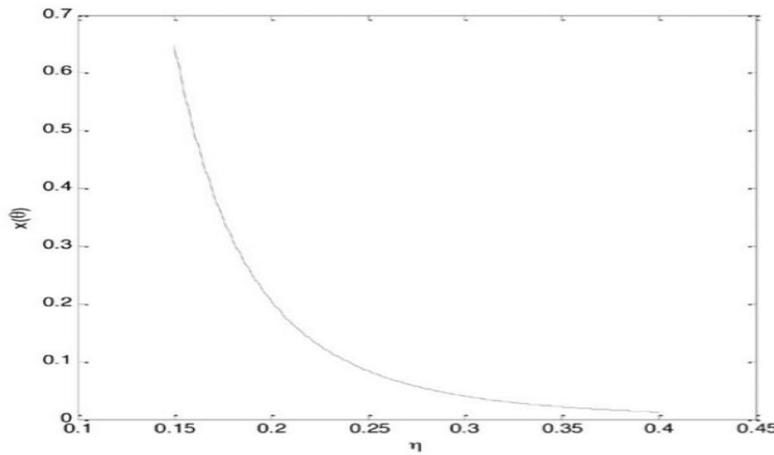
## l'évasion fiscale

## (2) التهرب الضريبي

يتحقق التهرب الضريبي حينما يستعمل الملتزم وسائل مشروعة تجنبه أداء الضريبة المفروضة عليه، مستغلا بذلك الثغرات التي لم ينتبه إليها المشرع أو أهملها أثناء سنه للنصوص القانونية<sup>170</sup>. إذ لا يمكن حصر وسائله، لاختلاف أنواع الأنشطة والأموال التي تفرض عليها الضريبة، وإمكانيات الفئة المتهربة ووزنها الاقتصادي وتأثيرها السياسي، حيث نجد الفئات النافذة والأكثر غنى هي الأكثر تهربا من الضريبة لما تحظى به من خدمات الخبراء في المجال الضريبي.

يرتبط مؤشر التهرب الضريبي في الدولة بمؤشر محاربة الفساد (CPI)<sup>171</sup> في ذات الدولة، بالرغم من كون الفساد يطلق في الغالب على فعل مخالف للقواعد القانونية، وكون التهرب الضريبي فعلا غير مخالف للقواعد القانونية ولأنه ناتج عن فعل "الفساد". لذا فالفساد في علاقة طردية مع ظاهرة التهرب الضريبي، وبالتالي فمؤشر محاربة الفساد يتناسب عكسيا مع مؤشر التهرب الضريبي كما يبين المبيان التالي:

## المبيان رقم 4: تغير مؤشر التهرب الضريبي بدلالة مؤشر محاربة الفساد



η: يمثل مؤشر محاربة الفساد

x: يمثل مؤشر التهرب الضريبي

المصدر: ليلى علي آغا و باتريك<sup>172</sup>

بما أن المتهرب الضريبي لا يخالف القواعد القانونية الجاري بها العمل فلا يمكن أن تترتب عليه جزاءات كما هو الشأن بالنسبة للغش الضريبي، يبقى الحل الوحيد لمواجهة هو تجاوز الاختلالات التي تنخر النظام الضريبي من خلال تجويد التشريعات الجبائية. إذا كان الغش والتهرب الضريبيين يصدران عن الملتزم بالضريبة، فمقابل ذلك توجد دول تحتضن المتهربين ضريبيا وتغري الاستثمار الأجنبي وتوفر له ملاذا ضريبيا يحتمي به من الضرائب جزئيا أو كليا، الشيء الذي من شأنه أن يخل بمبدأ المنافسة.

## Paradis Fiscaux

## (3) الملاذات الضريبية

عرفت المدونة العامة للضرائب الفرنسية الملاذات الضريبية في المادة A238 بما يلي: "يعتبر النظام الضريبي ملاذا ضريبيا عندما يكون سعر الضريبة على الأرباح أو الدخل الذي يخضع له الملتزم أقل من نصف السعر المطبق في فرنسا"<sup>173</sup> كما عرفت منظمة

170 . أحمد انميلي، التهرب الضريبي الداخلي والدولي، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون الخاص، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة محمد الأول، وجدة، السنة الجامعية 2006-2007، ص: 14.

171. Indice de perception de la corruption.

172 . Leila Ali Aga et Patrick Villieu : « EVASION FISCALE ET CROISSANCE : UN CADRE THEORIQUE SIMPLE », Revue française d'économie, 2016/2 Volume XXXI | pages 27 à 57, p : 37.

<https://www.cairn.info/revue-francaise-d-economie-2016-2-page-27.htm>

173 Véronique Lederman, « Opacité de la finance, impuissance politique et fuite des capitaux » Marché et organisations 2013/3 (N° 19), pages 207 à 224

التعاون الاقتصادي والتنمية (OCDE) الملاذ الضريبي بأنه نظام يعني من أداء الضرائب، أو نظام متساهل، حيث تقتطع ضرائب بسيطة على العائدات المالية أو على العائدات الناتجة من نشاط الخدمات، أو ينظر إليه كوجهة توفر لغير المقيمين فيه إمكانية التهرب من دفع الضريبة العائدة إلى محل إقامتهم. بالإضافة إلى ذلك، يتمتع النظام المذكور بإحدى الميزات الثلاث؛ أقل شفافية، أو رفض الإفصاح عن المعلومات اللازمة للسلطات الخارجية، أو إمكانية إنشاء مؤسسات وهمية.<sup>174</sup>

بمبادرة كل من فرنسا وألمانيا، عقدت قمة "مجموعة العشرين" (G20)<sup>175</sup> في شهر أبريل 2009، حيث جرت معالجة موضوع الملاذات الضريبية وأثرها السلبي على العلاقات الدولية. وحددت ثلاث لوائح من شأنها تصنيف الأنظمة الضريبية العالمية على أساس التعاون الضريبي مع الدول المعنية (G20): اللائحة الأولى أو اللائحة السوداء؛ تشمل الدول التي لا تحترم المعايير الدولية مثل كوستاريكا وماليزيا. واللائحة الثانية، وهي اللائحة الرمادية الغامقة؛ تتضمن الأندورا والبحرين وغيرها. أما اللائحة الثالثة، وهي اللائحة الرمادية الفاتحة؛ التي تحتوي على البلدان التي تشمل مراكز مالية ولا تعتبر أنظمة ملاذ ضريبي بحد ذاتها، كالمسا وبلجيكا وسويسرا.<sup>176</sup>

إن الطبيعة المعتمة للملاذات الضريبية تجعل من تقدير خسائر الدول من جراء وجود هذه الملاذات أمرا بالغ التعقيد، إلا ما تكشف عنه تحقيقات "ICIJ"<sup>177</sup> وبعض التسريبات من قبيل تسريبات ويكيليكس (cablegate/wikileaks 2010)؛ وتسريبات (Offshor leks) سنة 2013؛ وتسريبات لكسومبورغ (luxemburg leaks 2014)؛ وتسريبات (swiss leaks 2015)؛ وتسريبات بنما (Panama papers 2016)؛ وآخرها تسريبات باندورا (Pandora Papers 2021).

صنف المغرب ضمن اللائحة الرمادية للملاذات الضريبية، بعد اعتماده ميثاق الاستثمارات بمقتضى القانون الإطار رقم 18.95<sup>178</sup> الذي عمل على تخفيض نسب الضريبة المفروضة على الدخل والأرباح؛ وانعاش المناطق المالية الحرة (OFF SHORE) ومناطق التصدير الحرة ونظام المستودعات الصناعية الحرة؛ وإنشاء القطب المالي للدار البيضاء<sup>179</sup> بموجب قانون 10-44<sup>180</sup>؛ وإطلاق مخطط التسريع الصناعي سنة 2014 من أجل ضمان الجاذبية والتنافسية على الصعيدين الإقليمي والدولي. وعليه أصبح المغرب يعاني من ويلات الملاذات الضريبية من وجهين: الوجه الأول من كونه وجهة للشركات العالمية المتهربة ضريبيا، والوجه الثاني من كون شركات وأموال مغربية تم تهريبها إلى ملاذات ضريبية أخرى.

[www.cairn.info/revue-marche-et-organisations-2013-3-page-207.htm](http://www.cairn.info/revue-marche-et-organisations-2013-3-page-207.htm)

174 . Rapport d'Etape 2000: Vers une coopération fiscale globale: Progrès dans l'identification et l'élimination des pratiques fiscales dommageables. ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES

<http://t4.oecd.org/fr/fiscalite/dommageables/2090184.pdf>

175 . تضم مجموعة العشرين: جنوب إفريقيا؛ ألمانيا؛ السعودية؛ الأرجنتين؛ استراليا؛ البرازيل؛ كندا؛ الصين؛ كوريا الجنوبية؛ الولايات المتحدة الأمريكية؛ فرنسا؛ الهند؛ إندونيسيا؛ إيطاليا؛ اليابان؛ المكسيك؛ روسيا؛ المملكة المتحدة؛ تركيا؛ الاتحاد الأوروبي.

176 . جاد خليفة، "الملاذات الضريبية بين الرفض والتبني"، بحوث اقتصادية عربية، العدد 52، خريف 2010، ص: 112.

177 . للمزيد من التفاصيل أنظر موقع الاتحاد الدولي للصحفيين الاستقصائيين ICIJ

International Consortium of Investigative Journalists : <https://www.icij.org>

178 . ظهير شريف رقم 1.95.213 صادر في 14 من جادى الآخرة 1416 (8 نونبر 1995)، بتنفيذ القانون الإطار رقم 18.95 بمثابة ميثاق للاستثمارات، جريدة رسمية عدد 4335 بتاريخ 29 نونبر 1995، ص: 3030.

179 . القطب المالي للدار البيضاء؛ هيئة مالية عبارة عن شركة مساهمة خاضعة للقانون رقم 17.95 المتعلق بشركات المساهمة ولنظامها الأساسي. يساهم فيها كل من: بنك المغرب؛ صندوق الإيداع والتدبير؛ التجاري وفا بنك؛ البنك المركزي الشعبي؛ البنك المغربي للتجارة الخارجية؛ بورصة القيم المنقولة بالدار البيضاء؛ مؤسسات قطاع التأمين.

180 . ظهير شريف رقم 1.10.196 صادر في 7 محرم 1432 (13 ديسمبر 2010) بتنفيذ القانون رقم 44.10 المتعلق بصفة القطب المالي للدار البيضاء، جريدة رسمية عدد 5904 بتاريخ 24 محرم 1432 (30 ديسمبر 2010)، ص: 5568.

بعد المناظرة الوطنية الثالثة للجبايات، وبعد مجهودات جبارة همت إصلاح ومراجعة النظام الجبائي وإعادة تنظيم القطب المالي للدار البيضاء<sup>181</sup> والرفع من الإطار التشريعي الخاص به وتعزيز شفافيته، كما تم تحديد معايير برنامج النشاط المطلوب للحصول على صفة القطب المالي للدار البيضاء<sup>182</sup> وإحداث آلية لتبادل المعطيات والبيانات الجبائية مع الإدارات الجبائية الدولية، كما انخرطت الأبنك المغربية في مشاريع رقمية من الجيل الجديد من أجل مواكبة الأنظمة المالية العالمية الحديثة في مجال مكافحة كل ما له علاقة بتهرب الأموال، كما رفع قانون المالية السنوي لسنة 2020 الضريبة على الشركات التي تشتغل في المناطق الصناعية الحرة والتي لها صفة القطب المالي من % 8.75 إلى % 15. لكل ما سبق قررت الدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي في فبراير 2020 سحب المغرب بصفة نهائية من لائحة الملاذات الضريبية.

## ثانياً: دوافع التملص الضريبي

### 1. الضغط الجبائي

للضغط الجبائي مفهوم واسع ويتمثل في كونه نسبة مجموع الاقتطاعات المالية الإلزامية – الضريبة وشبه الضريبة وغير الضريبة - من الناتج المحلي الإجمالي (PIB)، ومفهوم ضيق يتمثل في اعتباره خارج الإيرادات الضريبية على الناتج المحلي الإجمالي. كما تم تعريفه بـ: "حصة الثروة الوطنية المأخوذة عن طريق الضرائب، في شكل اقتطاعات إجبارية"<sup>183</sup>.

للضغط الجبائي تأثير مباشر على أداء الاقتصاد الكلي، لذلك فهو يحتل مكانة هامة في تفكير السلطة العامة والفاعل الاقتصادي على حد سواء، خصوصاً في دول الجنوب مثل المغرب، حيث تعد الموارد الجبائية المكون الأساسي لموارد الميزانية العامة بنسبة 62.4% وحوالي 19.86% من الناتج المحلي الإجمالي برسم سنة 2019.<sup>184</sup>

يمثل المبيان أسفل تطور نسبة الضغط الجبائي من الناتج المحلي الإجمالي بالمغرب في المرحلي الممتدة بين سنتي 2004 و 2017:

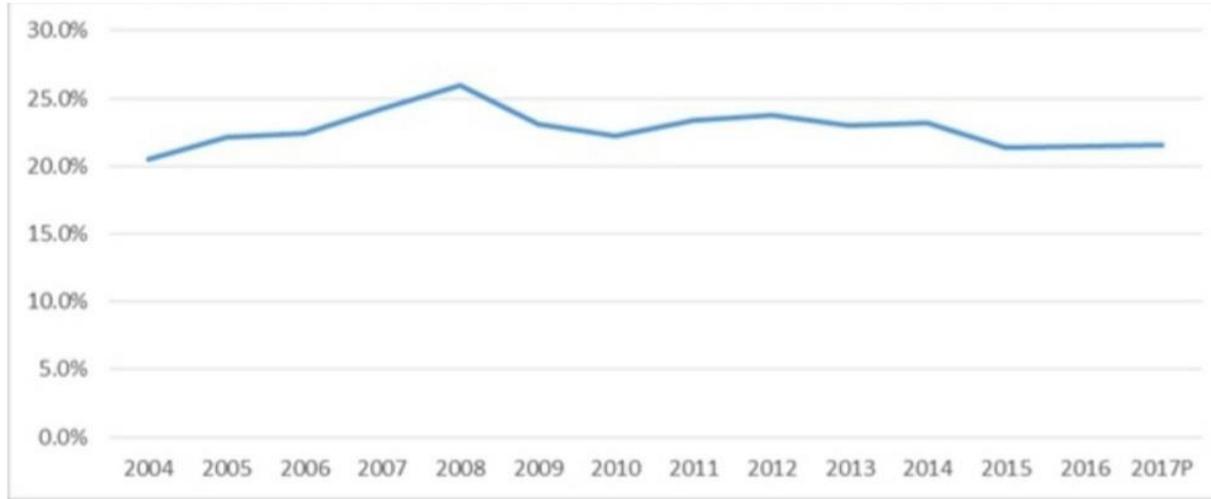
### المبيان رقم 5: تطور معدل الضغط الجبائي بالنسبة للناتج المحلي الإجمالي

181 . مرسوم بقانون رقم 2.20.665 صادر في 12 من صفر 1442 ( 30 سبتمبر 2020 ) يتعلق بإعادة تنظيم القطب المالي للدار البيضاء. جريدة رسمية عدد 6922 بتاريخ 13 صفر 1442 ( فاتح أكتوبر 2020 ) ص: 5701.

182 . مرسوم رقم 2.20.841 صادر في جادى الأولى 1442 ( 23 ديسمبر 2020 ) بتطبيق المرسوم بقانون رقم 2.20.665 صادر في 12 من صفر 1442 ( 30 سبتمبر 2020 ) يتعلق بإعادة تنظيم القطب المالي للدار البيضاء. جريدة رسمية عدد 6946 بتاريخ 9 جادى الأولى 1442 ( 24 ديسمبر 2020 ) ص: 8498.

183 . Arnaud PARIENTY, « Prélèvements obligatoires : que mesurent les prélèvements obligatoires ? », alternatives économiques 1999, no 173, Paris, p. 58.

184 . حساب شخصي بالاعتماد التقرير الاقتصادي المرافق لقانون المالية السنوي.



### المصدر: المديرية العامة للضرائب

من خلال المبيان أعلاه، يتضح أن السياسة الجبائية المغربية تحافظ على نسبة الضغط الجبائي من الناتج المحلي الإجمالي بين القيمتين 20% و25%، باستثناء سنة 2008 التي عرفت أزمة مالية عالمية حيث تعدى الضغط الجبائي قيمة 25% من PIB. هذه النسب لا تختلف كثيرا عن الدول المتقدمة كما يتبين من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم 7: مقارنة معدل الضغط الجبائي للمغرب مع بعض الدول

Pays	2011	2012	2013	2014	2015	2016
France	27,3%	25,8%	26,3%	27,4%	28,3%	
Allemagne	23,1%	22,9%	22,0%	22,7%	23,2%	
Espagne	21,0%	18,8%	20,3%	20,1%	21,1%	
Royaume-Uni	29,0%	27,4%	28,2%	29,1%	28,5%	
Turquie	18,2%	18,6%	19,7%	20,1%	20,1%	20,8%
Tunisie	20,5%	19,8%	20,0%	21,0%	21,0%	21,3%
Maroc	23,4%	23,8%	23,0%	23,2%	21,4%	21,5%

Source : Banque Mondiale- Direction Générale des Impôts

### المصدر: سعيد التونسي<sup>185</sup>:

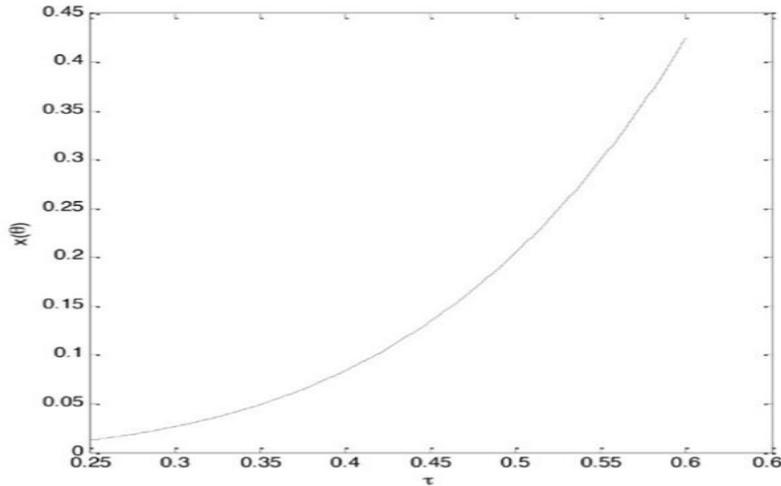
هذه النسب كما يبين الجدول أعلاه تقترب كثيرا من نسب الضغط الجبائي في ألمانيا، إلا أن التملص من أداء الضريبة بالمغرب أكبر بكثير منه في ألمانيا، الشيء الذي يوحي بوجود عوامل أخرى، من بينها مؤشر محاربة الفساد<sup>186</sup> كما يبين ذلك المبيان رقم 2 السابق. وبصفة عامة أثبتت الدراسات أن الضغط الجبائي يحفز التملص من أداء الضريبة كما يوضح المبيان التالي:

185 . Said Tounsi, « De L'effort Au Potentiel Fiscal Au Maroc: Evaluation Empirique », European Scientific Journal December 2019 edition Vol.15, No.34 ISSN: 1857 – 7881 (Print) e - ISSN 1857- 7431 URL: <http://dx.doi.org/10.19044/esj.2019.v15n34p342>

186 . مؤشر محاربة الفساد في ألمانيا  $80 \leq CPI \leq 90$

مؤشر محاربة الفساد بالمغرب  $30 \leq CPI \leq 40$

### المبيان رقم 5: تغير مؤشر التهرب الضريبي بدلالة معدل الضغط الجبائي



x: يمثل مؤشر التهرب الضريبي

τ: يمثل مؤشر الضغط الجبائي

المصدر: المصدر: ليلي علي آغا و باتريك

### 2. غياب الوعي الضريبي

يعتبر الوعي الضريبي من أهم العوامل التي تساعد النظام الضريبي على تحقيق أهدافه المالية، والاقتصادية، والاجتماعية. لكن غياب الوعي الضريبي في جل دول العالم الثالث؛ لأسباب مرتبطة بالمستوى التعليمي للملزم بالضريبة، أو بتلك المرتبطة بتعدد القانون الضريبي، ينتج عنه تنامي ظاهرة التملص الضريبي.

### 3. غياب العدالة الضريبية

العدالة الضريبية هي التوزيع العادل للأعباء الضريبية بين أفراد المجتمع، وتعتبر من الأهداف الأساسية التي تسعى التشريعات المالية الحديثة لتحقيقها بغية خلق نظام جبائي منسجم مع متطلبات الحياة السياسية، والاقتصادية والاجتماعية<sup>187</sup>. لتحقيق العدالة الضريبية دور كبير في الحد من ظاهرة التملص الضريبي. إذ إن اقتناع الملزم بالضريبة وبعدها النظام الضريبي يحفز على أداء ما عليه من ضريبة بشكل طوعي، بينما شعور الملزم الضريبي باللاعادلة الضريبية يغذي فيه عدم الامتثال الضريبي ويجد لتهربه الضريبي حججا كثيرة. نرى أن اللاعادلة الضريبية هي العامل الأساسي لفتح باب التملص الضريبي بمختلف أشكاله أمام الملزم الضريبي. وعليه، فمن أجل تحقيق النجاعة الضريبية بالمغرب يتعين إعادة النظر في النظام الجبائي المغربي من جهة، وتنظيم البث في المنازعات الضريبية بما يحقق الشعور بالعدالة الضريبية في نفوس الملزمين من جهة أخرى.

### المطلب الثاني: المنازعات الضريبية وطرق فضها

كلما كان مؤشر محاربة الفساد صغيرا كلما كانت الدولة أكثر فسادا

187 . محمد المشط، المردودية والعدالة الضريبية من خلال الجبائية المباشرة بالمغرب، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة الحسن الثاني، الدار البيضاء، ص: 1.

المنازعة الجبائية: تعني من جهة، الحالة القانونية الناشئة عن وجود خلاف بين المكلف والإدارة الجبائية بمناسبة قيام هذه الأخيرة بتحديد وعاء الضريبة أو تصفيته، أو تحصيلها. وتعني من جهة أخرى المسطرة الإدارية أو القضائية المقررة قانوناً سلوكها لتسوية هذا الخلاف.<sup>188</sup> في ضوء هذا التعريف يمكن أن نعالج موضوع المنازعات الضريبية في فترتين: المنازعات الضريبية في المرحلة الإدارية (الفقرة الأولى)، والقضاء والتحكيم لفض المنازعات الضريبية (الفقرة الثانية)

### الفقرة الأولى: المنازعات الضريبية في المرحلة الإدارية

يؤدي التعديل المستمر في قوانين الضرائب إلى تعدد النصوص، وتعقدها وصعوبة تفسيرها وتطبيقها، وبالتالي جعل الملمزم بها. يترتب عن ذلك نشوء نزاعات بين الإدارة الضريبية والملمزم، فيعرض الملمزم مطالبته أو طعنه على الإدارة الضريبية نفسها أو أمام اللجان الضريبية.

### أولاً: المطالبة أمام الإدارة الضريبية

#### 1) تقديم المطالبة

تعتبر المطالبة الإدارية آلية من آليات الطعن الإداري، وهي عبارة عن طلب يتقدم به الملمزم بالضريبة إلى مدير الضرائب أو الشخص المفوض من لدنه، يهدف إلى إعادة النظر أو مراجعة مجموع أو بعض مبلغ الضرائب والواجبات والرسوم المفروضة عليه<sup>189</sup>، أو إصلاح أخطاء ترتبط بتحديد أساس الضريبة. وفي حالة عدم احترام مسطرة المطالبة الإدارية فإن المسطرة القضائية تعد باطلة، مما يثبت أن هذه المرحلة ضرورية في إطار المنازعات الجبائية.

تجدر الإشارة إلى أن تقديم المطالبة لا يحول دون التحصيل الفوري للمبالغ المستحقة وإن اقتضى الحال الشروع في التحصيل الجبري مع مراعاة استرداد مجموع أو بعض المبالغ بعد صدور القرار أو الحكم.<sup>190</sup> ونميز بين نوعين من المطالبات:

✓ مطالبات متعلقة بالوعاء: يجب أن تحرك إما من طرف الملمزم بالضريبة أو من ينوب عنه، أو من طرف الممثل القانوني للأشخاص المعنوية كالشركات، ويشترط في المطالبة أن تكون كتابية وتتضمن البيانات اللازمة للتعريف بالملمزم والضريبة المتنازع في شأنها بشكل كلي أو جزئي. وإرفاق المطالبة بنسخة من الإشعار الضريبي أو بيان التصفية والوثائق التي يستند عليها الملمزم. في هذا الشأن يجب على الوزير المكلف بالمالية أو الشخص المكلف من لدنه لهذا الغرض، أن يقرر داخل أجل التقادم المنصوص عليه في المادة 232 من (م ع ض)، إسقاط الضريبة جميعها أو بعضها إذا ثبت أنها زائدة على المبلغ المستحق أو أن الأمر يتعلق بضريبة فرضت مرتين أو فرضت بغير موجب صحيح<sup>191</sup>.

✓ مطالبات متعلقة بالتحصيل: تهم المطالبة بإيقاف الأداء أو المطالبات المتعرضة على إجراءات التحصيل الجبري. بخصوص المطالبة بإيقاف الأداء، بمقتضى المادة 117 من مدونة تحصيل الديون العمومية، يمكن للمدين الذي ينازع كلا أو بعضاً في المبالغ المطالب بها، أن يوقف الجزء المتنازع فيه، شريطة أن يكون قد رفع مطالبته داخل الآجال 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<sup>192</sup>.

188 . محمد مزراق و عبد الرحمان أويلا، النظام القانوني للمنازعات الجبائية بالمغرب، مطبعة الأمنية، الرباط، 1996، ص: 5

189 . الفقرة الأولى من المادة 235 من م ع ض.

190 . الفقرة الأخيرة من المادة 235 من م ع ض.

191 . الفقرة الأولى من المادة 236 من م ع ض.

192 . ظهر الشريف رقم 1.00.175 صادر في 28 من محرم 1421 (3 ماي 2000) بتنفيذ القانون رقم 15.97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية، جريدة رسمية عدد 4800 الصادرة بتاريخ 28 صفر 1421 ( فاتح يونيو 2000)، كما تم تعديله بموجب المادة 11 من قانون المالية رقم 80.18 للسنة المالية 2019 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.18.104 بتاريخ 12 من ربيع الآخر 1440 (20 ديسمبر 2018)، الجريدة الرسمية عدد 6736 مكرر بتاريخ 13 ربيع الآخر 1440 (21 ديسمبر 2018)، ص 9608.

أما بخصوص المطالبات المتعرضة على إجراءات التحصيل الجبري، فترفع إلى رئيس الإدارة التي ينتمي إليها المحاسب المكلف بالتحصيل المعني أو من يمثله، داخل أجل ستين يوما (60) الموالية لتاريخ توصلها بالمطالبة، كما في الحالة التي يكون القرار في غير صالح المدين، يمكن لهذا الأخير رفع دعوى أمام المحكمة<sup>193</sup>.

## (2) آجال تقديم المطالبة

تعتبر الآجال المحددة قانونيا من النظام العام، إذ أن عدم احترامها يؤدي إلى سقوط حق تقديم المطالبة أمام الإدارة، وبالتبعية سقوط الحق في مباشرة المسطرة القضائية كذلك الآجال المتعلقة بالمساطر المنصوص عليها في (م ع ض) آجال كاملة حيث لا يعتبر في الحساب اليوم الأول من الأجل ويوم حلول الأجل. إذا صادفت الآجال المحددة للإجراءات يوم عيد أو عطلة قانونية تم إرجاء حلول الأجل إلى اليوم الأول من أيام العمل الموالية<sup>194</sup>.

حددت (م ع ض) ووحدت آجال تقديم المطالبة بعدما كانت تختلف من ضريبة إلى أخرى سواء المتعلقة بجباية الدولة أو جبايات الجماعات الترابية كما يلي:

- ✓ في حالة أداء الضرائب أو الرسوم بصورة تلقائية خلال الستة (6) أشهر الموالية لانصرام الآجال المقررة.
- ✓ في حالة فرض الضريبة عن طريق جداول أو قوائم الإيرادات أو أوامر بالاستخلاص خلال الستة (6) أشهر الموالية للشهر الذي يقع في صدور الأمر بتحصيلها<sup>195</sup>.

## (3) آثار تقديم المطالبة

إن تقديم المطالبة يفتح باب الحوار بين المزم بالضريبة والإدارة الضريبية، ويعتبر فرصة لها لممارسة رقابة ذاتية على أعمالها، والقيام بدراسة متأنية للقرار الذي سبق أن أصدرته، ويمكن أن تخلص في النهاية إلى تركية مطالب الخاضع للضريبة إذا اعتبرت أنها مبنية على أسس قانونية ومعقولة، أو إلى رفضها مع تعليلها إذا تبين لها عكس ذلك. تجدر الإشارة إلى أن المشرع الضريبي المغربي قد أغفل تحديد أجل بث الإدارة الضريبية في المطالبة إلا أنه منح المشرع للخاضع للضريبة إمكانية رفع القضية أمام المحكمة المختصة في حالة عدم رد الإدارة على المطالبة خلال الستة أشهر الموالية لتاريخ تقديم المطالبة.

## ثانيا: المنازعات أمام اللجان الضريبية

سننظر من خلال هذا المحور إلى المسطرة المتبعة أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة، ثم نعرض على شروط الطعن في قراراتها أمام اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة.

## (1) اللجان المحلية لتقدير الضريبة

تم اعتماد اللجان المحلية لتقدير الضريبة سنة 1987، بمقتضى المادة الأولى من القانون رقم 24.86<sup>196</sup> المتعلق بالضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الشركات. تتألف اللجنة المحلية لتقدير الضريبة من: القاضي بصفته رئيسا للجنة<sup>197</sup>؛ وممثلا لعامل العالة أو الإقليم

<sup>193</sup> . المادة 120 من م د ع

<sup>194</sup> . المادة 245 من م ع ض، م س.

<sup>195</sup> . المادة 235 من م ع ض، م س.

<sup>196</sup> . مرسوم رقم 2.87.911 صادر في 8 جادى الأولى (30 ديسمبر 1987) لتطبيق القانون رقم 24.86 المتعلق بالضريبة على الشركات. ج ر ع 3922 8 جادى الأولى 1408 ' 30 ديسمبر 1987، ص: 1328.

<sup>197</sup> . المشرع الجبائي اكتفى بذكر قاضي دون أن يحدد صفته بالضبط، ليصدر بعد ذلك قرار للوزير الأول رقم 3.134.96 صارفي في 10 رجب 1417 ( 22 نونبر 1996) بتعيين القضاة المكلفين برئاسة اللجان المحلية لتقدير الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الشركات والقضاة أعضاء اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الشركات والقاضي المعهود إليه بتسيير اللجنة المذكورة.

الواقع مقر اللجنة بدائرة اختصاصه؛ ورئيس المصلحة المحلية للضرائب أو ممثله الذي يقوم بمهمة الكاتب المقرر؛ وممثلا للخاضعين للضريبة يكون تابعا للفرع المهني الأكثر تمثيلا للنشاط الذي يزاوله الطالب<sup>198</sup>.

تختص اللجنة في البث في الطعون والمطالبات التي تم التصحيحات فيما يتعلق بالدخول المهنية المحددة حسب نظام المساهمة المهنية الموحدة والدخول والأرباح الناشئة عن رؤوس الأموال المنقولة وواجبات التسجيل والتبر؛ وخص المحاسبة للخاضعين للضريبة الذين يقل رقم أعمالهم المصرح به في حساب الحاصلات والتكاليف، عن كل سنة محاسبية عن الفترة غير المتقدمة موضوع الفحص، عشرة (10) ملايين درهم<sup>199</sup>.

المسطرة المتبعة أمام اللجنة كتابية، حيث يتم إحالة طلب التحكيم كتابية، يعبر فيه صراحة أنه يريد عرض النزاع على أنظار اللجنة المحلية، وأن يرفق طلبه بجميع البيانات التي تمكنه من تدعيمه لدى اللجنة، ويوجه عن طريق البريد المضمون مع الإشعار بالتوصل إلى مفتش الضريبة الذي يوجد الخاضع للضريبة في دائرة نفوده الترابي.

يترتب عن رفع الطعن أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة من جهة؛ وقف أمد التقادم طول الفترة الممتدة من تاريخ تقديم الطعن إلى غاية انصرام أجل ثلاثة أشهر الموالية لتاريخ تبليغ المقرر الصادر عن اللجنة المحلية المعنية، إلا أن المقرر لا يصبح نهائيا إلا بعد تبليغه للملزم الضريبي وعدم الطعن داخل أجل ستين يوما من تاريخ التوصل. ومن جهة أخرى، اعتبار النزاع مستمرا وعدم إقصاء المسطرة التوجيهية إلى غاية التوصل إلى حل رضائي بين الملزم والإدارة، وطالما لم يتوصلا إلى إبرام صلح أثناء نظر اللجنة المحلية في النزاع، فإن هذه الأخيرة تصدر مقررها الذي يقبل الطعن داخل أجل ستين يوما من تاريخ تبليغ المقرر إلى الخاضع للضريبة.

يتم إصدار قرار اللجنة المحلية بشأن النزاع، بعد الانتهاء من المداولات متضمنا جميع الوقائع والحجج والدفع التي يستند إليها كل طرف، والدفع المضادة ومناقشتها، مع الإشارة إلى الوثائق المقدمة للجنة، ويشترط في قرار اللجنة من البيانات الشكلية ما يشترط في القرار الإداري من: اسم اللجنة وتاريخ انعقادها؛ وموضوع النزاع وأطرافه؛ وتعليل القرار ومنطوقه وأخيرا أعضاء اللجنة وتوقيعاتهم. وبعد توصل الملزم بقرار اللجنة المحلية بإمكانه التقدم بطعن ضد قرار هذه الأخيرة أمام اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة.

## 2) اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة

تضم اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة: سبع (7) قضاة منتمين لهيئة القضاء يعينهم رئيس الحكومة باقتراح من المجلس الأعلى للسلطة القضائية؛ و ثلاثون (30) موظفا يعينهم رئيس الحكومة<sup>200</sup> باقتراح من وزير المالية، حاصلين على تأهيل في ميدان الضرائب أو في المحاسبة أو القانون أو الاقتصاد، وأن تكون لهم على الأقل رتبة مفتش أو رتبة مدرجة في سلم من سلالم الأجور يعادل ذلك؛ ومائة (100) شخص من ميدان الأعمال يعينهم رئيس الحكومة لمدة ثلاث سنوات بصفته ممثلين للخاضعين للضريبة<sup>201</sup>. تنقسم اللجنة إلى سبع لجان فرعية تتداول في القضايا المعروضة عليها.

تختص اللجنة الوطنية في النظر في الطعون المتعلقة بـ: فحص مجموع الوضعية الضريبية للخاضعين للضريبة، مهما كان مبلغ رقم الأعمال المصرح به؛ وفحص محاسبة الخاضعين للضريبة الذين يساوي أو يفوق رقم أعمالهم المصرح به في حساب الحاصلات والتكاليف، برسم إحدى السنوات المحاسبية موضوع الفحص، عشرة (10) ملايين درهم؛ والتصحيحات المتعلقة بأسس الضريبة التي تثير الإدارة بشأنها تعسفا في استعمال حق يخوله القانون؛ والطعون التي لم تصدر اللجان المحلية لتقدير الضريبة داخل أجل اثني عشر (12) شهرا مقررات في شأنها.

المسطرة المتبعة أمام اللجنة الوطنية كتابية، حيث يقدم الخاضع للضريبة طعنه في صورة عريضة توجه إلى المفتش في رسالة مضمونة مع إشعار بالتسليم، تحدد موضوع الخلاف وتتضمن عرضا للحجج المستند إليها. في حالة طعن في مقرر اللجنة المحلية يستوجب احترام أجل ستين (60) يوما من تبليغ المقرر إلى كل من الملزم والإدارة الضريبية.

198 . الفقرة II من المادة 225 من م ع ض ، م س .

199 . الفقرة I من المادة 225 من م ع ض ، م س .

200 . ورد في المادة 226 من م ع ض " ... يعينهم الوزير الأول .." وقد أبدلتها بعبارة " ... يعينهم رئيس الحكومة ... "لتحيينها و ملائمتها.

201 . المادة 226 من م ع ض ، م س .

بعد التأكد من شرط الاختصاص، والتحقق من الوثائق المقدمة<sup>202</sup>، تقوم اللجنة الوطنية باستدعاء أعضائها واستدعاء أطراف النزاع. وعند توفر العناصر التي تمكن من البث في الملف، يتم التداول فيه في غياب أطراف النزاع، وتحرير المقرر مفصلاً ومعللاً، وتبليغه إلى كل من الملزم والإدارة الضريبية، ويبقى من حق كلا طرفي النزاع الطعن في مقرر اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة أمام القضاء.

### الفقرة الثانية: القضاء والتحكيم لفض المنازعات الضريبية

قد لا تتوصل الإدارة الضريبة ولا اللجن الضريبية لحل يرضي طرفي النزاع المتعلق بالضريبة، مما يدفع أحد طرفي النزاع أو كلاهما إلى رفع دعوى قضائية أمام القضاء الوطني (أولاً)، أما إذا تعلق الأمر بمسثمر أجنبي فغالباً ما يلجأ إلى فض النزاع الضريبي إلى التحكيم الدولي (ثانياً).

### أولاً: النزاعات الضريبية في مرحلة القضاء

يتسم النظام الضريبي المغربي بتنوع الدعاوى القضائية بين الدعوى المدنية والتجارية والإدارية. وبالنظر للعلاقة الضريبية المتسمة باللامساواة بين طرفيها؛ ملزم ضعيف أمام إدارة تتمتع بامتيازات القانون العام. ولصيانة حقوق الملزم من التعسف الذي قد يطاله من الإدارة الضريبية، منح المشرع الجبائي للقضاء الإداري اختصاص النظر في النزاعات الناشئة عن تطبيق النصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالضرائب، وذلك بموجب المادة 8 من القانون المحدث للمحاكم الإدارية<sup>203</sup>، وخول الملزم حق اللجوء للقضاء للدفاع عن مصالحه سواء تعلق الأمر بالمنازعات حول الوعاء، أو المنازعات المتعلقة بالتحصيل.

على الرغم من الطابع الإداري للمنازعات الضريبية، فإن مشكل تحديد جهة القضاء الإداري المختصة يظل مثاراً مما يجعل المنازعات الضريبية تتراوح بين قضاء الإلغاء والقضاء الشامل<sup>204</sup>، كما يتدخل القضاء الاستعجالي للنظر في الأوامر الصادرة عن الإدارة الضريبية لتحصيل الضريبة.

### 1. المنازعات الضريبية أمام القضاء الشامل

تتميز دعوى القضاء الشامل باتساع سلطة القاضي ليقوم بأكثر من إلغاء القرار الذي فرض الضريبة لكونه غير مشروع مثلاً، وتعديله بإحلال قرار آخر محله، وبتعديل مبلغ الضريبة وتخفيضه إلى القدر المعقول أو إعطاء أمر للإدارة بإرجاع المبلغ الذي تم تحصيله بغير حق من الطاعن وذلك بعد إلغائه<sup>205</sup>. تندرج المنازعات الضريبية ضمن اختصاص القضاء الشامل كولاية عامة بموجب المادة الثامنة من القانون 41.90<sup>206</sup> وكما أكدته الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى<sup>207</sup> في قرارها: " ... حيث أنه من الواضح أن المحكمة تبث في دعاوى الإلغاء التي حددها القانون 41.90 المنشئ لها كما تبث في نفس الوقت في دعاوى القضاء الشامل التي أسندت إليها حسب نفس القانون على سبيل الحصر. وحيث أن مادة الضرائب والمنازعات المتعلقة بها تدخل في الطائفة الثانية المذكورة وحيث أنه لا جدال وأن موضوع الدعوى هو المنازعة في الضريبة الشيء الذي يعني أن المحكمة الإدارية كانت مختصة في الطلب المذكور، ولو أن الطاعنة استعملت مصطلح الإلغاء مادام الهدف المتوخى من دعواها هو الوصول إلى إبطال الضريبة المفروضة عليها ومحاولة استرجاع ما أدته في

202 . وثائق ملف النزاع أمام اللجان الضريبية: مطالبة الملزم للممثل أمام اللجان؛ طلب الإدارة المتول أمام اللجنة؛ الملف الجبائي للملزم، والذي يجب على الإدارة الإدلاء به إلى جميع اللجان لكي تتمكن من دراسة الموضوع داخل أجل شهر.

203. ظهير شريف رقم 1.91.225 صادر في 22 من ربيع الأول 1414 (10 سبتمبر 1993) بتنفيذ القانون رقم 41.90 المحدث بموجبه محكم إدارية. ج ر ع 4227 بتاريخ 18 جادى الأولى 1414 (3 نوفمبر 1993). ص: 2168.

204. نجيب جبري، " المنازعة في شرعية القرارات الضريبية بين دعوى الإلغاء ودعوى القضاء الشامل"، مجلة القضاء المدني، العدد 7، الجزء الأول، ص: 613.

205. أمينة جبران، دعوى القضاء الشامل، المنشورات الجامعية المغربية DUMAG، الطبعة الأولى 1994، ص: 211.

206. ظ ش رقم 1.91.225 م س.

207. تم تغيير التسمية " المجلس الأعلى" إلى " محكمة النقض " حالياً، وهو إعل هيئة في هرم التنظيم القضائي المغربي، حيث يشرف على جميع المحاكم بالملكة.

نظرها بدون وجه حق. وحيث يتعين لكل ما سبق إلغاء الحكم المستأنف وتصديا التصريح باختصاص المحكمة الإدارية للبث في النزاع<sup>208</sup>.

كما صدر قرار عن الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى يستنتج من حيثياته عناصر دعوى القضاء الشامل في المنازعة الضريبية، إذ جاء فيه: ".... حيث أن الطاعنة لم تطلب إلغاء مقرر إداري بمعناه المتعارف عليه فقط فقها وقضاء، وإنما طالبت بإلغاء الضرائب على إثر مراجعة غير مشروعة، نتج عن أدائها لمبالغ عن عمليات معفاة من الضريبة وأن مثل هذه الدعوى تدخل في الاختصاص الشامل للمحكمة الإدارية التي تبث كمحكمة موضوع، ذلك أن الملزم لا يستطيع المنازعة في الإجراءات المؤدية لفرض الضريبة، أوامر الأداء أو قرارات ضريبية باعتبارها جزءا لا يتجزأ من تحديد الضريبة وبالتالي لا يمكن فصلها..."<sup>209</sup>

وقد عملت المحكمة الإدارية لأكادير منذ الفترات الأولى لتأسيسها على تجسيد هذه السلطات -سلطات القضاء الشامل- وممارستها فعلا في حكم عدد 94/8 بتاريخ 28 يوليوز 1994، إذ عملت المحكمة على تحديد السومة الكرائية الواجب اعتمادها كأساس لتحديد الضريبة، وإرجاع المبالغ الزائدة عن المستحق، وهذا يعني انتقال القاضي من موقف سلبي تقريبي، إلى موقف إيجابي إنشائي وخلاق، يغوص في ظروف الدعوى ويتناول النصوص القانونية والوقائع المنشئة للضريبة وأسسها، وكان القاضي يأخذ مكان الإدارة ويحل محلها<sup>210</sup>. هكذا سار القضاء الإداري على تكريس اختصاص القضاء الشامل في المادة الضريبية، حيث قضت محكمة الاستئناف الإدارية بفاس بـ: "... أن خطأ الإدارة الضريبية في التصريح تترتب مسؤولية الإدارة الضريبية مما يؤدي إلى التعويض..."<sup>211</sup>.

## 2. دعوى الإلغاء في المجال الضريبي

تعرف دعوى الإلغاء بأنها الدعوى التي يرفعها أحد الأفراد إلى الجهة القضائية المختصة يطلب منها إلغاء القرار الإداري غير المشروع<sup>212</sup>. وقد عرفت في السابق بدعوى الإلغاء بسبب الشطط في استعمال السلطة، إلا أن القانون 41.90 قد أبدل لفظ "الشطط" بلفظ "تجاوز" فأصبحت تعرف بدعوى الإلغاء بسبب تجاوز السلطة. تستأنف دعوى الإلغاء أمام المحاكم الإدارية الاستئنافية بموجب القانون رقم 03.08.<sup>213</sup>

حصر المشرع الجبائي المغربي المنازعات الضريبية في نطاق القضاء الشامل أمام المحاكم الإدارية أصلا، إلا أنه استثناء من الأصل يمكن رفع هذا النوع من المنازعات في إطار قضاء الإلغاء أمام القضاء الإداري، بشرط أن يكون القرار متعلقا بالمنازعة في الأساس الضريبي ومتوفرا على مقومات القرار الإداري، مثل: المقررات العامة المتعلقة بتنظيم الضريبة والرسم؛ و المقررات الفردية التي تتعلق بتطبيق الضريبة أو الرسم والصادرة أساسا على مطالبة نزاعية أو مطالبة استعطفية أو مقرر اللجنة المحلية لتقدير الضريبة أو مقرر اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة.

وعليه؛ تتحدد دعوى الإلغاء في المادة الضريبية في القرارات المنفصلة الصادرة عن الإدارة الضريبية، منها القرار الراض لطلب الملزم بتأجيل الأداء؛ ورفض طلب الإعفاء؛ والقرار المحدد لمبدأ فرض الضريبة؛ وعملية تحديد أساس الضريبة. في هذا السياق اعتبرت المحكمة الإدارية بفاس أن القرارات الضريبية الصادرة عن الإدارة الضريبية قرارات إدارية منفصلة عن عملية فرض الضريبة، وبذلك فإن عدم

208 . قرار عدد 1118 صادر بتاريخ 24 يوليو 1997، في الملف الإداري عدد 1997/1/5/573، منشور بدفاتر المجلس الأعلى، قضاء الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى في مجال الضرائب والتحصيل، الفترة ما بين سنتي 1997 و 2004، عدد 2005/9، مطبعة ايليت ص: 14.

209 . قرار عدد 311 صادر بتاريخ 25 مارس 2008، في ملف عدد 2008/559، الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى.

210 . بوعزة أحمد، مسطرة فض النزاعات الجبائية بالمغرب، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة محمد الأول، السنة الجامعية 2000/1999، ص: 100.

211 . قرار عدد 2018/430، بملف إداري رقم 2017/7112/223 محكمة الاستئناف الإدارية بفاس.

212 . Rousset et Garagon, le droit administratif marocain, 3ème édition Rabat, 1979, p : 474.

213 . ط ش رقم 1.06.07 صادر في 15 من محرم 1427 ( 14 فبراير 2006 ) بتنفيذ القانون رقم 03.80 المحدث بموجبه محكم استئناف إدارية، ج ر ع 5398 بتاريخ 24 محرم 1427 (23 فبراير 2006)، ص: 490.

التقيد بضوابط الضريبة على الأرباح العقارية يؤدي إلى إمكانية الطعن بالإلغاء في موضوع الضريبة<sup>214</sup>. كما قضت المحكمة الإدارية بالدار البيضاء بقبول دعوى إلغاء قرار إدارة الضريبة التي اعتمدت في تسوية وضعية جبائية بناء على مقتضيات ملغاة، وهي بذلك تكون قد حادت عن المشروعية بفرضها لضريبة غير مشروعة قانوناً<sup>215</sup>. وعلى نفس المنوال قبلت المحكمة الإدارية بمكناس دعوى الإلغاء في ميدان التحصيل الضريبي، حيث اعتبرت في دعوى رفعتها وزارة الأوقاف ضد الخازن العام أن عملية الحجز المباشر من طرف القابض في غياب احترام إجراءات الإنذار يجعلها موسومة بعيب مخالفة القانون ويعرضها للإلغاء<sup>216</sup>. وبناء على قاعدة "لا تضريب ولا إعفاء إلا بنص"، حكمت المحكمة الإدارية بالدار البيضاء بقبول الطلب وإلغاء الضريبة على الدخل المفروضة على المدعية جراء تعويضها عن المغادرة الطوعية للعمل المقتطعة من المنبع مع ترتيب الآثار القانونية على ذلك وبتحميل المدعى عليها الصائر<sup>217</sup>.

رغم أهمية دعوى الإلغاء في المادة الضريبية، إلا أنها مرتبطة بأجال محددة، واختصاصات القاضي الإداري تظل مقيدة مقارنة بدعوى القضاء الشامل. ولتعزيز الحماية القضائية للملزم الضريبي، سن المشرع الجبائي المغربي وفق شروط تدخل القضاء الاستعجالي في المنازعات الضريبية.

### 3. تدخل القضاء الاستعجالي في المنازعات الضريبية

القضاء الاستعجالي هو القضاء الذي يفصل في المنازعات التي يخشى عليها من فوات الوقت، فضلاً مؤقتاً لا يمس أصل الحق وإنما يقتصر على الحكم باتخاذ إجراء وقتي ملزم للطرفين بقصد المحافظة على الأوضاع القائمة واحترام الحقوق الظاهرة أو صيانة مصالح الطرفين المتنازعين<sup>218</sup>. ويتميز بمسطرة استثنائية وسريعة تسمح للمدعي برفع دعوى استعجالية أمام قاض يختص بالثبوت بصورة مؤقتة في النزاع الذي يكتسي صبغة الاستعجال.

يمارس رئيس المحكمة الإدارية أو من ينوب عنه مهام قاضي المستعجلات والأوامر القضائية بالنظر إلى الطلبات الوقفية والتحفيزية<sup>219</sup>، وينظر كذلك في بعض أنواع الطلبات بمقتضى نصوص خاصة، يعتبرها ذات طابع استعجالي بقوة القانون، ولا يلزم القاضي ببيان عنصر الاستعجال فيها، بل يقتصر على التحقق من توفر العناصر المنصوص عليها في النصوص الخاصة<sup>220</sup>.

عموماً يبقى تحديد حالة الاستعجال من اختصاص القاضي الاستعجالي، في هذا الإطار صرحت المحكمة الإدارية بمراكش بـ "لئن كانت القاعدة العامة التي أقرها ظهير 21 غشت 1935 المتعلق بتنظيم الديون التي يقوم بتحصيلها مأمور الخزينة العامة للدولة، فإن المدعي لم يثبت وجود نزاع جدي معروض على القضاء سواء بشأن أساس الدين أو بشأن التعرض على إجراءات التحصيل والمتابعة، حتى يمكن لقاضي الاستعجال تقدير مدى جدية الصعوبة التي تحول دون متابعة إجراءات التحصيل"<sup>221</sup>.

في السياق ذاته صدر أمر استعجالي عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، يتعلق بالضريبة على القيمة المضافة، جاء فيه: "بحكم تطبيق المادة 19 من قانون 41.90 فإن القاضي الاستعجالي أصبح في وضعية الوريث الشرعي للاختصاصات التي كان يمارسها القاضي الاستعجالي في مجال المنازعات الضريبية أو ظهير 21 غشت 1935 المتعلق بتنظيم المتابعات في مادة الضرائب المباشرة مما جاء فيه: وحيث إن الفصل المذكور نص على أنه بإمكان الملزم بالضريبة الذي ينازع في الضريبة أو في جزء منها أن يطلب إيقاف التنفيذ بل إيقاف

214. حكم عدد 95/28، ملف إداري رقم 94/88 بتاريخ 23 فبراير 1995 المحكمة الإدارية بفاس.

215. انظر حكم إدارية الدار البيضاء ملف عدد 2005/80 بتاريخ 04 مايو 2005.

216. حكم رقم 8/99/7 بتاريخ 01 يوليو 1999 المحكمة الإدارية بمكناس.

217. حكم عدد 1983 ملف عدد 2015/7113/322 بتاريخ 20/07/2016 المحكمة الإدارية بالدار البيضاء.

218. عبد الكريم الطالب، الشرح العلمي لقانون المسطرة المدنية، المطبعة والوراقة الوطنية، مراكش، طبعة أبريل 2009، ص: 100.

219. المادة 19 من القانون 41.90، م س.

220. علي أحنين، "المسطرة الاستعجالية في المادة الإدارية"، مجلة حقوق المغربية، سلسلة فقه المنازعات الإدارية، العدد 1، 2011، ص: 158.

221. أمر عدد 301 بتاريخ 21 يوليو 1995، المحكمة الإدارية بمراكش.

أداء الضريبة شريطة توافر عدة شروط منها أن ترفع الشكوى في الموضوع داخل الآجال وحسب الشكليات القانونية، وأن يحدد مبلغ الضريبة الذي يطالب بإسقاطه أو على الأقل يجب أن يبين أسس الخصم بل الإسقاط الذي يطالب به، وحيث أنه في النازلة يطالب المدعي بإيقاف تنفيذ الأمر باستخلاص الضريبة على القيمة المضافة، غير أنه لم يحدد في شكواه ولا في المقال المتعلق بهذه الدعوى الأسس التي يعتمد عليها في إسقاط جزء أو كل مبلغ الضريبة المفروضة عليه وحيث إن الظهير المؤرخ في 20 دجنبر 1985 المتعلق بفرض الضريبة على القيمة المضافة حدد شروط وشكليات وآجال المنازعات في مثل هذه الضريبة ولم يدل المدعي بما يفيد أنه راعى هذه الشروط والشكليات يكون المدعي فيه بصورته الحالية غير مبني على أساس صحيح<sup>222</sup>.

من خلال تتبع الأوامر الاستعجالية، نستشف أن القضاء الاستعجالي الإداري قد ابتدع مجموعة

من القواعد والمبادئ التي تنظم مسطرة إيقاف وتنفيذ إجراءات التحصيل المستمدة أساسا من النصوص القانونية المحددة لإجراءات التحصيل مع مراعاة وضعية المزمين على نحو يمكن من خلق توازن بين حق الخزينة في استخلاص أموال الدولة وبين الأضرار الفورية والمستقبلية التي قد تطال المعنيين بتلك الإجراءات في حال إصدار القضاء لكلمة الفصل بخصوص انتفاء صفتهم كزمين أو عدم قانونية إجراءات الفرض أو التحصيل المتخذة في حقهم.

### ثانيا: التحكيم والوساطة الاتفاقية لنقض النزاع الضريبي

التحكيم هو اتفاق أطراف علاقة قانونية على أن يتم فصل المنازعات الحاصلة أو المحتملة من طرف أشخاص أو هيئات يتم اختيارهم كحكيمين. ويترتب عن اللجوء إلى التحكيم أثار قانونية: أولها سلب اختصاص قضاء الدولة التي وقع فيها النزاع؛ وثانيها قبول الأطراف طواعية وبصفة نهائية لقرار التحكيم الذي يصدره المحكم أو المحكمون، فلا يحق لأي طرف رفع دعوى قضائية لإعادة النظر في النزاع.

#### 1. التحكيم الداخلي في المادة الضريبية

منع المشرع المغربي التحكيم في المنازعات المتعلقة بالضريبة بشكل صريح، حيث جاء في المادة 10 من (ق م م) أنه "لا يجوز أن تكون محل تحكيم النزاعات المتعلقة بالتصرفات الأحادية للدولة أو الجماعات المحلية أو غيرها من الهيئات المتمتعة باختصاصات السلطة العمومية. غير أن النزاعات المالية الناتجة عنها، يمكن أن تكون محل عقد تحكيم ما عدا المتعلقة بتطبيق قانون جبائي".<sup>223</sup>

وأكدت (م ع ض) نفس المقتضى السابق حيث نصت على أنه: "لا يمكن للنزاعات المتعلقة بتطبيق القانون الجبائي أن تكون موضوع تحكيم".<sup>224</sup> كما زكى هذا التوجه القانون رقم 47.06 في المادة 164 بالتنصيص على أنه "لا يمكن للنزاعات المتعلقة بتطبيق هذا القانون أن تكون موضوع تحكيم".<sup>225</sup>

من خلال المتعضيات القانونية السابقة، نسجل تشبث المشرع المغربي بإسناد الاختصاص في فض النزاعات المتعلقة بتنفيذ التشريع الجبائي على الصعيد الداخلي للقضاء الوطني، وقطع طريق التحكيم على أطراف النزاع على المستوى الداخلي. إلا أنه من خلال ميثاق الاستثمار قد فتح إمكانية اللجوء للتحكيم الدولي في المجال الضريبي للمستثمرين الأجانب.

222. أمر استعجالي عدد 884/98 بتاريخ 08 ماي 1995، المحكمة الإدارية بالدار البيضاء.

223. ظهير شريف بمثابة قانون رقم 447.74.1 بتاريخ 11 رمضان 1394 (28 شتنبر 1974) بالمصادقة على نص قانون المسطرة المدنية الجديدة الرسمية عدد 3230 مكرر، بتاريخ 13 رمضان 1394 (30 شتنبر 1974) ص 2741.

224. المادة 244 من م ع ض، م س.

225. ط ش رقم 1.07.195 بتاريخ 19 من ذي القعدة 1428 (30 نونبر 2007)، بتنفيذ القانون 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات الترابية، جريدة رسمية عدد 6948 بتاريخ 16 جادى الأولى 1442 (31 ديسمبر 2020) ص: 8632.

## 2. التحكيم الدولي في المادة الضريبية

عمل المشرع المغربي على تمكين المستثمرين الأجانب من الاستفادة من الوسائل البديلة لفض النزاعات، ومن ضمنها المنازعات المتعلقة بالضريبة، حيث نصت المادة 17 من ميثاق الاستثمار<sup>226</sup> على أنه "يمكن للمنشآت التي يكتسي برنامج استثمارها أهمية كبرى بالنظر إلى مبلغه أو عدد مناصب الشغل القارة التي سيحدثها أو المنطقة التي سينجز فيها أو التكنولوجيا التي سيحولها، أو مدى مساهمته في المحافظة على البيئة، أن تبرم مع الدولة عقوداً خاصة تخول لها - إضافة إلى الامتيازات المنصوص عليها في هذا القانون والنصوص المطبقة له - الإعفاء الجزئي من النفقات الآتي ذكرها:

- نفقات اقتناء الأرض اللازمة لإنجاز الاستثمار ؛
- نفقات البنيات الأساسية الخارجية ؛
- مصاريف التكوين المهني.

يمكن أن تتضمن العقود المشار إليها أعلاه بنوداً تقضي بفض كل نزاع قد ينشأ بين الدولة المغربية والمستثمر الأجنبي بخصوص الاستثمار، وفقاً للاتفاقيات الدولية التي صادق عليها المغرب في ميدان التحكيم الدولي.

كما زكى القانون رقم 51.09<sup>227</sup> المتعلق بمناطق التصدير الحرة؛ والقانون رقم 21.90<sup>228</sup> المتعلق بالبحث عن حقول الهيدروكربونات واستغلالها، اللجوء إلى التحكيم الدولي لفض النزاعات المتعلقة بالضرائب.

## 3. اتفاقية الاتحاد الأوروبي بشأن التحكيم الضريبي الدولي

كان لتراكم النزاعات الضريبية الدولية وبالخصوص تلك المتعلقة بالتسعير التحويلي، أثر كبير في دفع المجتمع الدولي للتفكير في طرق لفض هذه النزاعات، وكانت اتفاقية الاتحاد الأوروبي بشأن التحكيم الضريبي الدولي أهم نتائجه، إذ تم إبرام اتفاقية متعددة الأطراف سنة 1990 تنص على اللجوء إلى التحكيم الإجباري في المنازعات الضريبية الدولية، ودخلت حيز التنفيذ فاتح يناير 1995، وأهم ما تضمنته هذه الاتفاقية :

1. اتفاق التحكيم في المنازعات الضريبية الدولية، وهي اتفاقية متعددة الأطراف تضم الدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي؛
2. تعتبر هذه الاتفاقية من الاتفاقيات المكتملة، إذ أنها لا تلغي تطبيق أي اتفاقية أخرى متعددة الأطراف بين الدول الأعضاء؛
3. التحكيم إجباري؛
4. تعتبر الاتفاقية أداة لتسوية المسائل المتعلقة بتفسير وتطبيق المعاهدات الضريبية؛
5. اتساع اختصاص التحكيم ليشمل المسائل الفنية وغير الفنية على أن نتيجة التحكيم ليست ملزمة من الناحية الفنية.
6. حددت الاتفاقية جدولاً زمنياً لإنهاء المنازعة بحيث لا تتجاوز سنتين حالة الاتفاق، وفي حالة عدم الاتفاق يكون للدولة، خلال ستة أشهر، تشكيل لجنة استشارية لتدارس الموقف وتقرير ما تراه في هذه المنازعة خلال ستة أشهر الموالية لتشكيلها؛
7. تنفذ قرارات التحكيم بغض النظر عن أي قيد زمني تنص عليه القوانين الوطنية للدول الأعضاء في الاتفاقية؛

226 . ظهير شريف رقم 1.95.213، م س.

227 . الظهير الشريف رقم 1.10.26 في 25 من صفر 1431 (10 فبراير 2010)، بتنفيذ القانون رقم 51.19 المتعلق بمناطق التصدير الحرة، الجريدة الرسمية عدد 5841 بتاريخ 9 جادى الآخرة 1431 (24 ماي 2010) ص 2911.

228 . مرسوم رقم 2.99.210 صادر في 9 ذي الحجة 1420 (16 مارس 2000) بتغيير وتتميم المرسوم رقم 2.93.786 الصادر في 18 جادى الأولى 1414 (3 نوفمبر 1993) لتطبيق القانون رقم 21.90 المتعلق بالبحث عن حقول الهيدروكربونات واستغلالها. الجريدة الرسمية عدد 4778 الصادرة بتاريخ 9 ذي القعدة 1420 (16 مارس 2000) ص: 443.

8. قرارات التحكيم نهائية ولا يجوز للقضاء الوطني أن ينقضها؛
  9. تطبق الاتفاقية على المؤسسات الدائمة والشركات؛
  10. لا يجوز إجراء مراجعة قضائية للتحكيم؛
  11. دافع الضريبة له الحق في الشروع في التحكيم.<sup>229</sup>
- تم تطبيق هذه الاتفاقية بشكل تدريجي على سنوات، وتم تطوير شرط التحكيم التعاقدية مع مرور الزمن.

### المبحث الثاني: الآثار الاقتصادية والاجتماعية للسياسة الضريبية

إن للسياسة الضريبية آثار ذات بعد اقتصادي واجتماعي في نفس الوقت، إلى درجة أنه يصعب التمييز بين الأثر الاقتصادي والأثر الاجتماعي، حيث تؤدي الضريبة إلى تخفيض الدخل النقدية أو الدخل الحقيقية، الأمر الذي يؤدي بالأشخاص الذين تحملوا هذا العبء الضريبي إلى البحث عن طرق ووسائل للحد منه، أو نقله إلى أشخاص آخرين، كأن يقوموا بإعادة النظر في سلوكياتهم الاقتصادية ورفقاتهم الخاصة بالاستهلاك، والادخار والاستثمار، بإدخال بعض التعديلات لتفادي هذا العبء الضريبي، هذه الآثار التي تحدثها الضرائب في الحياة الاقتصادية تؤثر كذلك على الوضعية الاجتماعية للملزم ومن يرتبطون به على حد سواء.

فانتقال العبء الضريبي من منتج إلى منتج آخر، يؤدي إلى ثقل الضرائب على المنتج الأخير مما يؤثر سلبا على الاقتصاد الوطني، وذلك بخروج العديد من المنتجين من الحياة الاقتصادية، الأمر الذي يضعف من البنيان الاقتصادي للدولة ويفقد السوق تمويها سلعيا يكون سببا في انخفاض دخل الفرد الحقيقي<sup>230</sup>، وبالتالي تأثر الوضع الاجتماعي.

وعليه؛ فالسياسة الضريبية بالإضافة إلى دورها المالي، هي الأداة التي تؤثر على المجالات الاقتصادية والاجتماعية، لذلك سننظر من خلال هذا المبحث لآثار السياسة الضريبية على الاقتصاد (المطلب الأول)، ثم بعد ذلك نبحث في الآثار الاجتماعية للسياسة الضريبية (المطلب الثاني).

229 . عرفت هذه الاتفاقية ب" اتفاق التحكيم الأوروبي، وقعت في 23 يوليوز 1990 ودخلت حيز التنفيذ في فاتح يناير 1995 لمدة خمس سنوات، وفي 25 مايو 1999 تم تبني بروتوكول بتعديل الاتفاقية لمدة خمس سنوات أخرى.

230 . محمود جمام، النظام الضريبي وآثاره على التنمية الاقتصادية -دراسة حالة الجزائر-، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمود منتوري قسنطينة، الجزائر، السنة الجامعية 2010/2009، ص: 52.

### المطلب الأول: آثار السياسة الضريبية على الاقتصاد

تسعى السياسة الضريبية إلى تحقيق أهداف اقتصادية من خلال منح إعفاءات أو حوافز للقطاعات الاقتصادية التي تتماشى والسياسة الاقتصادية المعتمدة، ورفع الضرائب ومنع كل أشكال الدعم والتحفيز على القطاعات الاقتصادية التي لا تتماشى مع السياسة الاقتصادية المعتمدة. أو التأثير على نمط الاستهلاك أو الإنتاج أو الادخار بفرض ضرائب بأسعار متباينة.

إن لتحليل العلاقة بين سلوك السياسة الضريبية واختيارات الفاعل الاقتصادي أهمية كبيرة في فهم السلوك الاقتصادي للفاعل تجاه الضريبة. بالفعل فالضريبة تؤثر في الاستهلاك والادخار وبالتبعية فهي تؤثر في الاستثمار، وبشكل عام تؤثر الضريبة في توظيف الموارد، وتزيد فعالية تأثيرها في حالة الأزمات.

من خلال هذا المطلب سنحاول رصد أثر السياسة الضريبية على المتغيرات الاقتصادية (الفقرة الأولى)، وكذا دور الضريبة في معالجة الاختلالات الاقتصادية (الفقرة الثانية).

### الفقرة الأولى: أثر السياسة الضريبية على المتغيرات الاقتصادية

تهدف الضريبة من خلال تأثيرها على المتغيرات الاقتصادية مثل التنافسية، والادخار والاستهلاك، وكذا الاستثمار، إلى التأثير على أنماطهم بما يتناسب مع أهداف السياسة الاقتصادية للبلاد.

### أولاً: أثر السياسة الضريبية على التنافسية

ترتكز التنافسية على تمكين وتقوية عوامل الإنتاج من جهة والتحكم في الطلب من جهة أخرى، وتعتبر الضريبة من بين العوامل المؤثرة في التنافسية، من خلال التأثير في عوامل الإنتاج وتوجيه الطلب.

### 1. أثر الضريبة على عوامل الإنتاج

يعرف الإنتاج على أنه إعداد وملاءمة الموارد المتاحة بتغيير شكلها أو طبيعتها الفيزيائية أو الكيميائية لتصبح أكثر نفعاً وقابلة للاستهلاك الوسيط أو النهائي. ومراجعة تجارب الدول الزمن نرى أن الاقتصاد يقوم على أربع عجلات للتنمية الاقتصادية: وفرة الأراضي والموارد الطبيعية الأخرى؛ كمية ونوعية القوى العاملة؛ التكوين الرأسمالي؛ التغيير والتجديد التكنولوجي الذي يسمح بإنتاج مخرجات أكثر من القدر ذاته من المدخلات<sup>231</sup>. فنصل فيما يلي في تأثير الضريبة على العوامل الأربعة:

- **تأثير الضريبة على الموارد المادية:** إن الأرض وما تجود به من مياه وخامات الموارد الطبيعية التي يؤدي استخدامها إلى إنتاج السلع والخدمات التي تشبع القدر الأكبر من الحاجات غير المحدودة للإنسان<sup>232</sup>. وتعتبر الضريبة عنصراً من عناصر تكلفة هذه الموارد، وعليه فالضريبة تزيد من تكلفة المواد الأولية وبالتالي ترفع من تكلفة الإنتاج.

231. بول آ. سامويلسون و ويليام د. نوردهاوس، الاقتصاد، الأهلية للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية 2002، المملكة الأردنية الهاشمية، عمان، ترجمة هشام عبد الله.

232. أحمد بن عبد الكريم الحميد ومحمد بن عبد الله الجراح، مبادئ الاقتصاد الكلي مفاهيم وأساسيات، دون ذكر دار النشر، الطبعة الثانية 2010، ص: 04

- **تأثير الضريبة على الموارد البشرية:** لا يمكن القيام بأي عمل في غياب الموارد البشرية ذات الكفاءة الجيدة والتي تمثل أهم عوامل الإنتاج. وتعتبر الضريبة جزء من تكلفة العمل يتحملها الفاعل الاقتصادي، إذن فالضريبة تؤثر سلبا على القدرة على التوظيف وبالتبعية فهي تؤثر سلبا على الإنتاج.
- **تأثير الضريبة على الموارد المالية:** إن حجم وتكلفة رأس المال المتاح لتمويل المشاريع الاقتصادية يؤثر على الإنتاج، بينما تنعكس الضريبة على الدخل والضريبة على الأرباح وفوائد الأسهم على تكوين رأس المال الداخلي وتحد من تدفقات رأس المال الدولي.
- **تأثير الضريبة على الموارد المعرفية:** تسهل المعرفة العلمية والتقنية عملية الإنتاج، في المقابل توجه السياسة الضريبية مجالات البحث العلمي والتقني من خلال فرض الضرائب على معدات وأرباح البحث.

## 2. أثر الضريبة على الطلب

ينصب مصطلح الطلب على مجموع الكمية المراد استهلاكها من قبل المستهلكين للسلع والخدمات، خلال فترة زمنية مع اعتبار ثبات العوامل المؤثرة على الاستهلاك. كما يمكن تعريف الطلب بأنه تلك الرغبة المؤكدة لدى المستهلك في اقتناء منتج ما. أما الطلب الكلي فيقصد به الطلب على جميع السلع والخدمات في الاقتصاد بأكمله. إنه وصف للعلاقة بين كل ما يتم شراؤه داخل الدولة والأسعار. كل شيء يتم شراؤه في بلد ما هو نفس الشيء الذي يتم إنتاجه في أي بلد. لذلك؛ فإن إجمالي الطلب يساوي الناتج المحلي الإجمالي لهذا الاقتصاد.

تؤثر ضريبة على الطلب أو قرار الشراء من قبل المستهلك من خلال عوامل وآليات كثيرة. حيث يؤدي تخفيض الضرائب إلى الزيادة في الدخل الممكن إنفاقه، أي زيادة الاستهلاك الذي بدوره يخلق دخلا إضافيا للفاعل الاقتصادي، وبالتالي الزيادة في التوظيف والاستثمار ونتيجة لذلك زيادة في الموارد الضريبية<sup>233</sup>

## ثانيا: أثر السياسة الضريبية على الادخار والاستهلاك

يقصد بالادخار ذلك الجزء من الدخل الذي لم يتم استهلاكه، ويعد أحد المكونات الأساسية للنمو الاقتصادي. وتسعى السياسة الضريبية إلى التأثير على توزيع الاستهلاك والادخار، وتعبئة المدخرات واستخدامها في الإنتاج.

### 1. تأثير الضريبة على الاتفاق الاستهلاكي

إن فرض ضريبة على الإنفاق الاستهلاكي على الفئات ذات الدخل المحدود، يؤدي بالضرورة إلى استغناء هذه الفئة عن السلع التي يتصف الطلب عليها بالمرونة العالية كالسلع الكمالية، وتتجه نحو استهلاك السلع التي يتصف الطلب عليها بمرونة منعدمة. أما الفئات ذات الدخل المرتفع فإن الاقتطاع الضريبي لا يؤثر على نشاطهم الاستهلاكي، بل إنها تحافظ على مستوى معيشتها، فيرتفع ميلهم نحو الاستهلاك وينقص ميلهم للادخار، مما يؤدي إلى إعادة توزيع دخولهم بين الاستهلاك والادخار<sup>234</sup>. وتجدر الإشارة إلى أن الضريبة ليست العامل الوحيد المؤثر في الاتفاق الاستهلاكي وإنما هناك عوامل أخرى عديدة.

### 2. أثر الضريبة في الادخار

الادخار هو تأجيل رغبة استهلاكية حاضرة، أملا في الحصول على إشباع أكثر أو من أجل استثمار المدخرات في المستقبل. وينبع عن فرض الضريبة بسعر مرتفع انخفاض في الدخول الموجهة للادخار لدى الأفراد، وبالتبعية انخفاض المدخرات الموجهة للاستثمار، بينما

<sup>233</sup> . François Geerolf et Thomas G rjebine, « Effets macroéconomiques des politiques fiscales : Keynes, le retour », l'économie mondiale, Editions la Découverte, collection Rerères, Paris, 2018, p : 55.

234 . رفعة المحجوب، المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، الجزء الثاني، 1971، ص: 371.

فرض ضرائب على الفئات الفقيرة لا يؤثر على ادخارها، لأنها لا تملك فائضا تدخره. لهذا نلاحظ أن الفئة الفقيرة تكون دائما ضحية لكل إصلاح ضريبي، ولعل توسيع الوعاء الضريبي الأخير الذي مس الفئات الأكثر فقرا لخير دليل على ذلك.

يلعب الادخار دورا أساسيا في تعبئة وتوجيه الاستثمارات المنتجة، هذا ما دفع السلطات العمومية المغربية إلى الاعتماد على السياسة الضريبية التي قررت تخفيضات وإعفاءات ضريبية لتحسين مستوى الادخار الوطني الذي يتسم بالضعف، ويمثل الجدول أسفله تطور نسبة الادخار الوطني من الناتج الداخلي الإجمالي (PIB) للخمس سنوات الأخيرة:

السنة	2017	2018	2019	2020	2021
نسبة الادخار الوطني من PIB	28,9	28,8	28,7	27,6	28,8

**المصدر: تركيب شخصي بالاعتماد على تقارير الوضعية الاقتصادية للمندوبية السامية للتخطيط**

باستنتاج المعطيات الواردة في الجدول أعلاه، حيث تعرف نسبة الادخار الوطني استقرارا واضحا مع تسجيل انخفاض طفيف سنة 2020، يتبين أن مشكل ضعف الادخار لا يكمن في حجم تضريبه وإعفائه، بل يرتبط بمدى تعقيد النظام الضريبي الخاضع له، والذي يقف حاجزا أمام تطور هذا الفرع المالي وتوجيهه نحو الاستثمارات الاقتصادية المنتجة<sup>235</sup>.

### ثالثا: أثر السياسة الضريبية على الاستثمار

الاستثمار هو الإنفاق على الأصول المالية مثل الأسهم والسندات؛ أو الأصول الرأسمالية مثل الأراضي وتشييد المباني التي تستخدم في تقديم الخدمات أو إنتاج السلع. يعتبر الاستثمار أهم وسيلة لخلق الثروة وتمويل التنمية الاقتصادية والاجتماعية، لذلك تسعى الدولة إلى جذب الاستثمارات وتوجيهها عبر أداة الضريبة وتنظيمها من خلال سن ميثاق الاستثمار.

#### 1. أثر الضريبة في توجيه الاستثمار

يعتبر الاستثمار أساس التنمية الاقتصادية ومحورها، فهو أداة لتحقيق النمو الاقتصادي، بحيث يتوقف معدل النمو الاقتصادي على حجم الاستثمارات وتوزيعها في المجال الجغرافي من جهة، وتوزيعها بين مختلف المجالات الاقتصادية، وتؤثر الضريبة في الميل للاستثمار<sup>236</sup>. فعندما تفرض الضريبة بسعر أقل في مناطق معينة مثل مناطق التسريع الصناعي<sup>237</sup>، تجعل الاستثمارات تتدفق عليها وتتركز في مناطق دون غيرها التي تظل بدون استثمارات. وبالمثل عندما تفرض ضرائب على قطاع اقتصادي ما بسعر أقل أو يعفى من أداء الضريبة يوجه الفاعل الاقتصادي استثماراته نحو هذا القطاع لأنه ذو ربحية أكبر. وكذلك تكون الضريبة أداة فعالة لمنع توظيف رؤوس الأموال في بعض القطاعات الخاضعة لسعر ضريبي مرتفع.

لكن واقع الاستثمارات في المغرب أفرز نتائج معاكسة لما هو نظري، إذ رغم التحفيز الضريبية تم تسجيل انخفاض طفيف في نسبة حجم الاستثمارات من الناتج الداخلي الإجمالي كما يبين الجدول التالي:

السنة	2017	2018	2019
نسبة حجم الاستثمارات من PIB	32,8	32,6	32,5

**المصدر: تركيب شخصي بالاعتماد على تقارير الوضعية الاقتصادية للمندوبية السامية للتخطيط**

235. روية فراح، الإعفاءات الجبائية ودورها في تنمية الاستثمار العقاري، رسالة لنيل دبلوم ماستر قانون العقود والعقار، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة محمد الأول، وجدة، السنة الجامعية: 2017/2018، ص: 36.

236. محمود جمام، النظام الضريبي وآثاره على التنمية الاقتصادية، م س ص: 63

237. تم تغيير عبارة المناطق الحرة للتصدير واستبدالها بعبارة مناطق التسريع الصناعي بموجب قانون المالية لسنة 2020.

يعزى هذا الانخفاض إلى إكراهات الظرفية الاقتصادية الوطنية والدولية، مما يبين أن اعتماد السياسة الضريبية على تحفيزات غير كافي للدفع بعجلة الاستثمار، بل يجب تظافر جهود باقي السياسات العمومية. أما بخصوص الاستثمارات الأجنبية، فقد أفاد مكتب الصرف بأن تدفق الاستثمارات الأجنبية المباشرة بلغ أزيد من 12.67 مليار درهم عند متم يوليو 2018، وذلك بانخفاض نسبته 25.2%، مقابل 16.93 مليار درهم خلال نفس الفترة من سنة 2017، ويرجع هذا الانخفاض إلى ارتفاع النفقات بـ 1.747 مليار درهم وتراجع المداخيل بـ 2.517 مليار درهم<sup>238</sup>.

تجدر الإشارة؛ إلى أن تدفق الاستثمارات الأجنبية وانعكاساتها الإيجابية على التنمية الاقتصادية للبلاد، تبقى مجرد إمكانية احتمال تحققها على الوجود هو نفسه احتمال عدم تحققها. بينما سياسة التحفيز الجبائي بما لها من تكلفة مالية باهظة على الميزانية العامة هو حدث أكد. أي أن السياسة الضريبية من خلال تحفيز الاستثمار هي تقابل حدث محتمل التحقق بحدث أكد.

## 2. الضريبة في ميثاق الاستثمار

عرف التشريع المغربي عدة نصوص أنيط بها تنظيم الاستثمار في قطاعات مهنية متفرقة ونصوص تستهدف جهات جغرافية معينة، لتوحيد هذه النصوص وتجميعها صدر القانون الإطار رقم 95/18 بمثابة ميثاق الاستثمارات<sup>239</sup>. وقد اتسم ميثاق الاستثمارات بانخفاض ملحوظ للضغط الجبائي وقدم تدابير ضريبية مضممة من أجل تحفيز الاستثمار، تتمثل هذه التدابير في:

- تخفيض العبء الضريبي المتعلق بعمليات شراء المعدات والآلات والسلع التجهيزية والأراضي اللازمة لإنجاز الاستثمار؛
- تخفيض نسبة الضريبة المفروضة على الدخل والأرباح؛
- سن نظام ضريبي تفضيلي لفائدة التنمية الجهوية؛
- تعزيز الضمانات الممنوحة للمستثمرين بتيسير طرق الطعن فيما يتعلق بالنظام الضريبي الوطني والمحلي؛
- إنعاش المناطق المالية الحرة (OFFshore) ومناطق التسريع الصناعي -مناطق التصدير الحرة سابقا- ونظام المستودعات الصناعية الحرة؛
- تحقيق توزيع أفضل للعبء وتطبيق أحسن للقواعد المتعلقة بالمنافسة الحرة وخاصة عن طريق مراجعة نطاق تطبيق الإعفاء من الضريبة.

رغم كل التدابير التي نص عليها ميثاق الاستثمارات يظهر الواقع أن الوضع التنافسي للمغرب من حيث جاذبيته للمستثمرين دون المستوى المطلوب، وأن السياسة الاقتصادية عامة والسياسة الضريبية خاصة تفتقر للحكامة في الإعداد مع غياب مؤشرات قابلة للقياس عند التقييم، لذلك لم تحقق مكاسب متناسبة مع حجم النفقات الجبائية المقدمة من أجل جذب وتحفيز الاستثمارات.

## الفقرة الثانية: دور الضريبة في معالجة الاختلالات الاقتصادية

يعرف الاقتصاد بين الفينة والأخرى اختلالات متفاوتة في حدتها، تختلف هذه الاختلالات الاقتصادية في الدولة المتقدمة عن الدول المتخلفة، حيث تعرف الاقتصاديات المتقدمة اختلالات ظرفية متقطعة في الزمن يتم معالجتها بسياسات مبنية على دراسات مسبقة، بينما تعيش الاقتصاديات المتخلفة اختلالات مستمرة في الزمن، ويتم مواجهتها بتدابير عشوائية في الغالب. بينما الأزمات التي تصيب العالم لا تميز بين الدول المتقدمة والدول المتخلفة.

238 . تقرير مكتب الصرف لسنة 2018 حول الوضعية الاقتصادية للمغرب.

239 . ظهير شريف رقم 1.95.213 م س.

## أولاً: دور الضريبة في معالجة مشكلتي التضخم والكساد

من أبرز الاختلالات الاقتصادية التي يعاني منها الاقتصاد هما التضخم والكساد. التضخم هو كل زيادة في كمية النقد المتداول تؤدي إلى زيادة في المستوى العام للأسعار<sup>240</sup>، وبالعكس فالكساد هو توفر السلع والخدمات وبأثمان منخفضة مع تراجع في الطلب.

### 1. معالجة مشكل التضخم

من أهم تجليات ظاهرة التضخم هو الارتفاع الكبير في الكتلة النقدية بالنسبة لكمية السلع والخدمات المعروضة في السوق، ولمعالجتها يجب العمل على تخفيض الطلب الكلي وتحقيق توازنه مع السلع والخدمات المعروضة، إذ تتبنى الدولة سياسة مالية انكماشية، إذ تقوم برفع معدل الضريبة من أجل امتصاص الكتلة النقدية الزائدة ويتم ذلك عن طريق:

- رفع معدلات الضرائب المفروضة على الدخل الشخصية، وذلك من أجل تقليص حجم القوة الشرائية للأفراد، مما يترتب عليه انخفاض الدخل المتاحة، والتي كان أغلبها مخصص للاستهلاك، إضافة إلى ذلك رفع الأسعار التصاعدي للشراخ مع مراعاة التوازن الاقتصادي والاجتماعي معا؛
- رفع معدلات الضرائب غير المباشرة لأنها تسمح بتقليص القوة الشرائية ولأنها تؤدي إلى الضغط على الاستهلاك نتيجة ارتفاع أثمان السلع.<sup>241</sup>

إن التباطؤ في النمو الاقتصادي والزيادة المستمرة في معدلات البطالة والتضخم اللذين يعاني منهما العالم منذ بداية السبعينات ألغيا مفهوم منحني فيلبس (Phillips Curve) أو إمكانية استبدال البطالة بالتضخم والعكس بالعكس. فأصبح منحني شرمان (Sherman's Curve) يعبر بشكل أفضل عن هذه البيئة الاقتصادية الجديدة، حيث يبدو ارتفاع التضخم متماشيا مع ارتفاع البطالة أو ما يسمى بالكساد التضخمي، وكثرة الحلول المقترحة لكنها عموما تعالج جانبا من المشكلة على حساب الأهداف الاقتصادية والاجتماعية الأخرى. بل يبدو من خصائص منحني شرمان أنه حتى الاختيارات التاريخية الصعبة مثل تقبل زيادة في التضخم مقابل انخفاض في البطالة وبالعكس، ربما لم تعد ممكنة. ومع هذا تبقى شريحة عريضة من الاقتصاديين تتشبث بمثل ذلك الاستبدال كما لو أنه كان من القوانين الفيزيائية.<sup>242</sup>

### 2. معالجة مشكل الكساد

تعني ظاهرة الكساد بأن هناك عرضا كبيرا للسلع والخدمات يفوق الطلب عليها، بالإضافة لانخفاض في أسعار السلع. في هذه الحالة تستعمل الضريبة في معالجة هذه الظاهرة بحيث تتبنى الدولة سياسة مالية توسعية، إذ تعمل الدولة من خلال السياسة الضريبية على تخفيض معدل الضريبة، وذلك قصد رفع مستوى الطلب الكلي، الاستهلاك والاستثمار وذلك من خلال:

- تخفيض معدل الضرائب وزيادة الإعفاءات الضريبية بتخفيض الضريبة على الدخل لكافة أفراد المجتمع، وهذا ما يؤدي إلى زيادة الدخل المتاح ومن ثم زيادة الاستهلاك الخاص. وبالتالي يزيد حجم الطلب الكلي إلى مستوى التشغيل التام.
- منح حوافز جبائية للمستثمرين بتخفيض الضريبة على الأرباح، وذلك من أجل رفع حجم الإنتاج، وبالتالي تشجيع الاستثمار الخاص. ويمكن للدولة أن تجري التخفيض بالنسبة لبعض الأنشطة أو بعض القطاعات دون البعض الأخرى، أو بنسب

240 . فاطمة الزهراء الماجدي، محاضرات في السياسة الاقتصادية، ماستر السياسات العمومية والتنمية، الفوج الأول، الموسم الجامعي 2021/2020.

241 . عبد الكريم بريشي، دور الضريبة في إعادة توزيع الدخل الوطني، مرجع سابق، ص: 71.

242 . باسل النقيب، " النمو والبطالة والتضخم وجوانب من الاقتصاد الإسلامي " مجلة أبحاث الاقتصاد الإسلامي، م 3، ع 1، ص 91-106 (1975). ص: 91.

تختلف من قطاع لآخر تبعاً لما تراه من أفضلية توجيه الاستثمارات إلى مختلف القطاعات،<sup>243</sup> مما يؤدي إلى زيادة الطلب الكلي الفعال.

إن زيادة الحوافز الجبائية يشجع المستثمرين على توسيع أنشطتهم وتشغيل الطاقات الإنتاجية العاطلة وجميع الآثار السابقة سوف يتولد عنها أثر توسعية داخل الاقتصاد الوطني، وعليه؛ سيؤدي ذلك إلى زيادة الدخل الوطني مما يسمح بالقضاء على حالة الكساد التي يعاني منها الاقتصاد. ومجمل القول أن الضريبة في العصر الحديث أصبح لها دور فعال في التأثير على الأوضاع الاقتصادية لغرض تحقيق الاستقرار الاقتصادي.<sup>244</sup>

### ثانياً: الضريبة والصدمة الاقتصادية

واجه العالم منذ نهاية سنة 2019 أزمة صحية استثنائية حيث أنه إلى غاية يوليوز 2022 أصيب بالفيروس COVID 19 ما يقارب 574 مليون شخص وبلغ عدد الوفيات ما يناهز 6,4 مليون<sup>245</sup>. أما على المستوى الوطني فقد بلغ عدد المصابين إلى غاية اليوم 1,23 مليون بينما بلغ عدد الوفيات 16213.<sup>246</sup>

بسبب هذه الأزمة الصحية التي تختلف عن كل الأزمات التي سبقتها، واجه الاقتصاد صدمتين، تتعلق الأولى بالعرض بينما الصدمة الثانية همت الطلب، فكان لزاماً على السياسة الضريبية أن تخفف من تداعيات هذه الأزمة.

## 1. صدمات العرض والطلب

### • صدمة العرض

يعرف العرض الكلي بجملة المعروض من السلع والخدمات في الاقتصاد، والتي تكون متوفرة مقابل الطلب الكلي. ويتكون العرض الكلي من السلع والخدمات المنتجة محلياً بالإضافة إلى الواردات.<sup>247</sup>

جاء انتشار الوباء - فيروس كوفيد 19 -، حدث انخفاض مباشر في عرض العمالة بسبب الوعكة الصحية التي أصابت العاملين، بدءاً من مقدمي خدمات الرعاية الذين اضطروا لرعاية أطفالهم نظراً لإغلاق المدارس، وكذلك من جراء تزايد الوفيات، بكل أسف. ولكن هناك تأثير أكبر من ذلك يقع على النشاط الاقتصادي بسبب جهود احتواء المرض ومنع انتشاره من خلال عمليات الإغلاق

243 . السيد عبد المولى، المالية العامة المصرية، القاهرة، دار النهضة العربية، 1993، ص: 315.

244 . عبد الكريم بريشي، دور الضريبة في إعادة توزيع الدخل الوطني، مرجع سابق، ص: 72.

245 . احصائيات 23 يوليوز 2022

246 . <http://www.covidmaroc.ma/Pages/AccueilAR.aspx>

البوابة الرسمية لكوفيد 19 تاريخ الزيارة 23 يوليوز 2022

247 . محمد حسن يوسف، قاموس المصطلحات الاقتصادية حرف العين، 07 أبريل 2010 ص: 5

والحجر الصحي، التي أدت إلى تراجع استخدام الطاقة الإنتاجية. وإضافة إلى ذلك، فالشركات التي تعتمد على سلاسل العرض قد لا تتمكن من الحصول على القطع التي تحتاج إليها، سواء على المستوى المحلي أو المستوى الدولي. على سبيل المثال، فالصين هي أحد الموردين المهمين للسلع الوسيطة إلى بقية العالم، وبصفة خاصة في مجال الإلكترونيات والسيارات والآلات والمعدات. فأدى الاضطراب الذي تشهده بالفعل إلى انتقال تداعيات إلى الشركات التي تنفذ العمليات المتممة للإنتاج. وسوف تسهم هذه الاضطرابات معا في رفع تكاليف ممارسة الأعمال، كما أنها ستشكل صدمة سلبية تصيب الإنتاجية، وتحد من النشاط الاقتصادي<sup>248</sup>.

### • صدمة الطلب

تراجع مستوى الإنفاق نتيجة لحسائر الدخل، والخوف من انتقال العدوى، وتصادد أجواء عدم اليقين. فأقدمت الشركات على تسريح العمالة لأنها غير قادرة على دفع رواتبها. ويمكن أن تكون هذه الآثار حادة بصفة خاصة في بعض القطاعات كالسياحة والضيافة – كما رأينا في إيطاليا مثلا. ومنذ أن بدأ البيع بالخس في سوق الأسهم الأمريكية بتاريخ 20 فبراير 2020، تضررت أسعار أسهم خطوط الطيران بشكل غير متناسب، على نحو مماثل لما حدث في أعقاب الهجمات الإرهابية في الحادي عشر من سبتمبر، لكن الضرر الذي أصابها أقل مما كان عليه الوضع بعد الأزمة المالية العالمية. وبالإضافة إلى هذه الآثار على مستوى القطاعات، فتدهور مشاعر المستهلكين ومؤسسات الأعمال يمكن أن يدفع الشركات إلى توقع انخفاض الطلب مما يؤدي بها إلى الحد من إنفاقها واستثماراتها. وهذا الأمر سيؤدي بدوره إلى تفاقم حالات إغلاق الشركات وفقدان الوظائف<sup>249</sup>.

## 2. التدابير الجبائية للتخفيف من جائحة كورونا

- تدابير موحدة: خصم المبالغ المدفوعة في شكل مساهمات أو هبات أو وصايا من قبل المنشآت لفائدة الدولة (الضريبة على الشركات والضريبة على الدخل)؛ وتوسيع مجال تطبيق التسوية الطوعية للوضعية الجبائية للخاضع للضريبة المنصوص عليها في المادة 247 من المدونة العامة للضرائب؛ تمديد آجال التدابير الاستثنائية المتعلقة بالتسوية الطوعية للوضعية الجبائية للخاضع للضريبة؛ تمديد آجال الإقرار بالحصول المفروضة عليها الضريبة والأداء التلقائي للواجبات المستحقة الإبراء من الزيادات والغرامات والذعائر؛ تمديد آجال تطبيق الاتفاقيات الخاصة ببرامج بناء المساكن الاجتماعية؛ تشجيع الأداء بواسطة الهاتف النقال (الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات).
- تدابير خاصة بالضريبة على الدخل: الإعفاء من الضريبة على الدخل، الامتيازات والعلاوات الممنوحة للمستخدمين على شكل شيكات سياحية؛ تمديد آجال التدابير الاستثنائية المتعلقة بالتسوية الطوعية للوضعية الجبائية للأشخاص الذاتيين وفق نفس الشروط بالنسبة للخاضعين للضريبة على الدخل برسم دخولهم المهنية المتعلقة بسنة 2019 والمحددة وفق نظام النتيجة الصافية الحقيقية أو نظام النتيجة الصافية المبسطة أو برسم دخولهم الفالحية أو هبا معا؛ تمديد آجال التدابير الاستثنائية المتعلقة بالتسوية الطوعية للوضعية الجبائية للخاضع للضريبة.
- تدابير خاصة بالضريبة على القيمة المضافة: منح أجل إضافي مدته سنة للاستفادة من إعفاء لمدة 36 شهرا من الضريبة على القيمة المضافة بالنسبة للمنشآت التي تقوم بإنجاز مشاريع استثمارية في إطار اتفاقية مبرمة مع الدولة.

248 . صندوق النقد الدولي، بقلم: غيتا غوبيناث 10 مارس 2020

<https://www.imf.org/ar/News/Articles/2020/03/09/blog030920-limiting-the-economic-fallout-of-the-coronavirus-with-large-targeted-policies>

249 . صندوق النقد الدولي، مرجع سابق.

- تدابير خاصة بواجبات التسجيل: الاستفادة من تخفيض 100 % من واجبات التسجيل بالنسبة للعقود المتعلقة بالبيع الأول للمساكن الاجتماعية والمساكن ذات القيمة العقارية المنخفضة ومن تخفيض 50 % بالنسبة لباقي الرصيد العقاري، على أن لا يتجاوز مبلغ أساسها الكلي الخاضع للضريبة مليونين وخمسمائة ألف ( 2500000 ) درهم؛
- منح أجل إضافي مدته سنة لإنجاز عمليات بناء مؤسسات فندقية فيما يخص الأراضي المكتتة لهذا الغرض<sup>250</sup>.

### المطلب الثاني: الآثار الاجتماعية للسياسة الضريبية

إلى جانب الدور المركزي للضريبة في السياسة الاقتصادية، تلعب الضريبة دورا محوريا في السياسة الاجتماعية للبلاد. إذ تلعب السياسة الضريبية دور المحفز للقطاعات الاجتماعية في الحالة العادية ودور المنقذ والمغيث في حالة الأزمات.

سنتطرق من خلال هذا المطلب للسياسة الضريبية بالمغرب وارتباطها بالسياسة الاجتماعية لفترتين زمنيّتين، فأما الفترة الأولى فهي فترة أزمة كورونا وما قبلها (فقرة أولى)، والثانية هي فترة ما بعد الأزمة (فقرة ثانية) لنبحث في مشروع تعميم الحماية الاجتماعية وآليات تمويلها.

250 . التدابير الجبائية لقانون المالية لسنة 2020 المعدل بسبب تفشي وباء كورونا.

### الفقرة الأولى: السياسة الاجتماعية بالمغرب في فترة كورونا وماقبلها

اختلفت أولويات الدولة المغربية باختلاف الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية لكل فترة، إذ بعد الاستقلال مباشرة (1962-1956) كان بناء الدولة الحديثة بمختلف مظاهرها كإصدار العملة وتشكيل القوات المسلحة الملكية أولى الأولويات. تلتها فترة (1998-1962) إرساء النظام الديموقراطي والبناء الاقتصادي والاجتماعي. لتأتي فترة المفهوم الجديد للسلطة والاهتمام بالمسألة الاجتماعية.

لعل أحد أهم المحددات الاجتماعية في المغرب هو قطاع السكن، إذ يحظى -امتلاك سكن- باهتمام كبير لدى الأسرة المغربية. لذا سنكتفي بالتعرج على الضريبة المرتبطة ببرامج السكن الاجتماعي (أولا) ثم نقف عند السياسة الاجتماعية في زمن كورونا (ثانيا).

### أولا: الضريبة المرتبطة بالسياسة السكنية

رغبة منها في دعم السكن استثنت (م ع ض) الشركات العقارية الشفافة من تطبيق أحكام الضريبة على الشركات<sup>251</sup>، يعزى توجه المشرع الجبائي في هذا الشأن إلى رغبته في تحفيز الشركات التي تشتغل في إنعاش القطاع العقاري وتمكين المواطن من سكناه<sup>252</sup>.

#### 1. الإعفاء الجبائي الدائم

تعفى بشكل دائم من الضريبة على الشركات مجموعة الهيئات التي يكون القطاع العقاري مجالا لاشتغالها، أو يكون لها ذلك الغرض بشكل عرضي بتشديد عقار واحد أو أكثر من العقارات المعدة للبيع أو الإيجار، نذكر منها على سبيل المثال لا الحصر: الشركة الوطنية للتبينة الجماعية بالدار البيضاء؛ وشركة "سلا الجديدة" بسلا. ولعل إعفاء المشرع لهذه الشركات بشكل دائم من الضريبة كان بغاية دعمها في مشروعها الرامي إلى بناء وحدات سكنية اجتماعية وحل مشكل السكن الذي تعرفه هذه المدن وهو ما شكل تحفيزا لها في هذا المجال.

#### 2. الإعفاء الجبائي المؤقت إلى حدود نهاية 2020

استفاد من الإعفاء من الضريبة على الشركات بشكل مؤقت إلى غاية نهاية 2020 المنعشون العقاريون الذين أنجزوا السكن ذي القيمة العقارية المنخفضة والسكن الاجتماعي:

#### • السكن ذي القيمة المنخفضة:

يعنى المنعشون العقاريون - من أشخاص معنويين أو طبيعيين - الخاضعون لنظام النتيجة الصافية الحقيقية فيما يخص العقود والأنشطة والدخول المتعلقة بإنجاز مساكن ذات قيمة عقارية منخفضة والهادفة على الخصوص الى الوقاية ومحاربة السكن غير اللائق من الضريبة على الشركات.

ويقصد بالسكن ذي القيمة العقارية المنخفضة كل وحدة سكنية تتراوح مساحتها المغطاة بين خمسين (50) وستين (60) مترا مربعا والتي يجب ألا يزيد ثمن بيعها الأول عن مائة وأربعين ألف (140.000,00) درهم.

ويستفيد من هذا الإعفاء، المنعشون العقاريون الذين ينجزون في إطار اتفاقية تبرم مع الدولة تكون مشفوعة بدفتر للتحميلات برنامج بناء مندمج يتكون من 200 سكن بالوسط الحضري أو 50 سكن بالوسط القروي شريطة الالتزام بالمعايير التالية<sup>253</sup>:

- يجب تخصيص هذه المساكن للسكنى الرئيسية للمواطنين يقل أو يساوي دخلهم الشهري مرتين الحد الأدنى للأجور أو ما يعادله شريطة ألا يكونوا مالكيين لمسكن بالجماعة المعنية؛

251. المادة 3 من م ع ض، م س.

252. [ فكري الغلبوري، النظام الجبائي العقاري وتأثيره على الاستثمار، رسالة لنيل شهادة الماستر في قانون المنازعات، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة مولاي إسماعيل، مكناس، السنة الجامعية 2010-2011، ص: 22.

253. المادة 247 من م ع ض، م س.

- يجب إنجاز هذه المساكن وفق المتعضيات التشريعية والتنظيمية المعمول بها في ميدان التعمير؛
- يجب إنجاز البناء خلال أجل أقصاه خمس سنوات يبتدئ من تاريخ الحصول على أول رخصة للبناء؛
- يجب على المنعشين العقاريين المعنيين إيداع طلب رخصة البناء لدى المصالح المختصة داخل أجل لا يتعدى ستة أشهر تبتدئ من تاريخ توقيع الاتفاقية؛
- يجب على المنعشين العقاريين المعنيين ان يقوموا بمسك محاسبة مستقلة تتعلق بكل برنامج على حدة وأن يرفقوا بإقرارهم المنصوص عليه في المواد 20 و82 و85 و150 من المدونة؛
- نسخة من الاتفاقية ودفتر التحملات فيما يتعلق بالسنة الأولى؛
- بيانا بعدد المساكن المنجزة في إطار كل برنامج على حدة ورقم الأعمال المطابق له.

### • السكن الاجتماعي:

إلى جانب السكن ذي القيمة المنخفضة يعنى المنعشون العقاريون من أشخاص معنويين أو طبيعيين. والذين ينجزون في إطار اتفاقية مبرمة مع الدولة تكون مشفوعة بدفتر للتحملات لبرنامج لبناء 500 سكن اجتماعي مخصص للسكن الرئيسي، خلال فترة أقصاها خمس سنوات ابتداء من تاريخ تسليم رخصة البناء، من الضريبة على الشركات.

غير أنه يمكن للمنعشين العقاريين تفويت 10 في المائة على الأكثر من المساكن الاجتماعية المبنية بثمان 250.000 درهم مع تطبيق الضريبة على القيمة المضافة للمؤجرين أشخاصا معنويين أو ذاتيين خاضعين لنظام النتيجة الصافية الحقيقية لغرض الكراء<sup>254</sup>.

وتبقى غاية المشرع الضريبي من وضع هذه الإعفاءات المؤقتة هي نفسها المحددة في الإعفاءات الدائمة، والتي تشكل تحفيزات لهذه الفئة من المتدخلين للهوض بقطاع السكن عبر الإنعاش العقاري. وتجدر الإشارة إلى أن قطاع العقار تصدر مجمل القطاعات المستفيدة من الإعفاءات الجبائية، حيث حضي بـ 49 تدبيراً، بلغ ما تم تقييمه 37 تدبيراً، بمبلغ 8,48 مليار درهم سنة 2017. ويمثل العقار 25,4% من النفقات الجبائية التي تم تقييمها سنة 2017، حيث احتفظ بالمرکز الأول على هذا المستوى، بينما وصلت قيمة الإعفاءات الجبائية المرتبطة ببرنامج السكن الاجتماعي 4.28 مليار درهم، من بينها 2.73 مليار درهم تتعلق بالضريبة على القيمة المضافة و696 مليون درهم تتعلق برسوم التسجيل<sup>255</sup>.

كانت هذه الإعفاءات الضريبية والدعم المباشر في إطار توفير السكن اللائق، سببا في نجاح المضاربة العقارية، واغتناء المنعشين العقاريين. لكن الولوج إلى السكن لم يتحقق بعد، ولا زال المواطن المغربي من فئات الدخل المحدود يعاني من مشكل السكن.

### ثانيا: السياسة الاجتماعية في زمن كورونا

خلال أزمة كورونا وخدمة للمسألة الاجتماعية اتخذت السياسة المالية بالمغرب عموما والسياسة الضريبية خصوصا مسارا مماثلا للسياسات المالية بالدول المتقدمة، واعتمد اجراءات استباقية لاحتواء الأزمة والتخفيف من حدتها، حيث تم تعديل قانون المالية لسنة 2020 الذي تأسس على العديد من الفرضيات التي عصفت بها المتغيرات التي شهدها الربع الأول من ذات السنة. وهو الأمر الذي استوجب إعادة النظر في كل التوقعات والأرقام التي بنيت عليها الميزانية، لا من حيث الموارد ولا من حيث النفقات المرتقبة. فإلى جانب شع التساقطات المطرية لسنة (2020)، (بما ينبي بتواضع الموسم الفلاحي) وما لذلك من انعكاس على نسبة النمو، فإن الظروف الطارئة المرتبطة بتفشي وباء فيروس كورونا "كوفيد-19" كان لها انعكاسات هائلة على الاقتصاد الدولي والوطني، الأمر الذي أفقد فرضيات وتوقعات قانون المالية لسنة 2020 صديقتها، وحتم على الحكومة ضرورة إعداد قانون تعديلي للمالية، وإحداث صندوق خاص بتدبير جائحة كورونا المستجد كوفيد-19، وذلك من أجل التخفيف من اختلالات العرض ودعم الطلب لإيقاظ ما يمكن إيقاظه.

<sup>254</sup>. المادة 247 من م ع ض، م س.

<sup>255</sup>. روية فراح، مرجع سابق، ص: 40.

## 1. دعم الطلب

بسبب الأزمة الصحية فقد أزيد من ثلث الأجراء المنخرطين في الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي (CNSS) مناصب شغلهم، كما تضررت أنشطة القطاع غير المهيكل، الأمر الذي أثر سلبا على الطلب على السلع والخدمات. وللتخفيف من هذه الوضعية تم اعتماد موارد صندوق كوفيد19 من أجل تعويض أسر القطاع المهيكل التي تعاني وضعية صعبة. ولهذا الإجراء هدف مزدوج: دعم الأسر الأكثر عوزا عبر الحفاظ على جزء من قدرتها الشرائية وبالتالي مساهمتها في الطلب من جهة؛ ومن جهة أخرى الإبقاء على حركة الإنتاج في بعض القطاعات الحيوية<sup>256</sup>. حيث تم دعم كل أجير في حالة توقف عن العمل، تعويضا جزافيا قدره 2000 درهم ككامل للتعويضات العائلية والتأمين الإجباري عن المرض. فقد استفاد من هذا الإجراء 810155 أجيروا.

يستهدف الإجراء الثاني الأسر التي تواجه استحقاقات القروض. حيث تم إقرار إمكانية تأجيل السداد. إذ تم تأجيل سداد قروض الاستهلاك والقروض العقارية المستحقة على الأسر إلى 30 يونيو 2020.

بالنسبة للقطاع غير المهيكل، الذي يعيش وضعية هشاشة مستمرة في الزمن تفاقمت مع الصدمة الاقتصادية، لذلك تم رصد جزء من المبالغ المعبأة لدى الصندوق للتخفيف عن هذه الفئة، من خلال تمكين هذه الأسر من الحفاظ على جزء من قدرتها الشرائية وإعاش الطلب الداخلي لتفادي هبوط صاعق للاقتصاد. وهكذا توزعت الإجراءات المتخذة على النحو التالي:

- المرحلة الأولى: استفاد الأفراد والأسر المسجلون في نظام التغطية الصحية "راميد" من تحويلات مالية قدرها 800 درهم لأسرة من شخص أو شخصين و 1000 درهم لأسر من 3 أو 4 أشخاص و1200 درهم للأسر التي تتألف من 5 أشخاص فما فوق.
- المرحلة الثانية: استفادت الأسر الفقيرة غير المسجلة في نظام التغطية الصحية "راميد" العاملة في القطاع غير المهيكل بتحويلات مالية مائة الفلطة المسجلة بـ"راميد".

## 2. دعم العرض

انعكست الصدمة الاقتصادية المرتبطة بكوفيد19 على العرض بنفس طريقة تأثيرها على الطلب. ومن أجل التخفيف من اختلالات العرض عملت السلطات العمومية على دعم الاستثمار؛ ودعم خزينة المقاولات؛ وتخفيف التكاليف، من خلال حزمة من التدابير<sup>257</sup>:

- أقر الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي تأجيل أداء المساهمات الاجتماعية للمشغلين برسم الفترة من مارس إلى يونيو 2020 دون توقيع جزاءات؛
- تأجيل سداد القروض البنكية إلى غاية 30 يونيو 2020، دون جزاءات؛
- إحداث آلية "ضمان أوكسجين" الموجهة إلى المقاولات الصغيرة جدا والصغيرة التي لا يتجاوز رقم أعمالها 200 مليون درهم، والمقاولات المتوسطة التي يتراوح رقم أعمالها بين 200 و500 مليون درهم؛
- ضمان لجميع القروض التي يقل مبلغها عن 2 مليون درهم، التي حصلت عليها المقاولات لتلبية حاجيات خزيتها؛
- تخفيض ضريبي لفائدة المقاولات، بهاجس ضمان استمرار الأنشطة الإنتاجية وتخفيف الصدمة الاقتصادية، حيث أقرت الخزينة العامة للمملكة تأجيل الاستحقاقات الضريبية للمقاولات التي يقل رقم أعمالها عن عشرين (20) مليون درهم، من 31 مارس إلى غاية 30 يونيو 2020. يشمل هذا التأجيل التصريحات الضريبية وملحقات الضريبة على الشركات برسم 2019 والأقساط

256. عبد الحق باسو وآخرون، "استراتيجية المغرب في مواجهة كوفيد19"، السياسات من أجل الجنوب الجديد، الأوراق السياسية، أبريل 2020، ص: 12

257. عبد الحق باسو وآخرون، نفس المرجع أعلاه، ص: 13.

الأولى المستحقة برسم سنة 2020. أما المقاولات التي ينطبق عليها رقم الأعمال المحدد فقد تمت معالجة طلباتها حالة بحالة من طرف وزارة المالية؛

- تعليق المراقبة الضريبية والإشعار لغير الحائز (ATD) إلى غاية 30 يونيو 2020؛
- التسريع بتسديد جميع متأخرات الأداء لفائدة المقاولات الصغيرة جدا والمقاولات الصغرى والمتوسطة.

### الفقرة الثانية: السياسة الاجتماعية ما بعد أزمة كورونا

سيرا على نهج الدولة الاجتماعية، نص الدستور المغربي على أن: " تعمل الدولة والمؤسسات العمومية والجماعات الترابية، على تعبئة كل الوسائل المتاحة، لتيسير أسباب استفادة المواطنين والمواطنات، على قدم المساواة، من الحق في العلاج والعناية الصحية، والحماية الاجتماعية والتغطية الصحية، والتضامن التعاضدي أو المنظم من لدن الدولة.<sup>258</sup>

استنادا للفصل 31 السابق، ولتحقيق الحماية الاجتماعية التي تعتبر مدخلا أساسيا للنهوض بالعنصر البشري باعتباره حلقة أساسية في التنمية ولبناء مجتمع تسوده العدالة الاجتماعية، صدر القانون الإطار رقم 09.21<sup>259</sup> المتعلق بالحماية الاجتماعية.

### أولا: مشروع تعميم الحماية الاجتماعية

يقصد بالحماية الاجتماعية جميع آليات الاحتياط الجماعي التي تمكن الأفراد أو الأسر من مجابهة الآثار المالية المترتبة عن المخاطر الاجتماعية. وترتكز على اليتين هما التأمين الاجتماعي والمساعدة الاجتماعية. توفر آليات الحماية الاجتماعية للأسر مزايا اجتماعية تمكنها من العيش بكرامة، وتتركز على إدارة المخاطر الاجتماعية، وبالتالي فهي توفر فعالة من التنمية والنمو وتحد من فقر الأسر وتعزز التماسك والاستقرار الاجتماعي، وتساهم في التنمية الشاملة للبلد، وتشكل الحماية الاجتماعية اليوم أداة أساسية لتحقيق أهداف التنمية المستدامة<sup>260</sup>.

يهدف المشروع إلى تعميم الحماية الاجتماعية لكافة فئات المجتمع المغربي، من خلال أربع محاور كبرى:

- مبدأ التضامن في بعده الاجتماعي والتراخي وبين الأجيال والبين-مخني، الذي يقتضي تظافر مجهودات جميع المتدخلين في هذا المجال؛
  - مبدأ عدم التمييز في الولوج إلى الخدمات الاجتماعية؛
  - مبدأ الاستباق الذي يقوم على تقييم دوري لآثار تدخلات الأطراف المعنية بالحماية الاجتماعية بغية اعتماد أفضل السبل الكفيلة بتحسين النتائج المحققة؛
  - مبدأ المشاركة من خلال انخراط كل المتدخلين في السياسات والاستراتيجيات والبرامج المتعلقة بالحماية الاجتماعية.
- تعميم الحماية الاجتماعية يتم بتوسيع الاستفادة من التأمين الإجباري عن المرض لتشمل الفئات المعوزة التي تستفيد من نظام المساعدة الطبية "راميد"، وتنزيل التأمين الإجباري الأساسي عن المرض الخاص بفئة المهنيين والعمال المستقلين والأشخاص غير الأجراء

258 . الفصل 31 من ظهير شريف رقم 91.11.1 صادر في 27 من شعبان 1432 (29 يوليو 2011) بتنفيذ نص الدستور، الجريدة الرسمية عدد 5964 مكرر الصادرة بتاريخ 28 شعبان 1432 (30 يوليو 2011)

259 . ظهير شريف رقم 1.21.30 الصادر في 9 شعبان 1442 (23 مارس 2021) بتنفيذ القانون الإطار 09.21 المتعلق بالحماية الاجتماعية، جريدة رسمية عدد 6975 الصادرة في 05 أبريل 2021.

260 . الموقع الرسمي لوزارة التضامن والادماج الاجتماعي والأسرة، تاريخ الزيارة 2022/02/13

الذين يزاولون نشاط خاص بمقتضى القانون رقم 98.15<sup>261</sup>، وتوسيع قاعدة المنخرطين في أنظمة التقاعد وتعميم الاستفادة من التعويض عن فقدان الشغل لتشمل كل شخص يتوفر على عمل قار.

على ضوء القانون الإطار، تقدمت السلطة العامة المكلفة بقطاع الصحة العمومية بمشروع قانون 06.22 المتعلق بإصلاح المنظومة الصحية وتأهيلها، حيث أكد في ديباجته على المرجعيات الحقوقية ذات الصلة بتأصيل الحق في الصحة وخاصة العهد الدولي الخاص بالحقوق الاقتصادية والاجتماعية والثقافية.

كما نص القانون الإطار على: تنسيق عمل كافة المتدخلين من أجل تطوير تدبير الهيئات المسيرة لأنظمة الحماية الاجتماعية لا سيما الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي CNSS والصندوق الوطني لمنظمات الاحتياط الاجتماعي CNOPS عن طريق مراجعة النصوص التشريعية المنظمة لها؛ وكذا اعتبار هدف تعميم الحماية الاجتماعية أولوية وطنية ومسؤولية مشتركة بين السلطة المركزية والجماعات الترابية والمؤسسات والمقاولات العمومية والخاصة وهيئات المجتمع المدني وكافة المواطنين.

### ثانياً: تمويل مشروع الحماية الاجتماعية

حدد القانون الإطار 09.21 تمويل تعميم الحماية الاجتماعية عن طريق آليتين، تقوم الأولى على الاشتراك، وتقوم الثانية على التضامن:

#### 1. آلية قائمة على الاشتراك:

بالنسبة للأشخاص القادرين على المساهمة في تمويل الحماية الاجتماعية، تتركز هذه الآلية على الأداء المسبق لمبالغ الاشتراك من طرف الأشخاص المؤمنين أو عن طريق الغير لحسابهم الخاص. ويتم التمويل في إطار هذه الآلية عن طريق:

- الاشتراكات المستحقة تطبيقاً للنصوص التشريعية والتنظيمية الجاري بها العمل؛
- الواجبات التكميلية التي تفرضها الدولة على بعض الفئات المهنية، في إطار نظام المساهمة المهنية الموحدة، قصد أداء الاشتراكات الاجتماعية.

#### 2. آلية قائمة على التضامن:

بالنسبة للأشخاص غير القادرين على تحمل واجبات الاشتراك، تحوّل لهم هذه الآلية حق الاستفادة من خدمات الحماية الاجتماعية، المتعلقة بالتأمين الإجباري الأساسي عن المرض؛ ومن التعويضات المخصصة للحماية من المخاطر المرتبطة بالطفولة أو من التعويضات الجزافية. وتتركز هذه الآلية على الأداء المسبق للاشتراكات من طرف الدولة لفائدة الأشخاص المعنيين، وذلك من خلال الموارد التالية:

- المخصصات المالية من ميزانية الدولة؛
- العائدات الضريبية المخصصة لتمويل الحماية الاجتماعية؛
- الموارد المتأتية من إصلاح صندوق المقاصة؛
- الهبات والوصايا؛
- جميع الموارد الأخرى التي يمكن أن ترصد بموجب نصوص تشريعية أو تنظيمية خاصة.

261 . ظهير شريف رقم 1.17.15 صادر في 28 من رمضان 1438 (23 يونيو 2017) بتنفيذ القانون رقم 98.15 المتعلق بنظام التأمين الإجباري الأساسي عن المرض الخاص بفئات المهنيين والعمال المستقلين والأشخاص غير الأجراء الذين يزاولون نشاطاً خاصاً

لكن نجاح هذا المشروع يبقى رهينا بإرادة وجدية صناع القرار بالمغرب من جهة، وانخراط باقي الفاعلين الاقتصاديين وتحمل مسؤوليتهم الاجتماعية من جهة أخرى. كما أن إكراه توفر الموارد المالية في ظل التضخم الذي يعيشه العالم مباشرة بعد خروجه من الأزمة المالية والاقتصادية جراء انتشار وباء كورونا.

### خاتمة الفصل الثاني

إن السياسة الضريبية المتبعة في المغرب ورغم الاختلالات التي تشوبها، اتبعت منهجا يروم الحصول على استثمارات وجلب رؤوس أموال، وهو الأمر الذي تسعى إليه كل الدول. إلا أننا نلاحظ بأن للسياسة الضريبية مجموعة من الآثار الإيجابية خصوصا على المستوى الاجتماعي، وآثار سلبية على المستوى الاقتصادي والمتمثلة في حرمان الخزينة العامة من أموال طائلة على شكل إعفاءات ضريبية على شركات وطنية أو شركات متعددة الجنسيات دون أن ينعكس ذلك لا على مستوى التشغيل والتخفيف من معضلة البطالة، ولا على مستوى الادخار الوطني، ولا على مستوى جلب الاستثمارات الأجنبية. إذ من المفروض أن تمثل السياسة الضريبية حافزا لجلب الاستثمارات الأجنبية بما توفره للمستثمر من إعفاءات ضريبية ومنح، إلا أن هذا لم يتحقق في المغرب نظرا لوجود محددات أخرى، مثل البنية التحتية وتفتشي الفساد في الإدارة المغربية كما يشير إلى ذلك مؤشر محاربة الفساد، إضافة إلى غياب الصرامة في التعامل مع كل مظاهر الاختلال في المنظومة الضريبية.

في ظل هذا المستوى من الفساد الذي تعيشه الإدارة المغربية، فإننا نسجل محاولات الإصلاح الإدارة بشكل عام وإصلاح الإدارة الضريبية بشكل خاص ورقمتها من أجل رصد المتهربين الضريبيين، ومتابعة الشركات والهيئات المهنية والأفراد غير الملتزمين بدفع الضرائب المترتبة عليهم.

لكي يقف صانع القرار العمومي في المادة الضريبية على اختلالات السياسة الضريبية، وعلى الفرص المتاحة لا بد من تقييم أدائها وخاصة الأداء المالي وانعكاسه على التنمية الاقتصادية والاجتماعية. باعتبار التقييم هي الأداة التي تزود صانع القرار بمعلومات تساعد في اتخاذ القرارات المختلفة، ومن خلاله يتم معالجة الاختلالات الحالية وتجاوز الاختلالات التي قد تظهر مستقبلا، فالأداء المالي للضريبة هو قدرة صانع القرار على استغلال الموارد الضريبية بفعالية في الاستخدامات ذات الأجل القصير وذات الأجل الطويل من أجل تنمية شاملة.

في الأخير، ولتفادي إهدار المال العام، سواء عن طريق إعفاءات جبائية لقطاعات ليست لها قيمة مضافة في الاقتصاد الوطني، أو عن طرق التملص من أداء الضريبة، أو عبر ضرائب غير مستخلصة، نقتراح ربط كل إعفاء ضريبي بدراسة الوقع على القطاع الاقتصادي أو الاجتماعي المستهدف وتتبع تطوره، فما كان له وقع إيجابي يعمل به وما كان له وقع سلبي يلغى فورا.

## الخلاصة

لا شك أن السياسة الضريبية إحدى روافد التنمية الشاملة، مما يستدعي بناء أسس مفاهيمية حديثة حول الضريبة، وتشخيص إطارها القانوني وتطبيقاتها الفنية، من أجل تكوين رؤية واضحة، ووضع أرضية صلبة متفق عليها لقيام نظام ضريبي عادل، وقادر على مواكبة الإصلاحات الكبرى التي يعرفها المغرب ومسايرة المستجدات الدولية.

واضح أن فهم وتمثيلات الملزم الضريبي للضريبة، من عوامل تقويتها أو إضعافها، فهي تمثل الشرط اللازم والإطار الضروري الذي يخلق قابلية الخضوع للضريبة أو رفضها، والمساهم في إعداد وتوفير البيئة التي تحتضن السياسة الضريبية لإخصائها ونموها أو لوأدها. إن القابلية هي بمثابة تربة خصبة تساعد على الانتقال من حالة التهرب والغش الضريبيين بمختلف أشكالهما، إلى حالة الالتزام والوفاء الضريبي.

إن السياسة الضريبية التي نهجها المغرب منذ الاستقلال، تراهن على الإعفاءات الجبائية التي شابهها قصور في تحديد الأهداف المتوخاة من وراءها، حيث ساهمت الإعفاءات الجبائية الموجهة للقطاع العقاري في تنمية المنعشين العقاريين دون حل المشكل الاجتماعي المتمثل في السكن مثلا، وأدى إعفاء القطاع الفلاحي إلى مراكمة ثروات الفلاحين الكبار وتوجههم إلى الفلاحة التصديرية، دون تحقيق اكتفاء ذاتي من المنتوجات الفلاحية الأساسية كالقمح والشعير... وتبع عن إعفاء القطاعات الاقتصادية الأخرى ظهور طبقة فاحشة الثراء مما زاد من الفوارق الاجتماعية دون توفير مناصب شغل مهمة.

لذلك تبدو الحاجة ملحة أكثر من أي وقت مضى، لتعد الدولة سياستها الضريبية على منهجية علمية، وأن تنتج نتائجها وآثارها بشكل مستمر، وأن تقبها بشكل دوري، وأن توفق بين الفاعلين المؤثرين والمتأثرين بالسياسة الضريبية وتوجهها لخدمة المصلحة العامة عبر خلق آليات تديرية تركز على حسن التدبير والحكامة الجيدة للموارد الجبائية بشكل خاص، والمالية العمومية بشكل عام.

وبخصوص مخالفة القوانين المنظمة للضريبة بالمغرب، قد يكون المخالف الوحيد هو الملزم الضريبي سعيا منه لتعظيم أرباحه، وقد تكون الدولة مساهما أساسيا في المخالفة؛ إما بسبب الازدواج الضريبي أو بسبب ارتفاع معدل الضغط الضريبي، مما يدفع الملزم للحفاظ على بعض أرباحه عبر التملص من أداء الضريبة؛ وإما بسبب الفساد في الإدارة المغربية بشكل عام وبالإدارة الضريبية بشكل خاص مما يخلق شعور الملزم بأن هذه الإدارة لا تستحق ما يدفع لها من ضرائب.

من خلال دراستنا للسياسة الضريبية وتأثيرها على الأداء الاقتصادي والوضع الاجتماعي، تطرقنا للمنظومة القانونية التي سنها المشرع المغربي، والتي تتسم بالتعدد والتعديل المستمر مما يجعل ضبطها من طرف الملزم صعب المنال، وهو ما يفتح الباب للتملص من أداء الضريبة من جهة، ونشوء نزاعات في المادة الضريبية من جهة أخرى. الأمر الذي يتطلب معه وجود هيئات لفضها، والملاحظ أنه عندما يقع مواطن مغربي في نزاع ضريبي ضد الإدارة الضريبية فعليه أن يلجأ إليها لفض النزاع، فتكون بذلك الإدارة الضريبية خصما وحكما، بخلاف إن كان طرف المنازعة الضريبية أجنبي، فمن حقه اللجوء إلى التحكيم الدولي.

وحاولنا كشف انعكاسها على التنمية الاقتصادية والاجتماعية، فتبين أن هناك تداخلا كبيرا بين ما هو اقتصادي وما هو اجتماعي، فدعم الطلب مثلا هو تدخل في المجال الاقتصادي، لكن إن نزل مستوى الطلب إلى حدود دنيا أصبح دعم الطلب تداخلا في المجال الاجتماعي. هذا من جهة، ومن جهة أخرى سجلنا أن السياسة الضريبية لم تحقق أي تحسن على مستوى جلب الاستثمارات الأجنبية، ولا على مستوى الادخار الوطني.

لكن رغم اختلالات السياسة الضريبية وإخفاقاتها في توجيه الاقتصاد الوطني، إلا أننا نستبشر خيرا في دعمها للمجال الاجتماعي الذي عرف تحسنا في الآونة الأخيرة، فمؤشرات نجاح السياسة الضريبية في تمويل مشروع تعميم الحماية الاجتماعية كانت إيجابية.

وعلى مستوى سيادة الدول، فإن السياسة الضريبية الدولية - تحت يافطة محاربة الجناة الضريبية ومحاربة تبيض الأموال - تنضاف إلى مفاهيم سابقة معولة من قبيل: حقوق الإنسان، ومقاربة النوع، ومحاربة الإرهاب، من أجل إضعاف سيادة دول العالم الثالث، وتمكين الدول العظمى من أجل فرض نظام دولي يخدم مصالحها.

## التوصيات

في سبيل تحقيق الأهداف المتوخاة من السياسة الضريبية نترح التوصيات الآتية:

### I. في المجال القانوني:

1. إعادة النظر في صياغة النصوص القانونية التي تعتمد كثرة الإحالات؛
2. التزام الدولة بالحرص على احترام القانون من طرف الجميع؛
3. الحرص على ملاءمة القانون الجبائي للقواعد العامة للقانون؛
4. ترسيخ الأمن القانوني للملزم؛
5. إعادة ترتيب وتبسيط وتوضيح مقتضيات المدونة العامة للضرائب؛

### II. في المجال فض المنازعات الجبائية:

6. تأطير السلطة التقديرية للإدارة الجبائية؛
7. تعزيز استقلالية هيئات الطعن؛
8. نشر المقررات الصادرة عن اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة، وتجميع الاجتهادات القضائية في مرجع موحد؛

### III. في المجال الاقتصادي:

9. الحفاظ على التوازنات الماكرو اقتصادية؛
10. العمل على احترام الحقوق الاقتصادية للملزمين؛
11. مطابقة نظام المداول الذاتي للواقع الاقتصادي؛
12. التوجه نحو التطبيق التدريجي للسعر العادي بالنسبة للقطاعات المستفيدة من الأسعار المخفضة، ومن جملتها قطاع التصدير والمناطق الحرة والقطب المالي للدار البيضاء؛

13. حذف الحد الأدنى للضريبة؛
14. عقلنة الإعفاءات الجبائية ومنحها للقطاعات المنتجة؛
15. تكثيف عمليات محاربة الغش والتهرب الضريبيين؛
16. تعميم تطبيق السعر الأعلى على القطاعات المحمية والمنظمة أو الاحتكارية؛

#### IV. في المجال الاجتماعي:

17. مراجعة أسعار الضريبة على القيمة المضافة:
  - 0% بالنسبة للمواد الأساسية؛
  - 10% بالنسبة للاستهلاك الواسع؛
  - 15% سعر عادي؛
  - 30% بالنسبة لمواد الرفاه.
18. تخصيص حصة من مداخيل الضريبة على القيمة المضافة لتمويل تعميم التغطية الصحية؛
19. وضع سياسة شاملة ومندمجة من أجل إدماج القطاع غير المهيكل؛
20. إدراج دروس للتوعية بأهمية الضريبة في مقررات التربية على المواطنة.

أجل التقديم	تاريخ النشر	الحديقة الرسمية عدد	قانون رقم	قانون التصفية
-------------	-------------	---------------------	-----------	---------------

# الملحق

الملحق 1: قوانين التصفية المتعلقة بتنفيذ قانون المالية حسب السنوات

5 سنوات	07 ماي 2007	5523	56.05	2001
5 سنوات	17 دجنبر 2007	5587	41.06	2002
7 سنوات	2010			2003
6 سنوات	11 مارس 2010	5820	33.07	2004
5 سنوات	15 مارس 2010	5821	52.07	2005
4 سنوات	23 مارس 2010	5823	18.08	2006
4 سنوات	06 شتنبر 2010	5871	31.09	2007
3 سنوات	24 مارس 2011	5928	61.09	2008
3 سنوات	24 دجنبر 2012	6111	37.12	2009
4 سنوات	23 يناير 2014	6224	139.12	2010
4 سنوات	05 فبراير 2015	6332	125.13	2011
			114.14	2012
3 سنوات	22 شتنبر 2016	6502	100.15	2013
4 سنوات	22 يناير 2018	6641	82.16	2014
سنتان	30 غشت 2018	6704	53.17	2015
3 سنوات	فاتح يوليو 2019	6761	26.18	2016
سنتان	19 مارس 2020	6866	22.19	2017
سنتان	18 يناير 2021	6953	21.20	2018
سنتان	27 دجنبر 2021		23.21	2019
سنتان			20.22	2020

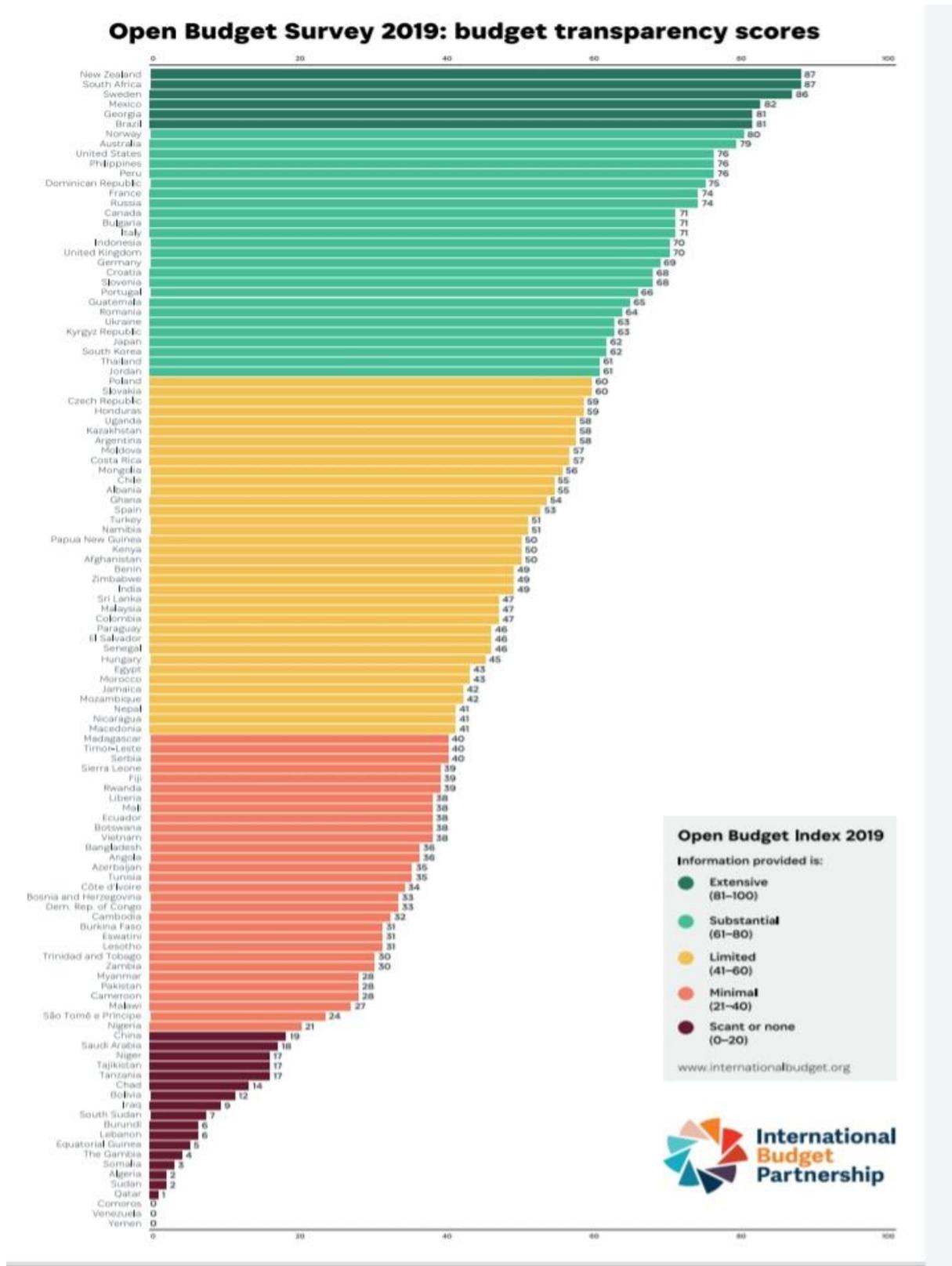
المصدر: تركيب شخصي بالاعتماد على قوانين التصفية

الملحق رقم 2: توزيع التعديلات القانونية التي لحقت المواد من 1 إلى 20 من المدونة العامة للضرائب.

النسبة	عدد التعديلات	موضوع المادة	المادة
38%	72	الإعفاءات	المادة 6
16%	31	شروط الاعفاء	المادة 7
14%	26	سعر الضريبة	المادة 19
5%	10	التزامات الخاضعين للضريبة في حالة تحويل المستعقرات المجسدة وغير المجسدة والمالية بين الشركات أعضاء المجموعة	المادة 20 المكررة
5%	9	التكاليف القابلة للخصم	المادة 10
4%	8	التكاليف غير قابلة للخصم	المادة 11
3%	6	الأشخاص المفروضة عليهم الضريبة	المادة 2
3%	5	عوائد الأسهم وحصص المشاركة والدخول المعتبرة في حكمها	المادة 13
2%	4	الحصيلة الخاضعة للضريبة	المادة 8
2%	4	حاصلات التوظيفات المالية ذات الدخل الثابت	المادة 14
2%	4	الإقرار بالحصيلة المفروضة عليها الضريبة و برقم الأعمال	المادة 20

%8	11	المواد 4 و9 و9 المكررة و14 المكررة و16 و19 المكررة
%100	190	المجموع

الملحق 3: مسح الموازنة المفتوحة



الملحق 4:

أحكام وقرارات قضائية

## القرار عدد 1030

الصادر بتاريخ 12 شتنبر 2019

في الملف الإداري عدد 2017/2/4/4343

ضرائب - تقادمها - حجز تحفظي على السجل التجاري - أثره.

لما ثبت للمحكمة أن الطاعن لم يدل بما يفيد قيامه بأي إجراء من إجراءات التحصيل بشأن الضرائب محل النزاع، أو بأي إجراء قاطع للتقادم الذي طأها، فإنه يبقى الحجز التحفظي المضروب على السجل التجاري، منجزا خارج أمد التقادم الرباعي المنصوص عليه في المادة 123 من مدونة تحصيل الديون العمومية، ويجعل القرار المطعون فيه معطلا تعليلا سليما وغير خارق لحقوق الدفاع.

رفض الطلب

باسم جلالة الملك وطبقا للقانون



حيث يستفاد من أوراق الملف ومن القرار المطعون فيه بالنقض رقم 1208 الصادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط بتاريخ 2017/03/15 في الملف عدد 2016/7213/1186، أن المدعيتين (المطلوبتين في النقض) تقدمتا أمام المحكمة الإدارية بقراس بتاريخ 2016/01/07 بمقال عرضتا فيه أنهما اشترتا بالمزاد العلني بتاريخ 2006/8/07 الأصل التجاري موضوع السجل التجاري عدد (...) بعد سلوك مسطرة الإشهار وفق ما يقتضيه القانون وأنهما سلكتا مسطرة التوزيع بالمحاصة بواسطة الأمر الصادر بتاريخ 2008/10/16 في الملف عدد 1/2004/273 ناھما على إثرها مبلغ 32.000,00 درهم من منتج البيع، وأضافتا بأنھما فوجتتا بعد ذلك بوجود رهن لفائدة بنك (...) وحجز تحفظي لفائدة قباضة فاس الأطلس على الأصل على الأصل التجاري المذكور بتاريخ 2005/03/22 لضمان أداء مبلغ 163.318,65 درهم عن مجموعة من الضرائب موضوع الجدول عدد 45000121 والجدول عدد 13104525، وأن هذه الوضعية حالت دون استغلالهما لأصلهما التجاري على الوجه المطلوب، وأنه سبق لهما أن أشعرتا الخازن الجهوي بفتح مسطرة التوزيع بالمحاصة وتوصله بهذا الإشعار بتاريخ 2006/10/29، فضلا عن إشهار هذه المسطرة عن طريق بعض الجرائد الوطنية، وأنه رغم ذلك فإن قابض فاس المدينة الجديدة لم يعمل على تفعيل مسطرة الحجز التحفظي، وأنه لا زال يطالبهما بأداء الضرائب موضوع الجدولين المشار إليهما أعلاه المفروضة على الأصل التجاري لشركة (...) برسم السنوات من 1996 إلى 2004، وأوضحت المدعيتان أنه سبق للشركة الأخيرة

أن أحييت الإدارة المعنية بتوقفها عن مزاولة نشاطها التجاري قبل بيع أصلها التجاري بالمزاد العلني بتاريخ 2006/8/07، وأن جميع المبالغ المطالب بها قد طأها التقادم، وأنه لا ينبغي مطالبتها بأي دين إلا من تاريخ امتلاكها للأصل التجاري، والتمسنا الحكم بسقوط حق قابض فاس المدينة الجديدة في استخلاص الضريبة على الشركات برسم سنوات 1998/1996، 2001/1999، 2002/2000 موضوع جدول المكلفين رقم عدد 45000121 مع ما يترتب عن ذلك قانونا. وبعد جواب الخازن الجهوي لفاس وإجراء بحث وتمام الإجراءات المسطرية، صدر حكم قضى بسقوط حق الخزينة العامة للمملكة في استخلاص مبلغ واجب التضامن الوطني على الشركات ذي الفصل رقم 45000121 برسم سنة 1999/1996 والرسم المهني ذي الفصل عدد 13104525 برسم السنوات 1999، 2000، 2001، 2002، 2003، 2004، والضريبة على الدخل ذات الفصل عدد 45000121 برسم سنة 2001/1997، والضريبة على الشركات ذات الفصل عدد 45000121 برسم سنتي 2001/1999 و 2002/2000 مع ما يترتب عن ذلك قانونا، استأنفته الخازن العام للمملكة وقابض فاس المدينة الجديدة أمام محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط التي. وبعد المناقشة وتمام الإجراءات المسطرية، أصدرت قرارها بتأييد الحكم المستأنف، وهو القرار المطعون فيه.

#### في شأن الوسيلة الفريدة:

حيث يعيب الطاعن القرار المطعون فيه بعدم ارتكازه على أساس قانوني وانعدام التعليل، وذلك لخرقه مقتضيات الفقرة الأخيرة من المادة 123 من مدونة تحصيل الديون العمومية التي تنص صراحة على أنه ينقطع التقادم بكل إجراء إداري، إجراء التخصيص الجزري يتم بمسعى من المحاسب المكلف بالتحصيل أو بإحدى الإجراءات المنصوص عليها في الفصولين 381 و 382 من قانون الالتزامات والعقود، وأن المحكمة مصدرة القرار المطعون فيه لما استبعدت إجراءات التحصيل المتمسك بها من طرف الطالب خلال جميع مراحل الدعوى، تكون قد خرقت حقوق الدفاع وعللت قرارها تعليلا ناقصا وعرضته للنقض.

لكن، حيث إن المحكمة مصدرة القرار المطعون فيه لما قضت بتأييد الحكم المستأنف فيما قضى به من بسقوط حق الخزينة العامة للمملكة في استخلاص الضرائب المطلوب إلغاء إجراءات تحصيلها بما جاءت به من أنه: "بالرجوع إلى الوضعية الجبائية للملزمين والإجراءات التي قام بها القابض بخصوص واجب التضامن الوطني على الضريبة على الشركات ذي الفصل عدد 45000121 برسم سنة 1998/1996 والرسم المهني الباتنتا ذي الفصل عدد 13104525 برسم سنتي 1999 و 2000 فقد شرع في تحصيلهما تباعا بتاريخ 1998/09/30 و 1999/12/31 و 2000/04/25 وكان أول إجراء باشره المحاسب المكلف بالتحصيل بشأهما هو الإنذار رقم 5689 بتاريخ 2001/06/27، فبدأ بذلك سريان أمد جديد للتقادم انطلاقا من التاريخ الأخير، ثم أقدم المحاسب

على إيقاع حجز تحفظي على الأصل التجاري للمدينة الأصلية وهي شركة (...) قيد بالسجل التجاري بتاريخ 2005/03/22، أي قبل انتهاء مدة الأربع سنوات من تاريخ الإنذار الأخير (2001/06/27)، وبذلك يبدأ سريان مدة جديدة للتقادم انطلاقاً من تاريخ إيقاع الحجز التحفظي، غير أنه ليس بالملف ما يفيد كون المحاسب المكلف بالتحصيل المعني قد استأنف مسطرة التحصيل في مواجهة الجهة المدنية بأي إجراء من إجراءات التحصيل الجبري، وبذلك تكون واقعة التقادم قد تحققت بتاريخ 2009/03/23 باعتبار الأجل الكامل، وبخصوص الضريبة على الدخل ذات الفصل عدد 45000121 برسم سنة 2001/1997، والضريبة على الشركات ذات الفصل عدد 45000121 برسم سنة 2002/2000 والرسم المهني الباتنتا ذي الفصل عدد 13104525 برسم سنة 2002، فقد شرع في تحصيلها تباعاً بتاريخ 2001/08/31 و 2002/09/30 و 2002/04/30 وكان أول إجراء يوشر بشأنها هو الإنذار رقم 5150 الذي تم تعليقه بتاريخ 2003/07/07 بحسب الإفادة المضمنة بصورة القائمة الجماعية للإنذارات رقم 2003/253، والثابت من تصريح مأمور التبليغ والتنفيذ التابع للخزينة العامة المنجز بنفس التاريخ الأخير فبدأ بذلك سريان أمد جديد للتقادم بعد عشر أيام من تعليق الإنذار الأخير أي بتاريخ 2003/07/17، عملاً بمقتضيات المادة 43 من القانون رقم 97/15 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية، ثم بعد ذلك قام المحاسب المكلف بالتحصيل المعني بإيقاع حجز تحفظي على الأصل التجاري للمدينة الأصلية بالدين محل الطعن سجل بالسجل التجاري بتاريخ 2005/03/22، وبذلك انقطع أمد التقادم الذي بدأ سريانه منذ تاريخ تبليغ الإنذار الأخير 2003/07/17 عملاً بمقتضيات المادة 381 من القانون رقم 381/07/17 المنقح من أجل الالتزامات والعقود وبدأ سريان مدة جديدة للتقادم انطلاقاً من تاريخ إيقاع الحجز التحفظي، غير أنه ليس بالملف ما يفيد كون المحاسب المكلف بالتحصيل المعني قد استأنف مسطرة التحصيل في مواجهة الجهة المدنية بأي إجراء من إجراءات التحصيل الجبري، وبذلك تكون واقعة التقادم قد تحققت بتاريخ 2009/03/23 باعتبار الأجل الكامل. وبخصوص الضريبة على الشركات ذات الفصل عدد 45000121 برسم سنة 2001/1999 والرسم المهني الباتنتا ذي الفصل عدد 13104525 برسم سنة 2001، فقد شرع في تحصيلها تباعاً بتاريخ 2001/11/30 و 2001/06/29 وكان موضوع مطالبة بواسطة الإنذار رقم 3215 بتاريخ 2002/04/04، فانقطعت بذلك المدة الأولى للتقادم وبدأ سريان أمد جديد منذ التاريخ الأخير، ثم قام المحاسب المكلف بالتحصيل المعني بعد ذلك بإيقاع حجز تحفظي على الأصل التجاري للمدينة الأصلية موضوع الفرض الضريبي المتنازع بشأنه، تم تسجيله بالسجل التجاري بتاريخ 2005/03/22 فانقطعت المدة الثانية للتقادم عملاً بمقتضيات المادة 381 من قانون الالتزامات والعقود وبدأ سريان مدة جديدة للتقادم انطلاقاً من تاريخ إيقاع الحجز التحفظي، غير أنه ليس بالملف ما يفيد كون المحاسب المكلف بالتحصيل المعني قد استأنف مسطرة التحصيل في مواجهة الجهة المدنية بأي إجراء من إجراءات التحصيل الجبري، وبذلك تكون واقعة التقادم قد تحققت

بتاريخ 2009/03/23 باعتبار الأجل الكامل، وبخصوص الرسم المهني (الباتنتا) ذي الفصل 13104525 برسم سنة 2003 فقد شرع في تحصيله بتاريخ 2003/04/30، وكان محل مطالبة بواسطة الإنذار رقم 662 الذي تم تعليقه بتاريخ 2004/01/29 بعد تعذر تبليغه للجهة المدينة حسب الثابت من محضر مأمور إجراءات التبليغ والتنفيذ التابع للخزينة العامة المنجز بالتاريخ الأخير، فبدأ سريان أمد جديد للتقادم بعد عشرة أيام من تاريخ التعليق أي تاريخ 2004/02/09، ثم قام المحاسب المكلف بالتحصيل المعني بعد ذلك بإيقاع حجز تحفظي على الأصل التجاري للمدينة الأصلية موضوع الفرض الضريبي المتنازع بشأنه تم تسجيله بالسجل التجاري بتاريخ 2005/03/22، وبذلك انقطع أمد التقادم الذي بدأ سريانه منذ تاريخ تبليغ الإنذار الأخير 2004/02/09 عملاً بمقتضيات المادة 381 من قانون الالتزامات والعقود، وبدأ سريان مدة جديدة للتقادم انطلاقاً من تاريخ إيقاع الحجز التحفظي، غير أنه ليس بالملف ما يفيد كون المحاسب المكلف بالتحصيل المعني قد استأنف مسطرة التحصيل في مواجهة الجهة المدينة بأي إجراء من إجراءات التحصيل، وبذلك تكون واقعة التقادم قد تحققت بتاريخ 2009/03/23 باعتبار الأجل الكامل، وبخصوص الرسم المهني (الباتنتا) ذي الفصل عدد 13104525 برسم سنة 2004، فقد شرع في تحصيله بتاريخ 2004/04/30، وأنه رغم كون الجهة المدعى عليها لم تدل بالقائمة الجماعية للإلتزامات المتعلقة بالإنذار رقم 15716، وأن محضر تعذر التبليغ المنجز من طرف مأمور إجراءات التبليغ والتنفيذ التابع للخزينة العامة للمملكة قد أشار إلى رقم الإنذار الأخير دون الدين الضريبي المتعلق به، فإن المحاسب المكلف بالتحصيل المعني قد سبق له أن أوقع حجراً تحفظياً على الأصل التجاري للمدينة الأصلية موضوع الفرض الضريبي المتنازع بشأنه تم تسجيله بالسجل التجاري بتاريخ 2005/03/22، وبذلك انقطع أمد التقادم الذي بدأ سريانه منذ تاريخ الشروع في التحصيل عملاً بمقتضيات المادة 381 من قانون الالتزامات والعقود وبدأ سريان مدة جديدة للتقادم انطلاقاً من تاريخ إيقاع الحجز التحفظي، غير أنه ليس بالملف ما يفيد كون المحاسب المكلف بالتحصيل المعني قد استأنف مسطرة التحصيل في مواجهة الجهة المدينة بأي إجراء من إجراءات التحصيل الجبري، وبذلك تكون واقعة التقادم قد تحققت بتاريخ 2009/03/23، تكون قد عللت قرارها تعليلاً سائغاً وذلك لما ثبت لديها من أوراق الملف كون أن القايض لم يدل بما يفيد قيامه بإجراءات التحصيل الجبري بخصوص واجب التضامن الوطني على الشركات برسم سنة 1996/1999 والضريبة على الدخل برسم سنة 1997/2001، كما أنه لم يقدم بين يدي محكمة الموضوع بشأن الضريبة المهنية برسم سنتي 1999 و2000 موضوع الإنذار القانوني المؤرخ في 2001/6/27 وبرسم سنة 2001 موضوع الإنذار القانوني المؤرخ في 2002/04/04، بما يفيد مواصلته إجراءات التحصيل بشأنها بأي إجراء قاطع للتقادم وتركه أمد التقادم يمر إلى تاريخ تقديم الدعوى المصادف لـ 2016/01/07، مما يجعل تلك الضرائب قد طالها التقادم الرباعي المسقط لحق الخزينة في تحصيلها؛ أما بالنسبة للضريبة المهنية برسم سنوات 2001، 2002، 2003 و2004 والضريبة

على الشركات برسم سنتي 1999 و 2002/2000 موضوع الإنذارين القانونيين رقم 662 المؤرخ في 2001/6/27 ورقم 5150 المؤرخ في 2003/7/17، فإن القابض لئن كان قد أدلى أمام محكمة الموضوع بمحضري التعليق بشأن تلك الضرائب المؤرخين في 2003/7/07 و 2004/01/29 إلا أنه لم يدل بما يفيد إنجازه محضري تعذر التبليغ بخصوصها لترتيب الآثار القانوني على ذلك باعتبار أن العبرة بمحضر تعذر التبليغ وفقا لما استقر عليه قضاء هذه المحكمة؛ أما محضر تعذر التبليغ المستدل به من لدن القابض فإنه لا يتعلق بالضرائب موضوع الإنذارين المذكورين اللذين تم تعليقهما بل يتعلق ذلك المحضر بالإنذار القانوني عدد 15716؛ وبخصوص واجب التضامن الوطني على الشركات برسم سنة 1999/1996 والضريبة على الدخل برسم سنة 2001/1997، فإن جهة الخزينة العامة لم تدل بما يفيد قيامها بأي إجراء من إجراءات التحصيل بشأنها أو بأي إجراء قاطع للتقادم الذي طالها، ويبقى المحجز المضروب على السجل التجاري عدد 18237 المسجل بتاريخ 2005/3/22، منجزا بعد تحقق التقادم أي واردا خارج أمد التقادم الرباعي المنصوص عليه في المادة 123 من مدونة تحصيل الديون العمومية، مما يجعل القرار المطعون فيه معللا تعليلا سليما وغير خارق للمقتضيات المحتج بخرقها وغير خارق لحقوق الدفاع وما بالوسيلة على غير أساس.



قضت محكمة النقض برفض الطلب  
وبه صدر القرار وتلي في الجلسة العلنية المنعقدة بالتاريخ المذكور أعلاه بقاعة الجلسات العادية بمحكمة النقض بالرباط، للمكتب الأعلى للمحكمة الدستورية من رئيس الغرفة الإدارية (القسم الثاني) السيدة سعاد المديني رئيسا، والمستشارين السادة: أحمد البوزيدي مقررا وسلوى الفاسي الفهري ومحمد بوغالب وعبد الرحمان مزوز أعضاء ومحضر المحامي العام السيد حسن تايب، وبمساعدة كاتب الضبط السيد رشيد الزهري.

## القرار عدد 820

الصادر بتاريخ 27 يونيو 2019

في الملف (الإداري) عدد 2019/1/4/491

قرار ضمني برفض التشطيب على السيارة من بيان القبول المؤقت - مشروعيته.

إن المحكمة لما تبين لها من وثائق الملف أن المستأنف عليه بادر إلى تحويل تسجيل السيارة في اسمه تحت نظام القبول المؤقت، واعتبرت أنه أصبح ملزما بالرسوم الجمركية وغيرها من الرسوم والمكوس الواجب أداؤها بحسب ما تنص عليه مقتضيات الفصل 87 من مدونة الجمارك والضرائب غير المباشرة بصرف النظر عن المالك القانوني للسيارة ونوع النزاع الناشئ بينه والمستأنف حول إتمام عملية التفويت والتعشير، كما أن مسؤولية المصرح في نظام القبول المؤقت تبقى مختلفة عن مسؤولية الخانز للضاعة بدون سند لاختلاف الأساس القانوني لكل واحدة منهما، وبالتالي تبقى مطالبة بالتشطيب على اسمه من ذلك النظام دون تسوية وضعية السيارة تجاه إدارة الجمارك لا يجد له سندا في مدونة الجمارك، تكون قد بنت قضاءها على أساس من القانون ولم تخرق المقتضيات القانونية المحتج بها.

المملكة المغربية

المجلس الأعلى للسلطة القضائية

محكمة النقض

باسم جلالة الملك وطبقا للقانون

رفض الطلب

حيث يستفاد من أوراق الملف ومحتوى القرار المطعون فيه، أنه بتاريخ 2016/11/28 تقدم السيد (ع.ب) (الطالب) بمقال أمام المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، عرض فيه أنه كان يشتغل بالديار الأمريكية، وعند عودته لأرض الوطن سنة 2014 تعرف على المسمى (م.س) الذي يتواجد بنفس الدولة، وأن الأخير عرض عليه شراء سيارة (...) على أساس أن يتولى استيرادها وتعشيرها، وفي انتظار حلوله بالمغرب قام الأخير بتسجيلها في اسم ابنته (أي ابنة الطاعن) التي كانت متواجدة بالمغرب، وعند عودة الطاعن إلى المغرب قام بتسجيل السيارة في اسمه ضمن نظام القبول المؤقت بتاريخ 02 مارس 2014، وبعد استفساره عن إجراءات التعشير تبين أنه لا يمكن تعشير السيارة لكون تاريخ الشروع في استغلالها يفوق الخمس سنوات، مما اضطره إلى مقاضاة السيد (م.س) من أجل عدم تنفيذ عقد، وتمت إدانته من أجل ذلك، كما تقدم أيضا بشكاية من أجل النصب والاحتيال وتمت إدانته أيضا من أجلها، وبتاريخ 2016/08/03 تقدم بطلب إلى إدارة الجمارك من أجل التشطيب على السيارة المذكورة في بيان القبول المؤقت دون أن يتلقى أي جواب، وأن



التراع الناشئ بينه والمستأنف حول إتمام عملية التفويت والتعشير، كما أن مسؤولية المصرح في نظام القبول المؤقت تبقى مختلفة عن مسؤولية الحائز للبضاعة بدون سند لاختلاف الأساس القانوني لكل واحدة منهما، وبالتالي تبقى مطالبته بالتشطيب على اسمه من ذلك النظام دون تسوية وضعية السيارة تجاه إدارة الجمارك لا يجد له سندا في مدونة الجمارك، تكون قد بنت قضاءها على أساس من القانون ولم تخرق المقتضيات القانونية المحتج بها، وما بالوسيلتين على غير أساس.

### هذه الأسباب

قضت محكمة النقض برفض الطلب.

وبه صدر القرار وتلي في الجلسة العلنية المنعقدة بالتاريخ المذكور أعلاه بقاعة الجلسات العادية بمحكمة النقض بالرباط، وكانت الهيئة الحاكمة متركبة من رئيس الغرفة الإدارية (القسم الأول) السيد عبد المجيد بابا اعلي، والمستشارين السادة: عبد السلام نعناني مقررا، احمد دينية، مصطفى الدحاني، نادية للوسي، ومحضر المحامي العام السيد سابق الشرقاوي، وبمساعدة كاتبة الضبط السيدة حفصة ساجد.



المملكة المغربية  
المجلس الأعلى للسلطة القضائية  
محكمة النقض

## القرار عدد 49

الصادر بتاريخ 25 يناير 2018

في الملف الإداري عدد 2017/1/4/4604

**اختصاص نوعي - مخالفة جمركية - قرار الأمر بالصرف بإدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة برفض تسليم بضاعة وشاحنة - عدم اختصاص المحاكم الإدارية.**

لما كان الأمر يتعلق بإلغاء قرار الأمر بالصرف بإدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة، القاضي برفض تسليم بضاعة وشاحنة نتيجة ارتكاب المعني بالأمر لمخالفة جمركية، والمحجوزتين في إطار البحث التمهيدي وتحت إشراف النيابة العامة، فإن القرار المطعون فيه يدخل ضمن أعمال الضبط القضائي التي تخرج عن اختصاص المحكمة الإدارية نوعياً، والمحكمة لما قضت باختصاصها نوعياً للبت في الطلب، تكون قد جانبت الصواب، وحكمها واجب الإلغاء.

إلغاء الحكم المستأنف

### باسم جلالة الملك وطبقاً للقانون

حيث يؤخذ من وثائق الملف، ومنها الحكم المستأنف أن شركة (...) تقدمت بتاريخ 2017/08/08 بمقال إلى المحكمة الإدارية بفاس، عرضت فيه أنه بتاريخ 11 أبريل 2017 تم حجز مجموعة من المواد الغذائية على متن الشاحنة من نوع (...) ذات الصفيحة عدد (...) من طرف إدارة الجمارك زمرة تازة، وقد أدلى سائق الشاحنة بسندات وبيانات الاستيراد من أجل إثبات الحيابة القانونية، وأنه بتاريخ 24 أبريل 2017 وجه طلباً استعجالياً من أجل إرجاع البضاعة ووسيلة النقل لكون المواد الغذائية المحجوزة أوشكت مدة صلاحيتها على الانتهاء، وهي قابلة للتلف في غياب شروط الحفظ، كما طالب بنتيجة البحث الذي أجري على الوثائق المبررة للحيابة لكن دون جدوى، ليفاجأ بتاريخ 3 يوليوز 2017 وبعد مرور أكثر من 83 يوم من الحجز برسالة من الأمر بالصرف بتازة يخبره فيها أن لجنة البحث خلصت إلى عدم قبول الوثائق المدلى بها لإثبات الحيابة القانونية للبضائع المحجوزة، بعللة سبق استعمال هذه الوثائق في قضية مماثلة تعود إلى سنة 2016، مشيراً إلى أنه سبق لإدارة الجمارك زمرة تازة أن قامت بحجز هذه البضاعة حسب المخضر عدد 28 المؤرخ في 2016/05/11، وبعد البحث الذي باشرته المصلحة الجهوية للأبحاث والمراقبة البعدية بالناظور، قررت إرجاع البضاعة المحجوزة والشاحنة لفائدتها حسب شهادة التسليم المؤرخة في 2016/05/24، ونظراً للكمية التي تسلمتها وانخفاض أسعارها في ذلك الوقت قرر إرجاعها إلى مخزن الشركة بمدينة الناظور في انتظار حلول شهر رمضان لبيعها بثمن مناسب، وعند اقتراب هذا

الشهر وأثناء سفره لمدينة الدار البيضاء لبيع السلع المذكورة، تم حجزها من طرف إدارة الجمارك بمدينة الخميسات، كما تم حجز الشاحنة والمقطورة والبضاعة المسلمة من قبل نفس زمرة الجمارك بتازة، وأنه ينعي على هذا القرار عدم صحة السبب لعدم استناد الإدارة مصدرته إلى أية وسيلة إثبات قاطعة تفيد قيامها بمخالفات، ولكون الأمر يتعلق ببضاعة واحدة وليس هناك ما يمنع قانونا من إرجاع السلع إلى مدينة الناظور لإعادة بيعها لاحقا إلا ما يتعلق بحماية المستهلك، وأنها تضررت جراء حرمانها من بيع بضائعها ومن تسلم شاحنتها لمدة فاقت ثلاثة أشهر، لذا تلتمس الحكم بإلغاء قرار الأمر بالصرف للجمارك بتازة الصادر بتاريخ 2017/07/03 تحت عدد D540/17/ADH/429، والقاضي برفض تسليم بضاعة وشاحنة من نوع (...) ذات الصفيحة (...) والمقطورة المرقمة تحت عدد (...) المحجوزة بمقتضى محضر الحجز رقم 222201700027 بتاريخ 2017/04/11 لمخالفته للقانون ولسوء التعليل، مع شمول الحكم بالتنفيذ المعجل تحت طائلة غرامة تهديدية قدرها 5000 درهم عن كل يوم تأخير عن التنفيذ، دفع الأمر بالصرف للجمارك والضرائب غير المباشرة بعدم اختصاص المحكمة الإدارية نوعيا للبت في الطلب، لكون ما قامت به الإدارة يندرج في مهمة الضبط القضائي، وبعد تمام الإجراءات صدر الحكم بانعقاد اختصاصها للبت في الطلب.

#### في أسباب الاستئناف:

حيث تعيب المستأنفة الحكم المستأنف بخرق قواعد الاختصاص النوعي المعتبر من النظام العام، ذلك أن الأفعال التي كانت موضوع رفض إرجاع البضائع المحجوزة والتي قدمت المستأنفة شكاية في شأنها أمام المحكمة الابتدائية بالخميسات تشكل جنحة جمركية من الطبقة الثانية تتمثل في حيازة بضاعة أجنبية بدون سند صحيح خاضعة لمبرر الأصل وهي الجنحة المنصوص عليها بالفصول 271، 281، 101، 282 وعلى عقوبتها في الفصل 280 من مدونة الجمارك، كما أن عملية الحجز تمت في إطار الفصل 235 من نفس المدونة، وبذلك فإن المحكمة الإدارية غير مختصة للبت في الطلب ما دامت عملية الحجز التي قامت بها مورست في إطار الأعمال الضبطية القضائية، وأن الدولة لا يمكن مساءلتها حسب مقتضيات الفصل 23 من قانون المسطرة الجنائية عن الإجراءات المتعلقة بالتحري والتثبت من نوع الجريمة وبحجز ما يلزم حجزه، وأن عملية الحجز تمت في إطار الفصلين 235 و234 من مدونة الجمارك، الذي ينص أوله على أنه يحق للأعوان محوري المحاضر أن يحجزوا في كل مكان كل البضائع ووسائل النقل القابلة للمصادرة، وكذا جميع الوثائق المتعلقة بهذه الأشياء على أن تثبت الأفعال التي تكون خرقا للقوانين والأنظمة الجمركية عن طريق الحجز أو طريق البحث، وأنه بعدما تم تحرير محضر في الموضوع قدمت الطالبة شكايته إلى النيابة العامة بالمحكمة الابتدائية بالخميسات التي أحالت الملف على المحكمة الابتدائية المختصة التي لازالت لم تصدر حكمها في الموضوع، مما يناسب إلغاء الحكم المستأنف والتصريح بعدم اختصاص المحكمة الإدارية نوعيا للبت في الطلب.

حيث إن الأمر يتعلق بإلغاء قرار الأمر بالصرف بإدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة القاضي برفض تسليم بضاعة وشاحنة نتيجة ارتكاب المعني بالأمر لمخالفة جمركية والمحموزتين في إطار البحث التمهيدي وتحت إشراف النيابة العامة، وبالتالي فإن القرار المطعون فيه يدخل ضمن أعمال الضبط القضائي التي تخرج عن اختصاص المحكمة الإدارية نوعياً والمحكمة لما قضت باختصاصها نوعياً للبت في الطلب، تكون قد جانبت الصواب وحكمها واجب الإلغاء.

#### لهذه الأسباب

قضت محكمة النقض بإلغاء الحكم المستأنف.

وبه صدر القرار وتلي في الجلسة العلنية المنعقدة بالتاريخ المذكور أعلاه بقاعة الجلسات العادية بمحكمة النقض بالرباط، وكانت الهيئة الحاكمة مترتبة من رئيس الغرفة الإدارية (القسم الأول) السيد عبد المجيد بابا اعلي والمستشارين السادة: احمد دينية مقرراً، عبد العتاق فكير، المصطفى الدحاني، نادية للوسي، ومحضر العام السيد سابق الشرقاوي، وبمساعدة كاتبة الضبط السيدة نفسية الحراق.

**القرار عدد 366**  
**الصادر بتاريخ 17 أبريل 2014**  
**في الملف الإداري عدد 2012/2/4/2640**

(المديرية العامة للضرائب / عبد الرحيم بن بركة)

ضريبة مهنية - خضوع شريكين للضريبة تحت جدول واحد - وضع جدول جديد لأحد الشركاء مع الاحتفاظ بالجدول القديم في اسم شريكه - ازدواج ضريبي.

إقرار إدارة الضرائب بكون الملزم وشريكه كانا يخضعان للضريبة المهنية معا تحت جدول واحد، وبعد ذلك تم وضع جدول جديد له مع الاحتفاظ بالجدول القديم في اسم شريكه، فإن إخضاعه للرسم الضريبي بمقتضى جدولين مختلفين كما يستفاد من الإعلاميين الضريبيين المدلى بهما يشكل ازدواجا ضريبيا، والمحكمة لما قضت بإلغاء الضريبة موضوع النزاع يكون قرارها غير خارق للمقتضى المحتج به.

رفض الطلب

باسم جلالة الملك وطبقا للقانون

حيث يستفاد من وثائق الملف، ومن القرار المطعون فيه الصادر عن محكمة الاستئناف الإدارية الرباط بتاريخ 2012/04/23 في الملف 9/11/685 أن المطلوب عبد الرحيم بن بركة تقدم بمقال إلى إدارية الرباط، عرض فيه أنه توصل من الطالبة مديرية الضرائب بإعلام بالضريبة يتعلق بالرسم المهني عن سنة 2009 حسب التعريف الضريبي 33406230 والجدول رقم 25150191، في حين أنه يؤدي نفس الضريبة حسب التعريف الضريبي 3340240 والجدول 25106271 منذ ما يقرب من أربعة عقود، مما يفيد أنها فرضت عليه بصفة مزدوجة وأن طلبه الموجه للإدارة ظل دون جواب ملتصا بالحكم بإبطال الضريبة المذكورة، فأصدرت المحكمة الإدارية بعد إجراء بحث حكما قضى برفض الطلب، استأنفه المدعي فألغته محكمة الاستئناف الإدارية وحكمت بعد التصدي بإلغاء الضريبة موضوع النزاع بمقتضى قرارها المطعون فيه.

في شأن الوسيلة الأولى :

حيث تنعى الطاعنة على القرار المطعون فيه خرق مقتضيات المادة 235 من المدونة العامة للضرائب، بدعوى أنه استبعد تطبيق المادة المحتج بخرقها والحال أن النزاع ذو طبيعة ضريبة.

لكن، حيث إن المحكمة مصدرة القرار المطعون فيه لم تستبعد خلافا لما ورد في النعي تطبيق المادة 235 من المدونة العامة للضرائب ما دام أن مقال الدعوى مرفق بما يفيد تقديم تظلم إلى الطالبة

توصلت به بتاريخ 2009/05/08 حسب الثابت من خاتمها على الإشعار بالتوصل مما لم تكن معه ملزمة بالجواب على دفعها المثار ابتدائيا بشأن ما ذكر لكونه غير مؤسس والوسيلة غير مقبولة.

### في شأن الوسيلة الثانية:

حيث تنعى الطاعنة على القرار المطعون فيه خرق مقتضيات المادة 7 من القانون 06/47، بدعوى أن المطلوب وشريكه تم إخضاع كل منهما للضريبة المهنية تحت جدول مستقل مما لا مجال معه للقول كما ذهب إلى ذلك القرار بوجود ازدواج ضريبي لأن الجدول عدد 25106271 هو في اسم شريكه الأستاذ محمد الجراري، وأن الجدول عدد 25150191 في اسمه مما يجعل القرار محرفا للوقائع عرضة للنقض.

لكن، حيث إن تحصيل فهم الواقع في الدعوى وتقدير الأدلة فيما هو مما تستقل به محكمة الموضوع متى أقامت قضاءها على أسباب سائغة لها أصلها الثابت ضمن وثائق الملف ولا رقابة عليها من طرف محكمة النقض إلا بخصوص التعليل، والمحكمة مصدرة القرار المطعون فيه التي ألغت الحكم المستأنف القاضي برفض طلب إلغاء الضريبة المهنية وحكمت بعد التصدي بإلغائها بعلّة أن: "إدارة الضرائب تقرر من خلال مذكرتها الجوابية المدلى بها ابتدائيا بكون المطلوب وشريكه كانا يخضعان للضريبة المهنية معا تحت جدول المكلفين عدد 25106271، وأنه ابتداء من سنة 2009 خصصت له جدول مكلفين جديدا هو 25150191 مع الاحتفاظ بالجدول القديم في اسم شريكه، وأن إخضاعه للرسم المذكور بمقتضى جدولين مختلفين كما يستفاد من الإعلامين الضريبيين المدلى بهما رفقة المقال الافتتاحي يشكل ازدواجا ضريبيا، تكون قد أوردت فيما انتهت إليه تعليقات سائغة يدعمها واقع الملف الذي بالرجوع إليه وخاصّة الإعلامين الضريبيين يلقى أنه عن سنة 2009 تم إصدار جدول تحت عدد 25150191 في اسم المطلوب وحده وعن نفس السنة تم إصدار الجدول 25106271 في اسم المطلوب وشريكه، مما يشكل ازدواجا ضريبيا ويكون بالتالي القرار غير خارق للمقتضى المحتج بخرقه والوسيلة على غير أساس.

### لهذه الأسباب

قضت محكمة النقض برفض الطلب.

الرئيس : السيد محمد منقار بنيس - المقرر : السيد عبد السلام الوهابي - المحامي العام : السيد حسن تايب.

## لائحة المراجع

## المراجع باللغة العربية

## I. الكتب

1. فتح الله ولعلو، الاقتصاد السياسي، مدخل للدراسات الاقتصادية، دار الحدائة 1981؛
2. أحمد بن عبد الكريم الحميد ومحمد بن عبد الله الجراح، مبادئ الاقتصاد الكلي مفاهيم وأساسيات، دون ذكر دار النشر، الطبعة الثانية 2010؛
3. أمينة جبران، دعوى القضاء الشامل، المنشورات الجامعية المغربية DUMAG، الطبعة الأولى 1994، ص: 211؛
4. بول آ. سامويلسون و ويليام د. نوردهاوس، الاقتصاد، الأهلية للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية 2002، المملكة الأردنية الهاشمية، عمان، ترجمة هشام عبد الله؛
5. حماد سعيد خصاونة، علم المالية العامة والتشريع الضريبي، دار وائل، الأردن، الطبعة الأولى 2010؛
6. جواد لسيري و آخرون، حكمة المالية العامة بالمغرب، مؤلف جماعي، مكتبة الرشاد سطات للنشر والتوزيع، مطبعة الأمانة-الرباط، الطبعة الأولى 2019؛
7. حامد عبد المجيد دراز، المالية العامة، مؤسسة الشباب الجامعية 2000؛
8. خلف فليح، مدخل إلى المالية العامة، عالم الكتب الحديث، الطبعة الأولى 2017؛
9. رفعة المحجوب، المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، الجزء الثاني، 1971؛
10. سعيد جفري، حجاج خلال، محمد عاطي الله، الدليل العملي للمدونة العامة للضرائب، مكتبة الرشاد سطات الطبعة الاولى 2014؛
11. السيد عبد المولى، التشريع الضريبي المغربي، مطبعة الساحل الرباط 1978.
12. السيد عبد المولى، المالية العامة المصرية، القاهرة، دار النهضة العربية، 1993؛
13. صالح الرويلي، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، عام 1988 ؛
14. الطيب بياض، المخزن الضريبة والاستعمار ضريبة الترتيب 1880-1915، أفريقيا الشرف 2011، المغرب.
15. عبد السلام أديب، السياسة الضريبية واستراتيجية التنمية دراسة تحليلية للنظام الجبائي المغربي 1956-2000، أفريقيا الشرق، الطبعة الأولى، الدار البيضاء، 1998.
16. عبد القادر تيعلايقي، المالية العامة المغربية والمقارنة الجزء الأول قانون الميزانية، الطبعة الثانية 1998؛
17. عبد الكريم الطالب، الشرح العلمي لقانون المسطرة المدنية، المطبعة والوراقة الوطنية، مراكش، طبعة أبريل 2009؛
18. عبد المنعم فوزي، النظم الضريبية، دار النهضة العربية بيروت 1973؛
19. محمد البقالي، المدخل الوجيز لدراسة القانون الضريبي مقارنة قانونية اجتماعية، مطبعة البصيرة، الرباط، الطبعة الأولى 2018؛
20. محمد القرقوري، وعاء ومنازعة الضرائب على القيمة المضافة والشركات والدخل، مطبعة أمانة-الرباط، الطبعة الأولى 2002؛
21. محمد حسن يوسف، قاموس المصطلحات الاقتصادية حرف العين، 07 أبريل 2010؛
22. محمد سليم الورياغلي وآخرون، المساطر الضريبية بين تحدي الأمن القانون والقضائي الضريبي وسؤال العدالة والتنمية الجبائية، مؤلف جماعي، مطبعة المعارف الجديدة الرباط، 2021؛
23. محمد شكيري، القانون الضريبي المغربي، دراسة تحليلية ونقدية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، الرباط، الطبعة الثانية 2005؛
24. محمد مرزاق و عبد الرحمان أبيلا، النظام القانوني للمنازعات الجبائية بالمغرب، مطبعة الأمانة، الرباط، 1996؛

25. محمد نبيل ملين، فكرة الدستور في المغرب وثائق ونصوص (1901-2011)، الناشر تيل كيل ميديا، بدون ذكر الطبعة.

## II. الأطروحات

- 1) روش رحمة، الميزانية العامة للدولة في الجزائر، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم، تخصص القانون، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، الجزائر، 2011؛
- 2) عبد الكريم بريشي، دور الضريبة في إعادة توزيع الدخل الوطني - دراسة حالة الجزائر خلال الفترة (1988-2011)، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، التسيير والعلوم التجارية، جامعة أبو بكر بلقايد - تلمسان، السنة الجامعية 2013/2014؛
- 3) عبد الكريم بريشي، دور الضريبة في إعادة توزيع الدخل الوطني، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، التسيير والعلوم التجارية قسم العلوم الاقتصادية، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان الجزائر، الموسم 2013/2014؛
- 4) عزوز علي، آليات ومتطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي "الواقع والتحديات" أطروحة لنيل درجة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم: العلوم الاقتصادية، جامعة حسينة بن بوعلي الشلف السنة الجامعية: 2013/2014؛
- 5) محمد بوجنون، هندسة السياسة الضريبية بالمغرب ورهانات تحقيق دولة الحق والقانون، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة الحسن الأول، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية سطات، السنة الجامعية 2012-2013؛
- 6) محمود جمام، النظام الضريبي وآثاره على التنمية الاقتصادية -دراسة حالة الجزائر-، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمود منتوري قسنطينة، الجزائر، السنة الجامعية 2009/2010.

1. أحمد انميلي، التهرب الضريبي الداخلي والدولي، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون الخاص، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة محمد الأول، وجدة، السنة الجامعية 2006-2007؛
2. أمينة غريس ومنال لعجال، دور الضريبة في انعاش الاقتصاد الجزائري، رسالة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي التبسي تبسة، السنة الجامعية 2015/2016؛
3. إيمان صابر التحفيزات الجبائية والجمركية ودورها في تشجيع الاستثمار، رسالة لنيل الماستر، قوانين التجارة والأعمال، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة محمد الأول وجدة، السنة الجامعية 2012/2013؛

4. بوعزة أحمد، مسطرة فض النزاعات الجبائية بالمغرب، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة محمد الأول، السنة الجامعية 2000/1999؛
5. حفيظة الغازي، الضريبة على الأرباح العقارية في ظل المدونة العامة للضرائب، رسالة لنيل دبلوم الماستر في قانون العقود والعقار، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة محمد الأول، وجدة، السنة الجامعية 2016-2015؛
6. رحمة نابي، النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الإسلامي-دراسة مقارنة-، مذكرة ماجستير، تخصص إدارة مالية، جامعة قسنطينة، 2014/2013.

### III. الرسائل

7. روية فراح، الاعفاءات الجبائية ودورها في تنمية الاستثمار العقاري، رسالة لنيل دبلوم ماستر قانون العقود والعقار، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة محمد الأول، وجدة، السنة الجامعية: 2018/2017؛
8. فكري الغلزوري، النظام الجبائي العقاري وتأثيره على الاستثمار، رسالة لنيل شهادة الماستر في قانون المنازعات، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة مولاي إسماعيل، مكناس، السنة الجامعية 2011-2010؛
9. محمد المشط، المردودية والعدالة الضريبية من خلال الجبائية المباشرة بالمغرب، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة الحسن الثاني، الدار البيضاء؛
10. يمينة الخير و نجاة السني، ظاهرة التهرب الضريبي وآثارها على التنمية. بحث لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة، تخصص – الإدارة والأعمال- كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جمعة محمد الأول، وجدة، السنة الجامعية 2000-1999.

### IV. المقالات

- 1) باسل النقيب، " النمو والبطالة والتضخم وجوانب من الاقتصاد الإسلامي " مجلة أبحاث الاقتصاد الإسلامي، م 3، ع 1، ص 91-106 ( 1975)؛
- 2) جاد خليفة، " الملاذات الضريبية بين الرفض والتبني "، بحوث اقتصادية عربية، العدد 52، خريف 2010، من ص 112 إلى ص 132؛
- 3) جمال الدين دونية: " إدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة بين رهان الرقمة وسؤال التنمية " سلسلة منشورات مختبر السياسات العمومية بكلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية المحمدية- جامعة الحسن الثاني الدار البيضاء، مطبعة المعارف الجديدة-الرباط، الطبعة الأولى 2021، من ص 221 إلى ص 237؛
- 4) حسن بوغشي، "تعدد رهانات القرار الجبائي و أزمة العدالة الجبائية بالمغرب"، المجلة الدولية للدراسات الاقتصادية العدد 01 أبريل 2018؛
- 5) خالد مبروكي وخنفور يوسف، الاشعار للغير الحائز غموض المفهوم واشكالات التطبيق، سلسلة القضاء الاداري و المنازعات الادارية، العدد الخامس/السادس، يونيو 2020.
- 6) خالد مبروكي، " المساهمة الاجتماعية المترتبة على الأرباح، وتردد المشرع المالي المغربي بشأن إقرار ضريبة على الثروات " مؤلف جاعي بعنوان حكامه المالية العامة بالمغرب، مطبعة الأمنية الرباط، الطبعة الأولى 2019، من ص 93 إلى ص 107؛
- 7) عبد الحق باسو وآخرون، استراتيجية المغرب في مواجهة كوفيد19، السياسات من أجل الجنوب الجديد، الأوراق السياسية، أبريل 2020
- 8) عبد القادر برادة، " المسكوت عنه في المالية العمومية"، المجلة المغربية للتدقيق والتنمية، مطبعة المعارف الجديدة، الرباط، 2001؛
- 9) علي أحنين، " المسطرة الاستعجالية في المادة الإدارية "، مجلة الحقوق المغربية، سلسلة فقه المنازعات الإدارية، العدد 1، 2011.

10) نجيب جيري، "المنازعة في شرعية القرارات الضريبية بين دعوى الإلغاء ودعوى القضاء الشامل"، مجلة القضاء المدني، العدد 7، الجزء الأول.

## V. القوانين

1. ظهير شريف رقم 1.11.91 صادر في 27 من شعبان 1432، ( 29 يوليوز 2011) بتنفيذ نص الدستور، الجريدة الرسمية عدد 5964 مكرر ( 30 يوليوز 2011)؛
2. ظهير شريف 1.96.157 الصادر في 08 ربيع الآخر 1417 (24 غشت 1996) بتنفيذ نص الدستور المراجع، الجريدة الرسمية عدد 4420 بتاريخ 26 جادى الأولى 1417 ( 10 أكتوبر 1996)؛
3. ظهير شريف رقم: 1.15.62 صادر في 14 من شعبان 1436 ( 2 يونيو 2015) بتنفيذ القانون التنظيمي رقم: 130.13 لقانون المالية: ج ر ع: 6370، فاتح رمضان 1436 ( 18 يونيو 2015)؛
4. ظهير شريف رقم 1.07.195 بتاريخ 19 من ذي القعدة 1428 ( 30 نونبر 2007 )، بتنفيذ القانون 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات الترابية، جريدة رسمية عدد 6948 بتاريخ 16 جادى الأولى 1442 (31 ديسمبر 2020) ص: 8632.
5. ظهير شريف رقم 1.98.138 صادر في 07 شعبان 1419 ( 26 نونبر 1998) بتنفيذ القانون التنظيمي رقم: 7.98 لقانون المالية، ج ر ع: 4644، 14 شعبان 1419 ( 03 دجنبر 1998)؛
6. ظهير شريف رقم 1.21.86 الصادر بتاريخ 15 ذي الحجة 1442 ( 26 يوليوز 2021)، بتنفيذ القانون الإطار 69.19 المتعلق بالإصلاح الجبائي، ج ر عدد: 5685 بتاريخ 26 يوليوز 2021؛
7. ظهير شريف رقم 1.20.90 صادر في فاتح جادى الأولى 1442 (16 ديسمبر 2020) بتنفيذ قانون المالية رقم 65.20 للسنة المالية 2021، ج . ر عدد 6944 مكرر 03 جادى الأولى 1442 ( 18 دجنبر 2020)؛
8. ظهير شريف رقم 1.19.125، صادر في 16 ربيع الآخر 1441 ( 13 دجنبر 2019) بتنفيذ قانون المالية رقم 70.19 للسنة المالية 2020، ج ر عدد: 6838 مكرر بتاريخ 14 دجنبر 2019؛
9. ظهير شريف رقم 1.20.72، صادر في 04 ذي الحجة 1441 (25 يوليو 2020)، بتنفيذ قانون المالية المعدل رقم 35.20 للسنة المالية 2020، ج ر عدد 6903 بتاريخ 6 ذي الحجة 1441 (27 يوليو 2020)؛
10. ظ ش رقم 1.18.104 صادر في 12 من ربيع الآخر 1440 ( 20 دجنبر 2018) بتنفيذ قانون المالية رقم 80.18 للسنة المالية 2019، ج ر ع 6736 مكرر 13 من ربيع الآخر 1440 ( 21 دجنبر 2018)؛
11. ظهير شريف رقم 1.15.06 صادر في 29 من ربيع الآخر 1436 ( 19 فبراير 2015) بتنفيذ القانون المتعلق بنظام المقاول الذاتي. ج ر ع 6342 بتاريخ 21 جادى الأولى 1436 ( 12 مارس 2015)؛
12. ظهير شريف رقم 1.13.115 صادر في 26 صفر 1435 ( 30 دجنبر 2013) بتنفيذ قانون المالية رقمه 110.13 للسنة المالية 2014، ج ر ع 6217 مكرر الصادرة بتاريخ 27 صفر 1435 ( 31 دجنبر 2013)؛

13. ظهير شريف رقم 1.12.57 صادر في 14 من صفر 1434 ( 28 دجنبر 2012) بتنفيذ قانون المالية رقم 115.12 للسنة المالية 2013 ج ر ع 6113 بتاريخ 17 من صفر 1434 ( 31 دجنبر 2012)؛
14. ظهير شريف رقم 1.12.10 صادر في 24 من جمادى الآخرة 1433 (16 ماي 2012) بتنفيذ قانون المالية رقم 22.12 للسنة المالية 2012، ج ر ع 6048 بتاريخ 25 من جمادى الآخرة 1433 ( 17 ماي 2012)؛
15. الظهير الشريف رقم 1.10.26 في 25 من صفر 1431 (10 فبراير 2010)، بتنفيذ القانون رقم 51.19 المتعلق بمناطق التصدير الحرة، الجريدة الرسمية عدد 5841 بتاريخ 9 جمادى الآخرة 1431 (24 ماي 2010) ص 2911.
16. ظهير شريف رقم 1.77.372 صادر في 19 محرم 1398 ( 30 دجنبر 1977) يتضمن الأمر بتنفيذ قانون المالية لسنة 1978، ج ر عدد 3400 مكرر الصادرة بتاريخ 20 محرم 1398 ( 31 دجنبر 1977)؛
17. ظهير شريف رقم 1.88.289 صادر بتاريخ 18 جمادى الأولى 1409 (28 ديسمبر 1988) بتنفيذ قانون المالية لسنة 1989 رقم 21.88، ج ر عدد 3974 بتاريخ 18 جمادى الأولى 1409 ( 28 ديسمبر 1988)؛
18. ظهير شريف رقم 1.00.351 صادر في 29 رمضان 1421 ( 26 دجنبر 2000) بتنفيذ قانون رقم 55.00 قانون المالية لسنة 2001، ج ر عدد 4861 مكرر الصادرة بتاريخ 01 يناير 2001؛
19. ظهير شريف رقم 1.86.239 صادر في 28 من ربيع الآخر 1407 (31 ديسمبر 1986) بتنفيذ القانون رقم 24.86 المتعلق بالضريبة على الشركات، الجريدة الرسمية عدد 3873 بتاريخ 21 يناير 1987؛
20. ظهير شريف رقم 1.00.222 صادر في 2 ربيع الأول 1421 (5 يونيو 2000) بتنفيذ قانون رقم 02.99 المغيرة والمتممة بموجبه مدونة الجمارك والضرائب غير المباشرة المصادق عليها بظ ش بمثابة قانون رقم 1.77.339 بتاريخ 25 من شوال 1397 (9 أكتوبر 1977)، جريدة رسمية عدد 4804 بتاريخ 12 ربيع الأول 1421 ( 15 يونيو 2000)؛
21. ظهير شريف رقم 1.20.06 صادر في 11 من رجب 1441 (6 مارس 2020) بتنفيذ القانون رقم 55.19 المتعلق بتبسيط المساطر والاجراءات الادارية، ج ر ع 6866 بتاريخ 24 رجب 1441 ( 19 مارس 2020)؛
22. ظهير شريف رقم 1.91.225 صادر في 22 من ربيع الأول 1414 (10 سبتمبر 1993) بتنفيذ القانون رقم 41.90 المحدث بموجبه محاكم إدارية. ج ر ع 4227 بتاريخ 18 جمادى الأولى 1414 ( 3 نوفمبر 1993)، ص: 2168؛
23. ظهير شريف رقم 1.21.30 الصادر في 9 شعبان 1442 (23 مارس 2021) بتنفيذ القانون الإطار 09.21 المتعلق بالحماية الاجتماعية، جريدة رسمية عدد 6975 الصادرة في 05 أبريل 2021؛
24. المدونة العامة للضرائب، المحدثه بموجب المادة 5 من قانون المالية رقم 43.06 للسنة المالية 2007 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.06.232 بتاريخ 10 ذي الحجة 1427 (31 دجنبر 2006) ؛

25. قرار لوزير الاقتصاد والمالية رقم 113.16 صادر في 07 جمادى الآخرة 1437 ( 17 مارس 2016 ) بشأن إحداث وتحديد اختصاصات الأقسام والمصالح التابعة للمديريات المركزية لوزارة الاقتصاد والمالية، ج ع 6451 بتاريخ 18 جمادى الآخرة 1437 ( 28 مارس 2016 )؛
26. مرسوم رقم 2.16.031 صادر في 6 جمادى الآخرة 1437 ( 16 مارس 2016 ) بتغيير وتتميم المرسوم رقم 2.07.995 بتاريخ 23 شوال 1429 ( 23 أكتوبر 2008 ) بشأن اختصاصات وتنظيم وزارة الاقتصاد والمالية، ج ر ع 6451 بتاريخ 18 جمادى الآخرة 1437 ( 28 مارس 2016 )؛
27. ظهير شريف رقم 1.10.196 صادر في 7 محرم 1432 ( 13 ديسمبر 2010 ) بتنفيذ القانون رقم 44.10 المتعلق بصفة القطب المالي للدار البيضاء، جريدة رسمية عدد 5904 بتاريخ 24 محرم 1432 ( 30 ديسمبر 2010 )؛
28. ظهير شريف رقم 1.06.07 صادر في 15 من محرم 1427 ( 14 فبراير 2006 ) بتنفيذ القانون رقم 03.80 المحدث بموجبه محاكم استئناف إدارية، ج ر ع 5398 بتاريخ 24 محرم 1427 ( 23 فبراير 2006 )؛
29. مرسوم رقم 2.07.995 صادر في 23 شوال 1429 ( 23 أكتوبر 2008 ) بشأن اختصاصات وتنظيم وزارة الاقتصاد والمالية، الجريدة الرسمية عدد 5680 الصادرة بتاريخ 7 ذو القعدة 1429 ( 6 نوفمبر 2008 )؛
30. مرسوم بقانون رقم 2.20.665 صادر في 12 من صفر 1442 ( 30 سبتمبر 2020 ) يتعلق بإعادة تنظيم القطب المالي للدار البيضاء. جريدة رسمية عدد 6922 بتاريخ 13 صفر 1442 ( فاتح أكتوبر 2020 ) ص: 5701؛
31. مرسوم رقم 2.20.841 صادر في جمادى الأولى 1442 ( 23 ديسمبر 2020 ) بتطبيق المرسوم بقانون رقم 2.20.665 صادر في 12 من صفر 1442 ( 30 سبتمبر 2020 ) يتعلق بإعادة تنظيم القطب المالي للدار البيضاء. جريدة رسمية عدد 6946 بتاريخ 9 جمادى الأولى 1442 ( 24 ديسمبر 2020 ) ص: 8498.
32. ظهير شريف رقم 1.95.213 صادر في 14 من جمادى الآخرة 1416 ( 8 نونبر 1995 )، بتنفيذ القانون الإطار رقم 18.95 بمثابة ميثاق للاستثمارات، جريدة رسمية عدد 4335 بتاريخ 29 نونبر 1995، ص: 3030.
33. ظهير شريف رقم 1.00.175 صادر في 28 من محرم 1421 ( 3 ماي 2000 ) بتنفيذ القانون رقم 15.97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية، جريدة رسمية عدد 4800 الصادرة بتاريخ 28 صفر 1421 ( فاتح يونيو 2000 )، كما تم تعديله بموجب المادة 11 من قانون المالية رقم 80.18 للسنة المالية 2019 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.18.104 بتاريخ 12 من ربيع الآخر 1440 ( 20 ديسمبر 2018 )، الجريدة الرسمية عدد 6736 مكرر بتاريخ 13 ربيع الآخر 1440 ( 21 ديسمبر 2018 )؛
34. 1. ظهير شريف بمثابة قانون رقم 447.74.1 بتاريخ 11 رمضان 1394 ( 28 شتنبر 1974 ) بالمصادقة على نص قانون المسطرة المدنية الجريدة الرسمية عدد 3230 مكرر، بتاريخ 13 رمضان 1394 ( 30 شتنبر 1974 ) ص 2741.
35. ظهير شريف رقم 1.17.15 صادر في 28 من رمضان 1438 ( 23 يونيو 2017 ) بتنفيذ القانون رقم 98.15 المتعلق بنظام التأمين الإجباري الأساسي عن المرض الخاص بفئات المهنيين والعمال المستقلين والأشخاص غير الأجراء الذين يزاولون نشاطا خاصا؛

36. مرسوم رقم 2.99.210 صادر في 9 ذي الحجة 1420 (16 مارس 2000) بتغيير وتتميم المرسوم رقم 2.93.786 الصادر في 18 جمادى الأولى 1414 (3 نوفمبر 1993) لتطبيق القانون رقم 21.90 المتعلق بالبحث عن حقول الهيدروكربونات واستغلالها. الجريدة الرسمية عدد 4778 الصادرة بتاريخ 9 ذي القعدة 1420 (16 مارس 2000) ص: 443.
37. مرسوم رقم 2.87.911 صادر في 8 جمادى الأولى (30 ديسمبر 1987) لتطبيق القانون رقم 24.86 المتعلق بالضريبة على الشركات. ج ر ع 3922 8 جمادى الأولى 1408 ' 30 ديسمبر 1987)، ص: 1328.
38. قرار للوزير الأول رقم 3.134.96 صاري في 10 رجب 1417 (22 نونبر 1996) بتعيين القضاة المكلفين برئاسة اللجان المحلية لتقدير الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الشركات والقضاة أعضاء اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الشركات والقاضي المعهود إليه بتسيير اللجنة المذكورة.

## .VI اتفاقيات ثنائية

- (1) ظهير شريف رقم 1.15.104 صادر في 18 من شوال 1436 (4 غشت 2015) بتنفيذ القانون 93.14 الموافق بموجبه على الاتفاقية الموقعة بنيويورك في 25 شتنبر 2013 بين المملكة المغربية وجمهورية إستونيا لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي في ميدان الضرائب على الدخل؛ ج ر ع 6387، بتاريخ فاتح ذو القعدة 1436 (17 غشت 2015)؛
- (2) ظهير شريف رقم 1.15.21 صادر في 29 من ربيع الآخر 1436 (19 فبراير 2015) بتنفيذ القانون رقم 52.15 الموافق بموجبه على الاتفاقية الموقعة بكوناكري في 3 مارس 2014 بين المملكة المغربية وجمهورية غينيا لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي في ميدان الضرائب على الدخل، ج ر ع 6341 بتاريخ 18 جمادى الأولى 1436 (9 مارس 2015)؛
- (3) ظهير شريف رقم 1.15.08 صادر في 29 من ربيع الآخر 1436 (19 فبراير 2015) بتنفيذ القانون رقم 21.14 الموافق بموجبه على الاتفاقية الموقعة بمراكش في 27 دجنبر 2013 بين حكومة المملكة المغربية وحكومة دولة قطر بشأن تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل، ج ر ع 6340 بتاريخ 14 جمادى الأولى 1436 (5 مارس 2015)؛
- (4) ظهير شريف رقم 1.15.10 صادر في 29 من ربيع الآخر 1436 (19 فبراير 2015) بتنفيذ القانون رقم 34.14 الموافق بموجبه على الاتفاقية الموقعة بياهاكو في 20 فبراير 2014 بين حكومة المملكة المغربية وجمهورية مالي بشأن تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل، ج ر ع 6340 بتاريخ 14 جمادى الأولى 1436 (5 مارس 2015)؛

## .VII اتفاقيات متعددة الأطراف

- (1) ظهير شريف رقم 1.93.319 صادر في فاتح رمضان 1432 (2 غشت 2011) بنشر الاتفاقية الخاصة بتفادي الازدواج الضريبي وإرساء قواعد التعاون المتبادل في ميدان الضرائب على الدخل بين دول اتحاد المغرب العربي الموقعة بالجزائر بتاريخ 23 يوليوز 1990، ج ر ع 6049 بتاريخ 29 جمادى الآخرة 1433 (21 ماي 2012).
- (2) ظهير شريف رقم 1.93.99 صادر في فاتح رمضان 1432 (2 غشت 2011) بنشر الاتفاقية الموقعة بتونس في 5 شتنبر 1979 في شأن تبادل الاعفاء من الضرائب والرسوم على نشاطات ومعدات مؤسسات النقل الجوي العربية، ج ر ع 6037 بتاريخ 17 جمادى الأولى 1433 (9 أبريل 2012).
- (3) ظهير شريف رقم 1.85.159 صادر في 12 من شوال 1410 (7 ماي 1990) يتضمن الأمر بتنفيذ القانون رقم 22.81 الموافق بموجبه على مبدأ تصديق الاتفاقية المبرمة بين المملكة المغربية والمملكة المتحدة لبريطانيا العظمى وأيرلندا الشمالية، الموقعة بلندن بتاريخ 8 شتنبر 1981، ج ر ع 4051 بتاريخ 26 ذي القعدة 1410 (20 يونيو 1990).

**.VIII. قرارات وأحكام قضائية**

- (1) قرار عدد 1118 صادر بتاريخ 24 يوليو 1997، في الملف الإداري عدد 1997/1/5/573، منشور بدفاتر المجلس الأعلى ، قضاء الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى في مجال الضرائب والتحويل، الفترة ما بين سنتي 1997 و 2004، عدد 2005/9 ، مطبعة ايليت.
- (2) قرار عدد 311 صادر بتاريخ 25 مارس 2008، في ملف عدد 2008/559، الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى.
- (3) قرار عدد 2018/430، م ل ف إداري رقم 2017/7112/223 محكمة الاستئناف الإدارية بفاس.
- (4) حكم عدد 95/28 ، ملف إداري رقم 94/88 بتاريخ 23 فبراير 1995 المحكمة الإدارية بفاس.
- (5) حكم إدارية الدار البيضاء ملف عدد 2005/80 بتاريخ 04 مايو 2005.
- (6) حكم رقم 8/99/7 بتاريخ 01 يوليو 1999 المحكمة الإدارية بمكناس.
- (7) حكم عدد 1983 ملف عدد 2015/7113/322 بتاريخ 20/07/2016 المحكمة الإدارية بالدار البيضاء.
- (8) أمر عدد 301 بتاريخ 21 يوليو 1995، المحكمة الإدارية بمراكش.
- (9) أمر استعجالي عدد 884/98 بتاريخ 08 ماي 1995 ، المحكمة الإدارية بالدار البيضاء.

**.IX. التقارير**

- (1) تقرير منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي 2017؛
- (2) تقرير حول الميزانية القائمة على النتائج من منظور النوع، قانون المالية 2019؛
- (3) تقرير مكتب الصرف لسنة 2018 حول الوضعية الاقتصادية للمغرب.

**.X. المؤتمرات والندوات**

- (1) جلسة الاستماع لجواد السيدة وزيرة الاقتصاد والمالية على أسئلة المناقشة العامة حول مشروع قانون المالية برسم السنة المالية 2022، يوم الجمعة 20 أكتوبر 2021، على لسان الوزير المنتدب المكلف بالميزانية فوزي لقجع.

**.XI. المراجع الإلكتروني**

- (1) موقع المديرية العامة للضرائب:

<https://tax.gov.ma/wps/portal/DGI-Ar/ar/Accueil/teleservices-simpl>

- (2) موقع وزارة الاقتصاد والمالية:

<https://www.finances.gov.ma/ar/الوزارة/Pages/المباشرة-غير-المباشرة.aspx>

- (3) موقع المقاول الذاتي:

<https://ae.gov.ma/ar/je-suis-auto-entrepreneur/fiscalite/f>

- (4) موقع منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي

[https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modele-de-convention-de-double-imposition-concernant-les-successions-et-les-donations\\_g2g218e7-fr](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modele-de-convention-de-double-imposition-concernant-les-successions-et-les-donations_g2g218e7-fr)

(5) الجريدة الاقتصادية \_ Edition N°:5407 Le 07/12/2018

<https://www.leconomiste.com/article/1037615-fraude-fiscale-l-incroyable-industrie-des-fausses-factures>

(6) موقع الاتحاد الدولي للصحافيين الاستقصائيين ICIJ

[/https://www.icij.org](https://www.icij.org)

(7) [https://www.aleqt.com/2020/10/29/article\\_1956746.html](https://www.aleqt.com/2020/10/29/article_1956746.html) مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية نيويورك 2019

(8) موقع منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية <https://www.oecd.org/>

(9) البوابة الرسمية لكوفيد 19 تاريخ الزيارة 23 يوليوز 2022

<http://www.covidmaroc.ma/Pages/AccueilAR.aspx>

(10) صندوق النقد الدولي، بقلم: غيتا غوبيناث 10 مارس 2020

<https://www.imf.org/ar/News/Articles/2020/03/09/blog030920-limiting-the-economic-fallout-of-the-coronavirus-with-large-targeted-policies>

(11) الموقع الرسمي لوزارة التضامن والادماج الاجتماعي والأسرة، تاريخ الزيارة 2022/02/13

<https://social.gov.ma//التنمية-الاجتماعية/السياسة-العمومية-للحماية-الاجتماعية>

## المراجع باللغة الفرنسية

### I. Les ouvrages

- 1) bernard bobé et pierre llau, fiscalité et choix économique, imprimerie aubin, France, 1978.
- 2) La Douane Marocaine à travers l'histoire : Elaboré et édité par L'Administration des Douanes et Impôts Indirects en 2001.
- 3) pheuiph ngaosyathn, le role de l'impôt dans le pays en voie de développement, librairie générale paris France, 1978.
- 4) Pheuiphanh Ngaosyathn, Le rôle de l'impôt dans les pays en voie de développement: Le rôle qualitatif. L'impôt promoteur du développement économique et socio-politique, librairie générale de droit et jurisprudence paris,1974.
- 5) Rousset et Garagnon, le droit administratif marocain, 3ème édition Rabat.

### II. Les magazines

- 1) Arnaud PARIENTY, « Prélèvements obligatoires : que mesurent les prélèvements obligatoires ? », alternatives économiques 1999, no 173, Paris.

- 2) François Geerofl et Thomas G rjebine, « Effets macroéconomiques des politiques fiscales : Keynes, le retour », l'économie mondiale, Editions la Découverte, collection Rerères, Paris, 2018.

<https://revues.imist.ma/index.php/rpe/article/view/18961/10329>

<https://www.cairn.info/revue-francaise-d-economie-2016-2-page-27.htm>

- 3) Leila Ali Aga et Patrick Villieu : « EVASION FISCALE ET CROISSANCE : UN CADRE THEORIQUE SIMPLE »
- 4) RAHIL. Y & RIGAR. SM (2021) « Rôle et responsabilité des différentes parties prenantes dans le processus de gestion du risque fiscal : une analyse théorique », Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Volume 5: numéro 1 » pp : 247- 266.
- 5) Said Tounsi, « De L'effort Au Potentiel Fiscal Au Maroc: Evaluation Empirique », European Scientific Journal December 2019 edition Vol.15, No.34 ISSN: 1857 – 7881 (Print) e - ISSN 1857- 7431 [URL:http://dx.doi.org/10.19044/esj.2019.v15n34p342](http://dx.doi.org/10.19044/esj.2019.v15n34p342)
- 6) Salah Eddine SALHI et Abdellah ECHAOUI, « La mobilisation fiscale à l'épreuve de l'équité fiscale au Maroc : Une Approche économétrique des effets socioéconomiques et démographiques », Revue "Repères et Perspectives Economiques" Vol. 4/N° 1 / 1er semestre 2020
- 7) Véronique Lederman, « Opacité de la finance, impuissance politique et fuite des capitaux » *Marché et organisations* 2013/3 (N° 19), pages 207 à 224  
[www.cairn.info/revue-marche-et-organisations-2013-3-page-207.htm](http://www.cairn.info/revue-marche-et-organisations-2013-3-page-207.htm)

### III. Rapports :

- 1) Global Reoprt, Open Budget Survey 2019 :  
<http://t4.oecd.org/fr/fiscalite/dommageables/2090184.pdf>  
<https://www.cese.ma/media/2020/10/Rapport-Le-syst%C3%A8me-fiscal-marocain-d%C3%A9veloppement-%C3%A9conomique-et-coh%C3%A9sion-sociale.pdf>  
[https://www.internationalbudget.org/sites/default/files/202004/2019\\_Report\\_EN.pdf](https://www.internationalbudget.org/sites/default/files/202004/2019_Report_EN.pdf)
- 2) Rapport d'Etape 2000: Vers une coopération fiscale globale: Progrès dans l'identification et l'élimination des pratiques fiscales dommageables. ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES
- 3) Rapport du Conseil Economique et Social, Auto-Saisine n° 9 /2012, Le système fiscal marocain : développement économique et cohésion sociale.

## الفهرس

1	لائحة الرموز
2	الفهرس العام
3	مقدمة
8	الفصل الأول
8	الإطار القانوني والمؤسساتي للضريبة
9	تمهيد
11	المبحث الأول: الإطار القانوني للسياسة الضريبية بالمغرب
12	المطلب الأول: التأسيس والترخيص للقرار الجبائي بالمغرب
12	الفقرة الأولى: التأسيس لاعتماد القرار الجبائي
13	أولاً: الأساس الدستوري لفرض الضريبة
13	ثانياً: القانون التنظيمي للمالية
14	ثالثاً: القانون المتعلق بالإصلاح الجبائي
15	رابعاً: ميثاق الاستثمار وإمكانية التحكيم الدولي في المجال الضريبي

16	.....	خامسا: الاتفاقيات الدولية في المجال الضريبي
16	.....	(1) اتفاقيات ثنائية
17	.....	(2) اتفاقيات متعددة الأطراف
17	.....	الفقرة الثانية: الترخيص لاعتماد القرار الجبائي
17	.....	أولا: قانون المالية السنوي:
18	.....	ثانيا: قوانين المالية المعدلة:
19	.....	2. القانون المالي التعديلي لسنة 1983:
19	.....	3. القانون المالي التعديلي لسنة 1991:
19	.....	4. القانون المالي التعديلي لسنة 2020:
19	.....	ثالثا: قانون التصفية المتعلق بتنفيذ قانون المالية:
20	.....	رابعا: النصوص التنظيمية
20	.....	المطلب الثاني: تدخل السلطة التنفيذية في المجال الضريبي
21	.....	الفقرة الأولى: تدخل السلطة التنفيذية في مجال التشريع الضريبي
21	.....	أولا: دوافع داخلية
22	.....	1. دوافع داخلية ذات بعد قانوني
22	.....	2. دوافع داخلية ذات بعد سياسي
23	.....	ثانيا: دوافع خارجية
23	.....	الفقرة الثانية: الإدارة الضريبية
24	.....	أولا: المديرية العامة للضرائب
25	.....	ثانيا: إدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة
27	.....	المبحث الثاني: تطور بنية الموارد الجبائية بالمغرب
28	.....	المطلب الأول: الضريبة على الشركات
28	.....	الفقرة الأولى: وعاء الضريبة على الشركات وتصفيته
29	.....	أولا: وعاء الضريبة على الشركات

- 29 .....الأشخاص المفروضة عليهم الضريبة على الشركات .....1
- 30 .....ثانيا: تصفية الضريبة على الشركات .....ثانيا: تصفية الضريبة على الشركات
- 30 .....1. كفاءة أداء الضريبة على الشركات .....1. كفاءة أداء الضريبة على الشركات
- 30 .....2. الحد الأدنى للضريبة على الشركات .....2. الحد الأدنى للضريبة على الشركات
- 30 .....3. سعر الضريبة على الشركات .....3. سعر الضريبة على الشركات
- 31 .....الفقرة الثانية: المساهمة الاجتماعية للتضامن المترتبة على الأرباح .....الفقرة الثانية: المساهمة الاجتماعية للتضامن المترتبة على الأرباح
- 32 .....أولا: وعاء وتصفية المساهمة الاجتماعية للتضامن المترتبة على الأرباح .....أولا: وعاء وتصفية المساهمة الاجتماعية للتضامن المترتبة على الأرباح
- 32 .....1. وعاء المساهمة الاجتماعية للتضامن المترتبة على الأرباح .....1. وعاء المساهمة الاجتماعية للتضامن المترتبة على الأرباح
- 32 .....2. تصفية المساهمة الاجتماعية للتضامن المترتبة على الأرباح وسعرها .....2. تصفية المساهمة الاجتماعية للتضامن المترتبة على الأرباح وسعرها
- 32 .....ثانيا: موقع المساهمة الاجتماعية للتضامن المترتبة على الأرباح ضمن موارد الميزانية العامة .....ثانيا: موقع المساهمة الاجتماعية للتضامن المترتبة على الأرباح ضمن موارد الميزانية العامة
- 33 .....الفقرة الثالثة: تطور الضريبة على الشركات بالمغرب .....الفقرة الثالثة: تطور الضريبة على الشركات بالمغرب
- 35 .....المطلب الثاني: الضريبة على الدخل بالمغرب وتطورها .....المطلب الثاني: الضريبة على الدخل بالمغرب وتطورها
- 35 .....الفقرة الأولى: الدخل المهنية .....الفقرة الأولى: الدخل المهنية
- 36 .....1. نظام النتيجة الصافية الحقيقية .....1. نظام النتيجة الصافية الحقيقية
- 36 .....2. نظام النتيجة الصافية المبسطة .....2. نظام النتيجة الصافية المبسطة
- 37 .....3. نظام المساهمة المهنية الموحدة .....3. نظام المساهمة المهنية الموحدة
- 38 .....4. نظام المقاول الذاتي .....4. نظام المقاول الذاتي
- 39 .....الفقرة الثانية: الدخل الفلاحية .....الفقرة الثانية: الدخل الفلاحية
- 39 .....1. وعاء الضريبة على الدخل الفلاحية .....1. وعاء الضريبة على الدخل الفلاحية
- 39 .....2. أنظمة فرض الضريبة .....2. أنظمة فرض الضريبة
- 40 .....3. التنفيذ التدريجي للضريبة الفلاحية .....3. التنفيذ التدريجي للضريبة الفلاحية
- 40 .....الفقرة الثالثة: الأجور والدخول المعتبرة في حكمها .....الفقرة الثالثة: الأجور والدخول المعتبرة في حكمها
- 40 .....1) أساس فرض الضريبة .....1) أساس فرض الضريبة
- 41 .....2) الخصوم الرئيسة .....2) الخصوم الرئيسة

41	..... خصم جزافي برسم المعاشات والإيرادات العمريّة	3)
41	..... الفقرة الرابعة: الضريبة على الدخل والأرباح العقارية	
42	..... 1. أرباح العقارات الواقعة بالمغرب بعد نقل ملكيتها	
42	..... 2. دخول العقارات الواقعة بالمغرب من غير نقل ملكيتها	
43	..... 3. الاستثناء من نطاق تطبيق الضريبة على الدخل والأرباح العقارية	
43	..... الفقرة الخامسة: تطور الضريبة على الدخل بالمغرب	
44	..... خاتمة الفصل الأول	
49	..... الفصل الثاني	
49	..... اختلافات السياسة الضريبية وآثارها الاقتصادية والاجتماعية	
49	..... تمهيد	
50	..... المبحث الأول: اختلافات السياسة الضريبية والمنازعات المرتبطة بها	
51	..... المطلب الأول: اختلافات السياسة الضريبية	
51	..... الفقرة الأولى: الازدواج الضريبي	
52	..... أولاً: شروط وأنواع الازدواج الضريبي	
52	..... (أ) شروط تحقق الازدواج الضريبي	
53	..... (ب) أنواع الازدواج الضريبي	
54	..... ثانياً: وسائل مكافحة الازدواج الضريبي	
54	..... 1. وسائل منع الازدواج الضريبي الداخلي	
55	..... 2. وسائل منع الازدواج الضريبي الدولي	
55	..... 3. اتفاقيات الحد من الازدواج الضريبي التي أبرمها المغرب	
55	..... الفقرة الثانية: التملص الجبائي وأسبابه	
56	..... أولاً: أشكال التملص الضريبي	
56	..... 1) الغش الضريبي	
57	..... 2) التهرب الضريبي	

57	الملاذات الضريبية	3)
59	ثانيا: دوافع التملص الضريبي	
59	الضغط الجبائي	1.
61	غياب الوعي الضريبي	2.
61	غياب العدالة الضريبية	3.
61	المطلب الثاني: المنازعات الضريبية وطرق فضها	
62	الفقرة الأولى: المنازعات الضريبية في المرحلة الإدارية	
62	أولا: المطالبة أمام الإدارة الضريبية	
62	1) تقديم المطالبة	
63	2) آجال تقديم المطالبة	
63	3) آثار تقديم المطالبة	
63	ثانيا: المنازعات أمام اللجان الضريبية	
63	1) اللجان المحلية لتقدير الضريبة	
64	2) اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة	
65	الفقرة الثانية: القضاء والتحكيم لفض المنازعات الضريبية	
65	أولا: النزاعات الضريبية في مرحلة القضاء	
65	1. المنازعات الضريبية أمام القضاء الشامل	
66	2. دعوى الإلغاء في المجال الضريبي	
67	3. تدخل القضاء الاستعجالي في المنازعات الضريبية	
68	ثانيا: التحكيم والوساطة الاتفاقية لفض النزاع الضريبي	
68	1. التحكيم الداخلي في المادة الضريبية	
69	2. التحكيم السولي في المادة الضريبية	
69	3. اتفاقية الاتحاد الأوروبي بشأن التحكيم الضريبي السولي	
70	المبحث الثاني: الآثار الاقتصادية والاجتماعية للسياسة الضريبية	

71	المطلب الأول: آثار السياسة الضريبية على الاقتصاد
71	الفقرة الأولى: أثر السياسة الضريبية على المتغيرات الاقتصادية
71	أولاً: أثر السياسة الضريبية على التنافسية
71	1. أثر الضريبة على عوامل الإنتاج
72	2. أثر الضريبة على الطلب
72	ثانياً: أثر السياسة الضريبية على الادخار والاستهلاك
73	ثالثاً: أثر السياسة الضريبية على الاستثمار
74	الفقرة الثانية: دور الضريبة في معالجة الاختلالات الاقتصادية
75	أولاً: دور الضريبة في معالجة مشكلتي التضخم والكساد
75	1. معالجة مشكل التضخم
75	2. معالجة مشكل الكساد
76	ثانياً: الضريبة والصدمة الاقتصادية
76	1. صدمتا العرض والطلب
77	2. التدابير الجبائية للتخفيف من جائحة كورونا
78	المطلب الثاني: الآثار الاجتماعية للسياسة الضريبية
79	الفقرة الأولى: السياسة الاجتماعية بالمغرب في فترة كورونا وماقبلها
79	أولاً: الضريبة المرتبطة بالسياسة السكنية
79	1. الإعفاء الجبائي الدائم
79	2. الإعفاء الجبائي المؤقت إلى حدود نهاية 2020
80	ثانياً: السياسة الاجتماعية في زمن كورونا
81	1. دعم الطلب
81	2. دعم العرض
82	الفقرة الثانية: السياسة الاجتماعية ما بعد أزمة كورونا
82	أولاً: مشروع تعميم الحماية الاجتماعية

83	..... ثانيا: تمويل مشروع الحماية الاجتماعية.
84	..... خاتمة الفصل الثاني.
86	..... الخاتمة.
89	..... الملاحق.
93	..... الملحق 4:
93	..... أحكام وقرارات قضائية.
98	..... لأئحة المراجع.
117	..... الفهرس.