

النظام الضريبي المغربي: التنمية الاقتصادية والتماسك الاجتماعي

تقرير المجلس الاقتصادي والاجتماعي

إحالة ذاتية رقم 9 / 2012

المجلس الاقتصادي والاجتماعي

النظام الضريبي المغربي:
التنمية الاقتصادية والتماسك
الاجتماعي

إحالة ذاتية 9 / 2012



صاحب الجلالة الملك محمد السادس نصره الله

الإيداع القانوني : 2013 MO 04 59

ردمك : 978-9954-9161-5-5

ردمد : 2335-9234

المجلس الاقتصادي والاجتماعي

مطبعة كانابرت

إحالة ذاتية رقم 9 / 2012

- بناء على القانون التنظيمي رقم 09-60 المتعلق بالمجلس الاقتصادي والاجتماعي؛
- استنادا إلى قرار الجمعية العامة بتاريخ 22 دجنبر 2011 بإبداء رأي في إطار إحالة ذاتية حول موضوع "النظام الضريبي المغربي: التنمية الاقتصادية والتماسك الاجتماعي"؛
- استنادا إلى قرار مكتب المجلس بتاريخ 3 أكتوبر 2012 بإحالة موضوع "النظام الضريبي المغربي: التنمية الاقتصادية والتماسك الاجتماعي" إلى اللجنة الدائمة المكلفة بالشؤون الاقتصادية والمشاريع الاستراتيجية؛
- استنادا إلى المصادقة بشبه الإجماع على التقرير حول "النظام الضريبي المغربي: التنمية الاقتصادية والتماسك الاجتماعي" بتاريخ 29 نونبر 2012.

يقدم المجلس الاقتصادي والاجتماعي تقريره

النظام الضريبي المغربي: التنمية الاقتصادية والتماسك الاجتماعي

تم إعداد التقرير من طرف

اللجنة الدائمة المكلفة بالشؤون الاقتصادية والمشاريع الاستراتيجية

رئيس اللجنة : السيد أحمد رحو

مقرر اللجنة : السيد محمد البشير الراشدي

الفهرس

12	لائحة المختصرات
13	لائحة جلسات الإنصات والبلدان المرجعية
15	ملخص
47	مقدمة
53	أ. لمحة تاريخية عن النظام الجبائي المغربي
53	1. النظام الجبائي قبل الحماية
56	2. النظام الجبائي أثناء الحماية
57	3. النظام الجبائي غداة الاستقلال
59	4. النظام الجبائي الحديث
62	5. خلاصة
63	أ. البنية العامة للنظام الجبائي المغربي
63	• لائحة بالضرائب والرسوم الرئيسية في المغرب
69	• بنية الموارد الجبائية
70	• خلاصة
73	أ. النفقات الجبائية وإعانات الميزانية
73	أ. النفقات الجبائية
73	1. بنية النفقات الجبائية
75	2. المستفيدون الأساسيون من النفقات الجبائية
76	3. القطاعات الأساسية المستفيدة من النفقات الجبائية
88	4. الإمكان الجبائي: النفقات الجبائية في مواجهة الإيرادات
89	5. طبيعة النفقات الجبائية في البلدان التي شملتها الدراسة المقارنة
91	6. نجاعة النفقات الجبائية
93	ب. إعانات الميزانية
94	ج. خلاصة
95	أ. الممارسات الجبائية والعلاقة بين الإدارة والملزمين بالضريبة
95	1. تسيير نظام الإقرار
96	2. المراقبة الضريبية

- 107 3. الجزاءات
110 4. العلاقة بين إدارة الضرائب والخاضع للضريبة
113 5. خلاصة

115 .V تحليل المكونات الكبرى

- 115 1. الضريبة على الدخل
124 2. الضريبة على القيمة المضافة
131 3. الضريبة على الشركات
135 4. رسوم التسجيل ونقط أخرى مشتركة بين مختلف الضرائب
137 5. الجبائية المحلية
141 6. جبائية الأملاك بالذمة

147 .VI القطاع غير المنظم والتملص الجبائي

- 147 1. الواقع الحالي
148 2. التملص والغش الضريبي
148 3. المقارنة بالمرجعيات الأجنبية
152 4. التحليل والتوصيات

155 .VII ملخص التوصيات والمحاور الرئيسية للإصلاح الضريبي

- 155 1. نظام ضريبي متصل بقوة مع باقي محاور السياسات العمومية، من أجل
الاستجابة لأهداف العدالة الاجتماعية
156 2. توزيع عادل للعبء الضريبي، وحماية القدرة الشرائية للطبقة المتوسطة
157 3. نظام ضريبي يتيح محاربة المضاربة
158 4. نظام ضريبي يشجع القطاع الإنتاجي والاستثمار
160 5. نظام ضريبي يتيح الحد من مجال النشاط غير المهيكل
161 6. نظام ضريبي يتحمل جزءا من تمويل التغطية الصحية، من أجل تفادي زيادة
الضغط على الأجور وكلفة الأجراء
162 7. نظام ضريبي يتيح إرساء مناخ من الثقة بين الإدارة الضريبية ودافعي
الضرائب

163 الخلاصة العامة

165 الملاحق

لائحة المختصرات

- CGI : المدونة العامة للضرائب
CGNC : المدونة العامة لمعايير المحاسبة
CL : الجماعات المحلية
CLT : اللجنة المحلية لإخضاع الضريبة
CNRF : اللجنة الوطنية للطعن الضريبي
DGI : المديرية العامة للضرائب
DE : رسوم التسجيل
DT : رسوم التنبر
IS : الضريبة على الشركات
IR : الضريبة على الدخل
LFL : قانون الجبائية المحلية
TVA : الضريبة على القيمة المضافة
TSAVA : الضريبة السنوية على السيارات

لائحة البلدان التي شملتها الدراسة المقارنة

- فرنسا
- تونس
- رومانيا
- فنلندا
- تركيا
- إسبانيا

لائحة الهيئات التي تم الإنصات إليها في إطار الدراسة

- المديرية العامة للضرائب
- الاتحاد العام لمقاولات المغرب
- الاتحاد المغربي للفلاحة والتنمية القروية
- الجمعية الوطنية للشركات المغربية
- غرفة الموثقين
- هيئة الخبراء المحاسبين
- غرف التجارة الأجنبية (الغرفة الفرنسية للتجارة والصناعة بالمغرب، غرفة التجارة الأمريكية، البلجيكية واللوكسمبورغية بالمغرب)
- اتحاد غرف التجارة والصناعة
- وزارة المالية
- وزارة الفلاحة
- اللجنة الوطنية للطعن الجبائي
- الخزينة العامة للمملكة
- إدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة
- الاتحاد الوطني للمنعشين العقاريين
- الاتحاد الوطني للصناعات الغذائية
- الاتحاد المهني لقطاع تربية الدواجن

ملخص

مدخل

يعد بناء دولة ديمقراطية حديثة مسلسلا انخرطت فيه بلادنا منذ سنين عديدة، وهو يشهد تسريعا قويا مع تبني النص الدستوري الجديد لسنة 2011. ويمثل إقرار سياسة ضريبية عادلة ومنصفة هو أحد أهم العناصر المؤسسة للديمقراطية. وقد عرض الدستور الجديد لهذه المسألة في الفصلين 39 و75، فأرسى بصفة واضحة مبدأ المساواة أمام الضريبة، ومنح لممثلي الأمة داخل البرلمان الصلاحية العامة في مجال الضرائب، عبر تصويتهم على قانون المالية.

والنظام الضريبي المغربي هو في الآن ذاته تعبير عن اندماج الدولة في اقتصاد السوق العالمي ونتيجة لذلك الاندماج. وتاريخ الضرائب بالمغرب هو إلى حد بعيد تاريخ تطور الإدارة المركزية. فالنظام الضريبي الذي كان يستند في بادئ الأمر إلى الأنساق التقليدية، مر بتغيرات مختلفة، ليعتمد بعد ذلك أنظمة أكثر حداثة خلال القرن العشرين، وينتهي بعد الإصلاح الضريبي لسنة 1984 إلى الهندسة الضريبية المعروفة اليوم.

والنظام الضريبي المغربي الحالي، الذي يعد ثمرة لإصلاحات تتابعت في القرن العشرين وتسارعت وتيرتها في الثمانينات والتسعينات منه، يمكن اليوم اعتباره، في هندسته العامة، نظاما حديثا شبيها بالأنظمة المعتمدة في الدول ذات الاقتصاد المفتوح. غير أنه يشكو رغم ذلك من أوجه نقص كبيرة، سواء في ما تعلق بالممارسة أم بتدبير العلاقة بين الإدارة الضريبية والمواطنين، وكذا بسبب غياب الحس المدني الضريبي، الذي ينتج عنه أن عددا من أشكال النشاط والعديد ممن ينطبق عليهم النظام لا يزالون غير خاضعين له.

في الاقتصاد المفتوح، تكون تنافسية المقاولات عنصرا أساسيا في خلق الثروات ومناصب الشغل. وقد تمّ بناء النظام الضريبي المغربي في فترة كانت فيها المقاولات تتمتع بحماية جمركية كبيرة. لذلك من المفيد اليوم، وقد رفعت تلك الحواجز، التساؤل عن قدرة نظامنا الضريبي على أن يكون عاملا مشجعا للاقتصاد الوطني. كما أنه من المهم الحرص على ألا تبقى النظرة السائدة إلى الضريبة عبارة عن إكراه، بل عاملا من عوامل إرساء الرابط الاجتماعي والتعبير عن التضامن.

إن التماسك الاجتماعي، بصفته عاملا من عوامل الاستقرار الاجتماعي والسياسي، ينبغي أن يكون في قلب الانشغالات. يجب إعادة النظر في النظام المتبع لدينا في خلق الثروات وإعادة توزيعها، وفي قدرتنا على تنمية الطبقة المتوسطة والرفع من قدرتها الشرائية، وذلك بطريقة تضمن المزيد من الفعالية، ومن العدالة والإنصاف الاجتماعيين. ولا شك أن النظام الضريبي يعد أحد أهم مكونات هذه الآلية، وأن أي تشخيص لحالته ولتطوره ينبغي أن يقاس بهذا المقياس.

يحتاج الاقتصاد السائر في طريق التطور إلى الاستقرار السياسي ووضوح الرؤية والقدرة على استقراء المستقبل. والظرفية الاقتصادية الراهنة، مع آثارها في أوضاع المالية العمومية، تضع النظام الضريبي تبعا لذلك، وأكثر من أي وقت مضى، في قلب النقاش حول السياسة الاقتصادية والاجتماعية. فهذا النقاش لا يمكن أن يؤدي أكله ويفضي إلى توصيات مفيدة إلا على أساس تشخيص شامل لذلك النظام، سواء على مستوى بنيته وأساسه التشريعية أم في ما يخص تطبيقه وتدبيره اليومي من قبل الإدارة ودافعي الضرائب، وكذا النظرة إليه من قبل الأطراف المعنية.

وقد قرر المجلس الاقتصادي والاجتماعي، في إطار إحالة ذاتية، إطلاق عملية تفكير في موضوع النظام الضريبي بصفته رافعة للتنمية وأداة لإقامة العدالة بين المواطنين، كما ينص عليه دستور المملكة. وبعد عدد من جلسات الاستماع مع مختلف الأطراف المعنية بالنظام الضريبي، وممثلين لمختلف الفئات، وفاعلين اقتصاديين، وبعد دراسة مقارنة شملت ست دول، اشتغل المجلس الاقتصادي والاجتماعي على إعداد تشخيص عام للنظام، ثم على بلورة اقتراحات للإصلاح. ويبسط هذا الرأي نتائج هذا التحليل، وتجمع توصيات المجلس لصالح سياسة ضريبية أكثر عدلا وناجعة اقتصاديا.

السياق العام

ينبغي لكل إصلاح هيكلي - وإصلاح النظام الضريبي إصلاح هيكلي هام - أن يندرج في الزمن، ولكن أيضا أن يأخذ بعين الاعتبار السياق الذي يحيط به. والتغيرات الكبرى التي يشهدها العالم حاليا تسائلنا وتدعونا إلى إلقاء نظرة نقدية على النماذج التنموية الاقتصادية والاجتماعية الجاري بها العمل، ولكنها في الآن ذاته تحدد طبيعة الإصلاحات ذات الأولوية.

إن النظام العالمي الجديد سائر في التشكل. فالدول الأوروبية والأمريكية الشمالية صارت تنازعا هيمنتها الاقتصادية العالمية القوي الجديدة المتمثلة في النظم الاقتصادية الصاعدة في آسيا. وقد كان من شأن الأزمة الاقتصادية التي شهدتها السنوات الأخيرة المنصرمة أن أضعفت أوروبا، الشريك التقليدي للمغرب. أما العالم العربي فيمر من جهته بتغيرات لا يمكن بحال تجاهلها. في هذا السياق العام يقود المغرب استراتيجيته الخاصة في إدخال الإصلاحات السياسية والاقتصادية والاجتماعية، وهي إذ يفعل ذلك يفعله بعزم وتصميم، ولكن حسب وتيرته الخاصة وبإشراك أكبر عدد ممكن من الفاعلين.

ونجاح هذه الإصلاحات يتطلب دعم التماسك الاجتماعي وإرساء مناخ من الاستقرار. وينبغي من أجل ذلك العمل على تحقيق تنمية اقتصادية تتيح خلق ما يكفي من الثروات لضمان تنمية الطبقة الوسطى ورفع قدرتها الشرائية، ويؤمن في الآن نفسه تقدم نظام إعادة التوزيع والتضامن. تلك هي الأسس التي يقوم عليها التماسك الاجتماعي.

إن الاقتصاد المغربي يمر بظرفية خاصة. ففي الوقت الذي يسير فيه نحو اكتمال مسلسل تفكيك الحواجز الجمركية مع الاتحاد الأوروبي، أهم زبون لبلادنا وأكبر مزودها وأول المستثمرين فيها، تضرب أزمة اقتصادية خانقة الدول الأعضاء في هذا الاتحاد. وكان من نتيجة ذلك أن القطاعات الاقتصادية المزودة للمغرب بالعملة الصعبة - أي الصناعات التحويلية التصديرية والفلاحة والسياحة - صارت تعاني من انخفاض الطلب من الشركاء الرئيسيين لبلادنا. أما المغاربة المقيمين بالخارج، والذين أصابتهم تداعيات الأزمة التي تعصف ببلدان إقامتهم، فقد شهدت تحويلاتهم بدورها تراجعا أو جمودا.

وقد أثر كل هذا في التوازنات الماكرو اقتصادية للبلاد سلبا فأضعفها. وبالإضافة إلى ذلك فإن انفتاح السوق الوطنية يشجع كثيرا على الاستيراد بكل أنواعه، في حين أن الصادرات - بسبب نقص التنوع في العرض وكذلك بسبب نقص الدينامية في البلدان المستوردة - تتقدم بوثيرة أبطأ بكثير، باستثناء صادرات الفوسفات، التي لا تكفي لمعادلة الواردات. أما فاتورة الطاقة وكذا فاتورة المواد الأولية، فلا تفتان في تضخم بسبب الارتفاع العالمي في أسعار المحروقات والمواد الأساسية. وهذه العوامل مجتمعة تفضي إلى زيادة عجز الميزان التجاري. فبعد سنتين صعبتين بالنسبة إلى السياحة، صار ميزان الأداءات في أسوأ حال، وذلك رغم تحويلات المغاربة المقيمين بالخارج، التي بقيت في حدود 5 مليارات يورو سنويا. أما الاستثمارات الخارجية فتشهد بدورها جمودا، مما يزيد من الضغط على احتياطات العملة الصعبة التي تسجل انخفاضا كبيرا. وإذا كان الاقتصاد الوطني قد استطاع خلال السنوات الأخيرة الحفاظ على نسبة نمو تزيد على 4 بالمائة، فإن اختلالات الميزان التجاري وميزان الأداءات، يضاف إليها عجز الميزانية الذي يتفاقم باطراد من أثر عيب صندوق المقاصة، عوامل من شأنها أن تثقل كاهل محركات الاقتصاد كثيرا في المستقبل المنظور.

بذلك تجد الاختيارات الاقتصادية والاجتماعية للبلاد نفسها في مفترق طرق. فالمغرب تبني خيار انفتاح السوق، وهو مطالب برفع تحدي الشغل والاستثمار، والحفاظ على التنافسية الداخلية والخارجية لاقتصاده، والتحدي المتعلق بالاستعمال الجيد للإنفاق العمومي، وأخيرا التحدي الهام المتعلق بالحماية الاجتماعية والتضامن، باعتبارهما عنصرين رئيسيين من عناصر التماسك الاجتماعي. ويتعين تحقيق كل هذا في سياق ظرفية صعبة لا تكاد تترك أدنى هامش للمناورة، بل ولا تتيح ما يكفي من الزمن كي يجري امتصاص مظاهر الاختلال تدريجيا.

هكذا يبدو بوضوح أن إصلاح الآليات الكبرى التي تنظم الاقتصاد الوطني أضحى ضرورة لا مناص منها، ونعني المنظومة الضريبية ونظام الحماية الاجتماعية ونظام المقاصة ونظام التضامن ونظام معادلة الأسعار الجهوي في إطار السياسة الجهوية الجديدة. وهذه الآليات مرتبطة بعضها ببعض، لأنها تركز جميعها من جهة على مبدأ الاقتطاع (الضرائب والمساهمات الاجتماعية والرسوم) الذي يمثل عبئا تتحمله بالأساس الأسر والنسيج الاقتصادي، ومن جهة أخرى على آليات إعادة تعيين الموارد وإعادة توزيعها.

هناك العديد من التساؤلات التي ينبغي أخذها بعين الاعتبار في تحديد الإصلاحات التي يتعين القيام بها:

- ما هي المعايير التي ينبغي أن تجري الاقتطاعات على أساسها، بما يضمن تشجيع تنمية الطبقة الوسطى ودعم قدرتها الشرائية، ويتيح في الآن نفسه للاستثمار أن يزدهر وللنسيج الإنتاجي أن يبقى محافظا على تنافسيته؟
- ما السبيل إلى دعم الاستهلاك المنزلي، محرك النمو، دون أن يفضي ذلك إلى إفراط في الاستيراد وتفاقم في عجز الميزان التجاري؟
- كيف السبيل إلى تطوير الادخار الوطني، وخصوصا الادخار طويل المدى، للحد من تبعية البلاد للأسواق المالية الدولية والحد من الدين الخارجي؟
- كيف يمكن ضمان الحد الأدنى للعيش للمعوزين، وخصوصا في مجال الصحة والتربية، بكلفة يستطيع الاقتصاد الوطني تحملها؟
- ما الطريقة التي ينبغي اتباعها في تعميم التغطية الاجتماعية، دون الإخلال بتوازن الصناديق التي تمولها؟
- كيف السبيل إلى ضمان نظام ملائم لمعادلة الأسعار لفائدة الجماعات الترابية الفقيرة، دون السقوط في فخ المساعدة الدائمة؟
- ما الوسيلة إلى ضمان الجاذبية اللازمة للاقتصاد من أجل اجتذاب المستثمرين والمشاريع، في منافسة أضحت اليوم عالمية؟
- وأخيرا، ما السبيل إلى تحقيق كل هذا في احترام لقواعد العدالة والإنصاف التي لا يتصور من دونها أي انخراط دائم في مشروع الإصلاح؟

لقد بقيت الخيارات والتوجهات الاقتصادية الكبرى للمغرب ثابتة لا تتغير. يجري بناء اقتصادنا، منذ استقلال البلاد، على أساس قواعد اقتصاد سوق اجتماعي: اقتصاد يراهن على المبادرة الخاصة والفردية، يضمن في إطاره حق الملكية الخاصة، وحرية المبادرة، مع مكون اجتماعي قوي لإعادة التوزيع تضطلع فيه الدولة بنصيب كبير بصفها طرفا فاعلا. فدور الدولة قوي تقليديا في المغرب، بسبب غياب طبقة وطنية مستقلة من المستثمرين الخواص، و مواصلة بناء الآليات الضرورية لتمويل وتنظيم اقتصاد من نوع اقتصاد السوق.

بذلك يبقى الاقتصاد مرتباً بدرجة كبيرة بقرارات واختيارات الدولة، التي تبقى أول مشغل وأول مستثمر وأول مستهلك في الاقتصاد الوطني. وليس هناك قطاع، حتى في داخل القطاع الخاص، يتصور نموه دون التدخل المباشر أو غير المباشر من قبل الدولة. في مثل هذا السياق، يكون للخيارات في مجال توجيه نفقات الدولة أثر قوي جداً في الفعالية العامة للاقتصاد. وفي الوضعية الحالية التي يطبعها عجز كبير في الميزانية، فإن عمليات التحكيم لفائدة الزيادة من العبء الضريبي أو إحداث مساعدة لصالح النفقات الجارية وفي غير صالح الاستثمار الخاص أو الاجتماعي (الصحة والتربية والبحث والتطوير) تبقى قوية جداً. وقد يكون من نتائج ذلك تآكل النسيج المنتج، مما يفضي في آخر المطاف إلى تراجع القدرة الشرائية عند الطبقة المتوسطة وارتفاع نسب البطالة.

يجب أن يشمل التفكير اليوم مجموع النظام المتبع عندنا في اقتطاع وإعادة تعيين الموارد، إذ لا يمكن عزل المنظومة الضريبية عن نظام التغطية الاجتماعية أو نظام المقاصة. فالأمر يتعلق ببناء منظومة تحترم التوجهات الليبرالية الكبرى للبلاد، مع جعل تدخلات الدولة - التي ستبقى حاسمة لزمناً طويل - تصب في صالح خلق ثروات داخل التراب الوطني، وتساهم في تطوير آليات التضامن لتحقيق الفعالية والعدالة والإنصاف في المجال الاجتماعي.

تبقى الحماية الاجتماعية جزئية إلى حد بعيد، وهناك فئات كبيرة من الساكنة لا تستفيد من أي تغطية، وحتى أشكال التغطية الموجودة، من قبيل تغطية التقاعد، بلغت مرحلة صار فيها بقاؤها مهدداً. أما صندوق المقاصة فبلغ حداً كبيراً من التضخم، وصار يمثل كلفة تفوق مجموع ميزانيات الجماعات المحلية كاملة. وقد بات جلياً، بالنظر إلى الوتيرة التي سار عليها نظام صندوق المقاصة هذا خلال السنوات الأخيرة المنصرمة، أن هذا النظام لا يمكنه الاستمرار في الاشتغال حسب المبادئ نفسها.

إذا كان الجميع يتفقون اليوم على أن هذا النظام ليس مفيداً إلا بنسبة جزئية للساكنة المعوزة التي تم إنشاؤه في البداية من أجلها، فإنه في الآن ذاته في طريقه لأن يصبح عاملاً كبيراً من عوامل الإخلال بتوازنات اقتصادية هامة. فسعر الطاقة الذي يتم الإبقاء عليه في مستوى منخفض جداً في ما يتعلق بغاز البوتان أو غاز الطبخ، يستفيد منه اليوم، وبشكل كبير، القطاع غير المهيكّل، الذي لا يتردد في استعمال قنينات الغاز المدعمة، استعمالها مصدراً للطاقة في أنشطته الإنتاجية، مستفيداً في ذلك من ميزة تنافسية غير مشروعة، ناهيك عن أن تلك الميزة ممولة من الضرائب التي تؤديها القطاعات المهيكلة التي ينافسها ذلك القطاع منافسة مباشرة... حين لا يعكس سعر الطاقة الحقيقة الاقتصادية للبلاد، فإن التحكيمات في مجال الاستثمار وتوطين وحدات الإنتاج تصبح من جراء ذلك فاسدة المقاييس. فسعر الطاقة حين يتم إبقاؤه منخفضاً بطريقة اصطناعية، لا يشجع مفعول القرب، كما أنه يعلب ضد التوطين المحلي لوحدات التصنيع والتحويل، وخصوصاً بالنسبة إلى قطاعات مثل قطاع الصناعات الغذائية.

إن إصلاح نظام المقاصة أضحى ضروريا لا مناص منه، ويقود الاحتمال المطروح بإعادة توجيهه صوب مساعدة فئات محددة، يقود منطقيا إلى طرح إشكالية الحفاظ على القدرة الشرائية للطبقة المتوسطة، والتدابير والوسائل الضرورية لدعمها. ويمكن التوسل بنظام ضريبي ملائم أو إصلاح لنظام التعويضات العائلية، مع إمكان إعادة تقييم هذه الأخيرة في علاقة مع المداخيل.

أما إعادة تعيين الموارد التي سيتيحها إصلاح صندوق المقاصة فيجب أن تكون موضوعا لنقاش وطني، حيث إنه إذا كان قسم من تلك الموارد سيوجه إلى الحد من عجز الميزانية، فإنه من الهام الحرص على ألا يصرف قسم هام منها في النفقات الجارية، بل أن يتم توجيهه على الخصوص إلى تمويل حاجات التغطية الاجتماعية. ولما كان من الضروري أن تتطور المنظومة الضريبية في ما يخص مكوناتها المتعلقة بالتقاعد من جهة، وفي ما يخص من جهة أخرى مكوناتها المتعلقة بالصحة، الذي يتوسع عبر نظامي التغطية الإجبارية (AMO) والمساعدة الصحية (RAMED) - ولكن أيضا من حيث مكوناته المتعلقة بدعم التشغيل، مع عملية التفكير الجارية في إقرار نظام التعويض عن فقدان الشغل (IPE) - فإنها كذلك فرصة لتبني خيارات جريئة لصالح توسيع تمويل الحماية الاجتماعية من موارد أخرى غير الاقتطاعات التي يتم حسابها على أساس كلفة العمل.

هذا هو المنطق العام الذي يجب أن يتم على أساسه تصور الإصلاح الضريبي الذي لا ينبغي معالجته كإصلاح تقني، بل بصفته إصلاحا سياسيا واسعا، يمثل جزءا من المراجعة العامة لآلياتنا في التحفيز الاقتصادي وفي إعادة التوزيع.

تشخيص عام للمنظومة الضريبية

تمثل المداخيل الضريبية اليوم أهم الموارد التي تغطي نفقات الدولة (72 بالمائة في المجموع). وتمثل الضرائب غير المباشرة (الضريبة على القيمة المضافة TVA والضريبة الداخلية على الاستهلاك TIC) القسم الأكبر منها، مع نصيب كبير للضريبة على القيمة المضافة عند الاستيراد (60 بالمائة من مجموع الضريبة المحصلة من هذا النوع)، بما يبين الثقل الغالب للمستوردات في الاستهلاك. المداخيل الضريبية

المداخيل الجبائية

2012	2011	2010	2009	2008	2007	2006	
73 414	69 782	65 004	71 734	81 827	60 308	50 639	الضرائب المباشرة
28 959	27 525	26 928	26 728	33 312	28 009	24 386	الضريبة على الدخل
41 543	40 250	35 114	42 395	46 290	30 013	24 182	الضريبة على الشركات
264	212	205	180	213	278	280	الضريبة المهنية
39	32	30	29	31	71	78	ضريبة المسكن
2 561	1 681	2 650	2 315	1 885	1 865	1 623	التعليقات
48	82	77	87	96	72	90	ضرائب مباشرة أخرى
98 534	93 717	86 325	74 709	79 943	67 069	55 127	الضرائب غير المباشرة
76 367	71 857	65 193	55 079	61 250	49 730	39 087	ض.ق.م. (1)
29 810	27 727	26 759	22 484	25 817	20 707	16 587	الداخلية
46 557	44 130	38 434	32 594	35 433	29 023	22 500	الاستيراد
22 167	21 860	21 132	19 630	18 693	17 339	16 040	ضريبة الاستهلاك الداخلي
7 500	7 494	7 502	6 865	6 983	6 133	5 617	التبغ
13 200	12 943	12 307	11 708	10 639	10 159	9 202	منتجات الطاقة
1 467	1 423	1 323	1 057	1 071	1 047	1 221	غير ذلك
9 913	10 286	12 242	11 830	13 706	13 415	12 344	الرسوم الجمركية
11 750	10 571	9 992	9 104	10 175	9 331	7 195	التسجيل والتمير
193 611	184 356	173 563	167 377	185 651	150 123	125 305	العائدات الجبائية (1)

بقي النظام الضريبي في المغرب، عمليا، مجالا لإصلاحات متواصلة، بحيث يتم إدخال تجديدات عليه مع كل قانون مالي جديد، وذلك بهدف خلق تحفيز اقتصادي جديد أو استجابة لمشاكل قطاع اقتصادي معين أو فئة اجتماعية معينة. ومع مرور الزمن، فقد النظام شيئا فشيئا من وضوحه، مدعما بشكل كبير العقيدة الإدارية التي تحدد، عبر مذكرات الإدارة العامة للضرائب أو باقي منشوراتها، الطريقة التي ينبغي أن يؤوّل حسبها القانون. وتتم ملاحظة هذا الواقع أثناء المراجعات الضريبية، حيث إن الفرق في تأويل النصوص ما بين الإدارة والفاعلين الاقتصاديين، حتى أكثرهم شفافية، قد يبلغ عند ذلك ما يعادل سنوات عديدة من النتائج. والحصيلة أن هناك إحساسا بالاعتباط الضريبي ينتشر كثير بين المقاولات والخواص.

و كثيرا ما تلجأ السلطة الحكومية إلى استعمال النظام الضريبي المغربي كرافعة اقتصادية للتحفيز، إما على الاستثمار بصفة عامة (ميثاق الاستثمار في 1995)، وإما على الاستثمار في مجالات محددة (كالسكن الاقتصادي وتحويل الخدمات وما إلى ذلك). كما تستفيد بعض القطاعات من ضرائب مخففة (نسب منخفضة من الضريبة على القيمة المضافة على الشركات)، أو هي معفاة منها تماما (كالفلاحة). ولا يسمح مجموع هذه التدابير - التي تقدر كلفتها الإجمالية بما يناهز 32 مليار درهم - بالقيام بتحليلات منتظمة لفعاليتها ولا للمفعول الذي يمكن أن تحدثه إذ تعطي الامتياز لقطاع إنتاجي معين على حساب قطاعات أخرى.

النفقات الضريبية

بملايين الدراهم

تغير 11-10	تقييم 2011		تقييم 2010		الضريبة
	الحصة	المبلغ	الحصة	المبلغ	
-3,8 %	41,3 %	13 236	46,2 %	13 758	الضريبة على القيمة المضافة
17,5 %	22,0 %	7 069	20,2 %	6 016	الضريبة على الشركات
2,6 %	13,5 %	4 326	14,1 %	4 216	الضريبة على الدخل
41,7 %	17,2 %	5 513	13,1 %	3 891	رسوم التسجيل والتمير
-1,3 %	4,0 %	1 268	4,3 %	1 285	ضريبة الاستهلاك الداخلي
4,4 %	2,1 %	664	2,1 %	636	الرسوم الجمركية
7,6 %	100,0 %	32 076	100,0 %	29 801	المجموع

المصدر: مقرر حول النفقات الجبائية لسنة 2012

النفقات الضريبية لما كانت أغلب الضرائب مبنية على مبدأ التصريح، فإنها تفترض مبادرة الخاضعين للنظام الضريبي بالتصريح (الضريبة على الشركات، والضريبة على القيمة المضافة، وواجبات التسجيل والتبوير وغير ذلك). وهناك ضرائب يسهل أمر الإحاطة بها من أصلها، ويجري اقتطاعها من المصدر (كالضريبة على الدخل الخاصة بالأجور، والضرائب على توظيف رؤوس الأموال)، على أساس تصريحي أيضا من قبل الهيئات المعنية بالاقتطاعات (المشغلون والبنوك وما إليها). وكون النظام قائما على التصريح فإنه ينتج عنه جعل الإدارة في وضعية المتشكك حيال دافع الضريبة. بالإضافة إلى ذلك، ولما كانت إدارة الضرائب تكاد تحتكر وحدها تأويل النصوص، فإنها تتمتع في الواقع بسلطة تقويمية تكاد تكون مطلقة، تلجأ كثيرا إلى استعمالها، مما يخلق وضعاً من الخوف ومن الإحساس بالظلم. والنتيجة أن العلاقة بين الإدارة الضريبية ودافعي الضرائب كثيرا ما يطبعها التصادم.

لا يتوزع العبء الضريبي بصفة عادلة بين الفاعلين الاقتصاديين؛ فعبء الضريبة على الشركات تتحمله فئة قليلة من المقاولات (حيث تؤدي 2 بالمائة من المقاولات ما قدره 80 بالمائة من مجموع الضريبة على الشركات)، كما أن الضريبة على الدخل تعتمد بالأساس على المداخيل في شكل أجور في القطاعات المنظمة (73 بالمائة من مجموع الضرائب على الدخل مصدره الأجور).

وبين التحليل الدقيق أن الضغط الضريبي الناتج عن الضريبة على الدخل يبقى معتدلاً بالنسبة إلى الأجور التي تقل عن 10.000 درهم شهريا. وعلى سبيل المثال، فإن أجرا قدره 5.000 درهم لا تتجاوز الضريبة الموقعة عليه نسبة 4 بالمائة تقريبا، وهي نسبة قد تنخفض إلى ما دون ذلك، حتى حدود 2 بالمائة، إذا أخذنا في الاعتبار ما يتم إسقاطه من تلك الضريبة، في ارتباط على الخصوص بأداء القروض العقارية. أما الأجور التي تبلغ 10.000 درهم، فتطبق عليها نسبة 10 بالمائة تقريبا. والحق أن الشعور بارتفاع الضريبة لدى أصحاب هذا المستوى من الأجور يعود إلى المساهمات الاجتماعية أكثر منه إلى الضريبة في حد ذاتها.

فضغط الاقتطاعات الاجتماعية يبلغ 22 بالمائة بالنسبة إلى الأجور البالغة 5.000 درهم، و 18 بالمائة بالنسبة إلى فئة 10.000 درهم شهريا. ويبلغ مجموع الضغط الضريبي والاجتماعي ما قدره 22 بالمائة بالنسبة إلى الأجور القريبة من الحد الأدنى للأجر، ليرتفع إلى 44 بالمائة بالنسبة إلى مستويات الدخل المرتفعة. وبذلك فإن النظام الضريبي المتعلق بمداحيل الأجور لا يمكن الإحاطة به بطريقة سليمة إذا لم تؤخذ فيه الاقتطاعات الاجتماعية بعين الاعتبار.

الضغط الضريبي والاجتماعي حسب فئات الأجور

الاجتماعي	الاجتماعي	الاجتماعي	الاجتماعي	الاجتماعي	الاجتماعي	الاجتماعي	الاجتماعي	الاجتماعي
مجموع	المساهمات	المساهمات	مجموع	الضريبة	المساهمات	مجموع	الاجتماعي	الاجتماعي
الاقتطاعات	الضريبة	الاجتماعية	الاقتطاعات	على الدخل	الاجتماعية	الكلفة	الاجتماعي	الاجتماعي
%	%	%	%	الاجتماعي	%	%	%	%
22%	0%	22%	659,75	-	659,75	3 002,50	2 342,75	2 500,00
24%	2%	22%	1 606,86	155,41	1 451,45	6 605,50	4 998,65	5 500,00
26%	7%	20%	2 481,18	627,78	1 853,40	9 436,00	7 372,22	8 000,00
27%	7%	19%	2 665,68	744,78	1 920,90	9 993,50	7 755,22	8 500,00
28%	10%	18%	3 254,88	1 131,48	2 123,40	11 666,00	8 868,52	10 000,00
29%	11%	18%	3 655,08	1 396,68	2 258,40	12 781,00	9 603,32	11 000,00
31%	14%	17%	4 957,68	2 294,28	2 663,40	16 126,00	11 705,72	14 000,00
32%	17%	16%	6 206,21	3 182,82	3 023,40	19 099,33	13 483,84	16 666,66
34%	19%	15%	7 840,59	4 367,19	3 473,40	22 816,00	15 632,81	20 000,00
37%	22%	15%	10 377,59	6 229,19	4 148,40	28 391,00	18 770,81	25 000,00
38%	24%	14%	12 914,59	8 091,19	4 823,40	33 966,00	21 908,81	30 000,00
39%	25%	14%	15 958,99	10 325,59	5 633,40	40 656,00	25 674,41	36 000,00
42%	29%	13%	33 210,59	22 987,19	10 223,40	78 566,00	47 012,81	70 000,00
43%	30%	13%	38 284,59	26 711,19	11 573,40	89 716,00	53 288,81	80 000,00
43%	30%	13%	48 432,59	34 159,19	14 273,40	112 016,00	65 840,81	100 000,00
44%	32%	12%	99 172,59	71 399,19	27 773,40	223 516,00	128 600,81	200 000,00

نظرا إلى المستويات التي تم بلوغها اليوم، ومن أجل البقاء في مستويات محتملة من كلفة الشغل، فإن من الضروري أن ينصب التفكير على إمكانية تحميل الضريبة، وبخاصة الضريبة على القيمة المضافة، التي لها القاعدة والمردودية الأكبر، قسما من عبء تمويل التغطية الاجتماعية والتضامن.

لا تطبق الضريبة على القيمة المضافة على جوانب كبيرة من النشاط الاقتصادي. فالكثير من سلسلات الإنتاج والتوزيع يبقى خارج مجال الضرائب، مما يزيد من ثقل العبء الذي يتحمله القطاع المهيكل، وتحمله لا سيما المقاولات الأكثر شفافية. ومن جانب آخر فإن الجداول المطبقة على بعض الضرائب غير شفافة بما فيه الكفاية، وكثيرا ما تُترك لتقدير أعوان الضرائب، وهو ما ينجم عنه شعور عام بكون النظام غير منصف ولا عادل.

يشتكي الفاعلون الاقتصاديون كثيرا من نظام تدبير الضريبة على القيمة المضافة. تفترض هذه الضريبة ، كما يدل عليه اسمها - وهي التي يؤديها المستهلك في نهاية المطاف - لا تهم إلا القيمة المضافة من قبل المقاول، إلا أنها قد تحولت مع الزمن إلى ضريبة على المشتريات بالنسبة إلى بعض الفاعلين الاقتصاديين، وإلى ضريبة على رقم المعاملات بالنسبة لآخرين .

هذا هو الوضع في كل القطاعات التي تتمتع المراحل القبلية فيها بإعفاء ضريبي، وخصوصا منها قطاع الصناعات الغذائية، الذي يجد نفسه، في غياب ضريبة على القيمة المضافة يتم اقتطاعها، مجبرا على أداء ضريبة على القيمة المضافة لا فحسب على القيمة التي يخلقها، بل وكذلك على القيمة التي يحققها مزودوه. والشئ نفسه يصدق في حق قطاعات أخرى، مثل قطاع تربية الدواجن، حيث يؤدي أصحاب هذا القطاع ضريبة على القيمة المضافة عند الشراء أكبر من مثلتها عند البيع، وذلك بسبب اختلاف النسب. وينتج عن ذلك دين متخلف عن الضريبة على القيمة المضافة يبلغ بالنسبة إلى قطاع الدواجن ما يناهز 800 مليون درهم، تبقى كلها على حساب القيمة المضافة المستقبلية، فلا يمكن بالتالي استرجاعها ولا اعتبارها عبئا يحمل على محمل الأسعار. هذه الأموال المجمدة تمنع القطاع من الاستثمار والتحديث، مع الإفضاء في النهاية إلى منتجات غير تنافسية قياسا إلى المعايير الدولية، وإلى قطاع لا يمكنه البقاء إلا إذا كان محميا بحواجز جمركية قوية.

ترهق الضريبة على القيمة المضافة كاهل الاستثمارات، وخصوصا منها تلك التي تقوم بها المقاولات العمومية في مجال البنيات التحتية الأساس. يقوم هذا الجانب اللا-اقتصادي على عملية استباق لمداخل الدولة في المستقبل، المفروض أن تنتج عن الاستثمار المعني، والتي يتم استهلاكها تباعا. وعلى سبيل المثال فإن ورش القطار فائق السرعة المستقبل سيستدعي دفع ضريبة على القيمة المضافة إلى الدولة تناهز ستة مليارات درهم، مما سيرغم المكتب الوطني للسكك الحديدية على الاستدانة وتحمل أعباء مالية كبيرة جدا (ما بين 300 و400 مليون درهم من الأعباء المالية سنويا). وهذا سينقص بطبيعة الحال كثيرا من قدرة المكتب الوطني للسكك الحديدية على الاستثمار مستقبلا، ولن تستطيع الدولة الحصول بسبب ذلك على ضريبة على القيمة المضافة عن تذاكر القطارات لعقود عديدة، لأنها ستكون قد استهلكت هذه المداخل مسبقا. ولن يفضي إعفاء المكتب الوطني للسكك الحديدية من هذه الضريبة سوى إلى نقل المشكلة إلى مزودي المكتب، الذين سيكون عليهم عندها أن يعانون من الأمر نفسه. ويعود بنا مثال ثان إلى الماضي، يتعلق بالطريقة التي جرى بها التعامل مع الفاعل الفائز بالرخصة الثانية المتعلقة بالهاتف المحمول، والذي اضطر إلى الاستدانة بما يناهز ملياري درهم لأداء مثل هذه الضريبة على القيمة المضافة، مما أثقل كثيرا كاهل قدراته المالية وقدراته الاستثمارية.

والحال أن آلية التعويض المحايد تمثل المبدأ الأساس الذي تقوم عليه الضريبة على القيمة المضافة، كما تبين ذلك الممارسات والتجارب الجارية في العديد من الدول، التي تقوم بإرجاع دين الضريبة على القيمة المضافة الذي من الممكن أن يترتب على الاستثمار كما ترجع الدين الذي يمكن أن يترتب على الاستغلال الجاري.

وهكذا تمثل إشكالية إرجاع ديون الضريبة على القيمة المضافة الرهان الرئيس الذي يتعين الفوز به لضمان حياد هذه الضريبة كما هو الأمر عليه في دول أخرى، مما سيشجع توفير مزيد من المرونة للسلطات العمومية في مجال تحديد نسب الضريبة على القيمة المضافة، طبقا للسياسة الاقتصادية والاجتماعية المتبعة، دون إئثار ميزانيات المقاولات التي ليست سوى وسيط - في ما تعلق باسترجاع هذه الضريبة - بين الخزينة العمومية والمستهلك النهائي، ودون تحميل النتائج المالية المترتبة على ذلك للمداخليل الضريبية المستقبلية.

أما الضريبة على الشركات فتشكو بدورها من تحديد ففاض لمعاييرها الحسابية، مما يخلق لدى دافع الضرائب ارتباكاً في التأويل، تستغل إدارة الضرائب بطريقة تكاد تكون منهجية لتقويم الوضعية لصالحها. فطلبات التوضيح قلما يتلقى أصحابها جواباً واضحاً، وإدارة التشريع الجبائي، بحكم انتمائها إلى الإدارة العامة للضرائب، تتخذ في الغالب الأعم موقفاً يولي الأفضلية لتأويلات مفتشي الضرائب. وإن عملاً في اتجاه توضيح سبل تحديد النتيجة الخاضعة للضريبة حسب قطاع النشاط، كما هو الحال عليه في عدد من الدول، وكذا نشر القواعد التي تحدد تلك السبل، يبدو اليوم ضرورة لا بد منه للوصول إلى إرساء علاقة هادئة وسليمة بين الإدارة والمقاولات.

تبين ممارسة المراقبة الضريبية ومجموع دافعي الضرائب الخاضعين لها أو الذين خضعوا لها أنها تتيح تحصيل المداخليل الضريبية، وهو ما يفضي إلى مراقبة دافعي الضرائب الأكثر وضوحاً وشفافية، والذين يسهل تطبيق التقويمات في شأنهم والحصول بذلك على مداخليل إضافية. فليست المراقبة موجهة صوب الناشطين الأقل شفافية، الذين يعملون في القطاع غير المهيكّل أو في انعدام للشفافية. هذا النظام لا يشجع على الشفافية، بل يدفع دافعي الضرائب، على العكس من ذلك، إلى التحصن في أنشطة غير مصرح بها، لدرجة أن المراقبة لا تشكل نظاماً فعالاً لمعاقبة المتحايّلين.

ويمكن التعبير عن الانتقاد ذاته على مستوى نظام العقوبات. فإقرار بعض العقوبات الصارمة إلى حد يجعلها تبدو غير متناسبة، هو أمر لا جدال في كونه يرمي إلى محاربة التصريحات الكاذبة أو الناقصة، إلا أن الواقع يبين أن دافعي الضرائب الأفضل تنظيمًا هم الذين تقع عليهم مثل هذه العقوبات.

أما أولئك الذين يشتغلون في القطاع غير المهيكّل، فبحكم كونهم غير مرثيين يجعلهم في مأمن من كل عقوبة. وبذلك فإن نظام العقوبات الذي وُضع لمطاردة المتحايّلين ذوي النيات السيئة إنما يطبق على دافعي الضرائب ذوي النيات الحسنة، بسبب أخطاء بسيطة غالباً ما لا يكون لها أي أثر في مداخليل الخزينة.

كما أن نظام العقوبات الجاري به العمل لا يشجع على التسوية التلقائية للوضعيّات. فالتأخير في التصريح والأداء بيوم واحد يترتب عليه تطبيق غرامة مالية مجموعها 30 بالمائة (15 بالمائة عن التأخير في التصريح، و10 بالمائة عن التأخير في الأداء، مع زيادة قدرها 5 بالمائة)، في حين لا يترتب على كل شهر إضافي من التأخير سوى زيادة قدرها 0,5 بالمائة. والنتيجة أن المصريح الذي يتأخر يوماً واحداً عن التصريح لا يبقى لديه من دافع يدفعه إلى المبادرة بتسوية وضعيته.

لا تتطور العقيدة الجبائية عبر الاجتهاد القانوني، وإنما فقط عبر التأويل الذي تعطيه لها إدارة الضرائب، التي لا تعمل دائما على نشر مجريات تحكيمها. فأغلب النزاعات تنتهي إلى تسوية حبية، ودواعي التقويم تبقى قائمة ويمكن استعمالها ثانية في وجه دافع الضرائب نفسه أو آخر غيره يشتغل في قطاع مشابه. والقطاع الذي يشهد أكبر عدد من النزاعات هو قطاع العقار، حيث تدفع ظاهرة الأداء غير المصرح به (أو ما يصطلح على تسميته "النوار") بالإدارة الضريبية إلى التشكك في كل تصريح والإقدام على تقويم العديد من عمليات البيع والشراء، مما يدفع أحيانا أصدق دافعي الضرائب نية إلى استباق ذلك التقويم والتقدم بتصريحات ناقصة عن عملياتهم. يحدث هذا علما أن مجرد نشر جداول مرجعية في هذا المجال من شأنه أن يجعل من السهل اليسير محاربة هذه الممارسات، خصوصا بعد أن أصبحت عمليات بيع وشراء العقار تمر إجباريا عبر الموثقين، الذين يسهل التحكم فيهم.

يفتقر النظام الضريبي المحلي للانسجام والفعالية، فهو إضافة إلى كونه يتألف من عدد كبير من الرسوم والاقطاعات، فهو لا يمثل سوى جزء من مداخيل الجماعات الترابية. يضر هذا التعدد الكبير في الرسوم بالفعالية الاقتصادية بل وحتى بمرود الضرائب، الذي يصبح صعب العد والمراقبة والتحصيل. ويأتي نصف مداخيل الجماعات المحلية من الضريبة على القيمة المضافة، التي يتم دفع نسبة 30 بالمائة منها إلى الجماعات. غير أن معايير التوزيع لا تشجع الجماعات التي تبذل جهودا لمواكبة المستثمرين وخلق مقاولات في مجالها الترابي. وبالتالي فمن المناسب، في إطار سياسة الجهوية، التفكير في آليات تتيح تمكين الجهات من الحصول على قسم من الثروات التي تنتجها، وربما أمكن ذلك عن طريق إعادة تمكينها من جزء من الضريبة على الشركات أو الضريبة على الأرباح العقارية (TPI) التي يجري تحصيلها.

من جهة أخرى، وإذا كان قد تم تحديث الضرائب الرئيسية، فإن اقطاعات أخرى، مثل ضريبة البروز (patente) أو الضريبة المهنية (TP) قد جرى الاحتفاظ بها رغم أن طريقة حسابها تبقى قابلة للنقاش في ما تعلق بالفعالية الاقتصادية، حيث إنها تُحتسب على أساس قيمة الاستثمارات.

ويبقى غياب الحس المدني الضريبي حاضرا بقوة في البلاد، إما عن طريق الأنشطة التي تجري جزئيا أو كليا في النطاق غير المهيكل، وإما بسبب التهرب الضريبي الذي تمارسه مقاولات أو حواص لا يصرحون بكل أنشطتهم أو كل مداخيلهم. وتمثل محاربة غياب الحس المدني الضريبي هذا مطلبنا ينادي به مسؤولو الإدارة كما ينادي به دافعوا الضرائب أنفسهم، إذ يرون فيه سببا للظلم ومصدرا للمنافسة غير الشريفة. وقد تم القيام بمحاولات تجمع بين التدابير التحفيزية والتدابير الإكراهية، لكن دون أن ينجم عن ذلك للأسف أي أثر ملموس. فالتدابير التحفيزية التي تمر عبر نسب منخفضة في احتساب الضرائب على الشركات ليست فعالة، إذ إن مشكلة النشاط غير المهيكل ترتبط أيضا وفوق ذلك بالضريبة على القيمة المضافة والأعباء الضريبية والاجتماعية التي تتحملها الأجور.

المحاور الرئيسية للإصلاح الضريبي

يتعين على كل إصلاح للنظام الضريبي المغربي أن يعنى على الأقل بالهندسة العامة، التي ينبغي أن تبقى قائمة على الضرائب الثلاث الكبرى، أي الضريبة على القيمة المضافة، والضريبة على الدخل، والضريبة على الشركات، وكذا بالنصوص التي تحدد تفاصيلها كما تحدد الممارسة الضريبية على أرض الواقع. ولذلك يجب تبسيط الرسوم المحلية وجعل القاعدة التي تحتسب على أساسها تلك الرسوم قاعدةً منسجمة. ويمكن تحديد المبادئ الرئيسة في المحاور التالية:

1. نظام ضريبي متصل بقوة مع باقي محاور السياسات العمومية، من أجل الاستجابة لأهداف العدالة الاجتماعية

لم يعد من الممكن فصل السياسة الضريبية عن باقي السياسات العمومية، المتعلقة بمواضيع التضامن ودعم الساكنة المعوزة وإستراتيجية التغطية الاجتماعية. وعلى سبيل المثال فإن صندوق المقاصة، الذي يستهلك اليوم أكثر من ربع المداخيل الضريبية بالبلاد، والذي يمثل أحد أهم أوجه الإنفاق لدى الدولة، يؤثر لا محالة في سياسة مداخيلها وفي سياستها الضريبية. كما أن تمويل مختلف صناديق التضامن أو صناديق تعديل الأسعار من شأنه، إذا لم يتم اعتباره في مجمله، أن يفضي إلى تعدد الاقتطاعات والرسوم، مما يفقد النظام الضريبي المغربي قسما من وضوحه ومن قدرته على الاستجابة للتوقعات.

يصحّ الشيء نفسه في حق التغطية الاجتماعية. ذلك أن الإشكالية التي يطرحها اليوم نظام التقاعد الذي يزداد توازنه اختلالا مع الوقت من جهة، وتوسيع دائرة التغطية الاجتماعية – لتشمل على سبيل المثال التعويض عن فقدان الشغل (IPE)، وتعميم التغطية الصحية الإلزامية بالنسبة إلى الأجراء (AMO) ونظام المساعدة الطبية (RAMED) بالنسبة إلى الفئات المعوزة – من جهة أخرى، فإن كل ذلك يطرح مسألة تمويل التغطية الصحية من الأجور وحدها بحدّة، مستندة إلى كلفة العمل، أو عبر الجمع بين الاقتطاعات الاجتماعية والضرائب.

فيذا أضفنا إلى كل ما ذكرناه الطلب القوي على التغطية الاجتماعية من قبل الساكنة التي لا تتوفر لها هذه التغطية اليوم – والتي تجعل من تلك التغطية شرطا للموافقة على أداء الضرائب – يتضح جيدا أن الإصلاح الضريبي ينبغي أن تواكبه إعادة صياغة لنظام المقاصة كما هو مطبق حاليا، وأن يواكبه منظور عن التغطية الاجتماعية بهدف توسيعها، في إطار منطوق يضمن استمرارية تمويلها.

إن من شأن إصلاح صندوق المقاصة، وهو الإصلاح الذي أضحي ضروريا، أن يتيح للدولة اقتصاد مبالغ هامة، وهو ما سيسمح بالقيام بإصلاح عميق لبعض الضرائب التي تثقل كاهل النسيج الاقتصادي، كما أن من شأنه أن يمكن من توفير موارد لمختلف صناديق التضامن، دون الاضطرار في ذلك إلى إنقلاص الاقتطاعات أو تعقيدها.

من البديهي أن وضع نظام للمساعدة المباشرة محددة الهدف للسكان المعوزة يجب أن يصاحبه إيقاف العمل بنظام دعم السلع. ولا بد أن يواكب ذلك إصلاح لنسب الضريبة على القيمة المضافة، التي يرد الكلام عليها في الفقرة رقم ٧١ أدناه، وذلك كي تستطيع المساعدات المباشرة الممنوحة امتصاص النتائج التي ستترتب على عملية تقويم الأسعار. ويبقى مما لا جدال فيه أن إصلاح نظام المقاصة ينبغي أن يكون موضوعا لنقاش وطني مفتوح يرمي إلى تحديد السبل التي سيجري وفقها هذا الإصلاح، في ما يتعلق بدائرة الفئات المستهدفة وكذا الآليات والوسائل، دون أن ننسى الآثار الممكنة في القدرة الشرائية للطبقة المتوسطة وضرورة وضع التدابير اللازمة لدعمها.

2. توزيع عادل للعبء الضريبي، وحماية القدرة الشرائية للطبقة المتوسطة

لقد أصبح توسيع القاعدة الضريبية مسألة عدالة وإنصاف بقدر ما هو مسألة مداخل للدولة وضغط ضريبي على دافعي الضرائب. فرفض دفع الضرائب، أو على الأقل الشعور بأنها مرتفعة جدا، لا يعود إلى مقدار الضريبة في حد ذاتها بقدر ما يعود إلى الشعور بأن الناس لا تؤدي ضرائبها بالطريقة ذاتها، وأن قسمة الأعباء الضريبية ليست عادلة.

ولعل القطاع الذي يشهد أكبر عدد من حالات الإحساس بالظلم هو قطاع العقار. فبالنسبة إلى ممتلكات عقارية متشابهة أو موجودة في منطقة واحدة، يشعر المواطنون بأن هناك فرقا في المعاملة في ما يتعلق بالضريبة على الأرباح العقارية وعمليات التقويم الخاصة بواجبات التسجيل وقيمة ضريبة السكن الواجب أدائها. ويعمل غياب الشفافية في الجداول المطبقة من قبل الإدارة الضريبية على تغذية ذلك الشعور بالظلم وانعدام المساواة. هكذا نجد أن ضريبة السكن، التي يختلف مبلغها اختلافا كبيرا من منزل إلى آخر - حتى أن بعض الناس لا يؤدونها فلا يزعجهم أحد - تغذي كثيرا الشعور لدى المواطن بأن هناك كيلا بمكيالين.

إنه من الضروري الرفع من درجة شفافية الممارسات الضريبية، ومعاملة دافعي الضرائب جميعا على أساس قواعد موحدة. فالشفافية ونشر الجداول من شأنهما أن يفضيا إلى التخفيف من هذا الشعور بالظلم، والحد من النزاعات ووضع حد لممارسات التصريحات الناقصة والفساد. أما في مجال العقار فإن نشر جداول احتساب الضرائب سيشجع سريعا تحسين مردود الضرائب. فبحكم أن العمليات العقارية تتم معالجتها من قبل مهن منظمة مثل مهنة الموثق، فإنه من السهل تكليف الموثقين بتحصيل الضريبة على الأرباح العقارية مباشرة بعد إتمام عملية البيع والشراء، مما سيجنب دافع الضريبة مشقة التصريح، ويوفر على الدولة مصاريف التحصيل ويضمن لها مداخل مباشرة ومؤكدة.

في ما يخص الضريبة على الدخل، لا جدال اليوم في أن أصحاب المهن الحرة، ومثلهم التجار والوسطاء، و كل من لهم دخل إضافي غير أجورهم، لا يتحملون العبء الضريبي ذاته الذي يتحمله الأجراء. ولذلك لا بد من مجهود يفضي إلى تحقيق التوازن. وهذا يقتضي في الآن ذاته اعتماد مراقبة أكثر صرامة - تقوم على وسائل الإعلاميات وعلى عمليات تقاطع إحصائية - واتخاذ تدابير تحفيزية. ومنها على سبيل

المثال الساكنة التي لا تتوفر على تغطية اجتماعية. فربط الالتزام الضريبي بتعميم التغطية الاجتماعية، مع تقريب أسس الحساب بعضها من بعض، سيتيح تعميماً أسرع وأيسر للنظام الضريبي. ومن المفيد، من أجل تحسين الشعور بالمساواة أمام الضريبة، العمل على تنظيم ونشر المعلومة المتعلقة بتوزيع الضرائب المدفوعة من قبل مختلف الفئات المهنية-الاجتماعية.

كما أنه من المقترح ربط حصص الضريبة على الدخل بنسب التضخم، من أجل تفادي تآكل القدرة الشرائية للطبقات المتوسطة بسبب ارتفاع كلفة العيش. كما أنه من المقترح أن يتم أخذ التضامن العائلي بعين الاعتبار في حساب هذه الضريبة. هكذا سيكون من الممكن توسيع دائرة التخفيض من الاقتطاعات حسب الأشخاص المعالين لتشمل الفروع والأطراف (الإخوة والأخوات) المعالة، ودائماً في حدود ستة أشخاص. كما أنه من المقترح مضاعفة حصص التخفيض الضريبي.

من أجل الرفع من القدرة الشرائية لأصحاب الدخل المتواضع، يُقترح الرفع التدريجي من عتبة الإعفاء من الضريبة على الدخل من 2500 إلى 4000 درهم شهرياً.

كما أنه من الممكن التفكير في إطار سياسات إصلاح منظومة التربية الوطنية، في أن يُقتطع من القاعدة الخاضعة للضريبة على الدخل جزء من المصاريف الدراسية بالنسبة إلى الأسر التي تؤدي عن تلميذاتها. لا يؤدي الضريبة على الشركات إلا قسم ضئيل من المقاولات. ويُقترح بهذا الشأن أن يُرفع مع الزمن مقدار الحد الأدنى من المساهمة الذي تُلزم به المقاولات ذات الحصيلة السلبية أو الضعيفة، والمحدد حالياً في نسبة 0.5 بالمائة. هكذا، وحسب عدد السنوات التي يتم فيها أداء الحد الأدنى - على أن تؤخذ بعين الاعتبار الحالة الخاصة المتعلقة بالقطاعات ذات الهامش المنظم - يمكن اقتطاع النسب التالية:

- 0.5 بالمائة للسنوات الخمس الأولى؛
- 1 بالمائة انطلاقاً من السنة السادسة وإلى حدود عشر سنوات؛
- 1.5 بالمائة لما فوق ذلك.

3. نظام ضريبي يتيح محاربة المضاربة

تبين التجارب الدولية أن الضريبة على الموارث لا تمثل ممارسة متبعة في عموم الدول، ومن ثمة فهي موضوع للنقاش والجدل. من جهة أخرى، يصعب الإحاطة بمجالها الحسابي، لأن الموارث لا تمثل في نهاية المطاف سوى مجموعة من المداخل التي طبقت عليها الضرائب مسبقاً، إضافة إلى أن الموارث تستتبع مجموعة من الضرائب المتعلقة بالعناصر المختلفة التي تكونها (من أرباح أسهم وأرباح على الأصول ومداخل عقارية وفائض قيمة عن الإرث المنقول والعقار، وغير ذلك).

من ثمة فإن توقيع الضرائب على الموارث إضافة إلى الضرائب على مداخلها، لا ينبغي اعتماده إلا بالكثير من الاحتياط وبعد نقاشات وطنية واسعة. غير أن هذه الضريبة تبدو مشروعة لمحاربة المضاربة وتعبئة الموارد الضرورية لسلاسل الإنتاج. وبالتالي، فمن المناسب التفكير في إقرار ضريبة على

الممتلكات التي لا تخلق ثروة، مثل الممتلكات العقارية غير المبنية أو غير المستغلة، ومحلات السكن غير المأهولة، وكذا ما يترتب على ارتفاع قيمة الممتلكات ارتفاعاً غير مرتبط باستثمار، كالأراضي التي تدخل في المجال الحضري أو تستفيد من تغيير في وضعية المناطق. ويوصى في هذا الشأن بخمسة تدابير هي كالتالي:

- من أجل محاربة المضاربة وتشجيع التعبئة العقارية الضرورية للاستثمار، التفكير في إقرار ضريبة تضامنية على الميراث غير المنتج، يحل محل الضريبة على الأراضي الحضرية غير المبنية (TNB) أو يكملها، مع نسب ترتفع بمرور الزمن. أما المنعشون العقاريون فيمكن أن يُقرّ في شأنهم توقيف أداء الضريبة على الأراضي الحضرية غير المبنية طيلة سبع سنوات انطلاقاً من تاريخ اقتناء الأرض. فإذا انصرم ذلك الأجل دون أن يتم إنجاز أي برنامج على تلك الأرض، أو إذا تم بيعها، يجري تطبيق الضريبة عليها بأثر رجعي؛
- تطبيق الضريبة في داخل السنة نفسها عند تغيير وضعية الأرض إثر تصنيفها في المجال الحضري أو أي تغيير ملموس في وضعيتها من قبيل المَنْطَقة (zoning). ويمكن أن تحسب هذه الضريبة على أساس القيمة المكتسبة على تلك الأرض مع تخفيض قدره 50 بالمائة، علماً أن ذلك التخفيض ليس إبرائياً؛
- احتساب الضريبة على فائض القيمة المترتب على الممتلكات المكتسبة عن طريق الإرث، وضريبة فائض القيمة المترتب على الممتلكات المكتسبة عن طريق الهبة، مع إلغاء الإعفاء المطبق على فوائض القيمة المتراكمة حتى وفاة الموصي، حسب ما يتيح نظام الميراث اليوم؛
- نقل واجبات التسجيل عن الميراث والهبات إلى نسبة 2 بالمائة؛
- ترك المجال مفتوحاً للتفكير والتشاور في منظور أي توسيع محتمل لقاعدة حساب ضريبة التضامن على الميراث غير المنتج كما هو مقترح أعلاه، وكذا إحداث ضريبة على الموارث.

4. نظام ضريبي يشجع القطاع الإنتاجي والاستثمار

إن الإصلاح الرئيس في ما يخص القطاع الإنتاجي يتعلق بالضريبة على القيمة المضافة، التي تمثل كما رأينا أنفاً مشكلاً شائكاً بالنسبة إلى النسيج الإنتاجي في البلاد، وعائقاً حقيقياً أمام الاستثمار. لذلك ينبغي الرجوع إلى المبدأ المؤسس لهذا النوع من الضرائب، أي حيادها بالنسبة إلى النسيج الإنتاجي. هكذا، وأياً كانت سياسة فرض الضرائب التي تقرها الدولة، فلا ينبغي أن تتحمل المقاول المنتجة ضريبة على القيمة المضافة إلا على القيمة التي تخلقها هي. كما أن المقاولات التي تحرز رصيماً موجباً من القيمة المضافة يجب أن يؤدي إليها هذا الرصيد دون إبطاء، تفادياً للإضرار بها بسبب مصاريف مالية زائدة وغير مبررة تحد من قدرتها على الاستثمار. ومن شأن مثل هذا الإجراء أن يضع حداً نهائياً لمشكلة "حاجز الارتطام" (buttoir)، الذي يفرض على المقاول أن تتوفر بصفة دائمة على رصيد من الضريبة

على القيمة المضافة. أما أرصدة الضرائب على القيمة المضافة المتجمعة حتى اليوم، فيستحسن تحويلها إلى ديون على الدولة، تؤدي على مدى عشر سنوات، دون فوائد إن أمكن.

يتحمل قطاع الصناعات الغذائية للتحويل الأولي أعباء ثقيلة بسبب الضريبة على القيمة المضافة في منتجاته، وهي ضرائب لا يمكنه استرجاعها. ولا يخفى مقدار أهمية هذا القطاع بالنسبة إلى اقتصاد البلاد. فهو قطاع يخلق فرص شغل في أحواض قريبة من التجمعات الحضرية، ويستجيب لحاجيات الساكنة الحضرية والقروية، وبالتالي فإن تطوره يكتسي أهمية قصوى للشغل والتنمية الجهوية. فنصيب المنتجات الزراعية المحولة بالمغرب يبقى ضعيفا جدا بالمقارنة مع دول تبلغ مستوى مشابه من النمو، هذا في حين أن المستهلكين يشترون المزيد من المنتجات المحولة، التي كثيرا ما تكون مصنعة بالخارج، علما أن قطاع الصناعات الغذائية للتحويل الأولي يمثل اللبنة الأساس التي يمكن أن تقوم عليها إستراتيجية حقيقية للصناعات الغذائية بالبلاد. ولكي يتمكن هذا القطاع من النمو - الذي لم يعد له اليوم من خيار سوى الانهيار أو الاتجاه نحو النشاط غير المهيكل - يجب أن تجد مسألة الضريبة على القيمة المضافة حلا نهائيا، في استقلال عن النظام الضريبي الفلاحي. ويُقترح في هذا الشأن أن يُسمح للمقاولات العاملة في هذا القطاع بأن تقتطع، من مجموع الضريبة على القيمة المضافة المترتبة عليها، قدرا مساويا لمبلغ الضريبة على القيمة المضافة التي تؤديها عن مشترياتها الفلاحية، على أن يُحتسب ذلك على أساس النسبة نفسها المطبقة على منتجاتها النهائية. وسينعكس هذا الاقتطاع على الأسعار انخفاضا، وتكون الحصلة في آخر المطاف تطبيق الضريبة على المنتجات النهائية في حدود 2 إلى 5 بالمائة لا غير، دونما حاجة إلى إحداث نسب جديدة للضريبة على القيمة المضافة.

من جهة أخرى، ينبغي العمل على إضفاء مزيد من الوضوح على الضريبة على الشركات. فبقدر ما هو مشروع أن يُطلب تطبيق قواعد عامة على الجميع، بقدر ما يبدو من باب الوهم محو الخصوصيات التي تختص بها كل مهنة، بالاعتقاد أن هذا لن تكون له أي آثار على الاستثمار. وبالتالي ينبغي العمل على تقريب الممارسات الضريبية من الممارسات الاقتصادية لكل قطاع من قطاعات النشاط، على أساس ما هو معمول به دوليا في هذا المجال. أما بالنسبة إلى القطاعات التي تتوفر على مخططات حسابات (plans de compte) نوعية أو مخططات مراقبة (supervision) مكيفة (كالبنوك وشركات التأمين وشركات التمويل وهيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة (OPCVM) والفاعلين في مجال الاتصالات وشركات الطيران وما إلى ذلك)، فمن الضروري إخضاع الممارسات الضريبية للقواعد الوطنية والدولية التي تنظمها.

وأما مساعدات الدولة، التي تأتي على شكل تخفيضات أو إعفاءات ضريبية، فيجب أن تكون منصفة وألا يترتب عليها مفعول من قبيل الريع. وتمثل تلك المساعدات ما قدره 32 مليارا، ويستفيد منها، على وجه الخصوص، التصدير وقطاعا الفلاحة والعقار (5.413 مليون درهم من النفقات الضريبية في مجال العقار، و4.296 مليون للفلاحة). فحين تتمتع بعض قطاعات النشاط بدعم زائد، حتى ولو كان ذلك لأسباب

وجبهة، فإن الأمر قد يفضي إلى إحداث مفعول طارد يؤثر سلبا في الاستثمارات التي من شأنها أن تتوجه مباشرة إلى القطاع المعني، مما ينجم عنه مفعول فقاعة خطير على الاقتصاد في مجموعه. لذلك من الضروري إرساء آليات سنوية لتقييم سياسات الدعم، من أجل التمكن من قياس مدى وجاهتها، وأيضا الآثار التي يمكن إحداثها في النسيج الاقتصادي والاستثمار على وجه العموم.

يشكو الاقتصاد المغربي من نقص في التجديد والمبادرة في مجال البحث والتطوير. ويُقترح، على مثال عدد من الدول التي تشجع الأنشطة المجددة، العمل على إرساء إستراتيجية لدعم التجديد والبحث والتطوير، بواسطة آليات التحفيز عبر أرصدة الضرائب المخصص عائدها للبحث، والتي أبانت علاوة على ذلك عن فعاليتها.

5. نظام ضريبي يتيح الحد من مجال النشاط غير المهيكل

بقطع النظر عن القواعد الضريبية التي تنطبق على القطاع الإنتاجي، هناك مطلب حاسم يطرحه هذا القطاع بالحاح، هو بطبيعة الحال المطلب المتعلق بمحاربة المنافسة غير الشريفة التي يعاني منها بسبب الفاعلين الذين ينشطون خارج دائرة الاقتصاد المنظم، أي في مجال النشاط غير المهيكل.

في ما يخص النشاط غير المهيكل، يجب إغارة المزيد من الاهتمام للأشخاص الذين يتخذون من هذا النشاط وسيلة للبقاء، وللسلسلات القبلية التي تغذي نشاطهم في نفس الوقت، لأنه يمثل خطرا حقيقيا على الاقتصاد الوطني. ويتعلق الأمر على وجه الخصوص بالمستوردين الذين يدلون بتصريحات ناقصة عن المنتجات المستوردة من أجل تفادي أداء الضريبة على القيمة المضافة، ومسارات التوزيع الخفية التي تفلت من كل ضريبة، والمنتجين الذين يظلمون العاملين لديهم حين لا يصرحون بهم، فيحرمونهم بذلك من حقهم في التغطية الصحية.

وإن من شأن تدابير للمراقبة تقوم على تتبع العوامل (انظر التدابير 84 و85 و86 أدناه) أن تتيح إحاطة أمثل بأنشطة الفاعلين والحد بدرجة ملموسة من ممارسات التصريحات الناقصة والفواتير الناقصة والكاذبة.

غير أن محاربة النشاط غير المهيكل والتهرب الضريبي لا يمكن الاعتماد في شأنها على العقوبات وحدها. فالمحيط الاقتصادي ينبغي له أن يستنفر ردود الأفعال من أجل انتقال طبيعي للأنشطة غير المهيكلة صوب الدائرة الرسمية للاقتصاد المنظم. ومن أجل ذلك لا بد من جعل الميزات التي تترتب على المشروعية جذابة وواضحة بما فيه الكفاية (انظر على سبيل المثال الاقتراح رقم VI أدناه).

تشهد الإحالة على النماذج القائمة لدى بعض الدول على نجاعة الأنظمة التي تعتمد على قاعدة ضريبية واسعة قدر الإمكان، تقابلها نسب ضعيفة قدر ما أمكن، والربط بين القاعدة الضريبية وقاعدة التغطية الاجتماعية التي يستفيد منها دافع الضرائب. ويتعين دعم كل مسعى يتوخى هذا الهدف، بحكم أنه مصدر للفعالية الاقتصادية ولمحاربة أشكال التهرب الضريبي وضمان العدالة الاجتماعية عبر إلغاء التخفيضات وغيرها من الامتيازات الضريبية التي ليس لها مبرر اقتصادي ولا اجتماعي في الآن نفسه. كما أن ذلك يؤسس لتعريف حديث لتساوي المواطنين أمام الضريبة.

وتمثل محاربة النشاط غير المهيكل بوجه عام رهانا كبيرا، بحكم أن الأمر يتعلق بما ليس أقل من العمل على إقرار الصلح قدر الإمكان بين المواطن ومفهوم الضريبة. وهذا العمل يقوم أولا على بيداغوجيا أكثر مصداقية تتيح تبين الفائدة من الضريبة، مما يستدعي القيام بمبادرات تواصلية ناجعة. ومن هذا المنظور فمن المهم أن يكون النظام الضريبي واضحا قدر الإمكان، وضوحا لا شك في أنه يستدعي اتخاذ تدابير ترمي إلى التبسيط، ولكن أيضا تقديرا أمثل للعلاقة التي تربط - متى أمكن ذلك - بين الضريبة ووظيفتها أو موضوعها.

لذلك فإنه لا تكون الاقطاعات مفهومة ولا مقبولة إلا متى رأى المعنيون بها جميعا أنها عادلة وأنها لا تنتصب عائقا يحول دون تطور التنافسية العامة للاقتصاد. فما من نظام فيه ظلم إلا وسيدفع بدافع الضريبة إلى الاقتصاد لنفسه بنفسه عبر الالتجاء إلى الأنشطة الخفية.

وتقترح التدابير المفصلة أدناه مقارنة أكثر شمولية، ويقترح المجلس الاقتصادي والاجتماعي أن تكون هذه المسألة موضوعا لنقاش وطني بهدف بلورة إستراتيجية متشاور عليها بين كل الأطراف المعنية.

6. نظام ضريبي يتحمل جزءا من تمويل التغطية الصحية، من أجل تفادي زيادة الضغط على الأجور وكلفة الأجراء

يبلغ الضغط الضريبي اليوم ما مقداره 22 بالمائة بالنسبة إلى الأجور القريبة من الحد الأدنى للأجر، ويرتفع إلى ما قدره 45 بالمائة بالنسبة إلى الأجور العليا. هذا في حين أن تنافسية المقاولات المغربية، في إطار اقتصاد مفتوح مثل اقتصاد المغرب اليوم، ترتهن أيضا بكلفة الشغل، حتى وإن لم يكن هذا هو العامل الوحيد الذي ينبغي أخذه بعين الاعتبار. وإذا أردنا للمغرب أن يبقى داخل دائرة المنافسة الدولية دون أن يؤثر ذلك سلبا في الأجر الصافي المدفوع إلى العاملين، فإن من الضروري العمل على الحيلولة دون تجاوز الضغط الاجتماعي والضريبي حدوده الحالية، مع العمل على دراسة وإحداث سبل إضافية لتمويل التغطية الاجتماعية.

بذلك، وفي إطار الإصلاحات التي تهم أنظمة التقاعد والأشكال الجديدة من التغطية الصحية، يمكن استعادة التوازن المالي، عبر تمويل يقوم جزئيا على الضريبة على القيمة المضافة، التي يتعين بالتالي العمل على إصلاحها. ومن ذلك على سبيل المثال أن الضريبة على القيمة المضافة يجب إعادة هيكلتها لتنتقل من خمس نسب اليوم (7 بالمائة و10 بالمائة و14 بالمائة و20 بالمائة) إلى أربع نسب (صفر بالمائة، و10 بالمائة، و20 بالمائة و30 بالمائة)، مما سيتيح توفير موارد يمكن تعيينها لتمويل التغطية الصحية وغيرها من آليات التضامن. ونسبة 30 بالمائة المقترحة ستعني السلع الفاخرة. ويتعين لذلك مراجعة لائحة المنتجات من أجل إعادة تصنيفها حسب الشبكة الجديدة للضريبة على القيمة المضافة.

وبديهي أن تغيير نسب الضريبة على القيمة المضافة ستكون له آثار على أسعار المنتجات، وبخاصة منها المستفيدة من نسب مخفضة. ولذلك فمن الضروري أن يجري ربط هذا الإجراء الخاص بتقويم النسب بمشيلة الخاص بإلغاء دعم السلع، وتعويض ذلك بنظام للمساعدات المباشرة ذات الأهداف المحددة

(انظر الفقرة رقم 1 أعلاه). فالضريبة المنخفضة على القيمة المضافة يمكن اعتبارها بمثابة مساعدة من قبل الدولة، ينبغي التعامل معها مثل غيرها من المساعدات التي يقدمها صندوق المقاصة. إن من شأن الإصلاح المتوازي للضريبة على القيمة المضافة مع إصلاح صندوق المقاصة أن يوفر للدولة موارد هامة تتيح تمويل نظام المساعدة المباشرة الموجهة إلى الفئات الأكثر عوزاً، ووضع التدابير اللازمة للحفاظ على القدرة الشرائية للطبقات المتوسطة، وعلى الخصوص من أجل التكفل المباشر بجزء من تمويل التغطية الصحية. وإن من شأن إحداث صندوق مخصص للتغطية الاجتماعية، ممول من موارد الدولة، أن يتيح التكفل بإعادة تقييم، على شرط الموارد، للتعويضات العائلية، بما يعطي مزيداً من القدرة الشرائية للأسر ذات الأطفال من الطبقة المتوسطة.

7. نظام ضريبي يتيح إرساء مناخ من الثقة بين الإدارة الضريبية ودافعي الضرائب

يقتضي إرساء مناخ من الثقة بين إدارة الضرائب ودافعي الضرائب بالضرورة قدراً أكبر من الشفافية ومن وضوح القواعد. وبالتالي فإن نشر جداول احتساب الضرائب في مجال العقار، وتوضيح قواعد تحديد نتائج المقاولات، وإمكانية مساءلة الإدارة الترابية قبل القيام بعمليات استثمار أو شراء أو بيع ممتلكات، تمثل كلها إجراءات من شأنها الحد من الاعتباط الضريبي وإعادة الثقة.

كما أن توضيح قواعد تحديد النتائج القابلة لأن تطبق عليها الضريبة، في تشاور مع قطاعات النشاط المعنية، من شأنها أن تحد من الاعتباط الضريبي بالنسبة إلى المقاولات، والحد من حالات النزاع والإحساس بالظلم. ويمكن القيام بهذا العمل على أساس دراسات دولية مقارنة، وهو ما ستستفيد منه بلادنا، بلا شك، في مجال وضوح نظامها الضريبي وسهولة قراءته، مما سيحسن كثيراً من تقييمها في ما يتعلق بمناخ الأعمال.

من جهة أخرى فإن الجداول المطبقة على بعض الضرائب غير شفافاً بما يكفي، وأمرها يترك لتقدير أعوان الضرائب، مما يخلق شعوراً عاماً بأن النظام غير منصف ولا عادل.

أما الطعون ضد قرارات الإدارة، وكذا سلطة التقويم التي تتمتع بها هذه الأخيرة، فيجب تأطيرها بطريقة أمثل وإخضاعها لمراقبة هيئات مستقلة حتى عن الإدارة الضريبية نفسها. ولذلك فإن إصلاح هيئات الطعن وتأطير سلطة التسوية التي تتمتع بها الإدارة العامة للضرائب، تبدو اليوم كلها سبلاً وجيهة يمكن اتباعها لتحسين المناخ العام.

لا يمكن أن يبقى تأويل النصوص والقوانين الضريبية من صلاحية الإدارة العامة للضرائب وحدها. لذلك يجب أن تكون إدارة التشريع الضريبي ملحقة بوزارة المالية، مما يتيح لها مزيداً من الاستقلالية عن مفتشي الضرائب في إبداء آرائها.

تفصيل التدابير المقترحة

تسير التدابير المقترحة أدناه في اتجاه الأهداف المعلن عنها آنفا. وهي تدابير التقائية لا تعني، أو لا تعني إلا قليلا، الانشغالات القطاعية، حتى وإن كان بعضها مشروعا. وهي تهدف إلى تحديد الأساس التي ينبغي أن يقوم عليها إصلاح واسع، ويجب بالتالي أن ينظر إليها في شموليتها، تلك هي السبيل الوحيدة لضمان انسجامها واضطلاعها بدور القاطرة المنشود.

الضريبة على الدخل IR

1. احتساب حصص الضريبة على الدخل في ارتباط مع نسب التضخم، حفاظا على القدرة الشرائية للطبقة المتوسطة؛
2. توسيع دائرة التخفيض من الاقتطاعات حسب الأشخاص المعالين لتشمل الفروع والأطراف (الإخوة والأخوات) المعالة، ودائما في حدود ستة أشخاص؛
3. رفع حصة التخفيض لكل شخص معال من 30 إلى 60 درهما؛
4. الرفع تدريجيا من الشريحة المعفاة من الضريبة على الدخل إلى 4000 درهم؛
5. توحيد قاعدة احتساب الضرائب الاجتماعية والجبائية (وخصوصا الضريبة على الدخل)، مما يتيح تفادي تعدد القواعد بالنسبة إلى عمليات المراقبة، ويخلق تحفيزا أقوى على التصريح، وخصوصا ما يتعلق منه بالتقاعد؛
6. تشجيع أصحاب المهن الحرة على أداء الضريبة على الدخل، وذلك عبر نظام يتيح الاستفادة من منحة من العملة الصعبة الإضافية يتم احتسابها على أساس الدخل الخاضع للضريبة (20 بالمائة من مجموع الدخل الخاضع للضريبة المصرح به، في حدود مبلغ الضريبة على الدخل المؤداة)؛
7. تعميم استعمال تقنيات الإعلام والاتصال، مع العمل على تحقيق الربط بين قواعد معطيات إدارات الدولة ومؤسساتها، من أجل المزيد من الشفافية والاستفادة المثلى من الوسائل البشرية للإدارة الضريبية في مجال المراقبة وتتبع التقاطعات

الضريبة على القيمة المضافة

- تمثل الضريبة على القيمة المضافة أكثر الضرائب موضوع لشكوى الفاعلين الاقتصاديين. ويعد إصلاح الضريبة على القيمة المضافة اليوم ضرورة حيوية لإعادة التوازن لمالية المقاول، وضمان نمو منسجم للقطاع الإنتاجي المهيكّل، وإعطاء دفعة جديدة للاستثمار. والتدابير المقترحة بهذا الشأن هي التالية:
8. ضمان حياد الضريبة على القيمة المضافة بالنسبة إلى المقاول. ومن أجل ذلك يجب العمل في كل شهر على إرجاع الفارق ما بين الضريبة على القيمة المضافة التي تم أدائها والضريبة على القيمة

المضافة التي تم تحصيلها، فتدفع المقابلة الفرق للدولة إذا كان ذلك الفرق في ذمتها، وتقوم الدولة بالشيء نفسه حيال المقابلة في حال حدوث العكس.

9. في حال عدم إرجاع فارق الضريبة على القيمة المضافة خلال الشهر الذي يلي التصريح، تطبق فائدة على التأخر في الأداء تكون مساوية للفائدة المطبقة في حال التأخير في أداء الديون التجارية.

10. تحويل المخزون المتراكم من الضريبة على القيمة المضافة بسبب "حاجز الارتطام" "buttoir" إلى دين في ذمة الخزينة بأجل عشر سنوات، بنظام القسيمة صفر coupon zéro، أي على أساس أداء الفوائد بعد الانتهاء من أداء الدين.

11. الرجوع إلى نظام الإعفاء الضريبي لاستثمارات الضريبة على القيمة المضافة، من أجل تشجيع الاستثمار في البنات التحتية. وهذا الإجراء يجب بالضرورة أن يرتبط بالإجراء رقم 8 أعلاه.

12. إعطاء قطاع الصناعات الغذائية إمكانية استرجاع جزء من الضريبة على القيمة المضافة المحصلة عبر آلية لأداء ضريبة صورية على القيمة المضافة على المنتجات الفلاحية التي يتم شراؤها.

13. الانتقال إلى نظام النسبتين من الضريبة على القيمة المضافة تعطيان الحق في الاسترجاع، إحداها نسبة عادية مقدارها 20 بالمائة، والأخرى نسبة مخفضة مقدارها 10 بالمائة، إضافة إلى نسبة صفر بالمائة للمنتجات التي تستدعي غعفاء ضريبيا والعمل، في ارتباط مع هذا الإجراء، على تخصيص نقطتين من الضريبة على القيمة المضافة لتمويل التغطية الاجتماعية.

14. إعادة إقرار نسبة من الضريبة على القيمة المضافة مرتفعة جدا، مقدارها 30 بالمائة، تطبق على السلع الاستهلاكية الفاخرة، يمكن تخصيص مداخيلها، إضافة إلى نقطتين اثنتين من الضريبة على القيمة المضافة ذات نسبة 20 بالمائة، لتمويل المساهمات الاجتماعية و/أو صناديق دعم التماسك الاجتماعي.

15. إعادة النظر في مجموع المنتجات التي تؤدي عنها اليوم نسبة صفر أو 7 أو 10 أو 14 بالمائة من الضريبة على القيمة المضافة، من أجل إعادة تصنيفها حسب الشبكة الجديدة.

الضريبة على الشركات IS

16. توضيح النصوص المتعلقة بتحديد النتائج المطبقة عليها الضريبة (كالرصيد ونسبة التراجع أو الخسارة وسعر التحويل prix de transfert وغير ذلك) التي يتعين تحديدها مع مختلف قطاعات النشاط.

17. في ما يخص المهن المنظمة حسب قوانين وأنظمة محاسبية نوعية، العمل على ربط الممارسات الضريبية بخصوصيات مخطط الحساب المعني (كالرصيد وأجال الاستيفاء ورؤوس الأموال الموظفة وغير ذلك).

18. وضع جدول تصاعدي للضريبة على الشركات، يستند إلى النتائج المطبقة عليها الضريبة:

- 15 بالمائة حتى حدود مليون
- 20 بالمائة من مليون إلى 10 ملايين
- 25 بالمائة من 10 ملايين إلى 20 مليوناً
- 30 بالمائة حتى 200 مليون
- 35 بالمائة حتى 1000 مليون
- 40 بالمائة لما فوق ذلك.

19. التفكير في إمكانية تخفيض النسبتين الأخيرتين بعد مدة أقصاها 3 سنوات، ريثما يتم توسيع القاعدة الضريبية وتعود مداخيل الضريبة على القيمة المضافة إلى وتيرتها العادية، بعد أن يكون قد تم تطبيق الإصلاحات على هذه الضريبة.

20. مراجعة النظام الضريبي الخاص بالمجموعات، بما يسهل تجميع الأنشطة وإضافة رؤوس أموال إلى نشاط معين والفصل بين الأنشطة.

21. الربط، بالنسبة إلى المجموعات، بين إمكانية الاستفادة من النظام الضريبي الخاص بالمجموعات كما هو مقترح أعلاه، وبين ضرورة أداء الضريبة على الشركات عن النتيجة المدعمة، علماً أن النتائج الخاسرة لا يتم تدعيمها بل تحتفظ في الكيان القانوني الذي تسجل فيه، وبإمكانية التأجيل كما هو جار به العمل حالياً.

22. وضع حد أدنى للمساهمة، ترتفع نسبته تدريجياً حسب عدد السنوات التي كان فيها مبلغ الضريبة المؤداة مساوياً للحد الأدنى للمساهمة، على أن تؤخذ بعين الاعتبار الحالة الخاصة المتعلقة بالقطاعات ذات الهامش المنظم. ويمكن تطبيق النسب التالية مثلاً:

- 0.5 بالمائة للسنوات الخمس الأولى.
- 1 بالمائة من السنة السادسة وحتى حدود عشر سنوات.
- 1.5 بالمائة لما فوق ذلك.

الضريبة على الأرباح العقارية وواجبات التسجيل وضريبة السكن

23. نشر جداول للعقار حسب المدن والأحياء وأنواع الملكيات، وهي جداول ينبغي وضعها بالتشاور مع المهنيين ومراجعتها سنوياً.

24. يجب أن تكون النسب الضريبية المطبقة على واجبات التسجيل والأرباح العقارية قائمة على أساس القواعد نفسها، المستندة إلى الجداول المذكورة.

25. يتم اقتطاع الضريبة على الأرباح العقارية من قبل الموثق أو المحامي أو العدل الذي يشرف على عملية البيع.

26. إعطاء مشتري الملكية أو بائعها إمكانية الحصول على المصادقة المسبقة على ثمن البيع أو الشراء من قبل الإدارة الجبائية. وفي حال عدم الحصول على جواب في أجل مدته شهر واحد، يتم تطبيق الجداول الجاري بها العمل دون أن يكون لإدارة الضرائب الحق في الطعن في ذلك.

الضريبة على الميراث وضريبة الأراضي الحضرية غير المبنية

27. توحيد طريقة احتساب الضرائب على فائض القيمة بين الإرث والهبة.

28. الانتقال بواجبات التسجيل عن الموارث والهبات إلى نسبة 2 بالمائة.

29. إحداث مفهوم الأغلبية المؤهلة (بما نسبته 66 بالمائة من الحصص) من أجل إتاحة بيع أو تمشين ملكية معينة غير قابلة للتقسيم، دون أن يستطيع وارث من ذوي الأقلية الاعتراض. ولا تنطبق هذه القاعدة على السكن الرئيسي إذا كانت لا تزال تقيم به أرملة معها أطفال.

30. التفكير في إقرار ضريبة على الميراث غير المنتج، تحل محل الضريبة على الأراضي الحضرية غير المبنية أو تكملها، تكون نسبها متصاعدة مع الزمن.

31. توفير إمكانية تعليق أداء الضريبة على الأراضي الحضرية غير المبنية لفترة سبع سنوات، بالنسبة إلى المنعشين العقاريين، انطلاقاً من تاريخ شراء الأرض. فإذا تم في داخل ذلك الأجل إنجاز مشروع على الأرض المعنية فإن تلك الضريبة تسقط عن المنعش، لكن إذا لم يتم إنجاز أي شيء أو تمت إعادة بيع العقار، فإن الضريبة حينها تطبق بأثر رجعي، مع زيادة فائدة مساوية للنسب المعمول بها في سندات الخزينة.

32. إحداث مفهوم المنطقة ذات النشاط المحدود أو التي تعاني من صعوبات، لتجنب المقاول التعرض لأضرار في حال المعاناة من صعوبة اقتصادية (كالحال اليوم في مراكش وطنجة).

33. إعطاء المقاول الذي يعاني من صعوبات إمكانية الحق في معاملة مماثلة، لفترة تحدد مدتها بالاتفاق مع الإدارة العامة للضرائب.

34. إلغاء القاعدة التي تُخضع للضريبة على الأراضي الحضرية غير المبنية قطع الأراضي التي تتجاوز مساحتها خمسة أضعاف المساحة المبنية، وتعويضها بقاعدة تعفي من تلك الضريبة كل ملكية عقارية يقوم فيها بناء. وفي حال وجود طلب تقسيم أو عزل قطعة من الملك الأصل، فإن القطعة المعزولة يمكن أن تطبق عليها حينها الضريبة على الأراضي الحضرية غير المبنية، مع مراجعة تشمل كل مدة الامتلاك السابقة.

35. العمل على تحقيق تطبيق وتصور أفضل للضريبة على السكن والضريبة على الخدمات الجماعية بالنسبة إلى المساكن غير المأهولة.

36. التفكير في تطبيق الضريبة في داخل أجل سنتين عند تغيير وضعية الأرض إثر تصنيفها في المجال الحضري أو أي تغيير ملموس في وضعتها من قبيل المَنطَقة (zoning). ويمكن أن تحتسب هذه الضريبة على أساس القيمة المكتسبة على تلك الأرض مع تخفيض قدره 50 بالمائة، علما أن ذلك التخفيض ليس إبرائيا.

القانون الضريبي المحلي

يتعين، في إطار سياسة الجهوية، مراجعة النسب الضريبية المحلية، عبر آلية تقوم على ثلاثة أركان، في احترام للفصلين 141 و142 من الدستور:

- ركن يقوم على خلق ثروات محلية، حيث يتم تحديد نسبة متفق عليها من الضريبتين الكبيرتين (الضريبة على الشركات والضريبة على الأرباح العقارية) تكافئ الثروة التي يتم خلقها محليا، يعاد إرجاعها للجماعات التي تخلقها.

- ركن ثان قائم على أساس روح التضامن وتعديل الأسعار، يركز على مثل ما هو معمول به اليوم من توزيع لقسم من مداخيل الضريبة على القيمة المضافة، مع مراجعة قواعد التوزيع، وذلك على الخصوص بهدف تشجيع الترابط بين الجماعات (intercommunalité) وخلق أشكال من التعاون بين الجماعات المتجاورة، كما ينص عليه الفصل 144 من الدستور.

يجب أن يشمل هذا الركن كذلك آليات التضامن والتعديل الجهوي المنصوص عليها في الدستور (صندوق التأهيل الاجتماعي المخصص لامتنعاص الخسارة في مجال التنمية البشرية والبنيات التحتية والتجهيزات، وصندوق التضامن بين الجهات)، مع تحديد أنماط تمويل تلك الصناديق (عبر إرجاع قسم من الضريبة على القيمة المضافة أو غير ذلك من الآليات) وكذا أنماط استعمالها وتدبيرها.

- وأخيرا ركن ثالث، ذو طابع محلي خالص، يشمل رسوم السكن والرسوم المهنية، الموجهة أساسا للتجار وأصحاب المهن الحرة والحرف غير الخاضعة للضريبة على الشركات، وبعض الضرائب المرتبطة باستغلال الفضاء الحضري. فينبغي العمل على تبسيط طرق احتساب هذه الضرائب المحلية، بما يتيح تفادي تعقيد التصريحات وعمليات التتبع بالنسبة إلى النسيج الإنتاجي. ويجب أن تكون القواعد محددة ما أمكن ذلك، إما حسب النشاط (رقم المعاملات)، وإما حسب النتائج (خضوع النتيجة للضريبة على الشركات أو للضريبة على الدخل).

وتدخل الاقتراحات التالية في هذا الإطار:

37. تحسين نظرة الناس إلى ضريبة السكن، وذلك عبر توحيد ونشر الجداول حسب الأحياء، على أن يؤخذ بعين الاعتبار عند اللزوم معيار أقدمية الملكية، من أجل تفادي أسعار مرتفعة جدا بالنسبة للبعض.

38. إلغاء الضريبة المهنية بالنسبة لدافعي الضرائب الخاضعين للضريبة على الشركات، وتعويضها بتمويل بديل لفائدة الجماعات المحلية، يمكن أن يقوم على أساس نسب الضريبة على الشركات.
39. إحداث تمويل يقوم على الضريبة على الشركات والضريبة على الأرباح العقارية، بما يقيم رابطا بين الثروة التي يتم خلقها في داخل الجماعة والمداخيل الضريبية المحصلة.
40. تبسيط عدد الضرائب التي تثقل كاهل بعض القطاعات، وخصوصا قطاع السياحة.
41. تبسيط مساطر حساب الرسوم المحلية، لجعلها تركز إما على النشاط وإما على النتائج.

النظام الضريبي الفلاحي

- في إطار التضامن الوطني، ولأسباب تتعلق بالإنصاف والمساواة أمام الضريبة، يعتبر فرض نظام ضريبي على القطاع الفلاحي ضرورة لا مناص منها، وخصوصا بالنسبة إلى الضيعات الفلاحية التي تبلغ حجما معينا. فالضريبة ينبغي لها أن تضطلع بدور مهيكّل لصالح تنمية القطاع الفلاحي في إطار خصوصيته. كما ينبغي أن تكون بمثابة حامل لهيكله هذا القطاع ومحفزا لإنتاجيته وتنافسيته. ولذلك فمن المستعجل إطلاق دراسة معمقة تهدف إلى إحداث ضريبة فلاحية، وتحدد خصوصا على المستوى التقني ما يلي:
42. الجوانب التقنية المتعلقة بإقرار الضريبة على القيمة المضافة في المجال الفلاحي، وهو ما يشمل على الخصوص النسبة التي ينبغي اعتمادها، وطريقة تحصيل مداخيل الضريبة على القيمة المضافة (تتمثل مقارنة أولى في اعتبار نقاط الولوج إلى السوق كأمكنة لتسوية الضريبة على القيمة المضافة، أو إقرار ضريبة على القيمة المضافة تخضع لها سلسلات التوزيع).
43. إعادة التوازن إلى الضريبة على القيمة المضافة المؤداة قبليا وبعديا في هذا القطاع؛
44. تطبيق ضريبة على مداخيل الفلاحين، من قبيل الضريبة على الشركات أو الضريبة على الدخل، مع وضع عتبات للإعفاء وطرق عملية لاحتساب نسب الضرائب في غياب كناش حسابات فلاحية.
45. إحداث كناش حسابات فلاحية يتيح للمستغلات الفلاحية تحكما أمثل في أنشطتها.
46. مواكبة هيكله المستغلات الفلاحية التي تبلغ حجما معينا، من اجل تحويلها إلى شركات.
47. العمل، إذا أمكن ذلك، على بحث سبيل ضريبة تقوم على ملكية الأرض، مع عدم احتساب الأراضي غير الصالحة أو الجرداء.
48. العمل على أن يسير الخضوع للنظام الضريبي والتغطية الاجتماعية في تواز (المرض، والتقاعد، والإعانات العائلية). والشيء ذاته في ما تعلق بآليات الدعم في حال حدوث صعوبات طبيعية (كالجفاف والفيضان والبرّد وغيرها).
- ويجب أن يكون النظام في كل الأحوال مرنا وسهل التفعيل والمراقبة.

الممارسات الضريبية

49. إعادة تنظيم مساطر الطعن:

- اللجنة الجهوية للتقويمات التي تقل عن 10 ملايين درهم؛
- اللجنة الوطنية للتقويمات التي تعادل أو تفوق 10 ملايين درهم؛
- مراجعة تركيبة اللجان بما يجعل أعضائها مستقلين عن الإدارة العامة للضرائب؛
- جعل حضور خبير محاسب إجباريا في اجتماعات اللجان؛
- تزويد هذه اللجان بميزانية مستقلة ترتبط برئيس الحكومة؛
- النشر الإجباري لآراء اللجان وحيثيات إصدارها لتلك الآراء.

50. تأطير سلطة التسوية التي يتمتع بها المدير العام للضرائب ومساعدوه، وذلك عبر تحديد سياسة عامة في مجال تدبير الملفات بالتراضي.

51. العمل، متى طلب دافع الضرائب ذلك، على تفعيل لجوء اللجان إلى الاستعانة بالخبرات الضرورية، ووضع تصور لكيفية تحمّل الأطراف المعنية المصاريف المترتبة على ذلك.

52. تحسين نوعية النصوص، وتطوير العقيدة والاجتهاد القضائي، عبر نشر قرارات اللجان والمحاكم.

53. إقرار إجبارية الاجتماعات لهدف المراقبة، بحضور مستشار دافع الضرائب، بما يتيح الارتقاء بالعلاقة بين إدارة الضرائب وبين دافعي الضرائب، عبر تبديد حالات سوء التفاهم.

54. ضرورة التبليغ بمجموع التقويمات المقترحة لكل الفترة المعنية بعملية المراقبة، وذلك في داخل أجل أقصاه ثلاثة أشهر بعد المراقبة الضريبية المنجزة في عين المكان.

55. توضيح ونشر حدود المقارنة التي تعتمدها الإدارة من أجل الحد من حق التقدير الذي تتمتع به الإدارة ومن محاولات الإخفاء والتكتم من قبل بعض دافعي الضرائب.

56. إحداث محاكم متخصصة، بكفاءات متكيفة مع المشاكل الضريبية في المحاكم الإدارية، مع الحرص على تحسين آجال معالجة الملفات والفصل فيها.

57. تحسين آجال تنفيذ الأحكام المنطوق بها.

58. تحسيس أعوان الإدارة بالمسؤولية في ما يتعلق بدواعي التقويم المبالغ فيها التي يبلغ بها دافعو الضرائب، والتي يتبين أنها لا أساس لها.

59. إلحاق إدارة التشريع الجبائي بوزارة المالية.

60. مطالبة الإدارة باحترام الالتزامات التي تقع عليها في ما يتعلق على الخصوص بالتسديد وإرجاع الضرائب ومعالجة الشكايات.

61. القضاء على أشكال التجاوز :

- عدم إبراء الذمة الضريبية للمقاول في أثناء المراجعة الضريبية.
- مكافأة المبالغ المترتبة على عمليات الحسم من الضريبة على القيمة المضافة أو الضريبة على الشركات، بالمبالغ المتبقية في ذمة الدولة.

62. تحسين مسارات المراقبة التي يجب أن تتم بالتقنية الإعلامية وأن تستند إلى مساطر للإشعار القبلي.

63. تشديد دور مراقبة الجمارك في ما يتعلق بأسعار المواد والسلع المستوردة، وإنشاء خلية لليقظة، مع مهنيين من مختلف القطاعات (دور الحماية الجمركية بالنسبة إلى الإنتاج الوطني).

64. مراجعة العقوبات الإدارية المقررة في حال تقديم تصريحات غير صحيحة:

- إلغاء مبدأ الاحتساب الاعتباطي للمبلغ والضريبة قد تم أداؤها، متى لم يكن المشكل يعني إلا أخطاء إدارية (الأخطاء في التصريحات)؛
- العمل على تشديد العقوبات على الحالات التي يكون فيها التحايل بيّنا أو التي تتكرر فيها حالة العود في تقديم تصريحات غير صحيحة.

65. تطوير طرق تصنيف المقاولات.

إجراءات ذات طابع عام

66. الانتقال من نظام إنفاق جبائي إلى نظام إنفاق موازنتي أكثر شفافية.

67. وضع نظام للقرض على الضريبة من أجل البحث.

68. ربط المعالجة بالتغطية الصحية، للتمكن من الإحاطة بشكل أفضل بالقاعدة الجبائية بخصوص المهن الحرة والتجار والفلاحين.

69. رفع عتبة الإعفاء الضريبي لصالح التعاونيات الفلاحية إلى 10 ملايين درهم لرقم المعاملات عوض 5 ملايين درهم المقررة حاليا.

70. حفز التعاونيات الفلاحية على فصل أنشطتها التحويلية عن الأنشطة الزراعية أو أنشطة تجميع المنتجات الزراعية، من أجل تفادي احتساب الضريبة على أساس مجمل رقم معاملاتها.

71. تحليل المسالك بهدف التأكد من حياد الضريبة وتشجيع الإنتاج الوطني (الضريبة على القيمة المضافة، مثل الضريبة الغابوية، التي كانت مطبقة على الخشب الخام المستورد لكنها غير مطبقة على المصنوعات الخشبية المستوردة، مما يمثل حيفا في حق منتجي الأثاث المحليين).

72. إعطاء المنتجين الوطنيين إمكانية اللجوء إلى آليات الإنتاج عبر الاستيراد، على أن تخضع المواد المستوردة في الأقصى للشروط الجمركية والضريبية (الضريبة على القيمة المضافة) التي تخص منتجاتها النهائية.
73. تبسيط نظام القبول المؤقت.
74. توحيد التصنيفات بين الجمارك والصندوق الوطني للضمان الاجتماعي ومكتب الصرف والضرائب والخزينة العامة للمملكة. فالمقاوله الجيدة ينبغي أن تعترف كل مصالح الدولة بوجودها، فإذا تم الإبلاغ عن تورطها في التحايل على القانون، فإنها تفقد تصنيفها لدى المصالح الأخرى جميعاً.
75. التفكير في العمل على أن يكون التبادل قائماً مع النظام البنكي، كي يصبح التصنيف معياراً من معايير التنقيط. فالمقاولات الجيدة ينبغي أن تحصل على تنقيط جيد وأن تستفيد بالتالي من تعريفه أفضل ومن منحة أعلى عن المخاطر.
76. نقل جزء من تمويل التغطية الاجتماعية إلى الضريبة من أجل تفادي إثقال كلفة العمل أكثر مما يجب.
77. توحيد أنظمة الإعلام في مختلف المؤسسات التابعة للدولة، أي الضرائب والجمارك وصندوق الضمان الاجتماعي ومكتب الصرف والخزينة العامة للمملكة، مع اعتماد معرّف وحيد.
78. ضمان حياد الضريبة حيال الوظيفة القانونية لصاحب الملكية (شخصاً مادياً أم معنوياً).

إجراءات تتعلق بمحاربة القطاع غير المهيكّل والتهرب الضريبي

79. التوفر على مقاربة للمراقبة حسب المهن، من أجل تفادي الشعور بالظلم الذي ينجم عن عمليات المراقبة محددة الأهداف.
80. وضع آلية ضريبية تحفيزية وملائمة، تتمثل في التخفيض من نسب الضريبة على الشركات و/أو الضريبة على الدخل، لصالح المقاولات الصغيرة جداً، بما يمكن من دفعها إلى الخروج من دائرة النشاط غير المهيكّل. ويمكن أن يتجسد ذلك التخفيض عبر وضع نسب تدريجية لاحتساب النسب الضريبية في الضريبة على الشركات والضريبة على الدخل.
81. تبسيط النظام الضريبي بالنسبة إلى المقاولات الصغيرة جداً (من تصريح وتحصيل وغيرهما)، مع نظام محاسباتي مبسط يقوم على كشوف الحسابات البنكية.
82. معالجة إشكالية التغطية الاجتماعية (فلا يمكن مطالبة الناس بأداء ضرائبهم إلا إذا حصلوا بذلك على مقابل، وخصوصاً في مجال التغطية الاجتماعية، ومنها بوجه أخص ما يتعلق بالمرض والإعانات العائلية).

83. التفكير في جعل المقاولات التي هي في طور البداية أن لا تؤدي إلا المساهمة المتعلقة بالأجور، وذلك تشجيعا للتصريح.
84. تنظيم قطاع التوزيع وإقرار ضرائب عليه، وخصوصا على تجار الجملة ومستوردو السلع الجاهزة.
85. وضع جدول للكلفة مع المهنيين المعنيين يخص السلع المستوردة بكميات كبيرة، بما يمكن من الرصد السريع للمتحيالين المحتملين لوضعهم تحت المراقبة.
86. إرساء سياسة إرادية لمحاربة الفواتير المزورة، وذلك عبر إحداث نظام لتقاطعات البطاقات بين المصرحين (الذي أصدر الفاتورة، والذي يقع عليه الأداء)، وخصوصا في مجال البناء والأشغال العمومية. ويمكن أن يكون هذا النوع من المراقبة موضوعا لعقد مع الخواص، يمكن أن يشمل أيضا تجميع المعطيات.
87. مطالبة المستوردين بإقامة الدليل على صحة أرقام معاملاتهم، وذلك بتقديم فواتير تتضمن التعريف بالتجار أو المقاولات التي باعواها سلعهم. وفي حال عدم كفاية التصريح أو غيابه، يتم التوقيف المؤقت لإمكانية الاستيراد بالنسبة إلى الفاعل الاقتصادي المعني.
88. مقارنة سجلات الجمارك والضرائب ومكتب الصرف، من أجل مكافحة التصريحات الناقصة لد الجمارك عن السلع المستوردة، وخصوصا عبر مراقبة قوانين الاستيراد عبر تحويل العملات.
89. دعم فرق التفتيش والمراقبة للإدارة العامة للضرائب، وتزويدها بالوسائل المعلوماتية المناسبة.
90. إنشاء إدارة لإدماج النشاط غير المهيكل في داخل وزارة المالية، يكون دورها مواكبة الشركات التي تختار الدخول في نطاق القطاع المهيكل، واقتراح إجراءات لتشجيع وتأمين تتبع عمليات المراقبة والعقوبات.

خاتمة

لقد تزود المغرب بنظام ضريبي حديث، يبقى في حاجة إلى التحسين في ما يخص التطبيق. وترمي الاقتراحات الواردة في هذا التقرير على المساهمة في هذا التحسين. وهي تمثل منظورا شاملا وتكون مجموعة متناسقة، لذلك يوصي المجلس بالحاح بالألا يُنظر إليها وكأنها تدابير مستقلة، أو يمكن الأخذ ببعضها وترك البعض الآخر.

كما ينبغي من جهة أخرى الحرص، في إطار الإصلاح الضريبي، على الحفاظ للنظام على بساطته، والعمل - في إطار البحث عن الإجابة على مشاكل ظرفية تمس بتوازن المالية العمومية - على تفادي إفقاده وضوحه وسهولة قراءته، بإحداث اقتطاعات متعددة حسب الظروف.

لذلك يجب العمل على دعم التقييم ومأسسته، باعتباره أداة من أدوات اتخاذ القرار العمومي. وهو يتألف من شقين، أولهما يتعلق بالتقييم القبلي الذي يسبق اتخاذ تدابير جبائية، والثاني بالتقييم البعدي، الذي يعنى بقياس نتائج تفعيل تلك التدابير وما تقتضيه من قوانين تنظيمية.

ولا يكون لأي مجهود يتوخى التقييم القبلي للقوانين الجبائية معنى إلا إذا تلاه تقييم بعدي إجباري. ويجب أن يتم هذا الأخير خلال فترة تتراوح ما بين ثلاث سنوات إلى خمس التي تلي تطبيق إصلاح معين للتشريع الجبائي، بما يتيح التحقق من مدى تطابق النتائج مع الأهداف المرسومة عند تبني الإصلاح المعني. تكون بلورة قانون المالية مؤطرة بقانون تنظيمي يفترض إعطاء منظورية على المديين المتوسط والبعيد للنفقات العمومية، وخصوصا البرامج التي تمتد على مدى سنوات، وكذا المشاريع الإستراتيجية (الفصل 75 من الدستور). والحال أن ما ينطبق على النفقات العمومية ينطبق كذلك على المداحيل. وبالتالي يجب أن يكون هناك قانون للبرمجة الضريبية يضطلع بدور في تحديد التطور المستقبلي لسياستنا الجبائية، فيصبح بذلك أداة توفر للبرلمان كما لدفاعي الضرائب منظوراً واضحاً ومزيداً من الاستقرار، مع الحفاظ على إمكانية تكييف النظام الضريبي في كل وقت مع محيطه الاقتصادي والاجتماعي.

إن البرمجة الضريبية، مسنودة بمعرفة أمثل بممتلكات الدولة والتزاماتها، هما ضمان نظام ضريبي أكثر وضوحاً، تكون مراحل تطبيقه وأهدافه معروفة معرفة أفضل ومقبولة قبولاً أمثل من لدن المواطنين. وإن من شأن مثل هذا النظام الضريبي أن يتمكن، ساعتها، من التطور بطريقة أيسر، ويكون في انسجام مع المجتمع والمحيط الاقتصادي، دون أن تعوقه تكتلات حرفية ولا وضعيات مكتسبة.

مقدمة

يعد بناء دولة ديمقراطية حديثة مسلسلًا انخرط فيه بلادنا منذ سنين عديدة، وهو يشهد تسريعا قويا مع تبني النص الدستوري الجديد لسنة 2011. وإقرار سياسة ضريبية عادلة ومنصفة هو أحد أهم العناصر المؤسسة للديمقراطية. وقد عرض الدستور الجديد لهذه المسألة في الفصولين 39 و75، فأرسى بصفة واضحة مبدأ المساواة أمام الضريبة، ومنح لممثلي الأمة داخل البرلمان الصلاحية العامة في مجال الضرائب، عبر تصويتهم على قانون المالية.

والنظام الضريبي المغربي هو في الآن ذاته تعبير عن اندماج الدولة في اقتصاد السوق العالمي ونتيجة لذلك الاندماج. وتاريخ الضرائب بالمغرب هو إلى حد بعيد تاريخ تطور الإدارة المركزية. فالنظام الضريبي الذي كان يستند في بادئ الأمر إلى الأساق التقليدية، مر بتغيرات مختلفة، ليعتمد بعد ذلك أنظمة أكثر حداثة خلال القرن العشرين، وينتهي بعد الإصلاح الضريبي لسنة 1984 إلى الهندسة الضريبية المعروفة اليوم.

والنظام الضريبي المغربي الحالي، الذي يعد ثمرة لإصلاحاتٍ تتابعت في القرن العشرين وتسارعت وتيرتها في الثمانينات والتسعينات منه، يمكن اليوم اعتباره، في هندسته العامة، نظاما حديثا شبيها بالأنظمة المعتمدة في الدول ذات الاقتصاد المفتوح. غير أنه يشكو رغم ذلك من أوجه نقص كبيرة، سواء في ما تعلق بالممارسة أم بتدبير العلاقة بين الإدارة الضريبية والمواطنين، وكذا بسبب غياب الحس المدني الضريبي، الذي ينتج عنه أن عددا من أشكال النشاط والعديد ممن ينطبق عليهم النظام لا يزالون غير خاضعين له.

في الاقتصاد المفتوح، تكون تنافسية المقاولات عنصرا أساسيا في خلق الثروات ومناصب الشغل. والنظام الضريبي المغربي قد تم بناؤه في فترة كانت فيها المقاولات تتمتع بحماية جمركية مرتفعة. لذلك فمن المفيد اليوم، وقد رفعت تلك الحواجز، التساؤل عن قدرة نظامنا الضريبي على أن يكون عاملا مشجعا للاقتصاد الوطني. كما أن من المهم الحرص على ألا تبقى النظرة السائدة إلى الضريبة ترى فيها إكراها فقط، بل أيضا عاملا من عوامل إرساء الرابطة الاجتماعية والتعبير عن التضامن.

إن التماسك الاجتماعي، بصفته عاملا من عوامل الاستقرار الاجتماعي والسياسي، ينبغي أن يكون في قلب الانشغالات. يجب إعادة النظر في النظام المتبع لدينا في خلق الثروات وإعادة توزيعها، وفي قدرتنا على تنمية الطبقة المتوسطة والرفع من قدرتها الشرائية، وذلك بطريقة تضمن المزيد من الفعالية، وتضمن كذلك مزيدا من العدالة والإنصاف الاجتماعيين. ولا شك أن النظام الضريبي يعد أحد أهم مكونات هذه الآلية، وأن أي تشخيص لحالته وتطوره ينبغي أن يقاس بهذا المقياس.

ما من إصلاح هيكلي - وإصلاح النظام الضريبي لا شك إصلاح هيكلي هام - إلا وينبغي له أن يندرج في الزمن، ولكن أيضا أن يأخذ بعين الاعتبار السياق الذي يحيط به. والتغيرات الكبرى التي يشهدها العالم حاليا تسائلنا وتدعونا إلى إلقاء نظرة نقدية على النماذج التنموية الاقتصادية والاجتماعية الجاري بها العمل، ولكنها في الآن ذاته تحدد طبيعة الإصلاحات ذات الأولوية.

إن النظام العالمي الجديد سائر في التشكل. فالدول الأوروبية والأمريكية الشمالية صارت تنازعا هيمنتها الاقتصادية العالمية القوى الجديدة المتمثلة في النظم الاقتصادية الصاعدة في آسيا. وقد كان من شأن الأزمة الاقتصادية التي شهدتها السنوات الأخيرة المنصرمة أن أضعفت أوروبا، الشريك التقليدي للمغرب. أما العالم العربي فيمر من جهته بتغيرات لا يمكن بحال تجاهلها. في هذا السياق العام يقود المغرب استراتيجيته الخاصة في إدخال الإصلاحات السياسية والاقتصادية والاجتماعية، وهي إذ يفعل ذلك يفعله بعزم وتصميم، ولكن حسب وتيرته الخاصة وبإشراك أكبر عدد ممكن من الفاعلين.

ونجاح هذه الإصلاحات يتطلب دعم التماسك الاجتماعي وإرساء مناخ من الاستقرار. وينبغي من أجل ذلك العمل على تحقيق تنمية اقتصادية تتيح خلق ما يكفي من الثروات لضمان تنمية الطبقة الوسطى ورفع قدرتها الشرائية، ويؤمن في الآن نفسه تقدم نظام إعادة التوزيع والتضامن. تلك هي الأسس التي يقوم عليها التماسك الاجتماعي.

إن الاقتصاد المغربي يمر بظرفية خاصة. ففي الوقت الذي يسير فيه نحو الاكتمال مسلسل تفكيك الحواجز الجمركية مع الاتحاد الأوروبي، أهم زبون لبلادنا وأكبر مزودها وأول المستثمرين فيها، هاهي أزمة اقتصادية خانقة تضرب الدول الأعضاء في هذا الاتحاد. وكان من نتيجة ذلك أن القطاعات الاقتصادية المزودة للمغرب بالعملات الصعبة - أي الصناعات التحويلية التصديرية والفلاحة والسياحة - صارت تعاني من انخفاض الطلب من الشركاء الرئيسيين لبلادنا. أما المغاربة المقيمون بالخارج، والذين أصابتهم بدورهم تداعيات الأزمة التي تعصف ببلادان إقامتهم، فقد شهدت تحويلاتهم بدورها تراجعا أو جمودا.

وقد أثر كل هذا في التوازنات الماكرو اقتصادية للبلاد سلبا فأضعفها. وبالإضافة إلى ذلك فإن انفتاح السوق الوطنية يشجع كثيرا على الاستيراد بكل أنواعه، في حين أن الصادرات - بسبب نقص التنوع في العرض وكذلك بسبب نقص الدينامية في البلدان المستوردة - تتقدم بوثيرة أبطأ بكثير، باستثناء صادرات الفوسفات، التي لا تكفي لمعادلة الواردات. أما فاتورة الطاقة وكذا فاتورة المواد الأولية، فلا تفتان في تضخم بسبب الارتفاع العالمي في أسعار المحروقات والمواد الأساسية. وهذه العوامل مجتمعة تقضي إلى زيادة عجز الميزان التجاري. فبعد سنتين صعبتين بالنسبة إلى السياحة، صار ميزان الأداءات في أسوأ حال، وذلك رغم تحويلات المغاربة المقيمين بالخارج، التي بقيت في حدود 5 مليارات يورو سنويا. أما الاستثمارات الخارجية فتشهد بدورها جمودا، مما يزيد من الضغط على احتياطات العملة الصعبة التي تسجل انخفاضا كبيرا. وإذا كان الاقتصاد الوطني قد استطاع خلال السنوات الأخيرة الحفاظ على نسبة نمو تزيد على 4 بالمائة، فإن اختلافات الميزان التجاري وميزان الأداءات، يضاف إليها عجز الميزانية الذي يتفاقم باطراد من أثر عبء صندوق المقاصة، عوامل من شأنها أن تثقل كاهل محركات الاقتصاد كثيرا في المستقبل المنظور.

بذلك تجد الاختيارات الاقتصادية والاجتماعية للبلاد نفسها في مفترق طرق. فالمغرب قد تبني خيار انفتاح السوق، وهو مطالب بالتالي برفع تحدي الشغل والاستثمار، وتحدي الحفاظ على التنافسية الداخلية والخارجية لاقتصاده، والتحدي المتعلق بالاستعمال الجيد للإنفاق العمومي، وأخيرا التحدي الهام المتعلق بالحماية الاجتماعية والتضامن، باعتبارهما عنصرين رئيسيين من عناصر التماسك الاجتماعي. ويتعين تحقيق كل هذا في سياقٍ ظرفيةٍ صعبة لا تكاد تترك أدنى هامش للمناورة، بل ولا تتيح حتى ما يكفي من الزمن كي يجري امتصاص مظاهر الاختلال تدريجيا.

هكذا يبدو بوضوح أن إصلاح الآليات الكبرى التي تنظم الاقتصاد الوطني أضحي ضرورة لا مناص منها، ونعني المنظومة الضريبية ونظام الحماية الاجتماعية ونظام المقاصة ونظام التضامن ونظام معادلة الأسعار الجهوي في إطار السياسة الجهوية الجديدة. وهذه الآليات مرتبطة بعضها ببعض، لأنها ترتكز جميعها من جهة على مبدأ الاقتطاع (الضرائب والمساهمات الاجتماعية والرسوم) الذي يمثل عبئا تتحمله بالأساس الأسر والنسيج الاقتصادي، ومن جهة أخرى على آليات إعادة تعيين الموارد وإعادة توزيعها.

هناك العديد من التساؤلات التي ينبغي أخذها بعين الاعتبار في تحديد الإصلاحات التي يتعين القيام بها:

- ما هي المعايير التي ينبغي أن تجري الاقتطاعات على أساسها، بما يضمن تشجيع تنمية الطبقة الوسطى ودعم قدرتها الشرائية، ويتيح في الآن نفسه للاستثمار أن يزدهر وللنسيج الإنتاجي أن يبقى محافظا على تنافسيته؟
- ما السبيل إلى دعم الاستهلاك المنزلي، محرك النمو، دون أن يفضي ذلك إلى إفراط في الاستيراد وتفاقم في عجز الميزان التجاري؟
- كيف السبيل إلى تطوير الادخار الوطني، وخصوصا الادخار طويل المدى، للحد من تبعية البلاد للأسواق المالية الدولية والحد من الدين الخارجي؟
- كيف يمكن ضمان الحد الأدنى للعيش للمعوزين، وخصوصا في مجال الصحة والتربية، بكلفة يستطيع الاقتصاد الوطني تحملها؟
- ما الطريقة التي ينبغي اتباعها في تعميم التغطية الاجتماعية، دون الإخلال بتوازن الصناديق التي تمولها؟
- كيف السبيل إلى ضمان نظام ملائم لمعادلة الأسعار لفائدة الجماعات الترابية الفقيرة، دون السقوط في فخ المساعدة الدائمة؟
- ما الوسيلة إلى ضمان الجاذبية اللازمة للاقتصاد من أجل اجتذاب المستثمرين والمشاريع، في منافسة أضحت اليوم عالمية؟
- وأخيرا، ما السبيل إلى تحقيق كل هذا في احترام لقواعد العدالة والإنصاف التي لا يُتصور من دونها أي انخراط دائم في مشروع الإصلاح؟

بقيت الخيارات والتوجهات الاقتصادية الكبرى للمغرب ثابتة لا تتغير. فبناء اقتصادنا يجري، منذ استقلال البلاد، على أساس قواعد اقتصاد سوق اجتماعي: اقتصاد يراهن على المبادرة الخاصة والفردية، يضمن في إطاره حق الملكية الخاصة، وكذا حرية المبادرة، مع مكون اجتماعي قوي لإعادة التوزيع تضطلع فيه الدولة بنصيب كبير بصفقتها حكما أو حتى طرفا فاعلا. فدور الدولة قوي تقليديا في المغرب، من اثر غياب استقلالية طبقة وطنية من المستثمرين الخواص، والعمل الذي مازال ساريا في بناء الآليات الضرورية لتمويل وتنظيم اقتصاد من نوع اقتصاد السوق.

بذلك يبقى الاقتصاد مرتبطا بدرجة كبيرة بقرارات واختيارات الدولة، التي تبقى أول مشغل وأول مستثمر وأول مستهلك في الاقتصاد الوطني. وليس هناك قطاع، حتى في داخل القطاع الخاص، يتصور نموه دون التدخل المباشر أو غير المباشر من قبل الدولة. في مثل هذا السياق، يكون للخيارات في مجال توجيه نفقات الدولة أثر قوي جدا في الفعالية العامة للاقتصاد. وفي الوضعية الحالية التي يطبعها عجز كبير في الميزانية، فإن عمليات التحكيم لفائدة الزيادة من العبء الضريبي أو إحداث مساعدة لصالح النفقات الجارية وفي غير صالح الاستثمار الخاص أو الاجتماعي (الصحة والتربية والبحث والتطوير) تبقى قوية جدا. وقد يكون من نتائج ذلك تآكل النسيج المنتج، مما يفضي في آخر المطاف إلى تراجع القدرة الشرائية عند الطبقة المتوسطة وارتفاع نسب البطالة.

يجب أن يشمل النقاش اليوم مجموع النظام المتبع عندنا في اقتطاع وإعادة تعيين الموارد، إذ لا يمكن عزل المنظومة الضريبية عن نظام التغطية الاجتماعية أو نظام المقاصة. فالأمر يتعلق ببناء منظومة تحترم التوجهات الليبرالية الكبرى للبلاد، مع العمل على جعل تدخلات الدولة - التي ستبقى حاسمة لزمنا طويل - تصب في صالح خلق ثروات داخل التراب الوطني، وتساهم في تطوير آليات التضامن بما يرمي إلى تحقيق الفعالية والعدالة والإنصاف في المجال الاجتماعي.

فالحماية الاجتماعية تبقى جزئية إلى حد بعيد، وهناك فئات كبيرة من الساكنة لا تستفيد من أي تغطية، وحتى أشكال التغطية الموجودة، من قبيل تغطية التقاعد، بلغت مرحلة صار فيها بقاؤها مهددا. أما صندوق المقاصة فبلغ حدا كبيرا من التضخم، وصار يمثل كلفة تفوق مجموع ميزانيات الجماعات المحلية كاملة. وقد بات جليا، بالنظر إلى الوتيرة التي سار عليها نظام صندوق المقاصة هذا خلال السنوات الأخيرة المنصرمة، أن هذا النظام لا يمكنه الاستمرار في الاشتغال حسب المبادئ نفسها.

إذا كان الجميع يتفقون اليوم على أن هذا النظام ليس مفيدا إلا بنسبة جزئية للساكنة المعوزة التي تم إنشاؤه في البداية من أجلها، فإنه في الآن ذاته في طريقه لأن يصبح عاملا كبيرا من عوامل الإخلال بتوازنات اقتصادية هامة. فسعر الطاقة الذي يتم الإبقاء عليه في مستوى منخفض جدا في ما تعلق بغاز البوتان أو غاز الطبخ، يستفيد منه اليوم، وبشكل كبير، القطاع غير المهيكل، الذي لا يتردد في استعمال قنينات الغاز المدعمة، استعمالها مصدرا للطاقة في أنشطته الإنتاجية، مستفيدا في ذلك من ميزة تنافسية غير مشروعة، ناهيك عن أن تلك الميزة مموله من الضرائب التي تؤديها القطاعات المهيكله التي ينافسها ذلك

القطاع منافسة مباشرة... حين لا يعكس سعر الطاقة الحقيقية الاقتصادية للبلاد، فإن التحكيمات في مجال الاستثمار وتوطين وحدات الإنتاج تصبح من جراء ذلك فاسدة المقياس. فسعر الطاقة حين يتم إبقاؤه منخفضا بطريقة اصطناعية، لا يشجع مفعول القرب، كما أنه يعلب ضد التوطين المحلي لوحدات التصنيع والتحويل، وخصوصا بالنسبة إلى قطاعات مثل قطاع الصناعات الغذائية.

إن إصلاح نظام المقاصة، وهو الإصلاح الذي أضحى ضروريا لا مناص منه، والاحتمال المطروح بإعادة توجيهه صوب نظام للمساعدة يستهدف فئات محددة، يقود منطقيا إلى طرح إشكالية الحفاظ على القدرة الشرائية للطبقة المتوسطة، والتدابير والوسائل الضرورية لدعمها. ويمكن التوصل إلى هذا بوسائل منها نظام ضريبي ملائم أو إصلاح لنظام التعويضات العائلية، مع إمكان إعادة تقييم هذه الأخيرة في علاقة مع المداحيل.

أما إعادة تعيين الموارد التي سيتيحها إصلاح صندوق المقاصة فيجب أن تكون موضوعا لنقاش وطني، حيث إنه إذا كان قسم من تلك الموارد سيوجه إلى الحد من عجز الميزانية، فإنه من الهام الحرص على ألا يصرف قسم هام منها في النفقات الجارية، بل أن يتم توجيهه على الخصوص إلى تمويل حاجات التغطية الاجتماعية. ولما كان من الضروري أن تتطور المنظومة الضريبية في ما يخص مكوناتها المتعلقة بالتقاعد من جهة، وفي ما يخص من جهة أخرى مكوناتها المتعلقة بالصحة، الذي يتوسع عبر نظامي التغطية الإجبارية (AMO) والمساعدة الصحية (RAMED) - ولكن أيضا من حيث مكوناته المتعلقة بدعم التشغيل، مع عملية التفكير الجارية في إقرار نظام التعويض عن فقدان الشغل (IPE) - فإنها كذلك فرصة لتبني خيارات جريئة لصالح توسيع تمويل الحماية الاجتماعية من موارد أخرى غير الاقتطاعات التي يتم حسابها على أساس كلفة العمل.

هذا هو المنطق العام الذي يجب أن يتم على أساسه تصور الإصلاح الضريبي، هذا الإصلاح الذي لا ينبغي أن تجري معالجته كإصلاح تقني، بل بصفته إصلاحا سياسيا واسعا، يمثل جزءا من المراجعة العامة لألياتنا في التحفيز الاقتصادي وفي إعادة التوزيع.

يحتاج الاقتصاد السائر في طريق التطور إلى الاستقرار السياسي ووضوح الرؤية والقدرة على استقراء المستقبل. والظرفية الاقتصادية الراهنة، مع آثارها في أوضاع المالية العمومية، تضع النظام الضريبي تبعا لذلك، وأكثر من أي وقت مضى، في قلب النقاش حول السياسة الاقتصادية والاجتماعية. فهذا النقاش لا يمكن أن يؤتي أكله ويفضي إلى توصيات مفيدة إلا على أساس تشخيص شامل لذلك النظام، سواء على مستوى بنيته وأساسه التشريعية أم في ما يخص تطبيقه وتدبيره اليومي من قبل الإدارة ودافعي الضرائب، وكذا النظرة إليه من قبل الأطراف المعنية.

إن تشخيص النظام الجبائي عمل شاق ومعقد بسبب تنوع المتدخلين ووجهات نظر كل منهم، التي غالبا ما تكون متناقضة ومتضاربة، وكذلك، وعلى وجه الخصوص، بسبب تعقيد المادة لفرط تقنياتها غالبا.

يهدف هذا التقرير، دون أن يدّعي الشمولية، إلى تقديم تصور تشخيصي أولي للنظام الجبائي المغربي بالاستناد إلى مختلف وجهات النظر المجمعّة من خلال جلسات الاستماع أو اللقاءات التقنية مع مختلف الأطراف المعنية سواءً على مستوى القطاعين العام والخاص، أو على مستوى المنظمات المهنية أو الجموعية الأكثر تمثيلاً.

هذا العمل هو أيضاً ثمرة أفكار تقنية مستقاة من الممارسة الجبائية في مظاهرها المتنوعة ولاسيما في مجال المراقبة، على مستوى قدرتها على حشد الموارد وعلى مستوى أعم العلاقات بين الإدارة والملزمين بالضريبة.

لقد مكّن اللجوء إلى عقد مقارنات مرجعية على المستوى الدولي كلما دعت الضرورة وكلما كان ذلك ممكناً، من تيسير العمل التحليلي وإثرائه ولاسيما من الإفادة من الخبرات المعمول بها في البلدان موضوع التحليل.

يبرز هذا التشخيص، بعد تقديم لمحة تاريخية وتحليل لبنية الإيرادات والنفقات الجبائية، مجالات التحسين على مستوى الضرائب والرسوم الأساسية، على مستوى الموضوع والشكل على حد سواء. ومن شأن هذا العمل أن يشكّل أرضية للتفكير من أجل صياغة توصيات بغية الوصول إلى نظام جبائي متماسك، وعادل، ورافعة للتنمية الاقتصادية والعدالة الاجتماعية.

1. لمحة تاريخية عن النظام الجبائي المغربي

تاريخ فرض الضريبة في المغرب هو إلى حد كبير تاريخ تطور الإدارة لما قبل الحماية، وأثناء الفترة الاستعمارية ثم لما بعد الاستقلال. هذه التحولات ولدت، في النهاية، جبائيةً حديثة هي التعبير عن إرادة إدماج الاقتصاد المغربي في المسرح العالمي.

1. النظام الجبائي قبل الحماية

حتى في فترة ما قبل الحماية، جاء تأسيس النظام الجبائي نتيجة لضغط الميزانية الناتج عن وضعية المالية العامة التي تدهورت لأسباب عدّة مرتبطة بزيادة النفقات وبتقلص الإيرادات معاً. فالنفقات الناتجة عن المواجهات العسكرية والمترافقة مع ضرورة الحصول على أسلحة حديثة بأسعار متزايدة أثقلت بالتدريج التكاليف العمومية. فضلاً عن ذلك، فإن تطور العلاقات التجارية بين المغرب وبلدان أوروبا دفعت به إلى إبرام العديد من المعاهدات التي كان من نتيجتها تقليص الأرباح التي كان يمكن جنيها من عمليات التجارة الدولية. وهكذا، وأمام دين خارجي متزايد، يبقى الملاذ الوحيد هو اللجوء إلى الضريبة. قبل الحماية، كان النظام الجبائي المعمول به يتكون من الاقتطاعات الأساسية التالية:

1.1 الزكاة

بمعناها الحرفي التزكية أو الصدقة الشرعية، كانت وظيفة الزكاة أولاً تطهير دخل المسلمين وأموالهم. هي مبلغ يجب على كل مسلم منتج أن يدفعه، معرباً بذلك عن تضامنه مع الجماعة. وهي الركن الثالث للإسلام بعد الشهادة والصلاة.

في المغرب، وبالرغم من أن أصل الزكاة موجود في النص القرآني، لم تكن للزكاة آليات التحصيل القسري المقام من قِبَل السلطات الإدارية. وهكذا أدى التخلي عن تحصيلها إلى جعل الزكاة تصرفاً طوعياً محض يأتيه المؤمنون لتمكين الأشخاص المستحقين¹ لهذه الصدقة من تأمين احتياجاتهم الحيوية.

¹ «إنما الصدقات للفقراء والمساكين والعاملين عليها والمؤلفة قلوبهم وفي الرقاب والغارمين وفي سبيل الله وابن السبيل». الآية 60 من سورة التوبة، القرآن الكريم.

2.1 العُشر

كانت الأرض الفلاحية المنتجة التابعة لسلطة الدولة تخضع لاقطاع يعادل 10% من غلتها وثمارها. وكان هذا الاقطاع المنفَّذ تحت اسم العُشر نوعاً من الزكاة على الدخل الفلاحي.

3.1 الجزية

الجزية أو «ضريبة الرؤوس» ضريبة يدفعها غير المسلمين للاستفادة من حماية السلطان المسلم. وهي أيضاً ضريبة مفروضة على المواطنين لتمويل الدفاع عن الوطن وحمايته. فخلافاً لاعتبار الجزية رمزاً للخضوع للنظام الإسلامي، فإنها في الواقع بديل مالي عن الخدمة العسكرية الإلزامية على المسلمين. كانت ضريبة الرؤوس هذه قد أدخلت إلى المغرب من قِبَل إدريس بن إدريس الذي اجتبأها من أهل الكتاب (اليهود والنصارى). وفي بداية تطبيقها كان المبلغ المحدد من قِبَل الخليفة مفروضاً على كل شخص قادر على حمل السلاح باستثناء النساء والأطفال والمسنين الذين كانوا معفيين منها.

4.1 الخراج

بالمعنى الحرفي، محصول الأرض. وهي ضريبة عقارية على الأراضي التي يستمر غير المسلم في استغلالها حتى لو أنها أصبحت أملاكاً إسلامية. غير أن ورثة هؤلاء المالكين غالباً ما يعتنقون الإسلام فيما بعد. وبما أن ذلك كان يفسل الخزينة لو أعفتهم من هذا الخراج، فقد انتهى الأمر إلى عدم تغيير وضعية الأرض بتغيير مالكيها.

يجري تقدير قيمة الخراج عموماً من قِبَل السلطان الذي كان يحدد حصة المحاصيل التي يختار اقتسامها معهم. كما يمكن تسديد الخراج كذلك بالنقود المتداولة. وكان السلطان الموحيدي عبد المؤمن بن علي قد قرر إجراء مسح «تكسير» لكامل شمال أفريقيا واقطاع ثلث على حساب الجبال والأراضي غير المنتجة².

ولدى وقوع الخراج في الإهمال بسبب صعوبات وضعة موضع التطبيق، تم استبداله تحت الدولة السعدية في بداية القرن 16 بضريبة عقارية أخرى، ذات أصل مماثل تقريباً، هي النائبة، ضريبة البدل. كانت النائبة مستحقة على القبائل التي لم تكن تؤدي الخدمة العسكرية على مجموع الأراضي المنتجة التي تستغلها. ومن ثمة فإن التمييز الذي جرى به العمل التمييز بين قبائل الكيش (قبائل عسكرية معفاة من النائبة) وقبائل النائبة (الخاضعة لها) يعود إلى تلك الفترة³.

² L'histoire du Maghreb I, LAROUÏ Abdellah, Petite collection Maspero, 1976, p.168.

³ Les finances des collectivités locales au Maroc: essai d'une approche globale des finances locales,

5.1 الهدية

الهدية هي هبة تهدي للسلطين بمناسبة الاحتفالات الدينية. وإذا كانت الهدية تكتسي في بدايتها شكل هدايا تقدّم طواعية من قِبَل القبائل إلى السلطان، فإن هذه الأخيرة أضحت إلزامية في شكل إتاوة سيادية.

وكان مبلغ الضريبة محددًا مسبقاً، وكان يتوجب على القبائل تسديده حالما يعطى الإذن للأمناء باستيفائها.

6.1 الحركة، المونة، السخرة، الغرامة والتوزيع

الحركة هي التجريدة المسلحة التي تُطلب من القبيلة من قِبَل السلطان عندما كان يريد القيام بحملة عسكرية. وكان وجهاء القبائل هم الذين يشاركون في هذه الضريبة. وكانوا يجهزون أنفسهم بأنفسهم، ويعبثون خدمهم ويتلقون كمكافأة جزءاً من الغنيمة⁴.

المونة تحيلنا على تجهيزات المؤن التي كانت القبائل تخصصها لجيوش السلطان ومساعدتي المخزن أثناء جولاتهم.

وتمثل السخرة العمولات التي تدفعها القبيلة للموظفين الذين يقيمون على أراضيها لأي سبب كان.

والغرامة أو «شُمارة» هي التعويض المالي عن ضرر ألحقه أحد أفراد قبيلة ما (كحالة التمرد، السلب أو الجريمة المرتكبة على أرضها). وتنحدر من مبدأ المسؤولية الجماعية.

وأخيراً، التوزيع وهي ضريبة خدمية كانت تمكّن من إنجاز تجهيزات ذات نفع مشترك أو القيام بأعمال السخرة.

7.1 المكس

أصدر سيدي محمد بن عبد الله، منذ بداية حكمه، مرسوماً بجباية «المكس» أو الضريبة المتنوعة على عمليات التجارة الداخلية. وكان قد استصدر قبل ذلك «فتوى» أو استشارة مؤيدة من العلماء⁵. وكانت هذه الضريبة حجر عثرة دائماً بين السلطة والمدن الكبرى. والمعنى الأول للفعل «مكّس» هو، في الواقع، خدع شخصاً في السوق.

8.1 الترتيب

يندرج الترتيب في إطار الإصلاح الجبائي الحديث. وكان هذا الإصلاح الذي قرره مولاي عبد العزيز يهدف إلى إقامة ضريبة جديدة على الأموال تحل محل النظام القديم القائم على الزكاة، والعُشُر والرسوم الأخرى السيادية. ولما كان مولاي عبد العزيز خليفة مولاي الحسن الأول الذي شرع هو نفسه في

⁴ Analyse de la décision fiscale au Maroc, Noureddine Bensouda, 2009, éditions la croisée des chemins, p.119

⁵ Le mémorial du Maroc. Laarbi Essakali, Henri Maurin. Editions Nord Organisations, 1985. Tome 4 p.119.

العديد من محاولات الإصلاح الجبائي (تعميم الضريبة، تحديد مبلغ الضريبة الفلاحية الواجب دفعه على كل قبيلة للحد من حق التقييم الممنوح للعمال مع محاولة إدخال نوع من التدرجية في الضريبة، وإصلاح إدارة «الأمانة»).

كان هذا الإصلاح الجديد المعروف باسم «الترتيب» يتمثل في إتباع سياسة جبائية تقوم على العدل والمساواة، ولا تحابي أي شخص بامتياز ولا حصانة من الضرائب المحلية، التي كان يتمتع بها من قبل العديد من الأشخاص⁶.

كذلك، استهدف الترتيب تطهير المجتمع والاقتصاد المغربيين اللذين كانا يعيشان أزمة مالية مردها على وجه الخصوص عدم اهتمام الناس بدفع ضرائبهم.

ومع ذلك، فقد تم إقرار الترتيب في ظرفية داخلية خاصة، وفي فترة كانت تتزايد فيها الضغوط الفرنسية على الحدود الشرقية للبلد. وهكذا، إذا كان مشروع الإصلاح الجبائي قد نشأ من ضرورة محلية تخص المغاربة، فإنه لم يسلم من التأثيرات الأجنبية، ولا سيما الفرنسية والإنجليزية.

في الواقع، كان للتوقيع على معاهدة الجزيرة الخضراء سنة 1906 أثر مزدوج على اقتصاد المغرب: تقليص المداخيل المتعلقة برسوم الجمارك نتيجة لإقامة نظام «الباب المفتوح» وتحديد نطاق الضرائب المقتطعة داخلياً تبعاً لما تم تحديده من ضرائب في المعاهدة المذكورة.

2. النظام الجبائي أثناء الحماية

اتصفت هذه المرحلة بإصلاح النظام الجبائي نتيجةً للتدهور التدريجي لمالية المغرب وتفاقم مديونيته. وهكذا ستجعل الحماية من الضريبة الأداة الرئيسية للتدخل الاقتصادي الذي وجد ترجمته في إقامة نظام جبائي مستوحى من النظام الفرنسي.

قام هذا النظام بتكريس مقتضيات معاهدة الجزيرة الخضراء، ومقتضيات معاهدة الحماية وتجربة الممارسات السابقة.

تضمن نظام الضرائب المباشرة بالأساس الترتيب الذي كان قد تم تعديله سنة 1915 بظهير ينظم هذه الضريبة.

وسوف تجري في سنة 1918 مراجعة الضريبة الحضرية القائمة على القيمة الكرائية للأموال المبنية الواقعة في المدار الحضري كما أقرتها معاهدة الجزيرة الخضراء. كما تم تأسيس ضريبة تسمى ضريبة البتات⁷، على الأنشطة ذات الهدف الربحي.

⁶ L'impôt agricole au Maroc, "le tertib". Roland Lebel E. Larose, 1925.

⁷ تجد البتات أصلها في الكلمة اللاتينية التي تعني إجازة أو رخصة الممارسة.

هذا وقد أدخلت الحماية رسم المسكن، الذي تم فرضه على كل شخص يمتلك مسكناً في المدن والمراكز الحضرية.

ورأى الاقتطاع من الأجور والرواتب النور ابتداءً من سنة 1939. وتستهلك هذه الضريبة إلى حد كبير من الضريبة الفرنسية على الرواتب مع جدولة تصاعدية وخصم من الأساس، مرفوقاً عند الاقتضاء بخصوم تهم الأطفال المعالين.

كما تم فرض الضريبة على أرباح⁸ الأنشطة الخاضعة للبتاننا دون أن يجري إلغاء البتاننا مع ذلك. إلى جانب هذه الضرائب، هناك الرسوم الجمركية، والضرائب الداخلية على أمتعة الاستهلاك، والضريبة على المعاملات مع إعفاء تجارة التبسيط. أما رسوم التسجيل والتمبر، فقد تم إنشاؤها بظهير 15 يوليوز 1914.

وتضمنت الجبائية غير المباشرة كذلك ضرائب أخرى منها رسوم الأسواق القروية، ورسوم الوكالات المالية، ورسوم الفقراء، وفحص الأوزان والقياسات⁹.

وكان الهدف الأساسي من كثرة هذه الضرائب غير المباشرة (4/5 من الإيرادات كانت تأتي من هذه الضرائب غير المباشرة) تزويد الخزينة العامة وإنعاش تنمية البنيات التحتية الأساسية. فالغاية من الضريبة خلال هذه الفترة، فيما عدا تعبئة الموارد المالية الضرورية لسير الدولة، كانت تهدف إلى تعبيد الطرق، ومد السكك الحديدية، وبناء الموانئ، والربط الجوي، والكهربة، التي كانت تخدم تنمية المقاولات لاسيما الأجنبية منها.

وسوف يجعل استقلال المغرب من الضريبة وسيلة للتضامن الوطني وأداة للسياسة الاقتصادية.

3. النظام الجبائي غداة الاستقلال

استقلال المغرب هو حدث كبير سوف يغير سير الأحداث. وقد توافقت إقامة نظام ملكي دستوري بتغيير لفلسفة الضريبة، التي أصبحت قائمة على الرضى، والتضامن والتحفيز الاقتصادي¹⁰.

تجد الجبائية المغربية لما بعد الاستقلال مشروعيتها في نصوص الدستور كقانون أسمى يتضمن مقتضيات تحدد أسس الالتزام الجبائي والسلطة المختصة بفرضه. وتنص المادة 53 من دستور 7 دجنبر 1962 على أن البرلمان يصوت على القانون المالي بالشروط المنصوص عليها في الظهير بمثابة قانون تنظيمي للمالية.

⁸ التي كانت أول ضريبة على الأرباح في المغرب التي ستصبح الضريبة على الأرباح المهنية ثم بعد ذلك الضريبة الحالية على الشركات.

⁹ L'évolution de la fiscalité marocaine depuis l'instauration du Protectorat: Livre 4: Le sort de la fiscalité dans l'évolution du Maroc moderne. Jacques Jouannet. Librairie générale de droit et de jurisprudence, 1953

¹⁰ Analyse de la décision fiscale au Maroc, Noureddine Bensouda, 2009, éditions la croisée des chemins, p.127.

وهكذا، يضع قانون المالية ويأذن، لكل سنة مدنية، جميع موارد الدولة وتكاليفها التي لا يمكن تعديلها خلال السنة إلا بقوانين مالية يطلق عليها «تصحيحية».

تضمنت القوانين المالية المصادق عليها منذ الستينيات إلى غاية منتصف الثمانينيات العديد من الترتيبات والإصلاحات.

ففيما يتعلق بضرائب الاستهلاك، وضع المغرب صنافةً وتعريفه جمركية حديثة تخلت عن مقتضيات معاهدة الجزيرة الخضراء (نسبة موحدة 10%، مزيدة بضريبة خاصة 2,5% وبرسوم التمبر 0,05%) وأخضعت المنتجات لأسعار تفضيلية¹¹.

وفيما يتعلق الرسوم الداخلية على المواد الاستهلاكية، فقد طبقت في البداية على التبغ، والنيذ والمشروبات الكحولية، وكذلك على المنتجات البترولية، ثم جرى تعميمها على المواد الاستهلاكية العادية الأخرى كالسكر، والشاي والقهوة ...

أسست الضريبة على رقم الأعمال في 30 دجنبر 1961، استبدالاً للضريبة على المعاملات. وضمت عدة نسب: فالماء، والطاقة الكهربائية، والغاز والمنتجات البترولية كانت تخضع لأسعار جبائية تتراوح بين 6 و8%، والمنتجات الصيدلانية، وأجهزة استقبال البث الإذاعي والتلفزي والتجهيزات المدرسية كانت بنسبة 8%، والزيتون الغذائية بنسبة 9%، وبعض المنتجات الغذائية ذات الاستهلاك الواسع بنسبة 12% ... مع إعفاء المنتجات ذات الضرورة الأساسية كالخبز، والدقيق، والحليب، والمنتجات الزراعية، والنقل السككي ...

فيما يخص فرض الضريبة على الشغل، يتعلق الأمر أساساً بخصم جبائي مطبق على الساكنة النشيطة العاملة في القطاعين العمومي والخاص عن طريق الخصم من الأجور والرواتب. وكانت هذه الضريبة تقع على الأجور، والتعويضات والإجارة، والرواتب وجميع الامتيازات النقدية أو العينية وكذلك المعاشات مع إعفاء المصاريف المهنية وخصوم حسب الوضعية العائلية للملزم بالضريبة. ويتم احتجاز هذه الضريبة في المنبع على أساس نسبة تتراوح بين 6% و36%.

بيد أن فرض الضريبة على المهن الحرة، والصناعية والتجارية كان يجري عن طريق ضريبة البتانتا والضريبة على الأرباح المهنية (حلولاً محل الضريبة على أرباح الأنشطة الخاضعة للبتانتا). وكانت ضريبة البتانتا تطبق على الأشخاص طبيعيين أو اعتباريين (مهما تكن جنسيتهم) الذين يمارسون مهنة، أو صناعة أو تجارة في المغرب.

¹¹ كانت أمتعة التجهيز والمواد الأولية تخضع لضريبة بنسب ضعيفة إلى حد ما (أقل من 10%)، والمنتجات نصف المصنعة بين 5 و20%، والمنتجات الاستهلاكية بين 15 و35% والمنتجات غير النافعة من 50% إلى 100%. أما المنتجات الأخرى التي تعد منافسة للمنتجات المغربية فقد كانت ممنوعة من الاستيراد.

مع ذلك، وبغية تحسين الإيرادات الجبائية، تم كذلك سنة 1972 تبني ضريبة تكميلية على الدخل الإجمالي للأشخاص الطبيعيين المقيمين حسب دخلهم الإجمالي وغير المقيمين على مداخيلهم ذات المصدر المغربي مما هو غير خاضع للضريبة أو معفى منها في الخارج.

كما تم كذلك وضع العديد من الإصلاحات الجبائية الهادفة إلى إقامة نظام جبائي يساعد على تنمية الإنتاج والاستثمارات. وتعود أول مدونة للاستثمار إلى سنة 1958. وقد تم استكمال هذه الأخيرة بمدونة 31 دجنبر 1960 التي كان هدفها الأساس تسهيل خلق المقاولات وتجهيزها. وهكذا، منحت ما يلي:

• تخفيض رسم التسجيل عند التقدمة كشركة على أساس بسيط بمناسبة تكوين رأسمال الشركات أو زيادته؛

• الإعفاء الجزئي من ضريبة البتاتنا للمستعقرات الجديدة التي أضيف إليها فيما بعد الإعفاء الخماسي الممنوح لجميع قطاعات الأنشطة؛

• الإعفاء من الرسوم الجمركية المفروضة على أمتعة التجهيز الجديدة (الذي توسع فيما بعد ليشمل الأمتعة المستعملة)؛

• إمكانية معاينة الاستخدامات المتسارعة للمستعقرات الجديدة؛

• تكوين رصيد لشراء العتاد الجديد ...

وتمثل التجديد المنجز من سنة 1973 إلى سنة 1983 في وضع امتيازات حسب الموقع الجهوي بغية العمل على تشجيع تنمية جهوية متجانسة من خلال التمييز بين ثلاث إلى أربع مناطق جغرافية محددة مع فوارق في فرض الضريبة على الأرباح.

4. النظام الجبائي الحديث

عرف النظام الجبائي المغربي إصلاحاً عميقاً منذ منتصف عقد الثمانينيات. وكانت الغاية المتوخاة من هذا الإصلاح وضع نظام جبائي حديث، ومتجانس وأكثر ملاءمة مع ما هو معمول به على الصعيد العالمي. وبذا اقتربت الجبائية المغربية في هندستها الشمولية من أنظمة الضرائب الكبرى المعروفة في العالم الغربي.

في الواقع، دخل المغرب منذ هذا التاريخ في ورش واسع لتحديث اقتصاده، والانفتاح على الخارج، وللتفكيك الجمركي من خلال توقيع اتفاقيات التبادل الحر مع العديد من البلدان أو المناطق الاقتصادية المهمة. واليوم، وقد تقلصت الرسوم الجمركية بشكل كبير، تشكّل الضريبة المصدر الأساسي للعائدات التي تستند عليها ميزانية الدولة.

زيادةً على ذلك، مكّنت هذه المراجعة من توفّي ضمانات أفضل للملزمين بالضريبة.

وفي هذا الإطار دائماً، تبنّت إدارة الضرائب، منذ بضع سنوات، ومن أجل التحديث، تبسيط المقتضيات الجبائية وتحقيق الانسجام فيما بينها.

وقد رسم هذا الإصلاح، الذي أورد مبادئه القانون الإطار¹² رقم 3-83 لإصلاح النظام الضريبي المعتمد من قبل مجلس النواب في 20 ديسمبر 1982 والصادر بمقتضى الظهير رقم 1-83-38 في 23 أبريل 1984، لنفسه الغايات التالية:

- وضع نظام يضمن من جهة توزيعاً أفضل للعبء الجبائي وتوسيعاً للوعاء وتخفيضاً للضرائب، ومن جهة أخرى تعزيزاً للضمانات التي يمنحها القانون للملزمين بالضريبة؛
- استبدال الضريبة على المنتجات والخدمات بالضريبة على القيمة المضافة في سنة 1986؛
- إلغاء الضرائب الفئوية المطبقة حسب طبيعة الدخل واستبدالها بالضريبة على الشركات سنة 1988 والضريبة العامة على الدخل¹³ سنة 1990.

بالرغم من الجهود المبذولة في اتجاه التبسيط ووضع نظام تركيبى، فإن التنوع لم تختفِ كليّة. فقد خلقت ضرائب أخرى، مثل الضريبة على عوائد الأسهم والحصص في الشركات، الضريبة على حاصلات التوظيفات المالية ذات الدخل الثابت، الضريبة على المداخيل المهنية والعقارية المعفاة والضريبة على أرباح بيع القيم المنقولة.

وستشهد بداية التسعينيات محاولة لعقلنة الامتيازات الجبائية من خلال وضع ميثاق للاستثمارات في سنة 1996. وقد حل هذا الميثاق محل مختلف المدونات القطاعية التي كانت تغطي سابقاً أهم الأنشطة الاقتصادية في البلد.

لقد تم توجيه الامتيازات الجبائية نحو أنشطة ذات أولوية (التصدير) وكذلك نحو جهات محرومة وأدخلت في القانون العام (بدون ضرورة للحصول على رخصة مسبقة).

لقد كان تنظيم المؤتمر الوطني الأول حول الجبائية في سنة 1999 المناسبة للتوصل إلى تشخيص مشترك وتشاوري بشأن النظام الجبائي ورسم خريطة طريق بصورة جماعية من أجل تحديث أكبر للنظام الجبائي المغربي.

وهكذا، شهدنا ابتداءً من سنة 1999 تطوراً مكن من إدخال تغييرات تكرر المبادئ الموجهة التي حددها الإصلاح الجبائي. ولأجل تبسيط النظام والحد من التنوع، تم حذف بعض الضرائب (ضريبة التضامن الوطني، الضريبة على المداخيل المهنية والعقارية المعفاة) وأخرى تم دمجها في الضريبة على الشركات أو الضريبة العامة على الدخل (الضريبة على عائد الأسهم والحصص في الشركات، الضريبة على عائدات التوظيف ذات الدخل الثابت، الضريبة على الأرباح العقارية، والضريبة على أرباح بيع القيم المنقولة)، وهذا بالرغم من كون الإبقاء على ضرائب بنسب إبرائية لا يسمح بالاستجابة تماماً لهدف فرض شامل للضريبة أكثر إنصافاً.

¹² هذا القانون الإطار الذي يتكون من 28 مادة مثل نقطة تحول تاريخية في تطور النظام الضريبي المغربي

¹³ على سبيل المثال، كان الأشخاص الطبيعيون خاضعين، حسب مداخيلهم، إلى العديد من الضرائب والرسوم: الضريبة الزراعية، الضريبة على الأرباح المهنية، الاقتطاع من الأجور والرواتب، الضريبة الحضرية، الضريبة التكميلية، الضريبة على الأرباح العقارية، المساهمة في التضامن الوطني، ...

لقد تم إدخال العديد من الإصلاحات بواسطة قوانين المالية المتعاقبة ما بين سنتي 2000 و 2011، ترجمت بوضع مجموعة من إجراءات تبسيط النظام الجبائي، وعقلنته وانسجامه، والتي كانت نتيجتها:

- إصلاح رسوم التسجيل سنة 2004؛
 - البدء في إصلاح الضريبة على القيمة المضافة سنة 2005؛
 - صياغة كتاب المساطر الجبائية سنة 2005؛
 - صياغة كتاب الوعاء والتحصيل سنة 2006؛
 - تجميع النصوص الجبائية في مجلد واحد: المدونة العامة للضرائب، الذي صدر سنة 2007؛
 - دمج الضريبة على العقود والاتفاقيات في رسوم التسجيل سنة 2008؛
 - صياغة المذكرة الدورية الشاملة التي نشرت أخيراً سنة 2011.
- وفي الوقت الحاضر، هناك نصان ينظمان الضرائب والرسوم الأساسية هما:
- المدونة العامة للضرائب التي تنظم الضريبة على الشركات، والضريبة على القيمة المضافة، الضريبة على الدخل، ورسوم التسجيل، ورسوم التمبر والرسم السنوي الخاص بالمركبات؛
 - والقانون رقم 47-06 المتعلق بجبائية الجماعات المحلية، الذي يتمحور حول محورين:
- يخص الأول الضرائب التي تتولى تديرها الجماعات المحلية بنفسها،
 - ويخص الثاني الضرائب المحلية التي تتولى تديرها الإدارة العامة للضرائب لفائدة الجماعات المحلية. وتهم هذه الضرائب المحلية صنفين من الملزمين بالضريبة:
- . الضريبة المهنية وضريبة الخدمات الجماعية المستحقة على المقاولات؛
 - . ضريبة المسكن وضريبة الخدمات الجماعية، المستحقة على الخواص.
- وهناك ضرائب أو إتاوات أو مساهمات ما تزال باقية أو تم خلقها تسمح بالقيام بالخصوم غير المخصصة مباشرة في الميزانية العامة للدولة أو ميزانية الجماعات المحلية (انظر لائحة الخصوم الأساسية في النقطة: ثانياً.1 أدناه).

وعلى الصعيد الدستوري، يكرر الدستور الجديد (دستور يوليو 2011) المبادئ المكرسة سابقاً، ولاسيما:

• مبدأ المساواة أمام الضريبة وما شابهها:

يعني مبدأ المساواة في المادة الجبائية، الذي طرحته المادة 39، أن يساهم جميع المواطنين في التكاليف العمومية، بحسب قدراتهم الضريبية.

• مبدأ مساواة الضريبة:

يعطي مبدأ مساواة الضريبة المؤكّد في المادة 75 من دستور 2011 البرلمان اختصاصاً عاماً في المادة الجبائية (عن طريق التصويت على قانون المالية).

5. خلاصة

عرف النظام الجبائي المغربي، منذ القرن التاسع عشر، تطوراً تحت ضغط الإكراهات الميزانية، متأثراً بالفترة الاستعمارية التي مكنت من تأسيس أولى الضرائب الحديثة وقائماً، منذ الاستقلال، على القبول، والتضامن والتحفيز الاقتصادي، ليصل في الوقت الحاضر إلى نظام حديث يمكن مقارنته بتلك المعمول بها في البلدان المتطورة ذات الاقتصاد البرالي.

1. البنية العامة للنظام الجبائي المغربي

1. لائحة الضرائب والرسوم الأساسية في المغرب

الضرائب والرسوم في المغرب مضمنة أساساً في المدونة العامة للضرائب، وفي قانون الضرائب المحلية، كما أن نصوصاً أخرى شبه جبائية موجودة في نصوص خاصة. الضرائب والرسوم الجبائية وشبه الجبائية مدرجة في اللائحة غير الحصرية المرفقة في الملحق 1.

يتبين من هذه اللائحة أن عدد الضرائب والرسوم ليس شاذاً بحد ذاته (تم إحصاء حوالي 79 ضريبة). وعلى سبيل المقارنة، فإن النظام الجبائي الفرنسي يتضمن أكثر من 214 اقتطاعاً إجبارياً في سنة 2008.

ومع ذلك، فإن فعالية ونجاعة هذا الكم من الخصوم ينبغي الإقرار بصحتها. فأغلب الإيرادات الجبائية في المغرب متأتية من الضرائب والرسوم المنصوص عليها في المدونة العامة للضرائب (6)، ومن رسوم الجمارك ومن ضريبة الاستهلاك الداخلي، وأخيراً من الضريبة المهنية، وضريبة المسكن وضريبة الخدمات الجماعية.

يتعين كذلك ملاحظة كثرة في أنواع الإيرادات، التي يبلغ عددها 473، منصوص عليها على مستوى عدة دعائم ميزانية، تغطي الإيرادات الجبائية برسم الضرائب والرسوم الأكثر شيوعاً وكذلك الضرائب المحلية، والإتاوات، والرياحات، والغرامات، والأكرية، الخ...¹⁴

هذه الضرائب والرسوم إقرارية في غالبيتها (إقرار تلقائي من جانب الملتزم). كذلك، فإن دفع الضرائب تلقائي هو الآخر، باستثناء حالات معينة يكون فيها فرض الضريبة عن طريق جدول الضرائب أو عن طريق الخصم في المنبع.

إن بنية الضرائب والرسوم الأساسية في المغرب وكذلك طريقة الإقرار بها واستيفائها تقترب من بنية نفس هذه الضرائب والرسوم في بعض البلدان (تونس، إسبانيا، فرنسا).

النظام موضوع الملاحظة عموماً يتصف بكونه (1) إقرارياً مع أداء تلقائي (2) يتوفر على حق المراقبة من طرف الإدارة بدياً (3) يتوفر على آليات الحجز في المنبع لاسيما بالنسبة للضريبة المفروضة على الرواتب باستثناء فرنسا التي يتم فيها الإقرار بالضريبة على الدخل ودفعها من قبل الأجير نفسه.

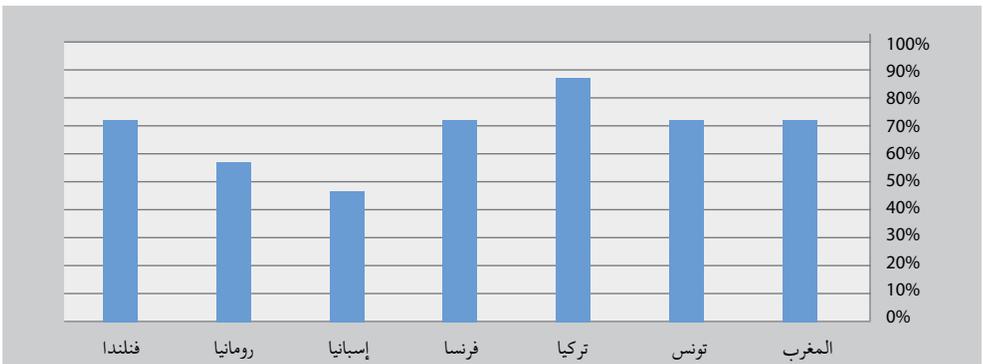
¹⁴ مداخلة الخازن العام للمملكة في غرفة التجارة والصناعة الفرنسية بالمغرب في 20 يونيو 2012

أخيراً، فإن الإطار الجبائي المعمول به حالياً في المغرب لا ينص على فئات معينة من الضرائب والرسوم مطبقة في بلدان أخرى مثل :

- الضريبة على الإرث (فرنسا وإسبانيا)؛
- الضريبة على الأملاك أو الثروة (فرنسا وإسبانيا)؛
- المساهمة الاجتماعية المعممة (فرنسا)؛
- الضريبة على المساكن الخالية (فرنسا)؛
- الضرائب المتعلقة بالبيئة (مثل الضريبة العامة على الأنشطة الملوثة بفرنسا)؛
- الضريبة على ارتفاع قيمة الأراضي ذات الطبيعة الحضرية (إسبانيا)؛
- الضريبة على المعاملات المصرفية والتأمينية (تركيا) ...

ولكن يبقى مع ذلك أن الإيرادات الجبائية تشكل المورد الرئيس لتمويل الميزانية العامة للدولة. فالإيرادات الجبائية في الحقيقة تمثل 72% من إيرادات الميزانية العامة في سنة 2011. وعلى سبيل المقارنة تمثل هذه الضريبة بالنسبة لبعض البلدان ما يلي :

البلد	% للإيرادات الجبائية من الميزانية العامة	ملاحظة
المغرب	72%	سنة 2011
تونس	70,90%	سنة 2010
تركيا	87%	سنة 2010
فرنسا	73%	سنة 2012
إسبانيا	46,30%	سنة 2010. لا تأخذ بالاعتبار إلا الإيرادات الجبائية والميزانية للإدارة العامة للدولة.
رومانيا	57,70%	سنة 2011
فنلندا	72,90%	سنة 2012



يبدو إذن أن حصة الإيرادات الجبائية العمومية الإجمالية في المغرب قابلة للمقارنة على المستويات الملاحظة في البلدان ذات الجبائية الحديثة سواء تعلق الأمر ببلدان صاعدة أم ببلدان متقدمة.

2. بنية الإيرادات الجبائية في المغرب

سيجري تقديم بنية الإيرادات الجبائية من خلال تطورها الإجمالي وحسب نوع الضريبة وحسب مستوى الضغط الجبائي وتطوره.

1.2 تطور الإيرادات الجبائية

تظهر بنية الإيرادات الجبائية في المغرب كما يلي:

الإيرادات الجبائية

بملايين الدراهم

2012	2011	2010	2009	2008	2007	2006	
73 414	69 782	65 004	71 734	81 827	60 308	50 639	الضرائب المباشرة
28 959	27 525	26 928	26 728	33 312	28 009	24 386	الضريبة على الدخل
41 543	40 250	35 114	42 395	46 290	30 013	24 182	الضريبة على الشركات
264	212	205	180	213	278	280	الضريبة المهنية
39	32	30	29	31	71	78	ضريبة المسكن
2 561	1 681	2 650	2 315	1 885	1 865	1 623	التعليات
48	82	77	87	96	72	90	ضرائب مباشرة أخرى
98 534	93 717	86 325	74 709	79 943	67 069	55 127	الضرائب غير المباشرة
76 367	71 857	65 193	55 079	61 250	49 730	39 087	ض.ق.م. ⁽¹⁾
29 810	27 727	26 759	22 484	25 817	20 707	16 587	الداخلية
46 557	44 130	38 434	32 594	35 433	29 023	22 500	الاستيراد
22 167	21 860	21 132	19 630	18 693	17 339	16 040	ضريبة الاستهلاك الداخلي
7 500	7 494	7 502	6 865	6 983	6 133	5 617	التبغ
13 200	12 943	12 307	11 708	10 639	10 159	9 202	منتجات الطاقة
1 467	1 423	1 323	1 057	1 071	1 047	1 221	غير ذلك
9 913	10 286	12 242	11 830	13 706	13 415	12 344	الرسوم الجمركية
11 750	10 571	9 992	9 104	10 175	9 331	7 195	التسجيل والتمبر
193 611	184 356	173 563	167 377	185 651	150 123	125 305	العائدات الجبائية ⁽¹⁾

المصدر: وزارة الإقتصاد والمالية

255 962	226 523						عائدات الميزانية العامة
76%	81%						النسبة المئوية من العائدات الجبائية

المصدر: مذكرة تقديم القانون المالي لسنة 2012

⁽¹⁾ بما فيها ض.ق.م. للجماعات المحلية (30% من عائدات ض.ق.م.).

يمكن تحليل الإيرادات الجبائية من اكتشاف تطور واضح في الحجم منذ سنة 2006، مع نمو استثنائي تم تسجيله سنة 2008 (ليصل إلى 185.651 مليون درهم) يجد تفسيره في أداء جيد جداً للعائدات الجبائية التي أنتجتها الضريبة على الشركات، والضريبة على القيمة المضافة، والضريبة على الدخل. فبالإضافة

إلى الوضع الجيد للنشاط الاقتصادي، فإن أداء الضريبة على الشركات مرده في جزء منه إلى إصلاح نسبة الضريبة التي أصبحت 30% (37% بالنسبة للقطاع المالي) التي توافقت مع توسيع قاعدة فرض الضريبة بإلغاء التخفيضات على زائد قيمة بيع الموجودات المستعقرة والأرصدة المقننة (المؤونة لأجل الاستثمار، مؤونة إعادة تكوين مناجم المعادن ومؤونة سكنى العاملين)، في حين أن أداء ض.ق.م. يجد تفسيره في إلغاء بعض الإعفاءات ولاسيما على العمليات الاستثمارية.

هذا التطور يتعلق كذلك ببنية الإيرادات الجبائية. وهكذا، في الوقت الذي تعرف فيه حصة الضرائب المباشرة في مجموع الإيرادات الجبائية تراجعاً ظاهراً (43% في سنة 2011 مقابل 45% في سنة 2006)، نجد حصة الضرائب غير المباشرة في مجموع الإيرادات الجبائية ترتفع من 38% سنة 2006 إلى 44% سنة 2011. أما حصة الرسوم الجمركية، فإنها تسجل تراجعاً، حيث انخفضت من 11% سنة 2006 إلى 6% سنة 2011. ويبدو أن هذه النزعة تتأكد في سنة 2012 على أساس تكهنات العائدات المدرجة في الميزانية.

تطور الإيرادات الجبائية الكلية 2009-2011

بملايين الدراهم

الوصف	2009	2010	2011
الضرائب المباشرة	69 419	62 354	68 101
ض.ق.م. الداخلية	22 484	26 759	27 727
رسوم التسجيل والتمرير	9 104	9 992	10 571
الزيادات	2 315	2 650	1 681
المجموع حسب المديرية العامة للضرائب	103 322	101 755	108 080
الرسوم الجمركية	11 805	12 269	10 286
الضريبة على القيمة المضافة على الواردات	32 593	38 436	44 130
ضريبة الاستهلاك الداخلية	19 629	21 135	21 860
مجموع الإيرادات الجبائية الأخرى	64 027	71 840	76 276
الإيرادات الجبائية الكلية (بما فيها الضريبة على القيمة المضافة للجماعات المحلية)	167 349	173 595	184 356

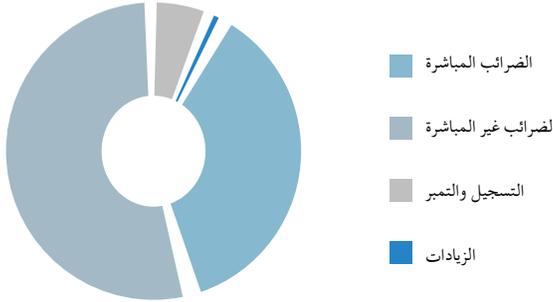
بلغت الإيرادات الجبائية الكلية 173,5 مليار درهم سنة 2010 بدلاً من 167,3 ملياراً سنة 2009، أي أكثر من 6 مليارات درهم من الإيرادات الإضافية. وسجلت سنة 2011 كذلك الإيرادات إضافية قياساً بسنة 2010 بزيادة 10 مليارات درهم لتصل إلى 184,3 مليار درهم، بدون أن تبلغ مع ذلك رقم 185,6 مليار درهم التاريخي المسجل سنة 2008.

هذا التطور عزز حصة الإيرادات الجبائية العادية التي ارتفعت من 87,4% سنة 2009 إلى 88,5% سنة 2010 (دون حساب عائدات الخوصصة).

ينبغي كذلك ملاحظة تفوق الضريبة على القيمة المضافة الخاصة بالواردات قياساً بالضريبة على القيمة المضافة المتعلقة بالداخل، وهو تفوق تعزز بمرور الوقت لكي يمثل أكثر من 60% من العائدات الإجمالية للضريبة على القيمة المضافة المتوقعة سنة 2012. ويعكس هذا الوضع النمو المستمر للواردات وبالتالي الطلب على الاستهلاك المتجه أكثر فأكثر نحو المنتجات الأجنبية على حساب المنتجات المحلية. على سبيل المثال، تساهم الضرائب غير المباشرة في تونس، التابعة للنظام الداخلي، بواقع 56% مقابل 44% لنظام الواردات.

تطور البنية الجبائية

2011	2010	2009	
36,9%	35,9%	41,5%	الضرائب المباشرة
56,4%	56,8%	51,7%	الضرائب غير المباشرة
5,7%	5,8%	5,4%	التسجيل والتمير
0,9%	1,5%	1,4%	الزيادات
100,0%	100,0%	100,0%	المجموع



مثلما تمت الإشارة سابقاً، اتسمت البنية الجبائية، خلافاً للميل الملاحظ بين سنتي 2006 و2008، بزيادة في حصة الضرائب غير المباشرة قياساً بالضرائب المباشرة ابتداءً من سنة 2009. إذ ارتفعت حصة الضرائب غير المباشرة من 51,7% سنة 2009 إلى 56,8% سنة 2010 وإلى 56,4% سنة 2011.

هذا التوزيع المتسم بتفوق الضرائب غير المباشرة يتطابق مع الميل الملاحظ في بعض البلدان المتقدمة أو النامية مثل فرنسا، وتركيا وتونس.

ففي فرنسا، تمثل الضريبة على القيمة المضافة لوحدها، صافيةً بعد التسديدات، ما يقارب 51,33% من الإيرادات الجبائية.

وفي تركيا، تمثل الضرائب غير المباشرة 70% من الإيرادات الجبائية، بينما تغطي الضرائب المباشرة نسبة 30% الباقية.

وتصل الضرائب غير المباشرة في تونس إلى حوالي 60% من الإيرادات الجبائية.

2.2 تطور الضغط الجبائي

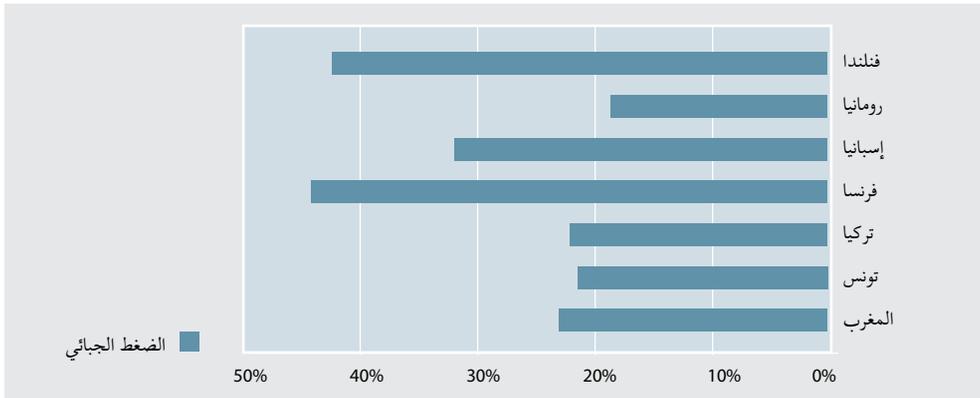
الوصف	2008	2009	2010
الإيرادات الجبائية	185.602	167.349	173.910
• الناتج الداخلي الإجمالي (الأسعار الجارية)	688.843	732.449	764.302
• تغير الناتج الداخلي الإجمالي	11,8%	6,3%	4,3%
الضغط الجبائي	26,9%	22,8%	22,8%

ابتدأ الضغط الجبائي مرحلة من الانخفاض منتقلاً من 26,9% سنة 2008، إلى 22,8% سنتي 2009 و2010 (باعتبار أن سنة 2008 كانت سنة استثنائية).

وعلى سبيل المقارنة، نجد الإيرادات الجبائية قياساً بالناتج الإجمالي المحلي بالنسبة للبلدان المقارنة كالتالي:

البلد	المغرب	تونس	تركيا	فرنسا	إسبانيا	رومانيا	فنلندا
الضغط الجبائي	22,80%	21,20%	22,00%	42,90%	31,70%	19,10%	42,10%

الضغط الجبائي



يجب مع ذلك تناول المقارنة بين هذه المستويات من الضغط الجبائي بحذر نظراً لاختلاف مكونات هذه الأسعار من بلد إلى آخر. فعلى سبيل الإشارة، يغطي الضغط الجبائي المعلن في فرنسا مجموع القطاعات الإجبارية، بما في ذلك القطاعات الاجتماعية.

لهذا، فإن توزيع هذا الضغط الجبائي على مختلف فئات الملتزمين بالضريبة يستحق تحليلاً أكثر عمقاً بسبب تركيز ثقله على عدد محدود غالباً من الخاضعين للضريبة وبسبب وجود إعفاء ضريبي على أنشطة تسهم بصورة مهمة في تكوين الناتج الإجمالي المحلي (المزارعون مثلاً).

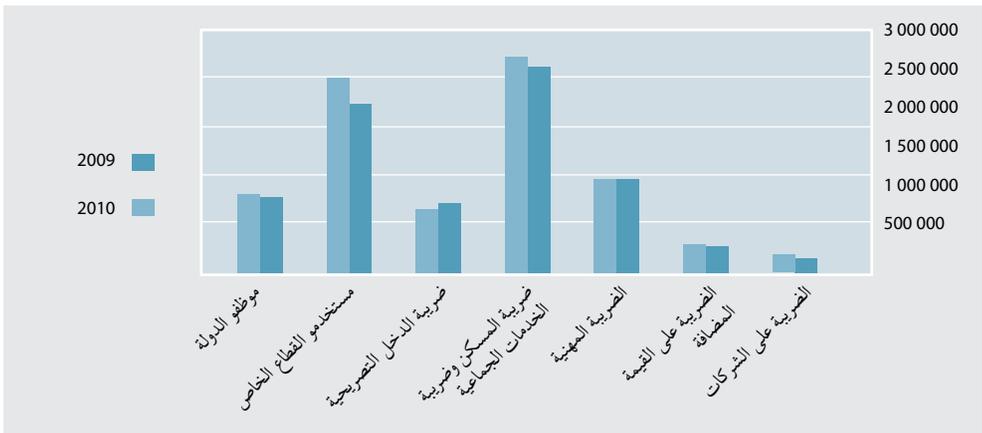
على هذا الأساس، من المناسب الإشارة إلى أن 82% من إيرادات الضريبة على الشركات تأتي من حسن أداء بنسبة 2% من الشركات و73% من عائدات الضريبة على الدخل يتم تحصيلها من أجزاء القطاعين العام والخاص. كما أن ضعف إسهام الأشخاص الطبيعيين غير الأجراء (التجار، والمقاولون الممارسون بشكل فردي، والمهنة الحرة) ملحوظ جداً.

يبدو أن هذه الخاصية مرتبطة على مستوى التنمية الاقتصادية والاجتماعية للبلد. ففي تونس تسهم ضريبة الدخل على الرواتب بواقع 39% من مجموع الضرائب المباشرة، مقابل 11% للمداخيل الأخرى الخاضعة لضريبة الدخل و50% للضريبة على الشركات. في حين أن المقاولات الكبرى في فرنسا (التي يتجاوز مبلغ معاملاتها دون حساب الرسوم 400 مليون يورو) سددت 55 مليار يورو منها 28,3% كضريبة على القيمة المضافة (أي ما يعادل 30% من المجموع الوطني) و 16,7 مليار يورو كضريبة على الشركات (أي 40% من المجموع الوطني).

أما في فنلندا، فمن المبلغ الكلي للضرائب المؤداة، يقدر بأن حصة الأسر هي حوالي 84% حصة الشركات حوالي 16%.

3.2 تطور عدد الملتزمين بالضريبة

الضريبة	2009	2010
الضريبة على الشركات	155 605	169 555
الضريبة على القيمة المضافة	256 730	273 377
الضريبة المهنية	953 071	960 271
ضريبة المسكن وضريبة الخدمات الجماعية	2 620 296	2 742 409
الضريبة على الدخل:	3 754 459	3 976 935
- ضريبة الدخل التصريحية	734 262	693 556
- مستخدمو القطاع الخاص	2 239 261	2 482 543
- موظفو الدولة	780 936	800 836



يبين الشكل أعلاه زياداً في عدد المزمين بالضرائب الخاضعين لمختلف الضرائب. وهكذا، نجد الساكنة النشيطة مكشوفة كما يلي:

• ارتفع عدد المزمين (النشيطين) بالضريبة على القيمة المضافة من 256 730 سنة 2009 إلى 273 377 سنة 2010.

• ارتفع عدد المقاولات (النشيطة) الخاضعة للضريبة على الشركات من 155 605 سنة 2009 إلى 169 555 سنة 2010.

• ارتفع عدد المزمين بالضريبة الخاضعين لضريبة الدخل من 3 754 459 سنة 2009 إلى 3 976 935 سنة 2010.

يبين تقسيم المزمين بالضريبة حسب طبيعة الضريبة تفوقاً للأشخاص الاعتباريين على مستوى الضريبة على القيمة المضافة (63%)، والمقاولات الصغيرة جداً في ما يخص الضريبة على الشركات (78%) ومستخدمي القطاع الخاص فيما يتعلق بالضريبة على الدخل (63%).

3. خلاصة

1.3 تبين ملامح النظام الجبائي المعمول به في المغرب خصائص جبائية حديثة قائمة على أعمدة (الضريبة على الشركات، الضريبة على الدخل والضريبة على القيمة المضافة) معروفة على نطاق واسع وممارسة في البلدان ذات الاقتصاد الليبرالي.

الخصائص الرئيسية لهذا النظام الجبائي هي كما يلي:

(i) نظام جبائي قائم على الإقرار أساساً:

تفترض غالبية الضرائب معرفة في الإقرار من جانب الخاضعين للضرائب (الضريبة على الشركات، الضريبة على القيمة المضافة، رسوم التسجيل، الخ.). وهناك ضرائب أخرى، تسهل الإحاطة بها في الأساس، يتم اقتطاعها في المنبع (الضريبة الدخل على الرواتب، الاقتطاعات من التوظيفات المالية)، وعلى أساس إقراري كذلك من قبل منظمات مسؤولة عن الاقتطاعات (أرباب العمل، المصارف، الخ.). وتبقى حصة الضرائب غير المدفوعة تلقائياً والتي تنحدر من التسويات ومن فرض للضرائب صادر عن الإدارة، يبقى ضئيلاً.

(ii) نظام جبائي مستعمل بصورة واسعة جداً من قبل السلطة الحكومية كوسيلة لتمويل النفقات العمومية مع الحرص على فاعليته وكذلك كرافعة اقتصادية للحث:

- على الاستثمار بصفة عامة (ميثاق الاستثمار لسنة 1996)؛

- على الاستثمار على وجه الخصوص في هذا القطاع أو ذاك (السكن الاجتماعي، التصدير، الخ.).

قطاعات معينة تستفيد في الواقع من جبائية مخففة (نسب مخفضة في الضريبة على القيمة المضافة أو الضريبة على الشركات) أو معفاة (الفلاحة). وقد بلغت الكلفة الإجمالية لهذه التدابير عدة عشرات من مليارات الدراهم، بدون أن تتوفر مع ذلك تحليلات وجيهة في مدى فعاليتها.

(iii) نظام في إصلاح دائم :

يجري إدخال تجديدات بمناسبة إعداد كل قانون مالي، ضمن منطوق تحفيز اقتصادي جديد أو للرد على مخاوف هذا القطاع الاقتصادي أو ذلك، أو تلك الفئة الاجتماعية، أو من أجل تحسين جودة القانون المالي بتوضيح هذا المقتضى أو ذلك. وبمرور الوقت، فقد النظام وضوحه وعمق الاجتهاد الإداري إلى حد بعيد.

2.3 مع ذلك، يبقى النظام الجبائي قابلاً للكمال لاسيما (1) في توزيع العبء الضريبي و(2) في اتجاه التبسيط من أجل تدبير أفضل وتحصيل أفضل للضريبة (وجود نصوص عديدة ولكن لم تثبت فعاليتها):

(i) لا يلقى العبء الضريبي بثقله بصورة متوازنة على جميع الفاعلين في النشاط الاقتصادي:

• يبقى عبء الضريبة على الشركات متحماً من قِبَل أقلية صغيرة من المقاولات، أما الضريبة على الدخل، فتستقر بالأساس على المداخل التي تأخذ شكل الرواتب في القطاعات المنظمة. والضريبة على القيمة المضافة لا تمس قطاعات كبيرة من النشاط الاقتصادي. وتبقى هناك دورات كاملة للإنتاج أو للتوزيع خارج نطاق الضرائب، مثقلةً بذلك الحصة التي يتحملها القطاع المنظم، وعلى الخصوص المقاولات الأكثر شفافية.

(ii) الاتساق، والنجاعة والفاعلية الاقتصادية لبعض الضرائب والرسوم قياساً بمنفعتها الميزانية يجب قياسها وأخذها بعين الاعتبار في أي إصلاح جبائي.

3.3 فضلاً عن ذلك، فالجبائية المحلية مكونة من عدد كبير من الضرائب والرسوم يصعب تدبيرها وذات مردودية ضعيفة. وقد أن الأوان لتكييف هذا النوع من الجبائية مع الجهوية الجديدة. وهكذا ينبغي إعادة سبكها لبحث الجماعات المحلية على البحث بديناميكية عن إيرادات ذاتية.

III. النفقات الجبائية والإعانات الميزانية

1. النفقات الجبائية

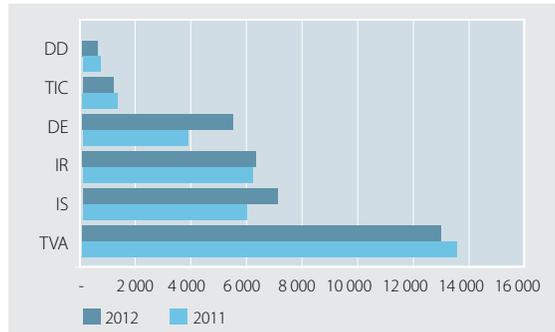
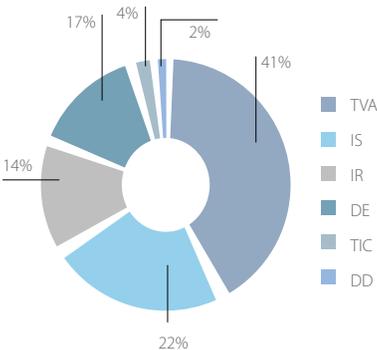
يصل مبلغ النفقات الجبائية في المغرب المقدّر سنة 2011 إلى 32075 مليون درهم، مقابل 29801 مليون درهم سنة 2010، أي زيادة قدرها 7,6%.

وتتمثل بنية النفقات الجبائية في المغرب كالتالي:

بملايين الدراهم

تغير 11-10	تقييم 2011		تقييم 2010		الضريبة
	الحصة	المبلغ	الحصة	المبلغ	
-3,8 %	41,3 %	13 236	46,2 %	13 758	الضريبة على القيمة المضافة
17,5 %	22,0 %	7 069	20,2 %	6 016	الضريبة على الشركات
2,6 %	13,5 %	4 326	14,1 %	4 216	الضريبة على الدخل
41,7 %	17,2 %	5 513	13,1 %	3 891	رسوم التسجيل والتمير
-1,3 %	4,0 %	1 268	4,3 %	1 285	ضريبة الاستهلاك الداخلي
4,4 %	2,1 %	664	2,1 %	636	الرسوم الجمركية
7,6 %	100,0 %	32 075	100,0 %	29 801	المجموع

المصدر: تقرير حول النفقات الجبائية لسنة 2011



فيما يخص الضريبة على القيمة المضافة، التي تشكل الحصة الأكبر من النفقات الجبائية، أي 41,3%، انتقل المبلغ من 13.758 مليون درهم سنة 2010 إلى 13.236 مليون درهم سنة 2011. وقد وصلت النفقات الجبائية المقدرة على مستوى الضريبة على الدخل إلى مبلغ 4.326 مليون درهم أي 13,5%، منها 2.506 مليون درهم لصالح الأسر.

وبخصوص الضريبة على الشركات، بلغت النفقات الجبائية المقدرة 7.069 مليون درهم سنة 2011 أي 22%. والجزء الأكبر من هذه النفقات استفادت منه المقاولات (6.744 مليون درهم، منها 2.666 مليون درهم تتعلق بالمصدرين).

في إسبانيا، يمثل مبلغ النفقات الجبائية برسوم الضريبة على الدخل للأشخاص الطبيعيين نسبة 89% من مجموع النفقات الجبائية مقابل 11% للضريبة على الدخل للشركات.

أما في فرنسا، فتتعلق النفقات الجبائية أساساً بالضريبة على الدخل (حوالي 50%)، والضريبة على القيمة المضافة والضريبة الداخلية على المنتجات البترولية (حوالي 29%) والضريبة على الدخل للشركات (حوالي 12%).

في حين تمثل حصة النفقات الجبائية في المغرب 18,3% من الإيرادات الجبائية مقابل 17,4% سنة 2010. أما حصة النفقات الجبائية في الناتج الإجمالي المحلي فهي 3,9% في سنتي 2010 و2011.

مبلغ النفقات الجبائية في فرنسا هو قرابة 66 مليار يورو، ويمثل على وجه التقريب 29% من الإيرادات الجبائية الصافية وقرابة 11% من الناتج الإجمالي المحلي. ويقدر المجلس الأعلى للحسابات الفرنسي أن كلفة النفقات الجبائية قد ارتفعت بأكثر من 60% بين سنتي 2004 و2010.

في فنلندا، يبلغ حجم النفقات الجبائية حوالي 23 مليار يورو يمثل قرابة 28% من الإيرادات الجبائية وحوالي 12,7% الناتج الإجمالي المحلي.

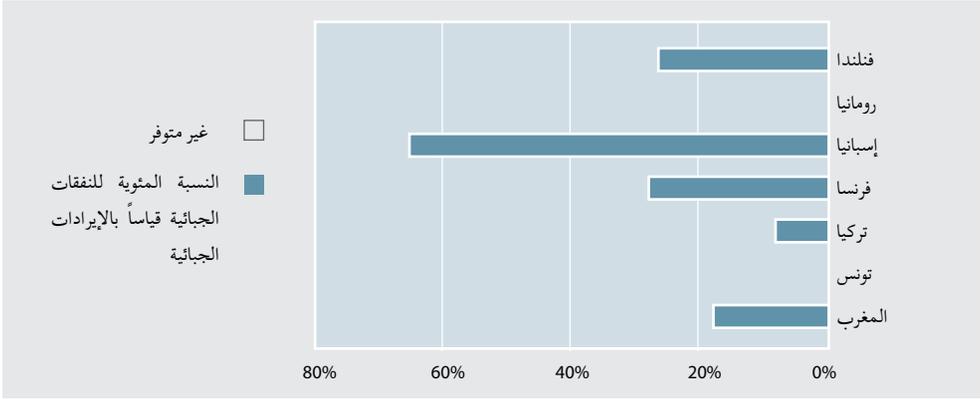
وفي إسبانيا، يصل مبلغ النفقات الجبائية إلى حوالي 96 مليار يورو يمثل قرابة 66% من الإيرادات الجبائية الصافية وقرابة 20% من الناتج الإجمالي المحلي.

أما في تركيا، فتمثل النفقات الجبائية 11% من الإيرادات الجبائية و2,43% من الناتج الإجمالي المحلي.

وفي تونس، ليس هناك في الوقت الحاضر أي تقرير رسمي صادر عن وزارة المالية التونسية لتقييم النفقات الجبائية الناتجة عن الامتيازات الجبائية سارية المفعول. مع ذلك، تم إنجاز أشغال حول هذه المسألة منذ سنة 2007. وهناك مشروع جاري به العمل في تونس يهدف إلى وضع منهجيات للإدراج في الميزانية على أساس الأهداف، وبرنامج النفقات العمومية والمساءلة المالية (PEFA) في طريقه للنشر وذلك بمساعدة البنك الدولي والاتحاد الأوروبي والبنك الأفريقي للتنمية. بيد أن المشروع، إلى غاية تاريخه، ما يزال في طور التجريب.

وأخيراً، لا يتوفر في رومانيا أي تقرير حول تقييم النفقات الجبائية.

البلد	المغرب	تونس	تركيا	فرنسا	إسبانيا	رومانيا	فنلندا
النسبة المئوية لنفقات الجبائية قياساً بالإيرادات الجبائية	18,30%	غير متوفر	11,00%	29,00%	66,00%	غير متوفر	28,00%



2. المستفيدين الرئيسيون من النفقات الجبائية

المستفيدين الرئيسيون من النفقات الجبائية في العدد والحجم في المغرب هم المقاولات، كما يتبين من الجدول أسفله :

المستفيدون	2010		2011	
	العدد	المبلغ	العدد	المبلغ
المقاولات	166	17 091	173	19 154
منها : منعمشون عقاريون	15	2 591	16	3 072
مصدرون	12	2 418	12	2 981
الأسر	103	9 285	110	9 627
المصالح العمومية	55	3 217	56	3 143
غير ذلك	60	209	60	151
المجموع	384	29 801	399	32 075

المصدر: تقرير حول النفقات الجبائية لسنة 2011

في سنة 2011، التدابير الاستثنائية التي تم إحصاؤها استفادت منها المقاولات بنسبة 43,4% والأسر بنسبة 27,6%. وحصتهما من حيث المبلغ هي على التوالي 59,7% للمقاولات و30% للأسر.

في فنلندا، تستفيد المقاولات الصناعية والتجارية من أكثر من ثلث النفقات الجبائية. قطاع السكني والبيئة يستفيد من 20%. وتبلغ حصة الضمان الاجتماعي وقطاع الرعاية الصحية 20% كذلك. من جهة أخرى، 15% من النفقات الجبائية هي ذات تطبيق كثير السعة بحيث لا يمكن معها تحديد فئة العناصر الاقتصادية التي تستفيد منها. وتقل حصة النقل عن 10%، بينما تبلغ حصة المستفيدين الآخرين حوالي 3%.

3. القطاعات الرئيسية المستفيدة من النفقات الجبائية

قطاعات النشاط الرئيسية التي تستفيد من النفقات الجبائية هي كالتالي:

بملايين الدراهم

2011				2010				قطاعات الأنشطة
الحصة	المبلغ	تدابير مقيمة	تدابير مدققة	الحصة	المبلغ	تدابير مقيمة	تدابير مدققة	
16,9%	5 413	33	41	10%	4 384	28	39	• الأنشطة العقارية
13,4%	4 296	23	31	8%	4 036	20	31	• الفلاحة، الصيد البحري
0,5%	159	3	4	1%	357	3	4	• النشر، الطبع
4,0%	1 278	3	4	1%	1 097	3	4	• الكهرباء والغاز
9,4%	3 003	5	12	3%	2 421	5	12	• التصدير
0,9%	296	4	5	1%	734	5	5	• صناعة السيارات والصناعة الكيميائية
7,7%	2 471	14	14	4%	2 312	14	14	• الصناعات الغذائية
4,6%	1 464	29	40	10%	1 322	16	33	• الوساطة المالية
9,3%	2 983	14	18	5%	3 564	14	18	• الاحتياط الاجتماعي
2,8%	887	18	28	7%	1 091	15	28	• الجهات
6,3%	2 029	34	53	13%	1 253	24	53	• الصحة والأعمال الاجتماعية
4,4%	1 424	13	20	5%	1 212	13	20	• قطاع المواصلات
5,4%	1 744	7	15	4%	2 045	6	14	• الخدمات العمومية
1,4%	449	4	4	1%	423	3	3	• السياحة
10,1%	3 225	20	27	7%	2 464	18	24	التدابير العامة بالنسبة لكل القطاعات
3,0%	954	47	83	21%	1 033	38	82	• القطاعات الأخرى
100%	32 075	271	399	100%	29 801	225	384	المجموع

يبين الجدول أعلاه هيمنة الاستثناءات لفائدة الأنشطة العقارية. وتسجل هذه التدابير، التي يبلغ عددها 41، ارتفاعاً بنسبة 22,0% وتمثل 16,9% من النفقات الجبائية المقدرة سنة 2011.

وتبلغ النفقات الجبائية ذات الصلة بالاتفاقيات المبرمة مع الدولة والمتعلقة بالإعفاء من جميع الضرائب والرسوم لفائدة برامج المساكن الاجتماعية السارية، 1.126 مليون درهم، منها 798 مليون درهم بالنسبة للضريبة على القيمة المضافة و328 مليون درهم بالنسبة للضريبة على الشركات.

وتقدّر النفقات الجبائية المتعلقة بالفلاحة بـ 4,3 مليار درهم مغربي وتمثل 13,4% من مجموع النفقات الجبائية.

1.3 القطاع الزراعي

1.1.3 الزراعة في النظام الجبائي المغربي

1.1.1.3 تعريف الزراعة والنشاط الزراعي

الزراعة (التعريف الأصلي «زراعة الحقول») تعني زراعة التربة وبصورة أعم، مجموع الأشغال التي تحوّل الوسط لطبيعي لفائدة الإنسان، وتتخذ شكلين متميزين :

زراعة التربة بهدف إنتاج النباتات: غرس الأشجار، زراعة الأحراج، البستنة، زراعة الأزهار، زراعة الكروم ...

الزراعة الحيوانية، وتسمى عادةً «تربية الحيوانات».

وهكذا يعني النشاط الفلاحي كل نشاط هدفه إضفاء القيمة على الطبيعة لفائدة الجماعة.

وبمقتضى التشريع والتقنين الجبائي في المغرب، تتشكّل المداخل الزراعية من الإرباح المتأتية من استغلال المزارع ومن أي نشاط آخر ذي طبيعة فلاحية غير خاضعة للضريبة المهنية.

2.1.1.3 عرض تاريخي

أنشئت الضريبة الزراعية في المغرب بالظهير رقم 1-61-438 المؤرخ في 22 رجب 1381 (30 دجنبر 1961) المنشور بالجريدة الرسمية عدد 2566 بتاريخ 30 ديسمبر 1961. ويؤكد هذا الظهير أن الضريبة مؤسّسة على:

- القدرة على الإنتاج الزراعي والشجاري على أساس الهكتار من الأراضي (باستثناء الأراضي المبنية، والأراضي التابعة للملك العمومي للدولة، ومنابت الغابات وأراضي المرور)
- القدرة على إنتاج الأشجار المثمرة المتفرقة أو في مزارع نظامية (مع استثناء مؤقت للمزارع التي لم تبلغ سن الإنتاج المحدد، لكل صنف، في المادة 4 من نفس الظهير)
- أساس فرض الضريبة = دخل افتراضي / هكتار x مساحة الأراضي.
- دخل الماشية المقرر على الرأس وعلى الصنف الحيواني.

كانت الضريبة الفلاحية تحتسب على أساس جدول تناوبي يتدرج من 7% إلى 16% مع دخل أدنى قدره 1400 درهم.

وكانت العائدات الجبائية المتأتية من هذه الضريبة تمثل 10% من المجموع الكلي للعائدات لتصل إلى أقل من 1% في نهاية السبعينيات.

في سنة 1984، وفي أعقاب سنوات الجفاف التي شهدتها المغرب، تم إعفاء المداخيل الزراعية من الضريبة الزراعية، بمقتضى الظهير بمثابة قانون رقم 1-84-46 المؤرخ في 17 جمادى الآخرة 1404 (21 مارس 1984) المنشور بالجريدة الرسمية عدد 3727 بتاريخ 04 أبريل 1984؛

في مادته الأولى، يؤكد هذا الظهير على أن المداخيل الفلاحية الخاضعة للضريبة الزراعية معفاة إلى غاية 31 دجنبر 2000 من جميع الضرائب.

وقد مددت المادة 12 من قانون المالية رقم 55-00 للسنة الميزانية 2001 إعفاءات المداخيل الفلاحية من جميع الضرائب المباشرة الحالية والمستقبلية، إلى غاية 31 دجنبر 2010.

ومددت المادة 7 من قانون المالية رقم 40-08 للسنة الميزانية 2009 هذا الإعفاء إلى غاية سنة 2013. هذا، وقد كررت المدونة العامة للضرائب المنشأة بالمادة 5 من قانون المالية رقم 43-06 للسنة الميزانية 2007 كما تم تعديلها بقوانين المالية للسنوات الميزانية 2008 إلى 2011 هذه الإعفاءات في مجال الضريبة على الشركات والضريبة على الدخل على التوالي على مستوى المادتين 6 و47.

3.1.1.3 النظام الجبائي الحالي

بالرغم من كون القطاع الزراعي معفى حتى سنة 2013، تتضمن المدونة العامة للضرائب مقتضيات تحكم طرائق فرض الضريبة على المداخيل الزراعية المتحققة لدى الأشخاص الطبيعيين بواسطة الضريبة على الدخل، وتلك المتحققة لدى الشركات بواسطة الضريبة على الشركات.

في الضريبة على الدخل

في الضريبة على الدخل، نجد طرائق فرض الضريبة على المداخيل الفلاحية منصوصاً عليها في المادة 46 التي تؤكد بأن المداخيل الفلاحية الخاضعة للضريبة هي الأرباح المتأتية من المزارع المستغلة أو من أي نشاط فلاحي غير خاضع للضريبة المهنية.

وتخضع المداخيل للضريبة حسب نظام الربح الجزافي أو نظام النتيجة الصافية الفعلية لمجموع المستغلات.

النظام الجزافي:

يشمل الربح الجزافي السنوي لكل مستغلة الربح الناتج عن الأراضي الزراعية والمشاتل المنتظمة والربح الناتج عن الأشجار المثمرة والغابوية في مزارع غير منتظمة.

ويعادل الربح الناتج عن الأراضي الزراعية والمشاتل المنتظمة ناتج الربح الجزافي على أساس الهكتار من مساحة الأراضي الزراعية والمشاتل المذكورة.

يعادل الربح المتصل بالأشجار المثمرة والغابوية في مشاتل غير منتظمة ناتج الربح الجزافي المحدد حسب الصنف وعلى أساس الغرسة، مضروباً في عدد أغراس الصنف المعني .
ومن أجل تطبيق المقتضيات المشار إليها أعلاه، لا تحتسب الأشجار المثمرة والغابوية ما لم تكن تلكم الأشجار قد بلغت مرحلة الاستغلال المحددة بالطريق التنظيمي .

تتمتع بالإعفاء من الضريبة على سبيل الدوام الأرباح المتأتية من:

- المغارس الغابوية التي لا تفوق مساحتها هكتاراً واحداً والمغارس غير المثمرة المتخذة كسياج ؛
- بيع الحيوانات الحية ومنتجات تربية المواشي التي لم يباشر تحويلها بوسائل صناعية؛
- المغارس الغابوية غير المثمرة .

نظام النتيجة الصافية الحقيقية:

تحدد النتيجة الصافية الحقيقية لكل سنة مالية على أساس فائض المنتجات عن تكاليف السنة المالية بنفس الشروط المنصوص عليها في المادة 8 من المدونة العامة للضرائب .

تقفل السنة المالية المحاسبية التي يتم تحديد ربحها حسب نظام النتيجة الصافية الحقيقية، في 31 دجنبر من كل سنة .

في الضريبة على الشركات

تحدد المادة 6 من المدونة العامة للضرائب بأن المداخل الزراعية معفاة من الضريبة على الشركات إلى غاية 31 دجنبر 2013 .

غير أن النشاط الزراعي يخضع للضريبة، في حالة عدم وجود هذا الإعفاء، بالشروط المعمول بها في القانون العام .

في الضريبة على القيمة المضافة

تطبق الضريبة على القيمة المضافة بمقتضى المادة 87 من المدونة العامة للضرائب فقط على العمليات ذات الطبيعة الصناعية، أو التجارية أو الحرفية أو المتصلة بمهنة حرة، المنجزة في المغرب، وعلى عمليات الاستيراد وعمليات الإنعاش العقاري . وهذا ما يستثني الأنشطة الزراعية من نطاق تطبيق الضريبة على القيمة المضافة .

كذلك، تدرج المادة 92 من المدونة العامة للضرائب لائحة بالمنتجات والسلع المعفاة من الضريبة على القيمة المضافة مع الاستفادة من الحق في الخصم بشرط أن تكون معدة للاستعمال الزراعي على وجه الحصر .

مدخلات الفلاحة تؤدي عنها الضريبة باستثناء الإعفاءات المنصوص عليها صراحةً في المدونة العامة للضرائب .

2.1.3 فرض الضريبة على الأملاك العقارية (الزراعية)

تصنّف دخول الأشخاص الطبيعيين الناتجة عن كراء الأملاك الزراعية، بما فيها البنايات والمعدات الثابتة والمتحركة المتصلة بها ضمن المداخيل والأرباح العقارية.

الربح المتحقق من تفويت الحقوق المشاعة في العقارات الزراعية، الكائنة خارج المدار الحضري بين الورثة المشتركين معفى من الضريبة على الدخل. وفي حالة التفويت اللاحق يتكوّن الربح الخاضع للضريبة من الفائض من ثمن التفويت عن كلفة الشراء من قَبَل الوريث أو الورثة المشتركين المستفيدين من الإعفاء.

ويكون الدخل الصافي للأملاك الزراعية الخاضع للضريبة معادلاً:

إما لمبلغ الكراء أو الاستزراع المنصوص عليه كنفوذ في العقد؛

أو للمبلغ المحصل عليه من حاصل ضرب متوسط سعر الزراعة الممارسة في الكميات المنصوص عليها في العقد، في حالة الأكرية المؤداة عينياً؛

أو لجزء من الدخل الزراعي الجزافي في حالة الكراء مقابل جزء من الغلة.

بذلك ينتج أنه، خلافاً للمداخيل الزراعية الناتجة من استغلال مباشر مستفيد من الإعفاء، تخضع المداخيل العقارية للأملاك العقارية الزراعية للضريبة ولا تستفيد من الإعفاء.

3.1.3 النفقات الجبائية للقطاع الزراعي

من أجل تقييم الكسب المضيق المتعلق بإعفاءات القطاع الزراعي، من الضروري إعادة استعراض النفقات الجبائية.

فالنفقات الجبائية برسم سنتي 2010 و2011 كما تظهر في تقرير النفقات الجبائية الملحق بمشروع قانون المالية لسنة 2012 هي كالتالي:

النفقات الجبائية الكلية

بملايين الدراهم

2011		2010		الضريبة
%	المبلغ	%	المبلغ	
41%	13 236	46%	13 758	الضريبة على القيمة المضافة
22%	7 069	20%	6 016	الضريبة على الشركات
13%	4 326	14%	4 216	الضريبة على الدخل
17%	5 513	13%	3 891	رسوم التسجيل والتمير
4%	1 268	4%	1 285	رسوم الاستهلاك الداخلي
2%	664	2%	636	الرسوم الجمركية
100%	32 076	100%	29 802	المجموع

حصة الإعفاءات للقطاع الزراعي في النفقات الجبائية مركبة كما يلي:

النفقات الجبائية المتعلقة بالزراعة

بملايين الدراهم

2011		2010		الضريبة
%	المبلغ	%	المبلغ	
65%	2 296	64%	2 197	الضريبة على القيمة المضافة
7%	240	7%	244	الضريبة على الشركات
27%	962	29%	974	الضريبة على الدخل
0%	15	0%	-	واجبات التسجيل والتمبر/الضريبة الخاصة السنوية على المركبات ذاتية الحركة
100%	3 513	100%	3 415	المجموع

تمثل النفقات الجبائية المتعلقة بالزراعة 11% من النفقات الجبائية الكلية و2% من الإيرادات الجبائية الكلية (بمعزل عن الضريبة على القيمة المضافة للجماعات المحلية).

1.3.1.3 الضريبة على الدخل

تمثل النفقات الجبائية المتعلقة بإعفاءات القطاع الزراعي في ما يخص الضريبة على الدخل 23% من النفقات الجبائية الكلية للضريبة على الدخل.

الضريبة على الدخل

بملايين الدراهم

2011	2010	التحفيظ
959	974	إعفاء إلى غاية 31 دجنبر 2013 للأرباح الناتجة عن المستغلات الزراعية وعن أي نشاط آخر ذي طبيعة زراعية غير خاضع للضريبة المهنية
3		إعفاء الربح المتحقق من تفويت الحقوق المشاعة للعقارات الزراعية الكائنة خارج المدارات الحضورية بين الورثة المشتركين
962	974	المجموع

2.3.1.3 الضريبة على الشركات

تمثل النفقات الجبائية المتعلقة بإعفاءات القطاع الزراعي في ما يخص الضريبة على الشركات أقل بقليل من 4% من النفقات الجبائية الكلية للضريبة على الشركات.

الضريبة على الشركات

بملايين الدراهم

2011	2010	التحفيظ
240	244	إعفاء المداحيل الزراعية من الضريبة على الشركات حتى 31 دجنبر 2013
240	244	المجموع

3.3.1.3 الضريبة على القيمة المضافة

تمثل النفقات الجبائية المتعلقة بإعفاءات القطاع الزراعي في ما يخص الضريبة على القيمة المضافة حوالي 16% من النفقات الجبائية الكلية للضريبة على القيمة المضافة.

التحفيز	2010	2011
إعفاء البيع في الداخل وعلى استيراد الحبوب	104	105
إعفاء البيع في الداخل وعلى استيراد التجهيزات ذات الاستعمال الزراعي حصراً	459	449
إعفاء البيع في الداخل وعلى استيراد الألبان ودهون الحليب، والألبان الخاصة بالرّضّع، وكذلك الزبدة المصنوعة تقليدياً غير المكيفة، باستثناء المنتجات الأخرى المشتقة من الحليب	247	333
إعفاء بيع التمور المكيفة المنتجة في المغرب وكذلك العنب المجفف والتين المجفف	31	32
إعفاء بيع اللحوم الطازجة أو المجمدة	1 236	1 253
إعفاء زيت الزيتون ومخلفات سحق الزيتون المنتجة من قبل وحدات تقليدية	66	70
إعفاء بيع خشب الحطب بلحائه أو منزوع القشرة أو مشدّب فقط، والفلين بحالته الطبيعية، وخشب النار سواء في حزم أو منشور بطول قليل وفحم الخشب	54	54
المجموع	2 197	2 296

4.1.3 مقارنة مع أنظمة مرجعية أجنبية

في فرنسا، يتم تحديد الأرباح الزراعية، التي تشكل إحدى فئات المداخيل المطبقة عليها الضريبة على الدخل، استناداً إلى قواعد محددة.

يكون تقييم الربح الخاضع للضريبة إما جزافياً أو حقيقياً حسب رقم الأعمال الذي حققته المستغلة:

- النظام الجزافي: هذا النظام مخصص للمستغلات الفردية التي لا يتجاوز متوسط عائداتها للسنتين السالفتين، بما فيها الضريبة على القيمة المضافة، 76 300 يورو. ويجري تحديده بطرق جماعية لمختلف المزارعين الذين يمارسون نفس نوع الزراعة أو التربية في الجهة نفسها؛
- التقييم الحقيقي: يتم تحديد الربح الزراعي للمستغلين الخاضعين لنظام حقيقي وفرض الضريبة عليه حسب المبادئ العامة المطبقة على المقاولات الصناعية والتجارية، ولكن مع قواعد خاصة اعتباراً لخصوصية النشاط الزراعي وإكراهاته.

من جانب آخر، تخضع غالبية العمليات الزراعية للضريبة على القيمة المضافة. وتخضع المنتجات الزراعية لسعر مخفض قدره 7%.

وأخيراً، يستفيد القطاع الزراعي من مساعدات مهمة فرنسية وأوروبية.

إذا كان الاستغلال في تركيا يتم بواسطة شركة، تخضع المداخيل للضريبة على الشركات. أما إذا كان يمارس على أساس فردي، عندها تطبق الضريبة على الدخل.

وباستثناء الشركات التي لها نشاط زراعي والتي يجري فرض الضريبة عليها حسب مقتضيات الضريبة على الشركات، إذا لم تكن مستغلة زراعية تتجاوز عتبة معينة ولا تتوفر على تجهيزات معينة، يكون فرض الضريبة عليها جزافياً ويتم عن طريق الاقتطاع في المنبع حسب أسعار محددة بالقانون.

وفي الحالة المعاكسة، يجري فرض الضريبة على أساس الربح الحقيقي. ومع ذلك، لدى الخاضع للضريبة دائماً إمكانية أن يطلب إخضاعه للنظام الحقيقي إذا كان مبدئياً تابعاً للنظام الجزافي.

فيما يخص الضريبة على القيمة المضافة، يكون السعر المطبق إما 1% أو 8%، في حين أن السعر القانوني هو 18%. ومع ذلك من المناسب ملاحظة أن تسليمات المنتجات الزراعية المنجزة من قبل الخاضعين للضريبة ممن هم غير خاضعين لنظام الأرباح الحقيقية، معفاة من الضريبة على القيمة المضافة. وأخيراً يستفيد القطاع الزراعي من مساعدات من الدولة.

في فنلندا، توجد مجموعة كبيرة إلى حد ما من المقتضيات الجبائية الخاصة بالزراعة. وعلى وجه الخصوص، تتحدد جبائية القطاع الزراعي على أساس قانون جبائي خاص، هو قانون الضريبة على الدخل الزراعي.

يجري تحديد المداخيل الزراعية انطلاقاً مما تولد من أرباح حقيقية. وطرائق الحساب تختلف شيئاً ما عن القواعد المطبقة في سياقات أخرى (قانون الضريبة على الشركات وقانون الضريبة على الدخل).

المحاصيل الزراعية خاضعة للضريبة على القيمة المضافة. ويستفيد القطاع الزراعي من دعم مباشر مهم.

في رومانيا، يجري تحديد المداخيل الزراعية للأشخاص الطبيعيين حسب النظام الجزافي. ويمكن للمعنيين بالأمر الانتقال إلى نظام الربح الحقيقي في أي وقت باختيار فردي. بعد ذلك يصبح نظام الربح الحقيقي إلزامياً بالنسبة للسنة المالية التالية على السنة المالية التي يكون فيها الدخل الإجمالي للأنشطة الزراعية قد تجاوز ما يعادل 100.000 يورو.

تخضع المنتجات الزراعية للضريبة على القيمة المضافة بناءً على قواعد والسعر القانوني. وأخيراً يستفيد القطاع الزراعي من المساعدات في إطار ما يُعرف بالسياسة الزراعية المشتركة، والسياسة الزراعية الوطنية.

في إسبانيا، وفيما يتعلق بالضريبة على الدخل للأشخاص الطبيعيين، وبهدف تخفيف الإلزام المكلف الرسمي الذي يلقي بثقله على المقاولات الصغرى الزراعية، أو مقاولات تربية المواشي، أو المقاولات الغابوية لتحديد دخلها على أساس المعايير المحاسبية، وضع التشريع الإسباني منهجية لحساب دخلها تقوم على عناصر موضوعية معينة، يسميها القانون علامات وأسعار ومقاييس، وليس على تدفقات حقيقية للإيرادات والنفقات.

ويكتسي تطبيق هذا النظام خاصية طوعية للمهنيين الذين يبلغ دخلهم السنوي 300.000 يورو كحد أقصى ومقتنياتهم السنوية لا تتجاوز 300.00 يورو. والخاضع للضريبة الذي، مع توفر شروط تطبيق النظام المذكور فيه، لا يرغب في الخضوع لهذا النظام، يحق له الامتناع عن ذلك.

وكقاعدة عامة، تخضع المحاصيل الزراعية للضريبة على القيمة المضافة بسعر مخفض قدره 4%.

غير أنه، وبغية تبسيط تنفيذ الالتزامات برسم هذه الضريبة، هناك نظام خاص للضريبة على القيمة المضافة يطبق على مهن زراعية معينة يمكن لمالكي المستغلات الزراعية، أو الغابوية أو تربية المواشي أو الصيد الخضوع له، بشرط عدم تعلق الأمر بشركات، وتوفر بعض الشروط.

يعفى المهنيون الذين يختارون هذا النظام من إلزام تحميل الضريبة على القيمة المضافة، وتصفية ودفع المبلغ المطابق لهذه الضريبة للخرينة العامة، وذلك برسم العمليات المنجزة في إطار الأنشطة الخاضعة لهذا النظام. كما يعفون من تقديم الفواتير ذات الصلة.

يسترد هؤلاء المهنيون مبالغ الضريبة على القيمة المضافة التي تحملوها لدى شرائهم السلع أو الخدمات المستعملة في ممارسة الأنشطة الخاضعة للنظام السالف ذكره، مع تلقيهم لتعويض جزافي ينتج عن تطبيق نسبة مئوية على سعر بيع المحاصيل الطبيعية المسلمة من قبلهم أو سعر الخدمات التبعية التي يؤديونها.

وأخيراً، تدخل سياسة المساعدة والدعم للإنتاج الزراعي في الاختصاص الجماعي وتدرج في ميزانية الاتحاد الأوروبي. وهناك سياسة زراعية مشتركة تنسق المساعدات الممنوحة للقطاع الزراعي بتشجيع الإنتاج الزراعي الغذائي عالي النوعية، وكذلك الممارسات الزراعية والبيئية الجيدة.

يخضع قطاع الفلاحة والصيد البحري بتونس للجباية الخاصة التي تتمثل خطوطها العريضة فيما يلي:

- تخضع المستغلات الفلاحية وتلك الخاصة بالصيد البحري في إطار شركة (شخص اعتباري) لتخفيض معدل الضريبة على الشركات (10% بدلاً من 30%)

- تخضع دخول الأنشطة الفلاحية الفردية لقواعد معينة لتحديد الضريبة المستحقة (نظام النفقات / الإيرادات، نظام التقييم الجزافي والنظام الحقيقي)

من جهة أخرى، تخضع المنتجات الفلاحية وتلك الخاصة بالصيد البحري للضرائب بطريقة الحجز في المنبع. والواقع أن هذه المنتجات تخضع لضريبة الحجز في المنبع بسعر 2% عند تسويقها في مرحلة البيع بالجملة (المبيعات من المنتجين < تجار الجملة). تتم عملية الحجز في المنبع من قبل أي متدخل في تسويق هذه المنتجات في مرحلة البيع بالجملة (خاصة، عملاء أسواق البيع بالجملة، والشركات المصنعة للعلب المصبرة، وأي متدخل آخر) عند شراء هذه المنتجات من المنتجين.

تقع الفلاحة أيضا خارج نطاق الضريبة على القيمة المضافة.

يتبين من خلال هذه الممارسات الدولية ما يلي:

- يخضع القطاع الزراعي عموماً للضريبة، لكن مع مراعاة خصائصه المميزة، وغالباً ما يتم النص على نظام جزافي إلى جانب إتباع نظام النتيجة الصافية الحقيقية
- تخضع المنتجات الزراعية للضريبة على القيمة المضافة (باستثناء تونس)، ولكن مع معدلات منخفضة لا تتجاوز 10%
- يستفيد القطاع الزراعي من منح وإعانات مادية هامة.
- من الضروري إجراء دراسة شاملة لنظم فرض الأرباح على المستغلات الفلاحية في هذه البلدان وغيرها لفهم أفضل الممارسات.

5.1.3 خاتمة

يجب أن يستجيب فرض الضرائب على المداخيل والأرباح المتأتية من الأنشطة الفلاحية للأهداف التالية:

- إنصاف فرض الضرائب مقارنة مع غيرها من الخاضعين لها؛
- عائدات الضرائب مقارنة مع الإيرادات الضريبية الواجب تسييرها؛
- تخفيف العبء الضريبي؛
- إنشاء جباية بسيطة ومنسجمة؛
- خلق مناخ اجتماعي-اقتصادي مواتٍ للاستثمار يتوافق مع الأهداف التي رسمها المغرب في إطار مخطط المغرب الأخضر؛
- النهوض بالشغل في القطاع الزراعي الذي يشغل عدداً كبيراً من السكان النشطين في المغرب؛
- تحسين القدرة التنافسية للفلاحين المغاربة وطنياً ودولياً، لا سيما بعد اتفاقات التبادل الحر الذي وقعها المغرب.

كما يجب أن تتم مراعاة الخصائص المحددة للقطاع الزراعي وتوفير التدابير ذات الصلة بما يلي:

- موسمية النشاط الفلاحي
- تقلب الشركات الزراعية (إمكانية إدراج خسائر المواسم الصعبة...)
- الفرق بين القطاعات الفلاحية ومشكلة تقييم المنتجات الفلاحية والشجرية
- التقسيم الجهوي فيما يخص العائدات والموسم الفلاحي
- التفاوت في إمكانيات الفلاحين
- أثر الضريبة على القيمة المضافة (والضرائب الزراعية بشكل عام) على قدرة المستهلك الشرائية.

يفترض فرض الضرائب على القطاع الزراعي أن يكون نشاط التجار الوسطاء، المتدخلين بين الفلاح المنتج والمستهلك النهائي، مدروسا تماما. كما أن حصة الوسطاء من الثمن الذي يدفعه المستهلك النهائي تتجاوز تلك التي للمنتجين الزراعيين.

في إطار التضامن الوطني، ولأسباب تتعلق بالإنصاف والمساواة أمام الضريبة، يعتبر فرض نظام ضريبي على القطاع الفلاحي ضرورة لا مناص منها، وخصوصا بالنسبة إلى الضيعات الفلاحية التي تبلغ حجما معيناً. فالضريبة ينبغي لها أن تضطلع بدور مهيكّل لصالح تنمية القطاع الفلاحي في إطار خصوصيته. كما ينبغي أن تكون بمثابة حامل لهيكلة هذا القطاع ومحفزا لإنتاجيته وتنافسيته. ولذلك فمن المستعجل إطلاق دراسة معمقة تهدف إلى إحداث ضريبة فلاحية، وتحدد خصوصا على المستوى التقني ما يلي:

(i) الجوانب التقنية المتعلقة بإقرار الضريبة على القيمة المضافة في المجال الفلاحي، وهو ما يشمل على الخصوص النسبة التي ينبغي اعتمادها، وطريقة تحصيل مداخيل الضريبة على القيمة المضافة (تتمثل مقارنة أولى في اعتبار نقاط الولوج إلى السوق كأمكنة لتسوية الضريبة على القيمة المضافة، أو إقرار ضريبة على القيمة المضافة تخضع لها سلسلات التوزيع). فرض ضريبة القيمة المضافة على المنتجات الزراعية من المحتمل أن يقلل من المشاكل التي تعاني منها الصناعات الزراعية.

(ii) تطبيق ضريبة على مداخيل الفلاحين، من قبيل الضريبة على الشركات أو الضريبة على الدخل، مع وضع عتبات للإعفاء وطرق عملية لاحتساب نسب الضرائب في غياب كناش حسابات فلاحية.

(iii) إحداث كناش حسابات فلاحية يتيح للمستغلات الفلاحية تحكما أمثل في أنشطتها.

(iv) مواكبة هيكلية المستغلات الفلاحية التي تبلغ حجما معيناً، من اجل تحويلها إلى شركات.

(v) العمل، إذا أمكن ذلك، على بحث سبيل ضريبة تقوم على ملكية الأرض، مع عدم احتساب الأراضي غير الصالحة أو الجرداء.

(vi) العمل على أن يسير الخضوع للنظام الضريبي والتغطية الاجتماعية في تواز (المرض، والتقاعد، والإعانات العائلية). والشيء ذاته في ما تعلق بأليات الدعم في حال حدوث صعوبات طبيعية كالجفاف والفيضان والبرّد وغيرها).

كل نظام لضرائب مفروضة على هذا القطاع يجب أن يكون مرنا وسهل الإعداد والمراقبة.

2.3 قطاع العقار

تشكل الاستثناءات لصالح الأنشطة العقارية 10.3% من العدد الإجمالي لحالات الاستثناءات.

هذه التدابير، وعددها 41، التي تم تقييمها تجمع 5.413 مليون درهم في 2011 مقابل 4.438 مليون درهم في عام 2010، مسجلة زيادة بنسبة 22.0%. وهي تمثل 16.9% من النفقات الجبائية المقيّمة في 2011.

بملايين الدراهم

2011	2010	الضريبة
1 373	1290	• الضريبة على القيمة المضافة
469	469	• الضريبة على الشركات
790	645	• الضريبة على الدخل
2 782	2 034	• واجبات التسجيل والتمبر
5 413	4 438	المجموع

تتمثل النفقات الجبائية المتعلقة بالاتفاقات المبرمة مع الدولة ذات الصلة بالإعفاء من جميع الضرائب والرسوم لصالح برامج السكن الاجتماعي الحالي في 1.126 مليون درهم، منها 798 مليون درهم للضريبة على القيمة المضافة و328 مليون درهم للضريبة على الشركات.

ينتج قطاع العقار تأثيرات متتالية كبيرة على الاقتصاد الوطني، باستناده إلى سياسات عامة محددة الأهداف ومصحوبة بالنظام البنكي.

يساهم قطاع البناء والأشغال العمومية بواقع 6.8% في الناتج المحلي الإجمالي، ونسبة 9% من حيث التشغيل.

بين عامي 2010 و 2011، سجلت الوحدات العقارية قيد البناء زيادة قدرها 26% بينما شكلت المنجزه منها ارتفاعا بنسبة 22%.

ارتفعت القروض العقارية إلى 10% ونما عدد قروض صندوق الضمان العقاري (FOGARIM) إلى 23% خلال نفس الفترة. ارتفع القرض العقاري الجاري بالمغرب إلى 212 مليار درهم في نهاية شهر مارس، نسبة الثلث من القروض الممنوحة إلى الاقتصاد ذهبت للعقار (أي 33%).

قد يكون للحوافز في هذا القطاع تأثير الحرمان بالنسبة للقطاعات الإنتاجية الأخرى بما في ذلك الصناعية. في الواقع، قد يعمد المشغلون المنجذبون إلى هذه الحوافز إلى تجنب القطاعات الصناعية والانخراط في قطاع الإنعاش العقاري، مما سيترتب عنه إلغاء تصنيع النسيج الاقتصادي. كما يمكن لأهمية الموارد المالية التي تم استيعابها من قبل هذا القطاع في الاتجاهين أن تمارس نفس التأثير على ندرة الموارد التي لا تزال متاحة للأنشطة الاقتصادية الأخرى.

بالإضافة إلى ذلك، تعاني هذه الصناعة من القيود الهيكلية، لاسيما الافتقار إلى معرفة الصفقات التي تكوّن القطاع (العمامة)، واستمرار القطاع غير المنظم وضعف ضبط السوق رغم تدخلات القطاع العمومي، لاسيما إمكانية الولوج إلى العقار.

ترمي خطة 2012-2016 لوزارة السكنى والتعمير وسياسة المدينة إلى تعزيز عرض السكن (170,000 وحدة سنوياً)، لتدعيم برنامج مدن بدون صفح وتنوع إنتاج أكثر جودة للطبقة المتوسطة والشباب وكل ما يتعلق بالكراء الاجتماعي.

ساعدت التدابير التي اتخذها قانون المالية 2010 لصالح السكن الاجتماعي على الإحياء الفوري لهذا القطاع مع كل الآثار الإيجابية المنعكسة على القطاعات الأخرى. لذلك يبدو أن سياسة التحفيز قد حققت نتائج مرضية لهذا القطاع.

ومع ذلك، من الضروري، بشكل دوري، تقييم آثار الفوائد التي يتمتع بها هذا القطاع مع مراعاة الأولويات المتفق عليها لتحديد مسألة الضرائب العقارية والنفقات الضريبية التي تتمتع بها: السكن الاجتماعي، والسكن المتوسط أو الوسائل الداعمة للحصول على الملكية مقابل تطوير الضريبة على الكراء، تشجيع المنعش العقاري و/أو المشتري أو المستأجر.

كما تضع ممارسة إخفاء جزء من سعر المعاملات هذا القطاع في شك دائم، على الرغم من الجهود المبذولة لمكافحة هذه الآفة من قبل الموظفين المنظمين، مما يعكس انعدام الأمن الضريبي. ولذلك ينبغي بذل الجهود لتحقيق ما يلي:

- مكافحة ممارسة عدم التصريح بكامل المبلغ، وغلاإقرار بما دون الواقع والفواتير المزورة
- إعداد سلاسل بيانية للحد من الإقرار بما دون الواقع من دافعي الضرائب والتسويات من قبل الإدارة، مع مراعاة واقع الأسواق والظروف الوطنية والإقليمية. بيد أنه يجب ألا تؤدي هذه السلاسل إلى فرض ضرائب جزافية تتعارض مع مبدأ فرض الضرائب استناداً إلى النتيجة الصافية الحقيقية.

4. الإمكان الجبائي: النفقات مقابل الإيرادات الجبائية

تتمثل النفقات الجبائية مقارنة مع الإيرادات الجبائية فيما يلي:

التعيين	2011			2010		
	العلاقة بين النفقات الإيرادات	النفقات الضريبية	الإيرادات الضريبية المتوقعة	حصة النفقات بالإيرادات	النفقات الضريبية	الإيرادات الضريبية
- الضريبة على القيمة المضافة	19,8%	13 236	66 980	20,8%	13 758	66 035
- الضريبة على الشركات	18,0%	7 069	39 245	16,2%	6 016	37 163
- الضريبة على الدخل	16,1%	4 326	26 790	16,9%	4 216	24 912
- حقوق التسجيل والتمبر	52,2%	5 513	10 568	38,7%	3 891	10 051
- ضرائب الاستهلاك الداخلية	6,1%	1 268	20 792	6,1%	1 285	21 135
- الرسوم الجمركية	5,9%	664	11 225	5,2%	636	12 269
المجموع	18,3%	32 075	175 600	17,4%	29 801	171 565

وعموماً، عرف تقييم النفقات الجبائية ارتفاعاً من حيث الحجم والنسبة المئوية بين عامي 2010 و 2011. بالنسبة لواجبات التسجيل والتمبر، تمثل النفقات الجبائية 39% من الإيرادات الجبائية في عام 2010 و52% في 2011.

بالإضافة إلى ذلك، في مجال الضريبة على القيمة المضافة (التي تمثل الجزء الأكبر من النفقات الجبائية: 46 في المائة في عام 2010)، عرف تقرير النفقات الجبائية في الإيرادات الجبائية انخفاضا بنسبة 1 في المائة بين عامي 2010 و 2011.

5. طبيعة النفقات الجبائية في البلدان التي شملت الدراسة المقارنة

في تونس، يتكون نظام المزايا الجبائية من الحوافز الجبائية والمالية :

(i) الحوافز الجبائية الرئيسية :

- التخفيض الكلي أو الجزئي للمداخيل أو الأرباح التي يعاد استثمارها في اكتتاب الرأس المال الأصلي أو زيادته.
- التخفيض الكلي أو الجزئي للمداخيل أو الأرباح المعاد استثمارها داخل الشركة
- التخفيض الكلي أو الجزئي، محدود في الزمن، للمداخيل أو الأرباح الناجمة عن الاستغلال
- الإعفاء و/أو تخفيض الضريبة على القيمة المضافة المستحقة على أموال المعدات اللازمة لتنفيذ الاستثمار
- الإعفاء من الرسوم الجمركية والضرائب التي لها تأثير معادل المستحقة من استيراد أموال المعدات اللازمة لتنفيذ الاستثمار
- تخفيض معدل الضريبة/الإعفاء المؤقت من ضرائب معينة
- الخ ...

(ii) الحوافز المالية الرئيسية :

- أفساط الاستثمار
- المشاركة في تكاليف البنيات التحتية
- توفير أو منح الأراضي المطلوبة لتحقيق الاستثمار بالدينار الرمزي
- التكفل المؤقت بمساهمة رب العمل بنظام الضمان الاجتماعي الإجباري
- التكفل بالأجور الجزئية والمؤقتة (توظيف الخريجين)
- الخ ...

في رومانيا، تعتبر الحوافز الجبائية محدودة، وهي في شكل إعفاءات أو تخفيضات جبائية أو تقسيط دفع الضرائب لمدة أقصاها 5 سنوات:

(i) حوافز جبائية لصالح الاستثمار:

- إمكانية الاهتلاك المعجل (50 في المائة في السنة الأولى) بالنسبة للمعدات، المرافق، أجهزة الكمبيوتر، براءات الاختراع
- إمكانية الاستفادة من خصم إضافي بمقدار 20% للنفقات المخصصة لأنشطة البحث والتطوير
- إمكانية الإعفاء بالنسبة للأرباح المعاد استثمارها
- خفض معدل الضريبة على القيمة المضافة إلى 5% بالنسبة للمساكن في إطار السياسة الاجتماعية
- تخفيضات أو إعفاءات من الضرائب المحلية لبعض الاستثمارات في المجمعات الصناعية أو التكنولوجية

(ii) حوافز جبائية لاستهلاك الأسر المعيشية:

- تخفيض الضريبة على القيمة المضافة إلى 5% للحصول على المساكن (تحت مساحة معينة وسعر معين)

(iii) الحوافز الضريبية لصالح مداخل الشغل:

- خصم شخصي على الأشخاص المعالين يطبق على الأجور أقل من 1,000 لاي (حوالي 230 يورو)
- تخفيض الإسهامات في نظم التقاعد الاختياري بمبلغ سنوي قدره 400 يورو
- إمكانية تقسيط دفع الضرائب لمدة أقصاها 5 سنوات- تنطبق على كل من الأشخاص الاعتباريين والأشخاص الطبيعيين.

في فرنسا، تتمثل الحوافز الضريبية بالشكل التالي :

(i) لصالح الاستثمار:

- قرض الضريبة على البحث
- إمكانية الاستخدامات المعجلة بالنسبة لأمتعة التجهيزات والاستثمارات الفندقية والاستخدامات الاستثنائية
- تخفيض الضريبة على الدخل أو ضريبة التضامن على الثروة للاكتتاب برأس المال للمقاولات الصغيرة والمتوسطة:
- خطة التوفير عن طريق الأسهم

• تخفيض الضريبة على الدخل لاكتتاب حصص صندوق مشترك للاهتمام بالابتكار، ولاكتتاب حصص صندوق استثمار القرب، ولاكتتاب رأس مال الشركات من أجل تمويل الأعمال السينمائية أو السمعية البصرية، فضلا عن العديد من تخفيضات الضريبة على الدخل من أجل الاستثمار في القطاع العقاري.

(ii) لفائدة استهلاك الأسر:

- قرض الضريبة بالنسبة للنفقات من أجل جودة محيط السكن الرئيسي
- تخفيض السعر بـ 7% للأشغال في المحلات السكنية
- قرض الضريبة للأجير العامل من المنزل

(iii) لفائدة عائدات الشغل:

- قسط للشغل
 - الإعفاء من الضريبة على الدخل بالنسبة للعمل الإضافي الذي يقوم به الأجراء
- يمكن تحليل ما ورد أعلاه من استنتاج مفاده أن وجود النفقات الجبائية ليس عجزا في حد ذاته، نظراً لأنها موجودة في جميع البلدان. يبقى التساؤل حول فعاليتها على الصعيد الاقتصادي والاجتماعي.

6. فاعلية النفقات الجبائية

يستدعي وجود القواعد الاستثنائية تقييمها بصورة منتظمة من أجل تحقيق وضمان أهميتها وفعاليتها، فضلا عن قدرتها على تحقيق الأهداف المرجوة والتي يجب أن تحدد بوضوح قبل اتخاذ أي تدبير. يندرج الإعداد السنوي لتقرير النفقات الجبائية في هذا المنطق، ويعتبر مبادرة تستحق الثناء. غير أن المنهجية المعتمدة لتقييم النفقات الجبائية، في بعض النواحي، مشكوك فيها. في الواقع، إن تقرير النفقات الجبائية لسنة 2011 الصفحة 52 ينص على أنه: «وفقا للتجارب الدولية، ستركز التقديرات على الخسائر الجبائية المباشرة. وهذا الخيار لا يستثنى، بالطبع، إمكانية اللجوء حالة بحالة إلى تقديرات أكثر تطورا بإجراء دراسات محددة.

تشمل الأساليب المستخدمة وضع تقديرات للخسائر في الإيرادات «كل شيء يجري على قدم المساواة» بقياس لاحق لتكلفة الابتعاد عن المعيار» مع افتراض سلوك منضبط للوكلاء الذين يستفيدون منه».

ومع ذلك، لم يثبت أن سلوك الملزمين بالضريبة والوكلاء الاقتصاديين الذين يستفيدون من التدبير الجبائي لا يتأثر بحذف مثل هذا التدبير. وتثبت حالة المنعشين العقاريين فيما يخص إنتاج السكن الاجتماعي الذي تم إحيائه بالتدابير التي اتخذها قانون المالية 2010، على العكس من ذلك، العلاقة بين التدبير التحفيزي وسلوك دافع الضرائب.

علاوة على ذلك، يجب استكمال تقييم النفقات الجبائية للتدبير التحفيزي بالتقديمات الإيجابية أو السلبية لهذا التدبير، وقدرته على تحقيق الأهداف الاقتصادية و/أو الاجتماعية التي كانت أساسا لاعتماده. تجدر الإشارة إلى أن دراستين أجريتا من قبل المندوبية السامية للتخطيط لمحاكاة تأثير بعض التدابير على مستوى الاقتصاد الكلي والجزئي :

- أثر الاقتصاد الكلي والجزئي عن طريق بعض التدابير المستفاد من قوانين المالية 2009 و 2010 (زيادة الحد الأدنى للإعفاء، خفض الحد الأقصى للمعدل الهامشي، إعادة تأهيل شبكة الضرائب وزيادة مرتبات موظفي السلام الدنيا أو المساوية لـ 9) بتاريخ 30 يونيو 2010. ويتضح من نتائج المحاكاة أن أثر هذين التدبيرين نجم عنه زيادة في النمو الاقتصادي وتحسين القدرة الشرائية للأسر المعيشية، مما أدى أيضا إلى تدهور الميزان التجاري والميزانية¹⁵.
 - أثر التدابير الضريبية على حدوث انخفاض في مستوى الضريبة على الشركات وإعادة تهيئة الضريبة على القيمة المضافة اعتبارا من 14 سبتمبر 2010.
- شرعت المندوبية السامية للتخطيط، كجزء من مساهمتها في إضاءة صنع القرار، في تقييم آثار الاقتصاد الكلي والجزئي المترتبة عن التدبيرين الضريبيين. يتعلق أحدهما بخفض مستوى الضريبة على الشركات من 30% إلى 25%. أما التدبير الآخر فيخص إعادة تهيئة الضريبة على القيمة المضافة من خلال خفض معدلها الأعلى من 20% إلى 16% وتوحيد المعدلات الأخرى (7%، 10% و 14%) في معدل واحد حوالي 10%.

أنجزت هذه التقييمات على أساس نموذجين وضعتهما المندوبية السامية للتخطيط. يتعلق الأول بنموذج الاقتصاد الكلي ذو الطبيعة النيو-كينزية المنجزة وفق بيانات الحسابات الوطنية على أساس عام 1998 وتتبع تطور الاقتصاد المغربي خلال الفترة 1990-2008. ويخص الثاني نموذج توازن عام محسوب بمحاكاة جزئية استنادا إلى بيانات مصفوفة المحاسبة الاجتماعية لسنة 2007 للتوفيق بين بيانات الدراسة الاستقصائية الوطنية على مستويات المعيشة واستهلاك الأسر المعيشية في عام 2007. وبصفة عامة، يسمح التدبيران باستئناف النشاط الاقتصادي بما لهما من آثار على العرض والطلب، وتحسين مستويات المعيشة للأسر. ومع ذلك، سيحفز التدبيران تدهور التوازنات الاقتصادية الكلية الداخلية والخارجية.

علاوة على ذلك، هل يفترق مفهوم «النفقات الضريبية» إلى الوضوح؟ يتم تعريف النفقات الضريبية بالإشارة إلى «معيار» ذو معالم غير دقيقة في بعض الأحيان، معيار كإعفاء بموجب قانون الضرائب. لحل أوجه عدم اليقين هذه، ميزت العديد من البلدان، ضمن النفقات الضريبية، بين الأحكام التي تشكل التخفيف الهيكلي للضرائب وبين تلك التي تشكل أدوات حقيقية للسياسة العامة.

¹⁵ تجري الممارسة على أساس نموذج الاقتصاد الكلي الذي يسمح بالقيام بالتنبؤات الاقتصادية وتقييم أثر اختيار السياسات العامة في الاقتصاد الوطني في الأجلين القصير والمتوسط. من خلال الأسس النظرية النيو-كينزية، يميز هذا النموذج بين أربعة عوامل اقتصادية: الأسر المعيشية، المقاولات، الإدارة العامة وبقية العالم. كما أنه يميز بين القطاع التجاري والقطاع غير-التجاري.

وفي الممارسة الحالية، لا يقدم تقدير «خسائر الإيرادات» الناتج عن أداة ضريبية استثنائية، عندما يتم توفيره، سوى عرض محدود للآثار الاقتصادية والمتعلقة بالميزانية لهذا التدبير: لا يأخذ هذا التقدير بعين الاعتبار التغييرات في السلوك الناتجة عنه (الآثار التحفيزية)، ولا تأثير هذا الإجراء على الإيرادات الأخرى أو على مستوى النشاط.

ينبغي أن يستكمل تقييم النفقات الضريبية، رغم كونه معقداً، بتقييم الآثار الناتجة عن الخطة الاقتصادية والاجتماعية لكل تدبير تحفيزي.

علاوة على ذلك، يعتبر جزء من الأدوات المدرجة غير مرقم، نظراً للصعوبات المنهجية: أولاً، لا تسمح البيانات المتاحة بتقدير دقيق لبعض الحالات. وثانياً، بالنسبة للأدوات الأخرى، اضطرت الإدارة إلى إصدار العديد من الافتراضات التي تجعل التقديرات مشكوكاً فيها.

لذا، لا يمكن لحساب مجموع تكلفة النفقات الضريبية إلا أن يعطى وفق نظام تقريبي جداً. هذا ما يسمح باعتبار نفقات الميزانية كتدابير تحفيزية بدلاً من أو بالإضافة إلى القواعد الضريبية الاستثنائية وفقاً للظروف وطبقاً للسياسات الاقتصادية والاجتماعية.

ب. إعانات الميزانية

لا يتبع نظام إعانات الميزانية بدلاً من الإستثناءات الضريبية الناتجة عن النفقات الضريبية على نطاق واسع من قبل نظام الحوافز بالمغرب على الرغم من أن بعض التدابير لم توضع في هذا الاتجاه. يتعلق الأمر بالأداة الخاصة بالمقاولات المنشأة في المناطق المخصصة للتجارة خارج المياه الإقليمية، من أجل الاستفادة من مساهمة الدولة، بحيث تكون الأعباء الجبائية برسم الضريبة على الدخل المخصومة من العاملين لا تتجاوز 20% من كتلة الأجور لهذه الشركات، أو من التكفل المباشر من قبل الدولة للضريبة على القيمة المضافة المتعلقة بالإسكان العام لصالح المشتريين.

تبرز الإستثناءات الضريبية الطابع المعقد للنظام الضريبي. في الواقع، تغير الأدوات وضوح القوانين الضريبية ويمكن أن تؤدي إلى تكاليف تدبير عالية سواء بالنسبة للمستخدمين أو إدارة الضرائب.

يؤدي هذا التعقيد إلى طرح النقاش حول الاختيار بين الاستثناء أو الحاضنة الجبائية والنفقات الجبائية الناتجة عن ذلك وبين النظام المباشر والمستهدف لإعانة الميزانية، على ألا تكون النفقات الجبائية موضوع فحص أكثر دقة من نفقات الميزانية.

تطرح التدابير الاستثنائية إحساساً بالظلم بين دافعي الضرائب الذين لا يستفيدون منها، في حين تتمتع نظم الإعانات المباشرة من ميزة الوضوح وإمكانية المتابعة.

تترجم الاستثنائية الجبائية كذلك رهانات أساسية: التحكم في الأثر الميزاني لهذه التدابير في سياق المالية العمومية المتوتر بصورة خاصة، هو وأثر فاعلية هذه التدابير، وأثر التبسيط.

يجب أن تأخذ أي محاولة في هذا الاتجاه بعين الاعتبار القلق من تنفيذ إجراءات بسيطة وسهلة المنال للاستفادة من الحوافز الجبائية الميزانية وتجنب القيود البيروقراطية، مما يجعل النظام معقداً وغير متاح للوكلاء الاقتصاديين الذين يتعين أن يستفيدوا منه أو لهم الحق فيه. في الواقع يتبين في الممارسة أن العديد من نظم المعونة التي وضعت غالباً ما تبقى غير مستخدمة بسبب تعقيد الإجراءات المطلوبة لإعمالها.

ج. خلاصة

يشكل تقرير النفقات الجبائية في السنوات الأخيرة المصاحب لعرض مشروع قانون المالية بالبرلمان خطوة أساسية لتحسين الشفافية في عملية اتخاذ القرارات في المسائل المتعلقة بالمالية العامة. والهدف من ذلك إطلاع المسؤولين المنتخبين والمواطنين على الجهود التي يبذلها المجتمع لتنفيذ السياسات الاقتصادية والاجتماعية المتبعة.

مع ذلك، ينبغي أن يكون هذا التقرير أكثر صراحة فيما يتعلق بالمنهجية الخاصة بإعداده. كما يجب أن يكون التقرير أكثر صلة بنوعية المعلومات المقدمة. كما يمكنّ الرفع من مستوى جميع الآثار الناجمة عن الحوافز الجبائية من فهم أفضل للمقابل الاقتصادي والاجتماعي للاستثناء الممنوح.

إذا تم استخدام الحوافز الجبائية في أي مكان، يصبح التقييم الدوري لأثرها فيما يتعلق بالأهداف المنشودة ضرورياً جداً. ويؤدي التقدير الأفضل للحوافز الممنوحة لمقارنتها ضد إعانات الميزانية التي غالباً ما تعتبر مستهدفة بشكل أفضل ومسيطر عليها.

من الضروري جعل نوعية المعلومات المقدمة في التقرير المتعلق بالنفقات الجبائية أكثر صلة وكذا إعداد إعانات الميزانية لمزيد من السيطرة على فعاليتها، كلما كان ذلك ممكناً.

IV. الممارسات الجبائية والعلاقات بين الإدارة والملزم بالضريبة

تتبعكس الممارسة الجبائية والعلاقة بين الإدارة والملزم بالضريبة (1) في إجراء مراقبة الضرائب كنتيجة طبيعية للنظام الضريبي التصريحي و (2) تظهر على مستوى نظام الجزاءات المنشأة و (3) سواء في انتظارات دافعي الضرائب أو الإدارة.

1. تسيير نظام الإقرار

يعتمد النظام الجبائي المغربي على نظام الإقرار. على هذا النحو، فإن الملزمين بالضريبة هم الذين يقومون بالإقرارات الضريبية الخاصة بهم، ويشرعون في تصفية ودفع الضريبة على مسؤوليتهم الخاصة. لا يمكن لهذا النظام الذي ينطوي بحكم طبيعته على مخاطر حدوث الأخطاء والسهو أن يحد من محاولات الاحتيال، ناهيك عن التفسيرات المختلفة لتنوع حالات تطبيق الأحكام الجبائية. وهذا هو السبب، الذي جعل المشرع يمنح إدارة الضرائب حق التحكم بهذه البيانات. لذا، فإن المراقبة المالية هي المقابل المنطقي والموضوعي لنظام الإقرار. يمنح القانون الجبائي إدارة الضرائب بعض الحقوق التي تعتبر طبيعتها ومداها هدفا لتسهيل المراقبة الجبائية:

- حق المراقبة
- حق الإثبات
- حق الاتصال
- حق الشفعة

في موازاة ذلك، تتمتع إدارة الضرائب أيضا بما يلي:

- سلطة تقديرية
- الحق في مراقبة الأسعار والإقرارات التقديرية.

2. المراقبة الضريبية

يمكن للمراقبة الجبائية أن تتمثل في فحص الحسابات التي تشمل جميع المعاملات المنجزة وجميع الضرائب التي يخضع لها الملتزم بالضريبة (المراقبة الشاملة) أو التي تغطي فقط صفقة، أو ضريبة أو فترة زمنية محددة (مراقبة دقيقة¹⁶).

وأخيراً، تجدر الإشارة إلى أن الإدارة قد تمضي قدماً في دراسة مجموع الحالة الجبائية للملتزمين بالضريبة الذين يقع موطنهم الجبائي في المغرب، بمراعاة مجموع دخلهم المقرّب به، الخاضع للضريبة رسمياً أو يتمتعون بإعفاء من الإقرار ويقع ضمن نطاق الضريبة على الدخل (إجراء التحقق من الوضع الشامل للملتزم بالضريبة كشخص طبيعي).

1.2 المراقبة الجبائية بالأرقام

1. مجموع الملفات المدققة

التعيين	2009	2010	معدل التغيير
عدد الملفات المدققة	1 273	1 344	+5,6%

ازداد عدد الملفات المدققة في عام 2010 بنسبة 5.6% مقارنة بعام 2009.

2. الرسوم الصادرة

التعيين	2009	2010	معدل التغيير
الرسوم الصادرة	5 811 499	7 312 701	+25,8%

بآلاف الدراهم

3. توزيع الحقوق الصادرة حسب نتيجة الإجراء

دافع الإخضاع للضريبة	الحقوق الصادرة سنة 2009	% مقارنة مع المجموع	الحقوق الصادرة سنة 2010	% مقارنة مع المجموع	% معدل التغيير
الانتفاقات	4 607 511	79,3%	5 315 749	72,7%	+15,4%
الإخضاع للضريبة رسمياً	463 338	8,0%	1 173 098	16,0%	+153,2%
قرارات العمولات	740 650	12,7%	823 854	11,3%	+11,2%
المجموع العام	5 811 499	100,0%	7 312 701	100,0%	+25,8%

بآلاف الدراهم

تمكن المقارنة بين بيانات 2009 و 2010 من ملاحظة ما يلي:

- تحسن بقدر 15.4 في المائة من الإصدارات المتعلقة بالانتفاقات؛
- زيادة كبيرة في الحقوق الصادرة عقب الأمر بإخضاع الضريبة رسمياً (+ 153.2%)، وإلى قرارات لجان التحكيم (+ 11.2%).

¹⁶ تنظم المراقبة الفورية من قبل القانون المالي 2011. سيكون من السابق لأوانه إجراء تقييم له. من حيث الإجراءات وسبل الطعن، فإنه يخضع لنفس القواعد كالمراقبة الشاملة.

4. توزيع الحقوق المستردة حسب نتيجة الإجراء

بآلاف الدراهم

دافع الإخضاع للضريبة	الحقوق الصادرة سنة 2009	% مقارنة مع المجموع	الحقوق الصادرة سنة 2010	% مقارنة مع المجموع	% معدل التغيير
الاتفاقات	4 153 940	93,7%	4 533 883	97,9%	+9,1%
الإخضاع للضريبة رسميا	19 014	0,4%	10 773	0,2%	+43,3%
قرارات العمولات	260 760	5,9%	87 457	1,9%	-66,5%
المجموع العام	4 433 714	100,0%	4 632 113	100,0%	+4,5%

مقارنة بالعام 2009، سجلت الحقوق المستردة برسم سنة 2010 تحسنا بنسبة 4.5 في المائة. ويمكن تفسير هذا التحسن أساسا بالبت في الملفات ذات رهان ضريبي كبير. علما أن جزءا من الاتفاقات التي أبرمتها المديرية العامة للضرائب بالنسبة للحقوق المستردة ترتفع إلى 97.9 في المائة في 2010 مقابل 93.7 في المائة في عام 2009.

يمثل المبلغ المسترد 2.66 في المائة من إجمالي الإيرادات الضريبية.

في إسبانيا، أفادت المراقبة الضريبية 6822 مليون يورو في عام 2010 أي 4.3 في المائة من الإيرادات الضريبية الإجمالية.

في فنلندا، يتمثل هذا المبلغ في 280 مليون يورو (منها 48 مليون يورو لاشتراكات أرباب العمل) في عام 2010 وهو أقل من 1 في المائة من الإيرادات الضريبية الإجمالية.

في فرنسا، يمثل المبلغ المسترد في إطار المراقبة الضريبية 5159 مليون يورو في عام 2010 أو حوالي 2 في المائة من الإيرادات الضريبية.

في رومانيا، تتراوح النسبة المئوية للإيرادات الناتجة عن المراقبة الضريبية مقارنة بالإيرادات الضريبية ذات المفهوم الدقيق ما بين 5% و 10%، انظر بين 2% و 5% من الإيرادات الضريبية ذات المفهوم الواسع، بما في ذلك المساهمات الاجتماعية.

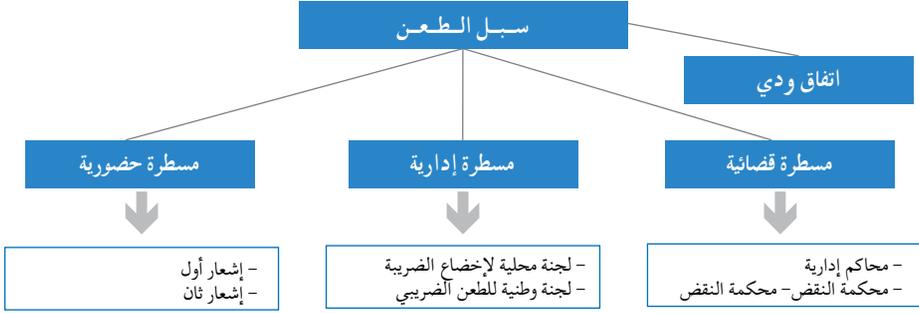
في تونس، تقدر الإيرادات التي تنتج عن خدمات المراقبة الضريبية (وفقا للإحصاءات غير الرسمية) مقارنة بالإيرادات الإجمالية بحوالي 7.9 في المائة. وتقدر إيرادات المراقبة المستردة نقدا بحوالي 4.5% من حيث توزيع الإيرادات حسب الإجراء المتبع، يقدر الأداء الودي بحوالي 46%، وتمثل المنازعات الإدارية 29% من الإيرادات والمنازعات القضائية 25%.

5. ملخص لنسب إيرادات المراقبة الضريبية بالنسبة لإجمالي الإيرادات

المغرب	تونس	تركيا	فرنسا	إسبانيا	رومانيا	فنلندا
2,66%	تقريبا 4,5%	غير متوفرة	تقريبا 2%	4,30%	بين 5 و 10%	أقل من 1%

المبلغ المسترد تبعا للمراقبة الضريبية نتيجة الإيرادات الضريبية

2.2 إجراء المراقبة الضريبية بالمغرب



يتم إجراء مراجعة الحسابات كما يلي :

إشعار بالفحص :

لا يمكن أن تبدأ المراقبة إلا بعد توجيه إشعار بالفحص إلى الملتزم بالضريبة يرسل 15 يوما على الأقل قبل تاريخ البدء في عملية الفحص بعين المكان.

أجل الفحص

- 12 شهرا للشركات التي يقدر مبلغ معاملات أحد السنوات المالية التي تمت مراجعتها بأكثر من 50 000 000 درهم ؛
- 6 أشهر في حالة العكس.

اختتام الفحص

يجب على المفتش المراقب إبلاغ الشركة كتابة بعد اختتام عمليات المراجعة بالموقع.

أول إشعار

في نهاية عملية المراجعة المحاسبية، تشعر الإدارة الضريبية دافعي الضرائب ورؤساء التسوية التي تقترحها لتقديم التصريحات. يجب أن يكون الإشعار مفصلا ومبررا ويقدم لدافعي الضرائب عن طريق إشعار بالاسترجاع.

جواب عن الإشعار الأول

يتوفر دافع الضرائب على 30 يوما للرد على الإشعار الأول. يبدأ الأجل من تاريخ استلام الإشعار الأول.

الإشعار الثاني

تتوفر إدارة الضرائب على 60 يوما لإعلام دافعي الضرائب بأسباب الرفض الجزئي أو الكلي لحجج دافع الضرائب في الإشعار الأول.

الرد على الإشعار الثاني: الطعن أمام اللجنة المحلية لإخضاع الضريبة

تتمثل الإجابة على الإشعار الثاني بالطعن أمام اللجنة المحلية لإخضاع الضريبة ضد رؤساء التسوية التي تحتفظ بها الإدارة الضريبية. يجب أن يقع هذا الطعن في غضون 30 يوما بعد تاريخ تلقي الإشعار الثاني. يوجه الطعن أمام اللجنة المحلية لإخضاع الضريبة إلى المفتش المسؤول على إحالته إلى اللجنة مصحوبا بتقرير عن رؤساء التسوية.

يتم تحديد أجل أقصاه أربعة أشهر كي تتوصل الإدارة بالاستعلامات والوثائق وتسلمها إلى اللجنة المحلية لإخضاع الضريبة اعتبارا من تاريخ الإشعار إلى الإدارة لطعن دافع الضرائب أمام اللجنة المذكورة.

وتتوفر اللجنة المحلية لإخضاع الضريبة على أجل 24 شهرا لاتخاذ القرار.

تبت اللجنة المحلية لإخضاع الضريبة في المنازعات المقدمة إليها ويجب أن تعلن أن القضايا التي تراها بمثابة تفسير الأحكام القانونية أو التنظيمية لا تدخل في دائرة اختصاصها.

تتضمن اللجنة المحلية لإخضاع الضريبة :

- قاضيا ورئيسا
- ممثلا لوالي العمالة أو الإقليم داخل الولاية القضائية التي يقع بها المقر الرئيسي للجنة؛
- رئيس المصلحة المحلية للضرائب أو ممثله الذي يقوم بدور الأمين المقرر،
- ممثل دافعي الضرائب ينتمي للفرع المهني الأكثر تمثيلاً للنشاط الذي يقوم به دافع الضرائب الملتزم.

الطعن أمام اللجنة الوطنية للطعن الضريبي

يجوز لدافع الضرائب والإدارة الضريبية الطعن أمام اللجنة الوطنية للطعن الضريبي ضد قرار اللجنة المحلية لإخضاع الضريبة خلال فترة 60 يوما من تاريخ استلام القرار المذكور.

يقع المقر الرئيسي للجنة الوطنية للطعن الضريبي في الرباط.

وتتوفر اللجنة الوطنية للطعن الضريبي على أجل 12 شهرا كي تتخذ القرار.

اللجنة الوطنية للطعن الضريبي:

- 7 قضاة ينتمون إلى هيئة القضاء، يعينهم رئيس الوزراء بناء على اقتراح من وزير العدل؛

• 30 موظف، يعينهم رئيس الوزراء، بناء على اقتراح وزير المالية، بعد فرض تكوين ضريبي، محاسبي أو قانوني أو اقتصادي، ولديهم على الأقل رتبة مفتش، أو رتبة في نطاق التعويض المعادل. يتم إعارة هؤلاء الموظفين للجنة؛

• 100 شخص من عالم الأعمال يعينهم رئيس الوزراء بناء على اقتراح مشترك لوزراء التجارة والصناعة والصناعة التقليدية، والصيد البحرية، والوزير المكلف بالشؤون المالية، لمدة ثلاث سنوات، بمثابة ممثلي دافعي الضرائب. ويتم اختيار هؤلاء الممثلين من بين الأشخاص الماديين أعضاء المنظمات المهنية الأكثر تمثيلاً الذين يمارسون أنشطة صناعية، وتجارية، وخدمات أو حرف أو صيد بحري، في القوائم المقدمة من قبل المنظمات المذكورة، ورؤساء غرف التجارة والصناعة والخدمات، وغرف الصناعة التقليدية وغرف الفلاحة وغرف الصيد البحري، قبل 31 أكتوبر من السنة السابقة للتي عين فيها الأعضاء للعمل في اللجنة الوطنية.

تنقسم اللجنة الوطنية للطعن الضريبي إلى سبع لجان فرعية تداولية. وتتكون كل لجنة فرعية مما يلي:

- رئيس، قاض
- موظفان مختاران من الذين لم يدرسوا الملف المقدم للتداول
- ممثلان من دافعي الضرائب يختارهما رئيس اللجنة من بين الممثلين المشار إليهم أعلاه.
- مقرر أمين يختاره رئيس اللجنة لحضور اجتماعات اللجنة الفرعية المذكورة إلى جانب اثنين من موظفي اللجنة الفرعية دون صوت للتداول.

وتصدر الأدوار المتصلة بالحقوق الإضافية بعد الإشعار بالقرار الذي اتخذته اللجنة الوطنية للطعن الضريبي.

الطعن أمام المحكمة الإدارية ضد قرار اللجنة الوطنية للطعن الضريبي:

يمكن للإدارة ودافع الضريبة الطعن في القرارات النهائية للجنة المحلية لإخضاع الضريبة أو اللجنة الوطنية للطعن الضريبي وكذا القرارات المتعلقة بالاعتراف بعدم اختصاص اللجان المذكورة، من خلال المحاكم، وضمن أجل 60 يوماً من تاريخ الإشعار بقرارات اللجان المذكورة.

وهذا الطعن لا يوقف إجراءات المتابعة المتخذة لاسترداد الأدوار الصادرة. في الممارسة العملية، يمكن النظر في إدخال التماس بإجراء مستعجل للحصول على إيقاف المتابعة عن طريق حكم، في انتظار صدور حكم في الموضوع طالما تم توفير ضمانات كافية لتغطية الأدوار الصادرة (الضمانات البنكية...).

3.2 إجراء المراقبة الضريبية في بعض البلدان الأخرى

تتمثل الاختلافات في المراقبة والمراجعة المحاسبية بين المغرب والبلدان المشمولة بالدراسة فيما يلي:

• مقارنة بفرنسا :

- لا يمكن القيام بإصدار الدور إلا بعد انقضاء أجل جواب دافع الضرائب وأجل وضع اليد من قبل اللجنة الوطنية أو الإدارية عند الاقتضاء.
- تتمثل المرحلة الإدارية في أجل سنتين ابتداء من سنة الأمر باستخلاص موضع التحصيل أو استحقاق الضريبة الممنوحة لدافع الضرائب لتوجيه مطالبة سابقة للإدارة.
- تتوفر الإدارة على أجل 6 أشهر (+ 3 أشهر محتملة لأجل إضافي) للإعلام بجوابها المبرر لدافع الضرائب، وإذا كان هناك محل لذلك، إسقاط الضريبة المنطوق بها. في نهاية هذا الأجل، عند عدم استلام جواب من جانب الإدارة، أو عند الاستجابة السلبية، يمكن لدافع الضرائب رفع الدعوى إلى المحكمة.
- أي منازعات تتعلق بالضرائب المباشرة أو ضرائب مبلغ المعاملات تعد من دائرة اختصاص المحاكم الإدارية (المحكمة الإدارية، محكمة الاستئناف الإدارية ومجلس الدولة)، أما المنازعات المتعلقة برسوم التسجيل، والمساهمات غير المباشرة، وضريبة التضامن على الثروة فهي من دائرة اختصاص المحاكم القضائية (المحكمة العليا، محكمة الاستئناف، ومحكمة النقض).
- لحل النزاع وديا يمكن لدافع الضرائب الطعن التدريجي أو إيداع الطلب لدى اللجنة الوطنية أو اللجان التابعة لقسم الضرائب. يتعلق الأمر بفتة هجينة للطعن الاستشاري، في منتصف الطريق بين الطعن الإداري والطعن القضائي. يترأس اللجنة قاض وتتألف من كل من ممثلي الإدارة وممثلي دافعي الضرائب. لا تقوم بالبت في النزاع في الموضوع بل تصدر أحكاما تتبعها الإدارة عموما.
- عند استنفاد الطعن وفرض الضرائب، فإنه من غير الممكن من حيث المبدأ التراجع عن مبلغ الضريبة من أصل. لا يمكن سوى للضرائب المباشرة وكذا العقوبات أن تكون موضوع طعن مجاني.
- يتمثل أجل التقادم فقط في سنة بالنسبة للضرائب المحلية. ويمكن تمديد آجال الاسترجاع، لاسيما في حالة أفعال الاحتيال (5 سنوات)، وأنشطة غامضة (10 سنوات)، التلبس الضريبي (10 سنوات) أو إغفالات أو أوجه القصور التي كشفت عنها هيئة قضائية (10 سنوات).

• مقارنة بتونس :

- وجود نظام للمراجعة الأولية: يتم على أساس العناصر الواردة في التصريحات والعقود والمستندات الخطية المقدمة من قبل دافعي الضرائب أمام إدارة الضرائب وكذلك على أساس كل الوثائق أو المعلومات المتاحة للإدارة.
- إنه إجراء لا يخضع للإشعار (المعلومات) مسبق لدافع الضرائب أو إرسال إشعار بالمراجعة، ويجري ذلك في مكاتب الإدارة. كما أنه يسمح للإدارة بمراقبة صدق الإقرارات الضريبية، والعقود

والمستندات الخطية المقدمة من الملمزمين بالضريبة (على سبيل المثال، الخصوم، وإعادة الإدماج، وقيمة المعاملات العقارية أو الإرث إلخ...) وتصحيح قواعد فرض الضرائب في ضوء المعلومات الوحيدة والمعلومات المتاحة.

لا حول الفحص الأولي دون إجراء فحص معمق.

- لا يوجد أجل مفروض على الإدارة الضريبية للاستجابة لمعارضة دافع الضرائب للإشعار الأول؛
- بعد الإشعار الثاني، يتوفر دافع الضرائب على أجل 15 يوما لصياغة رده؛
- يتم إغلاق الطعن الإداري بتحليل استجابة دافع الضرائب للإشعار الثاني من الإدارة وإرسال القرار النهائي
- عند الحفاظ على المراجعة المنصوص عليها في نهاية تبادل المراسلات، تصدر الإدارة "أمرًا بإخضاع الضريبة رسميًا" ضد دافع الضرائب المعني. يتمثل الأمر بإخضاع الضريبة رسميًا في عقد إداري موقع من قبل وزير المالية أو عن طريق نائبه. وبالتالي يتم استنفاد مرحلة المنازعات الإدارية، ولا يمكن لدافع الضرائب معارضة الأمر بإخضاع الضريبة رسميًا إلا عن طريق الطعن أمام المحاكم القضائية.
- مرحلة المنازعات القضائية من الدرجة الأولى: يسلم رئيس المحكمة الابتدائية الذي رفع إليه الطعن في الأمر بإخضاع الضريبة رسميًا القضية إلى القاضي المقرر الذي يبذل جهده للتوفيق بين وجهات نظر الإدارة ودافع الضرائب. عندما يتوصل كل من دافع الضرائب والإدارة إلى توافق، يحدد القاضي المقرر أجلًا لجعل التوقيع بمحضر التوافق أمرًا واقعًا. ويتم إغلاق القضية في تقديم من قبل أحد الأطراف للأوراق المثبتة لتحقيق التوافق. لا يمكن لمرحلة التوافق أن تتجاوز تسعين يومًا من تاريخ جلسة الإنصات الأولى. يجوز لرئيس المحكمة تمديد هذه الفترة لمدة أقصاها ثلاثين يومًا بناء على طلب مبرر من القاضي المقرر. عند المرور لمرحلة التوافق أمام المحكمة من الدرجة الأولى، لا يمكن القيام بأي اتفاق آخر وتبت المحكمة في القضية.
- يجوز وقف تنفيذ الأمر بإخضاع الضريبة رسميًا (سند القبض) فقط بدفع 20% من مبلغ الضريبة بأصل أو عن طريق تقديم ضمانات بنكية للمبلغ، وذلك في غضون ستين يومًا من تاريخ الإشعار بالأمر.
- يمكن استرداد مبلغ الضريبة موضوع الضمانة البنكية من المؤسسة البنكية بعد انقضاء سنة من تاريخ الإشعار بالأمر بإخضاع الضريبة.
- تستثنى الضريبة أصل والعقوبات المستحقة الدفع فيما يخص الحجز في المنبع من إيقاف التنفيذ. يصدر الحكم في الطعون ضد الأوامر بإخضاع الضريبة رسميًا موضوع وقف التنفيذ في أجل لا يتجاوز ستة أشهر من تاريخ عرض القضية أمام المحكمة الابتدائية.

• مقارنة بإسبانيا :

- من المتوقع إمكانية انتهاء التفتيش بالتوصل إلى اتفاق بين دافع الضرائب والإدارة. يتعلق الأمر باتفاق يبرم خلال المرحلة الإدارية، قبل أن ينتهي التفتيش. ومع ذلك، عند إصدار التصفية، لا يمكن إبرام اتفاق في هذا الصدد، ولا خلال المرحلة الإدارية أو المرحلة القضائية. ويحظر القانون الضريبي العام صراحة إمكانية إبرام أي معاملة فيما يتعلق بالديون الضريبية المصفاة مسبقاً.
- المراقبة المنتظمة للشركات الكبرى الموجودة على مستوى «قسم الضرائب للأعمال التجارية الكبرى».
- يتم تأطير الإرجاع المجاني بموجب قانون.

• مقارنة بتركيا :

- يجب أن يتم التحقق من صحة تقرير التفتيش من قبل ثلاث مراقبين ضريبيين لديهم خبرة 10 سنوات في هذه الوظيفة
- القدرة على التعامل، لا مع المراقب، ولكن مباشرة مع الإدارة الضريبية حول مقدار التسوية والجزاء قبل أن يتم صدور هذه القرارات وإشعار دافع الضرائب بها.
- تتم عملية إصدار الدور عندما تحاط الإدارة الضريبية المختصة علماً بتقرير المفتشين وتقرر إشعار دافع الضرائب بالتسوية. لا يرفق هذا ضمن أجل قانوني معين؛
- يتمثل التقادم في 5 سنوات.

• مقارنة بفنلندا :

- ينبغي أولاً مناقشة المشاكل المطروحة وتوضيحها بروح من التعاون بين دافع الضرائب ومراجعي الضرائب. يجب على المراجعين إرشاد دافع الضرائب لمساعدته في حل المسائل التي تنشأ خلال عملية المراجعة.
- استناداً إلى المراقبة الضريبية، يقوم مراجعو الضرائب بإعداد تقرير أولي لمراجعة الحسابات الضريبية. يتم إرسال التقرير إلى دافع الضرائب، الذي لديه خيار تقديم معلومات إضافية، فضلاً عن وجهة نظره في المسائل المثارة عن طريق رد مكتوب. على أساس هذه المراسلات، يتم إعداد تقرير الافتتاح النهائي وتقديمه إلى مكتب الضرائب المختص بالنسبة لدافع الضرائب الذي نحن بصدده. ليست الإدارة ملزمة بأراء وتفسيرات مراجعي الضرائب.
- لا توجد إمكانية للتوصل إلى اتفاق ودي؛

- لا توجد إمكانية للتخفيض كما هي. بيد أن الجزاءات التي تقدمها تكون محددة (على سبيل المثال: 0 إلى 10% من الضريبة غير المدفوعة). من الممكن أيضاً إسقاط المتابعات، على سبيل المثال إذا كانت الإدارة الضريبية ترى أن الأخطاء المرتكبة كانت قليلة أو أن المسألة معقدة

للغاية والإجابة عنها غير واضحة.

- يتمثل التقادم في 5 سنوات.

• مقارنة برومانيا:

- مبدأ الوحدة: تتدخل المراقبة المالية مرة واحدة فقط بالنسبة لنفس الضريبة خلال نفس الفترة الخاضعة للمراقبة.

- لا توجد إمكانية للاتفاق وديا

- تتمثل فترة التقادم في 5 سنوات

- لا توجد إمكانية للإرجاع المجاني.

يسمح تحليل هذه الممارسات والأنظمة الضريبية الأجنبية بتبين ما يلي:

- أن ممارسات المراقبة ليست متجانسة وتختلف من بلد إلى آخر، على الرغم من الاحتفاظ بمبدأ المناقشة الحضورية في كافة البلدان التي جرت دراستها؛

- من الممكن اللجوء إلى اتفاق مع الإدارة لتسوية النزاع في كثير من الأحيان (باستثناء فنلندا ورومانيا) ولكن اتفاقا من هذا القبيل يجب أن يتم على مستوى إجراء ستمكن بواسطته سبل الطعن الإدارية أو القضائية وحدها على البت في القضية؛

- يعتبر مبدأ الإرجاع المجاني للعقوبات أيضا متغيرا. فهو إما غير منصوص عليه في بعض البلدان أو غير مؤطر بالقانون في البلدان الأخرى.

لذلك، وبشكل عام، تعتبر عملية الرقابة المالية في المغرب جزءا من الممارسات الدولية وتحتاج إلى أن تستكمل بألية تنظم الاتفاق الودي. لكن تتطلب هذه النتيجة، التحقق منها في ضوء تحليل عملي لمثل هذا الإجراء.

4.2 تحليل مسطرة المراقبة الجبائية

بادئ ذي بدء، تتميز العلاقة بين الملزم بالضريبة وإدارة الضرائب ببؤن شاسع في مواقف الطرفين يجدر بنا تحديد أصله الذي لا يمكن أن يقع إلا على مستوى:

- سلوك الملزمين بالضريبة؛

- سلوك إدارة الضرائب؛

- و/أو نوعية القاعدة الجبائية.

وتتميز تسوية النزاعات الجبائية بلجوء مكثف إلى التسوية بالتراضي، وهو ما يمكن أن يفسر بأهمية التصحيحات التي يتم تبليغها في غالب الأحيان وفقدان الثقة في المساطر الإدارية والقضائية.

يلاحظ كذلك تأخر في التطبيق الفعلي لمبدأ «التطبيق المتزن للقانون الضريبي»، على كافة المستويات

الذي ينعكس أساسا في الانتشار البطيء لـ «الممارسات الجيدة» المتعلقة بالمراقبة ويُترجم بتصحيحات تعتبر في غالب الأحيان غير متناسبة مع أداءات الخاضع للضريبة، ويتم التخلي في النهاية عن مزيد من نصفها عن طريق المصالحة.

غالبا ما تكون طرق الطعن المنصوص عليها مخيبة للآمال. فالتعقيد لا يفيد بالفعل أيًا من الفاعلين في المراقبة الضريبية ويترجم العجز عن الوصول إلى قرارات مذهبية عميقة ومستدامة، وذلك على الرغم من أن قلة المعطيات المتوفرة عن المساطر على مستوى اللجان والمحاكم تحول دون إصدار حكم نهائي عن سير تلك اللجان.

بيد أنه من الواجب أن نلاحظ أن اللجوء إلى الاتفاق بالتراضي لا يمكن من التوفر على مواقف اجتهادية ثابتة تتيح الفرصة لتوضيح القاعدة الضريبية. وهو لا يُترجم أيضا بالتصويب الذي يقوم به الخاضعون للضريبة للوضعيات موضوع عمليات التصحيح المعتمدة برسم فترة ما بعد المراقبة. يُبرز التحليل العملي لمسطرة المراقبة الضريبية، من جهة أخرى، عددا من مسالك عمليات التحسين، نذكر من بينها على وجه الخصوص الرغبة في:

- جعل اجتماع نهاية المراقبة إلزاميا، بحضور مستشار الخاضع للضريبة، مما يمكن من تحسين العلاقة بين إدارة الضرائب والخاضعين للضريبة من خلال تدويب حالات سوء التفاهم؛
- تأطير إمكانيات اللجوء إلى الاتفاق بالتراضي تأطيرا قانونيا؛
- إضفاء طابع المهنية على عمل اللجان وتمكينها من الوسائل الملائمة؛
- جعل حضور خبير محاسبي إلزاميا في اجتماعات اللجان؛
- تجسيد لجوء اللجان إلى الخبرات الضرورية والتنصيب على كفاءات تحمل المصاريف من لدن الطرفين؛
- تحسين جودة النصوص وبلورة الفقه والقضاء من خلال نشر قرارات اللجان والمحاكم؛
- توضيح ونشر عناصر المقارنة المستعملة من طرف الإدارة لتقليص حق التقدير الذي تتوفر عليه الإدارة ومحاولات التملص من طرف الخاضعين للضريبة؛
- إحداث محاكم مختصة ذات اختصاصات ملائمة للمشاكل الضريبية على مستوى المحاكم الإدارية، مع الحرص على تحسين آجال معالجة الملفات والبت فيها؛
- تحسين آجال تنفيذ الأحكام الصادرة؛
- تحسيس موظفي الإدارة بالمسؤولية بخصوص صكوك التصحيحات المبلغة إلى الخاضعين للضريبة والتي يتضح بأنها تصحيحات لا أساس لها؛

من المناسب التأكيد بخصوص اللجان وسيرها (اختلالات)، على النقاط التالية:

اللجنة المحلية لتقدير الضريبة

- على المستوى العملي، يتم انتقاد تسيير اللجان المحلية لتقدير الضريبة على عدة مستويات. فهناك بالفعل:
- بطء اتخاذها للقرارات؛
- تتميز اجتماعات اللجنة المحلية لتقدير الضريبة بمناقشات سطحية لمختلف النقاط موضوع النزاع. وهو أمر لا يمكن اللجنة المحلية لتقدير الضريبة من اتخاذ قرارات مبنية على أساس؛
- لا تكون قرارات اللجان المحلية لتقدير الضريبة معللة في غالب الأحيان؛
- لا يمكن قصور التكوين التقني لأعضائها، خصوصا في مجال النظام الضريبي والمحاسبة والاقتصاد، من القيام بتقدير سريع لحجج كل واحد من الطرفين؛
- تكون أغلب قرارات اللجنة المحلية لتقدير الضريبة، إن لم تكن كلها، موضوع طعن أمام اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة.

اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة

- لا تتوفر اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة على ميزانية ولا على لوجستيك؛ مما يجعلها تابعة لوزارة المالية، ولمديرية الضرائب على وجه الخصوص في ما يتعلق بالوسائل البشرية والمادية التي يفرضها تسييرها¹⁷. وينبغي أن يتمثل الهدف من الإصلاح الذي ينبغي إدخاله على مستوى تسيير اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة في ما يلي:
- تزويد اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة بوسائل بشرية ومادية في مستوى المهام المنوطة بها؛
- تزويد هذه اللجنة بميزانية مستقلة ترتبط برئيس الحكومة؛
- تقوية استقلال اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة لتلعب دورها الحقيقي باعتبارها حكما؛
- وضع مساطرٍ داخليةٍ وميثاق أخلاقٍ يوقع عليه بكيفية منتظمة كل عضو من هذه الأخيرة ومن الأعضاء الممثلين للخاضعين للضريبة على حد سواء؛
- تزويد اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة بالوسائل الضرورية لنشر قراراتها، خصوصا تلك المتعلقة بتصحيحات نابعة من مسألة مبدأ من دون أن تكون مسألة قانون.

¹⁷ « les voies de recours du contribuable devant les commissions locales de taxation et devant la CNRF »

• (طرق طعن الخاضع للضريبة أمام اللجان المحلية لتقدير الضريبة و أمام CNRF) « المناظرة الوطنية للنظام الضريبي. السيد عز الدين بنموسى »

1.3 الحالة الراهنة

وصل مبلغ الزيادات التي تم تحصيلها بالمغرب سنة 2009 إلى 2,3 مليار درهم وإلى 2,03 مليار درهم سنة 2010.

تتمثل الجزياءات المطبقة في المغرب أساساً في ما يلي:

- تطبق زيادة قدرها 15% بالنسبة للإقرار المتعلق بالحصيلة الخاضعة للضريبة وزائد القيمة والدخل العام والأرباح العقارية ورقم المعاملات والعقود والاتفاقات في حالات فرض الضريبة بصورة تلقائية في حالة عدم إيداع الإقرار الضريبي أو في حالة إقرار ناقص أو غير كاف، وإيداع الإقرار خارج الأجل المحدد وعدم الإيداع أو الإيداع خارج الأجل للعقود والاتفاقات.
- تطبق زيادة بنسبة 25% إذا لم يدل الخاضع للضريبة بالإقرار بالمكافآت الممنوحة للغير أو أدلى به خارج الأجل المحدد. وتطبق هذه الزيادة كذلك على مبلغ المكافآت الممنوحة أو المدفوعة للغير عندما يقدم الخاضع للضريبة إقراراً داخل الأجل لكنه يتضمن معلومات غير تامة أو عندما تكون المبالغ المصرح بها غير كافية. وفي هذه الحالة، تُحتسب هذه الزيادة على المبالغ المعنية بالبيانات غير التامة أو على المبالغ الناقصة.
- تطبق على كل إقرار غير تام بروتاب أو يتضمن عناصر غير متطابقة زيادة بنسبة 15% من مبلغ الضريبة المعتمد أو الذي قد يكون معتمداً ويقابل حالات الإغفال وعدم الدقة التي تبين وجودها في هذا الإقرار.
- عندما يتم الإقرار بالضريبة على القيمة المضافة خارج الأجل القانوني، لكنه يتضمن اعتماد رسم، يخفّض هذا الاعتماد بنسبة 15%.
- في مجال تحصيل الضريبة، تطبق ذعيرة بنسبة 10% وزيادة بنسبة 5% عن الشهر الأول من التأخير و0,50% عن كل شهر أو جزء من شهر إضافي.

2.3 مقارنات

يمكن تلخيص الجزياءات المطبقة في البلدان الأجنبية موضوع الدراسة المقارنة على النحو التالي حسب كل بلد:

- في رومانيا، يعاقب على عدم الإقرار وعلى الإقرار غير التام أو غير الكافي برسوم ثابتة. بيد أنه يعاقب على عدم الأداء بفوائد تأخير تبلغ 0,04% عن كل يوم (أي 14,4% كل سنة). وتتغير نسبة الذعيرة عن التأخير حسب مدة التأخير؛ هكذا، وفي ما يخص الأداء داخل الثلاثين يوماً ابتداء من تاريخ حلول الأجل، تبلغ النسبة 0، وبخصوص الأداء داخل الفترة الممتدة من 31 و90 يوماً ابتداء من تاريخ حلول

- الأجل، تبلغ نسبة الدعاثر عن التأخير 5%، وبخصوص الأداء الذي يتم بعد مرور 90 يوما ابتداء من تاريخ حلول الأجل، تبلغ نسبة الدعاثر عن التأخير 15% من مبلغ الالتزامات الضريبية التي تُلغى بالأداء.
- في فنلندا، يعاقب على الإقرارات غير التامة أو عن عدم الإقرار برسوم ثابتة إذا لم يكن لها تأثير على مبلغ الضريبة.
- بالنسبة لمداخيل الأشخاص الذاتيين التي تتجاوز 20 ألف أورو، تقع الزيادة بين 5% و10% من الدخل غير المصرح به.
- بالنسبة للأشخاص المعنويين، إذا كان الإقرار بالضريبة غير دقيق بكيفية مهمة بسبب أفعال متعمدة أو حالات تقصير جسيمة أو إغفال متعمد من لدن الخاضع للضريبة: تتراوح الجزاءات بين 5% و10% من مبلغ المداخيل غير المصرح بها. ويمكن أن تصل العقوبة في الحالات الأكثر جسامة حتى إلى 30% من الدخل غير المصرح به.
- في تركيا، يعاقب على الإقرارات غير التامة أو عدم الإقرار، أساسا بغرامة تعادل مبلغ الضريبة المتملص من أدائها. وفي حالات العود، داخل أجل 5 سنوات، تتم زيادة الغرامة بـ 50%.
- تبلغ فائدة التأخير 1,4% عن كل شهر تأخير. مع التنصيص على أن أي إقرار يترتب عنه غياب فرض الضريبة أو تقدير منخفض لهذه الأخيرة يعتبر إقرارا غير تام.
- في إسبانيا، يمكن أن تتراوح العقوبات عن عدم الإقرار والإقرار غير التام أو غير الكافي من 50% إلى 150%، حسب جسامة الأفعال. مع العلم بأن الإقرار غير التام هو كل إقرار يتم فيه إخفاء معلومات عن الإدارة مثل تلك التي تذكر عمليات لا وجود لها أو مبالغ مغلوبة أو يُغفل كليا أو جزئيا ذكر عمليات أو مداخيل أو ممتلكات.
- في فرنسا، يترتب عن عدم تقديم إقرار أو التأخر في تقديمه تطبيق فائدة التأخير تبلغ 0,40% كل شهر وزيادة تبلغ نسبتها:
- 10% في غياب إنذار بإيداع الإقرار أو عندما يودع الإقرار خلال الثلاثين يوما الموالية لاستلام الإنذار؛
- 40% عندما لا يتم إيداع الإقرار خلال الثلاثين يوما الموالية لاستلام إنذار؛
- 80% في حالة ممارسة نشاط خفي.
- في مجال الضريبة على القيمة المضافة، يترتب عن الأداء المتأخر تطبيق زيادة تبلغ 5% علاوة على فائدة التأخير.
- أخيرا، تُعرّف المدونة العامة للضرائب الفرنسية عدم كفاية الإقرار بكونه «حالات البيانات غير المضبوطة أو الإغفال التي تبث وجودها في إقرار أو عقد يتضمن ذكر عناصر يجب اعتمادها بالنسبة لوعاء الضريبة أو تصنيفيتها وكذا استرجاع دين ذي طبيعة جبائية من الدولة تم دفعه بكيفية غير مستحقة».

- في تونس، تتم المعاقبة على عدة إقرارات بمبالغ جزافية.
- يؤدي عدم الإقرار، داخل الأجل المحددة، بالمبالغ والأرباح المعفية من الضريبة أو الخاضعة للحجز في المنيع المحرر من الضريبة، إلى تطبيق ذعيرة عن التأخير بنسبة 1% يتم احتسابها كما لو أن تلك المداخيل والأرباح كانت خاضعة للضريبة.
- يُعرض التأخر في أداء الضريبة لغرامات تأخير عن النحو التالي:
 - يترتب عن التأخر في أداء كل الضريبة أو بعضها تطبيق غرامة تأخير تُحتسب بنسبة 0,5% من مبلغ الضريبة عن كل شهر أو جزء من شهر التأخير عندما يتم الإبراء من الضريبة المستحقة تلقائيا وبدون تدخل مسبق من مصالح المراقبة الضريبية؛
 - تُرفع نسبة الغرامة عن التأخير المشار إليها أعلاه إلى 1,25% عندما يتم الوقوف على التأخر في أداء الضريبة على إثر تدخل مصالح المراقبة الضريبية؛
 - في مجال الضرائب التي تُحتجز في المنيع، يعاقب كل شخص لم يحتجز الضريبة في المنيع طبقا للتشريع الضريبي الجاري به العمل أو احتجز الضريبة بكيفية غير كافية، بغرامة مساوية للمبالغ المحتجزة التي لم يتم إنجازها أو أنجزها بكيفية غير كافية. وتضاعف هذه الغرامة في حالة العود داخل فترة سنتين؛
 - غرامة التحصيل: يترتب عن التأخر عن أداء أي دين ضريبي تم الوقوف عليه في دفاتر جابي المالية (خصوصا في أعقاب الإقرار بدين أو تبليغ قرار بتقدير الضريبة تلقائيا أو قرار حكم) تطبيق غرامة تأخير تُحتسب بنسبة 0,75% عن كل شهر أو جزء من شهر تأخير مبلغ أصل الدين.

3.3 التحليل

- تم بذل مجهود لإقامة نوع من الانسجام بين الغرامات مع نشر المدونة العامة للضرائب. بيد أن بعض العقوبات تعتبر ثقيلة للغاية أو لا تتناسب مع المخالفات المرتكبة ومع الأهداف المسطرة. وعلى سبيل البيان المحض نذكر ما يلي:
- عقوبات عدم الإقرار المحددة في 15% من الضريبة المستحقة نظريا بالنسبة للمقاولات المعفاة هي عقوبات لا تتناسب مع المبالغ التي لم تستخلصها الخزينة العامة.
 - يجب تحديد الغرامات عن عدم تقديم بيانات دون تأثير على مبلغ الضريبة المستحقة في غرامات ثابتة (يتم التنصيص حاليا على عقوبات تبلغ 25% من مبلغ الأتعاب مثلا بالنسبة للإقرار بالأتعاب و15% بالنسبة للإقرار بالرواتب والأجور والرياحات والفوائد والحصيلات الخام).
 - يعتبر فقدان 15% من اعتماد الضريبة على القيمة المضافة نتيجة إقرار متأخر يتميز باعتماد الضريبة على القيمة المضافة بدون تأثير على مبلغ الضريبة المستحقة، يعتبر كذلك غير تناسبي.

يجب الشروع في عملية لإعادة التوازن بين الغاية القمعية (معاقبة السلوكات المتميزة بالغش) والغاية الردعية (توطيد روح المواطنة الضريبية لكل الخاضعين للضريبة) والغاية الميزانية (تحصيل الضريبة «المتملص منها» بسرعة وفعالية).

يجب تحقيق توازن بين هاجس حث الخاضعين للضريبة على احترام التزاماتهم الضريبية وهاجس عدم تهريب جزء من نشاط بعض المقاولات أو نشاطها بأكمله نحو القطاع غير المهيكل.

ينبغي صياغة العقوبات تبعا لجسامة حالات الإغفال أو الأفعال التي يتم قمعها.

يجب إحداث عقوبات مختلفة حسب ما إذا كان الخاضع للضريبة قد سوى وضعيته تلقائيا أو أن الإدارة هي التي دفعته إلى ذلك. ومن المناسب أن يتم ذلك بكيفية تُقمع معها بشدة أكبر الحالات التي تبين أنها حالات غش أو عود في الإقرارات المغلوطة.

يمكن كذلك التفكير في التنصيص على حوار حضوري مسبق تتم فيه دعوة الخاضع للضريبة إلى تكملة المعلومات الناقصة بدون تأثير مباشر على الأساس الخاضع للضريبة والضريبة المستحقة ولا يتم تطبيق العقوبات إلا في الحالة التي لا يقوم فيها هذا الأخير بتكملة إقراراته داخل أجل محدد.

4. العلاقة بين إدارة الضرائب والخاضع للضريبة

تتميز العلاقة بين إدارة الضرائب والخاضعين للضريبة بالمنازعة على نطاق واسع. ذلك أن الأمر المتمثل في كون النظام مبني على الإقرار يضع الإدارة في وضعية ريب دائم إزاء الخاضع للضريبة. ويجب التأكيد أيضا على أن سلوك بعض الخاضعين للضريبة في وضعية عجز دائمة يغذي هذا الريب ويضع الإدارة أحيانا في موقف عدواني.

يضاف إلى ذلك أن الأمر المتمثل في توفر إدارة الضرائب على احتكار لتفسير النصوص يكاد يكون تاما، بل وعلى توسع في تطبيقها يخولها سلطة للتقويم لا حد لها تقريبا، تستعملها على نطاق واسع بما فيه الكفاية، مما يولد إحساسا بالخوف وبالجزور.

تمثل التحديات والرهانات كما تدرجها إدارة الضرائب¹⁸ المغربية على النحو التالي:

- تأمين مستوى المداخيل الضريبية؛
- المساهمة في التنمية الاقتصادية والاجتماعية؛
- الحرص على التطبيق الجيد للقانون؛
- ضمان إنصاف ضريبي بين الخاضعين للضريبة؛
- المساهمة في تحسين روح المواطنة الضريبية.

¹⁸ مداخلة السيد عبد اللطيف زغنون، المدير العام للضرائب، بتاريخ 8 يونيو 2012 في المجلس الاقتصادي والاجتماعي

يمكن تجميع انتظارات الخاضعين للضريبة تحت ثلاثة جوانب¹⁹.

• طلب قوي على تحقيق الإنصاف: يتم التعبير عن هذا الانتظار المتعلق بالإنصاف على مستويين بصفة خاصة:

1. على مستوى تحديد أساس فرض الضريبة في مجال (i) تصحيح أسعار البيوعات العقارية (ii) تقييم كلفة التكلفة بالنسبة للضريبة على القيمة المضافة على من يقوم بالتسليم لنفسه، و (iii) تحديد المعاملات بالنسبة للربح الأدنى للضريبة على الدخل المهني ...

2. على مستوى المراقبة الضريبية ل (i) ضمان المساواة في برمجة الملفات التي يجب فحصها، (ii) الحفاظ على حقوق الخاضعين للضريبة الذين يكونون قيد القيام بفحص المحاسبة، (iii) تحفيز الرؤساء الذين يقومون بالتصحيح وتقليص مدة الفحص ...

• جودة أفضل في مجال الخدمة: تهدف انتظارات الخاضعين للضريبة من حيث جودة الخدمة إلى ما يلي:

1. تحسين الاستقبال؛

2. تقليص الأجل في التكفل بالطلبات المقدمة في مجال (i) استرداد الضريبة على القيمة المضافة، (ii)

الاسترجاع التلقائي للضريبة على الشركات، و (iii) تسليم الشهادات (وصل الإبراء الضريبي ...)

3. سرعة أكبر في معالجة الشكايات؛

4. تبسيط الإجراءات والمساطر .

• سهولة أكبر في الولوج إلى معطيات التشريع وإلى المعلومة.

1. تقليص عدم استقرار التشريع الناجم عن تواتر التغييرات؛

2. تبسيط وتوضيح المقتضيات الضريبية؛

3. تشجيع استقرار المذهب الضريبي وتقليص أجل الرد على الأسئلة التي يطرحها الخاضعون للضريبة؛

4. مضاعفة أنماط الاتصال والتواصل لجعل القانون في المتناول .

ينبغي أن تأخذ إدارة الضرائب أيضا بعين الاعتبار الممارسات الجيدة على المستوى الدولي، خصوصا بتوسيع اللجوء إلى «الأحكام المسطرة» تبعا لتوصيات منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية وبتحديد «أحكام مسطرة» موحدة بالنسبة لمضمونها وبالنسبة لأجل الرد على حد سواء. ويجب على المصالح الضريبية أن تعتمد، كلما سمحت الظروف بذلك، نمط تسيير ملائم على نحو أفضل للواقع ومنفتح في غالب الأحيان نحو الخارج، وبصفة خاصة نحو الخاضعين للضريبة.

ضمن هذا المنظور، يمكن التفكير إذن في ترسيم وتعميم ممارسة «الأحكام المسطرة» التي تتمثل بالنسبة لمقاوله أو فرد في طلب الموافقة المسبقة للإدارة بخصوص تركيب أو عملية خاصة (تمويل موجودات، اقتناء مقاوله أو تفويتها...) تتضمن تأثيرات ضريبية مهمة. وتُشكل هذه الممارسة التي تمت مأسستها في بعض البلدان عامل استقرار وأمن ضريبي مهم بالنسبة للمقاولات في سياق متغيّر.

وإذا كان صحيحا أن هذه الممارسة توجد حاليا بالمغرب، فإنه لا يمكننا سوى أن نلاحظ أنها تتم بدون إشهار وأنها مخصصة في أغلب الأحيان للخاضعين للضريبة الأفضل اطلاعا على الأمور.

اعتماد مسطرة تصنيف المقاولات في قانون المالية لسنة 2011 هو مبادرة حميدة يجب أن تساهم بكيفية مهمة في تحسين العلاقة بين الإدارة والخاضعين للضريبة بإعطاء الأولوية للمقاولات الأكثر شفافية. فتطبيقها إذن يكتسي طابع الاستعجال.

من المناسب إذن القيام بتوحيد شكل التصنيف لدى مختلف الإدارات: الجمارك، المكتب الوطني للضمان الاجتماعي، مكتب الصرف، الخزينة العامة للمملكة، السجل التجاري. إذ يجب أن تعترف كل مصالح الدولة بإحدى المقاولات الجيدة باعتبارها كذلك. وإذا ما بلغت إحدى هذه المصالح عن حالة غش من طرف خاضع للضريبة، فإنه لا يجوز لهذا الأخير أن يستمر في التمتع بنفس الحظوة من لدن المصالح الأخرى. ويقضي هذا الأمر توحيد شكل أنظمة الإعلام في مختلف هيئات الدولة.

يمكن التفكير كذلك في التنصيص على تبادل مع النظام البنكي ليكون بإمكان التصنيف من لدن مصالح الدولة أن يكون معيارا للتنقيط. فالمقاوله الجيدة يجب أن تستفيد من تنقيط أفضل، وأن تستفيد بالتالي من تسعيرة أفضل ومن مكافأة عن المخاطر تتميز بمستوى أفضل.

يمكن كذلك أن يكون التصنيف معيارا للتنقيط في منح الصفقات العمومية من خلال منح امتياز أو نقطة إضافية للمقاولات المصنفة لكونها تتوفر على ضمانات لتحصيل الضرائب والرسوم المطبقة على الصفقات المذكورة.

غالبا ما يتم انتقاد مرحلة تحصيل الضريبة من طرف قبض الخزينة وقباض إدارة الضرائب على حد سواء، وهي لا تتمكن من تسريع تحصيل المداخيل الضريبية الصادرة. وبالفعل فإنه ليس من اللازم، قبل الشروع في مسطرة التحصيل الإجباري، تقديم أية حجة على إرسال إشعارات بفرض الضريبة إلى الخاضعين للضريبة، مشكلة في غالب الأحيان سببا أو ذريعة لعدم احترام آجال الأداء.

ومن المناسب، في هذا الإطار، دراسة أية مبادرة تمكن من تحسين الأمور باستعمال تكنولوجيات الإعلام والاتصال وإمكانيات إخبار الخاضعين للضريبة بوجود سجلات أو إشعارات بفرض الضريبة صادرة في حقهم. سيتمكن تحديد تواريخ إصدار السجلات بالنسبة لكل فئة من فئات الضريبة والرسم (مثلا، يجب إصدار إشعارات بفرض الضريبة على الدخل خلال شهر مايو وإشعارات الضريبة على السكن خلال شهر أبريل، الخ...) من تثبيت تاريخ أداء كل واحد من هذه الضرائب والرسوم بكيفية قانونية.

تتبعكس ممارسة النظام الضريبي من خلال علاقة مطبوعة بالنزاع بين الإدارة والخاضعين للضريبة، وهي علاقة لا تُيسر الانخراط في الضريبة وتوسيع الوعاء الضريبي، وبالتالي تقليص الضغط الضريبي على المقاولات الأكثر تنظيما.

تبين ممارسة المراقبة ومجموعة الخاضعين للضريبة أو الذين خضعوا لها أن الهدف من هذه المراقبة يتمثل أولا وقبل كل شيء في جمع المداخل الضريبية، مما يفضي إلى مراقبة الخاضعين للضريبة المتميزين بالظهور والشفافية، الذين قد يكون من الأيسر القيام بين صفوفهم بتصحيحات وتحقيق مداخل إضافية. فالمراقبة لا تتوجه بالفعل نحو الخاضعين للضريبة الأقل شفافية أو العاملين في العُتمة أو القطاع غير المهيكل. لا يشجع هذا النظام على الشفافية، ويدفع الخاضعين للضريبة إلى التحصن في أنشطة غير مصرح بها، فهو لا يمثل إذن نظاما فعالا بمثابة وسيلة لمعاقبة المتملصين.

تم إذن توجيه العديد من الانتقادات إلى المراقبة الضريبية وطرق الطعن الموضوعية التي تعتبر طرقا غير فعالة، رهينة بما تراه إدارة الضرائب ولا تتوفر على وسائل تمكنها من تحمل مسؤوليتها.

تم كذلك توجيه نفس الانتقادات على مستوى نظام العقوبات. ذلك أن الهدف من وضع بعض العقوبات التي تعتبر غير متناسبة يتمثل في محاربة الإقرارات المغلوطة والإقرارات غير التامة؛ غير أن الخاضعين للضريبة الأفضل تنظيما هم الذين يجدون أنفسهم في الممارسة عرضة لهذه العقوبات. أما الخاضعون للضريبة العاملون في القطاع غير المهيكل فإنهم لا يخضعون لأية عقوبة باعتبار أنهم غير مرئيين من لدن إدارة الضرائب. وهكذا فإن نظام العقوبات الذي تم تصميمه لملاحقة المتملصين ذوي النية السيئة يطبق في الواقع على الخاضعين للضريبة ذوي النية الحسنة عن أخطاء صغيرة بدون تأثير في غالب الأحيان على مداخل الخزينة.

يضاف إلى ذلك أن هناك العديد من حالات التسوية تشكل موضوع طلب تخفيض إكرامي، وغالبا ما يتبعها رأي بالموافقة جزئيا أو كليا من لدن الإدارة.

لماذا إذن التنصيص على عقوبات متبوعة بتخفيض كلي أو جزئي. فمثل هذا النظام لا يقوم سوى بتنمية الإحساس بعدم الأمان لدى الخاضعين للضريبة ذوي النية الحسنة وتقوية السلطة التقديرية للإدارة في أعين هؤلاء الخاضعين للضريبة، مع الزيادة في نفس الوقت في عبء عمل الإدارة لمعالجة كل هذه الملفات المتعلقة بالمطالب الإكرامية والمتعلقة بالمنازعات الناجمة عن ذلك.

يقتضي تحسين العلاقات بين الإدارة والخاضعين للضريبة أيضا، وبكل تأكيد، احترام القانون من لدن كل من الطرفين. إذ يجب على الإدارة احترام الالتزامات التي تقع على كاهلها في مجال عمليات الإرجاع واسترداد الضرائب ومعالجة الشكاوى، ويجب على الخاضعين للضريبة أن يُبدوا مزيدا من الشفافية. وإذا لم تكن العلاقة مبنية على الثقة فإنها ستقود إلى التملص والغش والرشوة.

1. نشر جداول للعقار حسب المدن والأحياء وأنواع الملكيات، وهي جداول ينبغي وضعها بالتشاور مع المهنيين ومراجعتها سنويا.
2. إعطاء مشتري الملكية أو بائعها إمكانية الحصول على المصادقة المسبقة على ثمن البيع أو الشراء من قبل الإدارة الجبائية. وفي حال عدم الحصول على جواب في أجل مدته شهر واحد، يتم تطبيق الجداول الجاري بها العمل دون أن يكون لإدارة الضرائب الحق في الطعن في ذلك.
3. إلحاق إدارة التشريع الجبائي بوزارة المالية.
4. مطالبة الإدارة باحترام الالتزامات التي تقع عليها في ما يتعلق على الخصوص بالتسديد وإرجاع الضرائب ومعالجة الشكايات.
5. مراجعة العقوبات الإدارية المقررة في حال تقديم تصريحات غير صحيحة بإلغاء مبدأ الاحتساب الاعتباطي للمبلغ والضريبة قد تم أدائها، متى لم يكن المشكل يعني إلا أخطاء إدارية (الأخطاء في التصريحات)؛ والعمل على تشديد العقوبات على الحالات التي يكون فيها التحايل بيّناً أو التي تتكرر فيها حالة العود في تقديم تصريحات غير صحيحة.
6. توحيد التصنيفات بين الجمارك والصندوق الوطني للضمان الاجتماعي ومكتب الصرف والضرائب والخزينة العامة للمملكة. فالمقابلة الجيدة ينبغي أن تعترف كل مصالح الدولة بوجودتها، فإذا تم الإبلاغ عن تورطها في التحايل على القانون، فإنها تفقد تصنيفها لدى المصالح الأخرى جميعاً.

V. تحاليل المكونات الكبرى

تمكّن دراسة المقتضيات التشريعية المنظمة للضرائب والضرائب الخاصة الرئيسية، خصوصا على مستوى المدونة العامة للضرائب، من الوقوف على حالات عدم انسجام أو لبس ينبغي رفعها أو توضيحها لتحقيق تطبيق أفضل للقاعدة الضريبية، لمصلحة الخاضعين للضريبة ولصالح الإدارة على حد سواء. ونقدم فيما يلي هذه الوضعيات المتعلقة بالشكل أو بالمضمون بالنسبة لكل واحد من الضرائب والرسوم الرئيسية.

1. الضريبة على الدخل

يوجه توزيع التحمل الضريبي على الأشخاص الذاتيين أصعب الاتهام إلى ظلم معين على حساب أجزاء القطاع العام وأجزاء القطاع الخاص لصالح الخاضعين الآخرين للضريبة الممارسين بكيفية مستقلة. وتتفاقم هذه الوضعية عندما نأخذ بعين الاعتبار الاقتطاعات الاجتماعية التي لا ترخي بثقلها إلا على مدخول العمل. لم يتم بلوغ الغاية التي تُشكّل وفقها الضريبة على الدخل العام للأشخاص الذاتيين بسبب إحداث العديد من الاقتطاعات المحرّرة والحفاظ عليها على صورة الضرائب الفرعية المعمول بها قبل إصلاح الثمانينات. ويقدم الملحق 2 قائمة بمقتضيات ومجالات الإصلاح فيما يتعلق بالضريبة على الدخل. تُفرض الضريبة على مداخيل العمل بالمغرب، مع بعض الاستثناءات القليلة، وفق الجدول التصاعدي الوارد بعده²⁰.

المبلغ الواجب خصمه		النسبة	أشطر الدخل (بالدرهم)	
السنوي	الشهري		السنوي	الشهري
0,00	0,00	معفى	0 إلى 30 000	0 إلى 2 500
3 000,00	250,00	10%	30 001 إلى 50 000	2 501 إلى 4 166,67
8 000,00	666,67	20%	50 001 إلى 60 000	4 167 إلى 5 000
14 000,00	1 166,67	30%	60 001 إلى 80 000	5 001 إلى 6 666,67
17 200,00	1 433,33	34%	80 001 إلى 180 000	6 667 إلى 15 000
24 400	2 033,33	38%	180 001 وما فوق	15 000 وما فوق

²⁰ يمكن أن نذكر من بين الاستثناءات المدرسين الموسمين الخاضعين لنسبة 17% المحرّرة من الضريبة.

تخضع هذه المداخيل كذلك إلى الاقتطاعات من المنبع في مجال المساهمات الاجتماعية. تفرض الضريبة على مداخيل وأرباح رأس المال التي يحققها أشخاص ذاتيون مقيمون برسم مداخيل وأرباح من مصادر مغربية وفق النسب التالية²¹:

- 10% بالنسبة للربحيات؛
- 15% بالنسبة لزائد القيم عن تفويت أسهم الشركات المسومة [بالبورصة]؛
- 20% بالنسبة لزائد القيم عن تفويت أسهم الشركات غير المسومة [بالبورصة]؛
- 20% بالنسبة لزائد القيم عن تفويت سندات الاقتراض وسندات الديون؛
- 30% بالنسبة للفوائد المقبوضة؛
- 20% بالنسبة للأرباح العقارية (مع مساهمة دنيا تبلغ 3% من ثمن البيع).
- تطبيق الجدول بالنسبة للمداخيل العقارية.

يتبين مما سبق أن نسب الضريبة الاسمية لمداخيل رأس المال هي عموماً أقل أهمية من تلك المطبقة على مداخيل العمل الخاضعة لنسبة هامشية تبلغ 38% ابتداء من دخل سنوي خاضع للضريبة يتجاوز 180 000 درهم.

تبقى هذه الملاحظة في حاجة إلى إظهار الفروق الدقيقة لعدة أسباب:

- أولاً يمكن أن تتأتى مكاسب رأس المال جزئياً من الادخار (مداخيل العمل) التي سبق وأن فُرضت عليها ضريبة؛
- تتأتى الربحيات (dividendes) من أرباح المقاولات التي خضعت للضريبة على الشركات سابقاً؛
- وفضلاً عن ذلك فإن التحليل قد لا يكون وجيهاً وموثوقاً به إلا مع أخذ نسب فرض الضريبة الفعلية المختلفة عن النسب المعلن عنها بعين الاعتبار؛ والقاعدة الخاضعة للضريبة تكون عموماً مختلفة حسب ما إذا كان الأمر يتعلق بمداخيل العمل أو بمداخيل رأس المال مع وجود تخفيض أو خصم أو بسبب الطابع التدريجي لجدول الضريبة على الدخل؛
- ويمكن أيضاً للممارسة الفعلية للضريبة، وراء نسب وقواعد فرض الضريبة المعتمدة، أن تفاقم أو أن تطفئ هذه الملاحظة حسب إمكانيات تحقيق مستوى أمثل المقدمة لكل واحد من الخاضعين للضريبة.

1.1 الأسعار الفعلية لفرض الضريبة

يجب أن تأخذ مقارنة أكثر وجهة لفرض الضريبة على مداخيل رأس المال، مقارنة مع تلك المطبقة على مداخيل العمل، أن تأخذ بالأحرى بعين الاعتبار نسب فرض الضريبة الفعلية التي تضرب كل واحدة من فئات المداخيل.

²¹ أنظر التحليل المفصل في الجزء المتعلق بجبايات ممتلكات الذمة.

أ. زائد القيم المنقولة والعقارية

بالنسبة لزائد القيم، تم إضفاء نوع من الانسجام على نسبة الضريبة المفروضة بنسبة 20%، ما عدا بالنسبة للأسهم المسومة بالبورصة التي تستفيد من نسبة مخفضة تبلغ 15%.

عدا زائد القيم العقارية التي تستفيد من تحيين سعر التكلفة للأخذ بعين الاعتبار التضخم وإمكانية الاحتفاظ بمصاريف الاقتناء بمبلغ جزافي يساوي 15% من سعر الاقتناء، التي يمكن أن تؤثر إذن على النسبة الفعلية لفرض الضريبة نحو الانخفاض، وبالنسبة لزائد القيم المنقولة الأخرى، تعكس النسب الاسمية التي تبلغ 15% و20% النسبة الفعلية لفرض الضريبة (انظر أسفله على مستوى جبايات ممتلكات الذمة تحليلا مقارنا أعمق لفرض الضريبة على مختلف زائد القيم).

ب. المداخيل العقارية

يترجم فرض الضريبة على المداخيل العقارية بنسبة جدول تصاعدي بعد تخفيض بنسبة 40% فرض ضريبة بنسبة أقصى هامشية تبلغ 22,8% (38% من 60%). وقد لا يتم بلوغ النسبة الفعلية للضريبة بنسبة 20% إلا ابتداء من كراء شهري خام يبلغ 72 500 درهم. ويبين الجدول التالي تطور النسبة الفعلية لفرض الضريبة على المداخيل العقارية. بالنسبة لكراء شهري يتراوح بين 2.500 درهم و200 000 درهم.

% لمجموع الاقتطاعات	مجموع الاقتطاعات	المساهمات الاجتماعية	الضريبة على الدخل واجبة الأداء	صافي مبلغ الكراء	إجمالي بلغ الكراء الشهري
0,00%	-	-	-	2 500,00	2 500,00
1,45%	80,00	-	80,00	5 420,00	5 500,00
3,68%	294,00	-	294,00	7 706,00	8 000,00
4,27%	363,00	-	363,00	8 137,00	8 500,00
6,33%	633,00	-	633,00	9 367,00	10 000,00
7,39%	813,00	-	813,00	10 187,00	11 000,00
10,16%	1 423,00	-	1 423,00	12 577,00	14 000,00
11,80%	1 967,00	-	1 967,00	14 699,66	16 666,66
13,24%	2 647,00	-	2 647,00	17 353,00	20 000,00
14,67%	3 667,00	-	3 667,00	21 333,00	25 000,00
16,02%	4 807,00	-	4 807,00	25 193,00	30 000,00
17,15%	6 175,00	-	6 175,00	29 825,00	36 000,00
19,90%	13 927,00	-	13 927,00	56 073,00	70 000,00
20,00%	14 497,00	-	14 497,00	58 003,00	72 500,00
20,77%	20 767,00	-	20 767,00	79 233,00	100 000,00
21,78%	43 567,00	-	43 567,00	156 433,00	200 000,00

ج. الربحيات (dividendes)

يجب أن تأخذ نسبة الضريبة المفروضة على الربحيات ب 10% بعين الاعتبار الضريبة على الشركات بين أيدي الشركة التي حققت الربح القابل للتوزيع.

على هذا النحو، تميل النسبة الفعلية لفرض الضريبة على الربحيات التي حققها مستثمر بصفته شخصا ذاتيا مقيما عبر شركة نحو 37% بالنسبة للشركات التي يتجاوز رقم معاملاتهما 3 ملايين درهم (الضريبة على الشركات بنسبة 30% + حجز بالمنع للضريبة على الشركات بنسبة 10% على توزيع الربحيات). وتبلغ هذه النسبة 23,5% بالنسبة للاستثمار في الشركات التي يقل رقم معاملاتهما عن 3 ملايين درهم (الضريبة على الشركات بنسبة 15% + حجز بالمنع للضريبة على الشركات بنسبة 10% على توزيع الربحيات).

تقابل النسبة الفعلية لفرض الضريبة على الربحيات نسبة تناسبية تبلغ 37% أو 23,5% حسب نسبة الضريبة المفروضة على الشركة الموزعة. ويمكن تخفيف هذه النسبة بسياسة التوزيع التي تعتمدها هذه الأخيرة. وبالفعل، فإن غياب التوزيع يمكن من نقل جزء من هذه الضريبة.

د. الفوائد

في غياب تخفيضات أو خصوم مهمة، تقابل النسبة الفعلية للضريبة النسبة الاسمية التي تبلغ 30%.

هـ. الأجور

بالنسبة للأجور، يفضي أخذ تصاعدية جدول الضريبة على الدخل والتخفيض عن المصاريف المهنية (خصم مبلغ يساوي 20% ويصل سقفه 2500 درهم في الشهر من الأجر) بعين الاعتبار إلى نسبة ضريبة فعلية تقل بكثير عن النسبة الهامشية التي تبلغ 38%، كما يبين ذلك الجدول الموالي.

النسب الفعلية	الضريبة على الدخل الواجب أداؤها	الصافي الواجب أداؤه	الراتب الخام الشهري
0%	-	2 500,00	2 500,00
4%	214,00	5 286,00	5 500,00
9%	753,00	7 247,00	8 000,00
10%	879,00	7 621,00	8 500,00
13%	1 287,00	8 713,00	10 000,00
14%	1 559,00	9 441,00	11 000,00
18%	2 477,00	11 523,00	14 000,00
20%	3 383,66	13 283,00	16 666,66
23%	4 617,00	15 383,00	20 000,00

26%	6 517,00	18 483,00	25 000,00
28%	8 417,00	21 583,00	30 000,00
30%	10 697,00	25 303,00	36 000,00
34%	23 617,00	46 383,00	70 000,00
34%	27 417,00	52 583,00	80 000,00
35%	35 017,00	64 983,00	100 000,00
37%	73 017,00	126 983,00	200 000,00

يُمكن تقليص هذه النسبة كذلك في الحالة التي يستفيد فيها الأجير من الخصوم التي ترخصها الدولة، خصوصا خصم الفوائد التي يتحملها لاقتناء السكن الرئيسي وخصم المساهمات في عقود التأمين عن التقاعد المستعملة عمليا على نطاق واسع لأداء الأقساط والأفانل الدورية.

منح تعويضات للأجير تعتبر معفاة من الضرائب باعتبارها استرجاعا للمصاريف التي دفعها في ممارسة وظيفته أو عمله هو ذو طبيعة من شأنها كذلك تقليص النسبة الفعلية للضريبة. ويلاحظ أن هناك في الواقع مجموعة من التعويضات الممنوحة معفاة من الضرائب.

وعلى سبيل البيان، فإن تطبيق جدول الضريبة على الدخل الذي يأخذ بعين الاعتبار فقط تخفيض الرسم عن المصاريف المهنية بصرف النظر عن التحملات الاجتماعية يفضي إلى نسبة ضريبة فعلية تبلغ 20% بالنسبة لأجر خام سنوي يساوي 200 000,00 درهم أي أجره شهرية تبلغ حوالي 16 666,00 درهم.

ولا تطبق النسبة الفعلية التي تبلغ 30% (أي ما يعادل نسبة فرض الضريبة على الفوائد) إلا على أجر شهري يبلغ 36 000,00 درهم، أي دخل سنوي يبلغ 432.000,00 درهم. ولا يمكن أن ينجم مثل هذا الدخل، على أساس نسبة مردودية خام تبلغ 3,5%، إلا من دخل يتم توظيفه يبلغ 12.342.857,00 درهم.

بالنسبة للربحيات، وبأخذ نسبة الضريبة على الشركات التي تدخل في نطاق القانون العام وتبلغ 30% بعين الاعتبار فإنه لا يمكن اعتبار أن الضريبة على الأجر أكبر إلا ابتداء من أجر شهري يبلغ 200 000,00 درهم. ودون ذلك تظل الضريبة المفروضة على دخل العمل أقل من ذلك.

وإذا ما أخذنا بعين الاعتبار الضريبة على الشركات بنسبة منخفضة تبلغ 15%، فإننا قد نحقق التوازن بالنسبة لأجر خام شهري يتجاوز 20 000,00 درهم.

ومع ذلك، لا تؤخذ مداخيل وأرباح رأس المال بعين الاعتبار في مجال المساهمات الاجتماعية.

و. أخذ التحويلات الاجتماعية بعين الاعتبار

يمكن أن تقتطع من الأجور التي يدفعها القطاع الخاص المساهمات المتضمنة في الجدول الموالي.

المجموع	تكاليف الأجر	تكاليف أرباب العمل	فئة الخدمات
6,40% بدون سقف	- -	6,40% بدون سقف	1. الإيرادات العائلية - نسبة المساهمة - السقف الشهري
1,00% 6.000 درهم	0,33% 6.000 درهم	0,67% 6.000 درهم	2. الإيرادات الاجتماعية على الأمد القصير - نسبة المساهمة - السقف الشهري
11,89% 6.000 درهم	3,96% 6.000 درهم	7,93% 6.000 درهم	3. الإيرادات الاجتماعية على الأمد الطويل - نسبة المساهمة - السقف الشهري
5,50% بدون سقف	2% بدون سقف	2+1,5% بدون سقف	4. التأمين الإلزامي عن المرض - نسبة المساهمة - السقف الشهري
1,60% بدون سقف	0% بدون سقف	1,60% بدون سقف	5. التكوين المهني - نسبة المساهمة - السقف الشهري

قد تكون الضريبة المفروضة على أجر العمل، بأخذ هذه المساهمات الاجتماعية المطبقة على الأجور بعين الاعتبار أكبر، نتيجة مراكمة «المساهمات» الضريبية والاجتماعية، كما يبين ذلك الجدول التالي.

% مجموع الاقتطاعات	% للمساهمات الضريبية	% للمساهمات الاجتماعية	مجموع الاقتطاعات	الضريبة على الدخل الواجب أداؤها	المساهمات الاجتماعية	مجموع الكلفة	الصافي الواجب أداؤه	الأجر الإجمالي
22%	0%	22%	659,75	-	659,75	3 002,50	2 342,75	2 500,00
24%	2%	22%	1 606,86	155,41	1 451,45	6 605,50	4 998,65	5 500,00
26%	7%	20%	2 481,18	627,78	1 853,40	9 436,00	7 372,22	8 000,00
27%	7%	19%	2 665,68	744,78	1 920,90	9 993,50	7 755,22	8 500,00
28%	10%	18%	3 254,88	1 131,48	2 123,40	11 666,00	8 868,52	10 000,00
29%	11%	18%	3 655,08	1 396,68	2 258,40	12 781,00	9 603,32	11 000,00
31%	14%	17%	4 957,68	2 294,28	2 663,40	16 126,00	11 705,72	14 000,00
32%	17%	16%	6 206,21	3 182,82	3 023,40	19 099,33	13 483,84	16 666,66
34%	19%	15%	7 840,59	4 367,19	3 473,40	22 816,00	15 632,81	20 000,00
37%	22%	15%	10 377,59	6 229,19	4 148,40	28 391,00	18 770,81	25 000,00

38%	24%	14%	12 914,59	8 091,19	4 823,40	33 966,00	21 908,81	30 000,00
39%	25%	14%	15 958,99	10 325,59	5 633,40	40 656,00	25 674,41	36 000,00
42%	29%	13%	33 210,59	22 987,19	10 223,40	78 566,00	47 012,81	70 000,00
43%	30%	13%	38 284,59	26 711,19	11 573,40	89 716,00	53 288,81	80 000,00
43%	30%	13%	48 432,59	34 159,19	14 273,40	112 016,00	65 840,81	100 000,00
44%	32%	12%	99 172,59	71 399,19	27 773,40	223 516,00	128 600,81	200 000,00

ملحوظة: لا يأخذ هذا الجدول بعين الاعتبار سوى المساهمات الاجتماعية الإلزامية المطبقة على أجراء القطاع الخاص. ومن شأن أخذ التقاعد التكميلي بعين الاعتبار أن يثقل أكثر كلفة الاقتطاعات. وإذا ما نحن أخذنا بعين الاعتبار التقاعد التكميلي بنسبة 10% (من بينها 6% من حصة أرباب العمل و4% من حصة الأجراء) التي غالبا ما تلاحظ في الممارسة لدى أجراء القطاع الخاص، خصوصا أجراء المجموعات الكبرى، فإن النسبة الفعلية لفرض الضريبة قد تكون كما يلي:

الأجر الإجمالي	الصافي الواجب أدائه	مجموع الكلفة	المساهمات الاجتماعية	الضريبة على الدخل الواجب أدائها	مجموع الاقتطاعات	% للمساهمات الاجتماعية	% للمساهمات الضريبية	% مجموع الاقتطاعات
2 500,00	2 242,75	3 152,50	909,75	-	909,75	29%	0%	29%
5 500,00	4 800,65	6 935,50	2 001,45	133,41	2 134,86	29%	2%	31%
8 000,00	7 468,22	9 916,00	2 653,40	531,78	3 185,18	27%	5%	32%
8 500,00	7 857,22	10 503,50	2 770,90	642,78	3 413,68	26%	6%	33%
10 000,00	9 004,52	12 266,00	3 123,40	995,48	4 118,88	25%	8%	34%
11 000,00	9 752,92	13 441,00	3 358,40	1 247,08	4 605,48	25%	9%	34%
14 000,00	11 896,12	16 966,00	4 063,40	2 103,88	6 167,28	24%	12%	36%
16 666,66	13 710,51	20 099,33	4 690,07	2 956,15	7 646,21	23%	15%	38%
20 000,00	15 936,81	24 016,00	5 473,40	4 063,19	9 536,59	23%	17%	40%
25 000,00	19 150,81	29 891,00	6 648,40	5 849,19	12 497,59	22%	20%	42%
30 000,00	22 364,81	35 766,00	7 823,40	7 635,19	15 458,59	22%	21%	43%
36 000,00	26 221,61	42 816,00	9 233,40	9 778,39	19 011,79	22%	23%	44%
70 000,00	48 076,81	82 766,00	17 223,40	21 923,19	39 146,59	21%	26%	47%
80 000,00	54 504,81	94 516,00	19 573,40	25 495,19	45 068,59	21%	27%	48%
100 000,00	67 360,81	118 016,00	24 273,40	32 639,19	56 912,59	21%	28%	48%
200 000,00	131 640,81	235 516,00	47 773,40	68 359,19	116 132,59	20%	29%	49%

يظهر بوضوح، مع أخذ المساهمات الاجتماعية الإلزامية بعين الاعتبار، أن فرض الضريبة على مداخيل العمل تصبح أكبر. ويتم بلوغ نسبة فرض الضريبة المتراكمة بنسبة 30% ابتداء من أجر خام شهري يبلغ 13.000,00 درهم فقط.

وبأخذ التقاعد التكميلي بعين الاعتبار، يتم بلوغ نسبة 30% هذه تقريبا فقط بالتحميلات الاجتماعية وحدها حتى بالنسبة للأجور المنخفضة.

لا يمكن القيام إذن بتحليل فرض ضريبة العمل دون أن نأخذ بعين الاعتبار وزن التحميلات الاجتماعية التي غالبا ما تكون أثقل من التحمل الضريبي. وبالفعل فإن وزن التحميلات الاجتماعية الإلزامية وحدها، بالنسبة للأجور الخام التي تقل عن 16 000,00 درهم في الشهر، أثقل من وزن التحميلات الضريبية. ولا ينعكس الميل إلا ابتداء من دخل سنوي يبلغ 200 000,00 درهم.

ستساهم أيضا الرغبة في الاستمرار في إقامة التحميلات الاجتماعية على مداخيل العمل في مفاومة ثقل الاقتطاعات الإلزامية على العمل، وستساهم إذن في إغناء الكلفة على نحو أكبر.

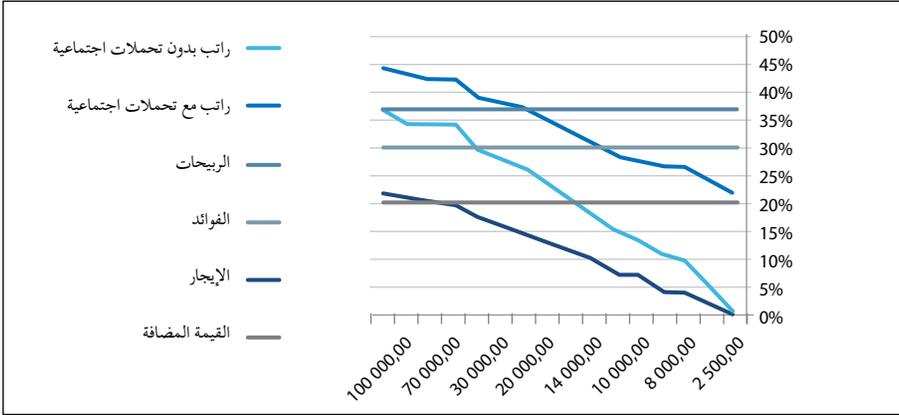
وهناك تجارب أجنبية مددت حقل الاقتطاعات الاجتماعية إلى المداخيل الأخرى غير مداخيل العمل مثل حالة المساهمة الاجتماعية المعممة في فرنسا.

يجب التفكير في تمويل التغطية الاجتماعية من طرف الجماعة بأكملها وذلك بجعلها تدفع جزءا من الضريبة.

خ. تحليل مقارن للنسب الفعلية لفرض الضريبة

يلخص الجدول والرسم البياني المواليان التطور بالنسبة لأهمية دخل النسب الفعلية لفرض الضريبة على مختلف المداخيل والأرباح.

الدخل أو الربح الإجمالي	الأجور بدون تحميلات اجتماعية	الأجور مع التحميلات الاجتماعية الإلزامية	الربحيات	الفوائد	الأكرية	زائد القيمة
2 500,00	0%	22%	37%	30%	0,00%	20%
5 500,00	4%	24%	37%	30%	1,45%	20%
8 000,00	9%	26%	37%	30%	3,68%	20%
8 500,00	10%	27%	37%	30%	4,27%	20%
10 000,00	13%	28%	37%	30%	6,33%	20%
11 000,00	14%	29%	37%	30%	7,39%	20%
14 000,00	18%	31%	37%	30%	10,16%	20%
16 666,66	20%	32%	37%	30%	11,80%	20%
20 000,00	23%	34%	37%	30%	13,24%	20%
25 000,00	26%	37%	37%	30%	14,67%	20%
30 000,00	28%	38%	37%	30%	16,02%	20%
36 000,00	30%	39%	37%	30%	17,15%	20%
70 000,00	34%	42%	37%	30%	19,90%	20%
80 000,00	34%	43%	37%	30%	20,00%	20%
100 000,00	35%	43%	37%	30%	20,77%	20%
200 000,00	37%	44%	37%	30%	21,78%	20%



يبرز هذا الجدول والرسم البياني على وجه الخصوص أن:

- فرض الضريبة على المداخل العقارية هو الأقل؛
- فرض الضريبة على مداخل العمل يميل إلى التساوي مع فرض الضريبة على الربحيات، لكن ابتداء من دخل مرتفع جداً؛
- أخذ التحملات الاجتماعية بعين الاعتبار يثقل مستوى الاقتطاعات من الأجور.

2.1 الممارسة الجبائية

وراء التحليل المقارن للنسب الفعلية للضرائب على أساس قواعد فرض الضريبة المعمول بها، يجب أن تكون هناك رؤية أشمل تأخذ كذلك بعين الاعتبار الفروق التي يمكن أن تنجم عن الممارسات الجبائية الرامية إلى بلوغ أفضل النتائج أو التملص أو الإقرار بمداخل أقل مما هو عليه الأمر في الواقع.

يُظهر توزيع المداخل المترتبة عن الضريبة على الدخل بين الأجراء والخاضعين الآخرين للضريبة (انظر تحليل بنية المداخل الضريبية) تركيز التحمل الضريبي على الأجراء من دون أن تتم البرهنة مع ذلك على أن المداخل التي تتم جبايتها من الأجراء هي أكثر أهمية من المداخل والأرباح التي يحققها الخاضعون الآخرون للضريبة.

يترتب عن ذلك تفاقم الضغط الضريبي النسبي الذي لا ينجم عن القواعد الضريبية وإنما عن السلوكيات وعن تطبيق تلك القواعد. وقد تمت بالفعل ملاحظة أنه إذا كانت الضريبة تفرض على مداخل العمل عن طريق الاحتجاز في المنبع التي تحد من إمكانيات بلوغ أفضل النتائج والتملص، فإن لأصحاب المداخل الكبرى، خصوصاً المهنيون منهم يتوفرون على مجال واسع لتحديد مستوى الضريبة المفروضة عليهم. وهو أمر لا ينبغي أن يغيب عنا في أي تحليل مقارن للضغط الضريبي على مداخل العمل وعلى المداخل الأخرى.

يتطلب تصحيح هذه الوضعية اتخاذ إجراءات عملية تهدف إلى ما يلي :

- توسيع وعاء الضريبة على الدخل بالقيام بأعمال بين صفوف الخاضعين للضريبة المحددين جبائيا وبإدماج الخاضعين للضريبة العاملين في القطاع غير المهيكل، في حقل الضريبة؛
- توضيح النظام الضريبي لمختلف التعويضات الممنوحة وجعله منسجما مع النظام المطبق لحساب المساهمات الاجتماعية مما يتيح تفادي تعدد القواعد بالنسبة إلى عمليات المراقبة، ويخلق تحفيزا أقوى على التصريح، وخصوصا ما يتعلق منه بالتقاعد ؛
- احتساب حصص الضريبة على الدخل في ارتباط مع نسب التضخم، حفاظا على القدرة الشرائية للطبقة المتوسطة؛
- توسيع دائرة التخفيض من الاقتطاعات حسب الأشخاص المعالين لتشمل الفروع والأطراف (الإخوة والأخوات) المعالة، ودائما في حدود ستة أشخاص؛
- رفع حصة التخفيض لكل شخص معال من 30 إلى 60 درهما؛
- الرفع تدريجيا من الشريحة المعفاة من الضريبة على الدخل إلى 4000 درهم؛
- تشجيع أصحاب المهن الحرة على أداء الضريبة على الدخل، وذلك عبر نظام يتيح الاستفادة من منحة من العملة الصعبة الإضافية يتم احتسابها على أساس الدخل الخاضع للضريبة (20 بالمائة من مجموع الدخل الخاضع للضريبة المصرح به، في حدود مبلغ الضريبة على الدخل المؤداة)؛
- تعميم استعمال تقنيات الإعلام والاتصال، مع العمل على تحقيق الربط بين قواعد معطيات إدارات الدولة ومؤسساتها، من أجل المزيد من الشفافية والاستفادة المثلى من الوسائل البشرية للإدارة الضريبية في مجال المراقبة وتتبع التقاطعات.

2. الضريبة على القيمة المضافة

تقوم الضريبة على القيمة المضافة، التي أصبحت سارية المفعول بالمغرب سنة 1986 على رقم المعاملات. وهي أول ضريبة جديدة أحدثها الإصلاح الضريبي لسنة 1984. هي حاضرة في كل المعاملات تقريبا، في كل شراء وفي كل بيع. وهي تشغل الرتبة الأولى في المدخيل الضريبية العامة، أي 20,88% سنة 2011 مقابل 22,21% سنة 2010. كما أنها تشغل الرتبة الأولى على مستوى النفقات الضريبية، أي 41,3% سنة 2011 مقابل 46,2% سنة 2010. تدبير الضريبة على القيمة المضافة بالنسبة لهيئة ما هو موضوع يمثل خطر محتمل، في بداية النشاط ونهايته على حد سواء.

تقوم الضريبة على القيمة المضافة على المبدأ المتمثل في أن لكل مقاول الحق، طيلة مسلسل نشاطها في انتقاص الضريبة على القيمة المضافة التي تم جمعها في السافلة بخصوص مبيعاتها، الضريبة على القيمة المضافة التي تحملتها بخصوص مشترياتها من المواد والخدمات. ولن يُدفع للخرينة سوى الرصيد إذا كانت الضريبة على القيمة المضافة التي تم جمعها بالسافلة تفوق الضريبة على القيمة المضافة المؤداة للمزود في العالية. وفي الحالة المخالفة، تشكل اعتمادا إزاء الخزينة يمكن استرداده في بعض الحالات. فالضريبة على القيمة المضافة تخضع إذن لمبدأ الأداء المجزأ، بمعنى أنه ليس من المفروض في كل خاضع للضريبة أن يؤدي سوى الضريبة على القيمة المضافة المتعلقة بقيمتها المضافة الخاصة وأنها لا تشكل إطلاقا ضريبة تراكمية.

في فرنسا، تم إدخال الضريبة على القيمة المضافة سنة 1954 (أول إدخال في أوروبا). وفي سنة 2008 بلغت مداخيل الضريبة على القيمة المضافة 21,4% من المداخيل الضريبية الوطنية للبلدان الأعضاء في الاتحاد الأوروبي (بما في ذلك المساهمات الاجتماعية)، أي زيادة بلغت 12% ابتداء من سنة 1995²². فهي تمثل إذن مصدرا مهما للدخل في الميزانيات الوطنية، وهي مصدر رئيسي في العديد من البلدان الأعضاء.

يمكن تحليل المقتضيات المنظمة لهذه الضريبة الخاصة من توضيح عدد من حالات البيانات غير الصحيحة، وُضعت لها قائمة غير شاملة مرفقة بالملحق 3.

يوضح هذا التحليل كذلك (i) غياب حيادها بالنسبة لبعض القطاعات المنتجة التي لا تمكن من استرداد كلفتها بخصوص المستهلك النهائي و(ii) التأثير السلبي لهذه الضريبة الخاصة على خزينة المقاولات بسبب الطابع غير التام لقواعد المقاصة الموضوعة.

أ. ضريبة على القيمة المضافة تلحق جزاءات بالنسبة للقطاعات المنتجة: حالة الصناعة الغذائية

يفضي غياب الحياد إلى وضعية تنتمي فيها الضريبة على القيمة المضافة المطبقة في بعض القطاعات إلى ضريبة عن القيمة المضافة بخصوص رقم المعاملات أكثر من انتمائها إلى ضريبة على القيمة المضافة. وهي حالة قطاع الصناعة الغذائية- الفلاحية على وجه الخصوص.

لم يحدد مخطط «بروز» هذا القطاع باعتباره مهنة مهمة في الاقتصاد الوطني وحسب، وإنما باعتباره أيضا من بين مهن المستقبل التي يتوفر فيها المغرب على مزايا مقارنة متميزة يتعين على المغرب أن يجعل من أولوياته السعي إلى تطويرها.

تكمن الإشكالية الحالية على المستوى الضريبي في تفاضل الضريبة على القيمة المضافة بين المنتوجات الفلاحية والمنتوجات الغذائية- الفلاحية. فالفاعل الصناعي يتحمل عموما الضريبة على القيمة المضافة الفلاحية (التي يفترض أنها خارج المجال) والقيمة المضافة الصناعية.

²² Taxation trends in the European Union, 2010 Edition, Annex A, Tables 7 and 8.

هذه الوضعية هي وضعية كل القطاعات التي تعفى عايتها من الضريبة على القيمة المضافة والتي تضطر، في غياب ضريبة على القيمة المضافة قابلة للانتقاص، إلى دفع الضريبة على القيمة المضافة عن قيمها المضافة، وأيضاً عن القيم المضافة التي حققها مزودوها.

نتيجة لذلك، ومن أجل إنعاش صناعة تحويل المواد الفلاحية، يمكن التفكير في إرجاع نسب الضريبة على القيمة المضافة المطبقة على الصناعات الغذائية- الفلاحية إلى النسب الدنيا. ويمكن التفكير كذلك في بعض الأليات التي نذكر من بينها على سبيل المثال منح اعتماد نظري للضريبة على القيمة المضافة يمكن من القيام بانتقاص الضريبة على القيمة المضافة التي يفترض أنها تثقل في العالبة المنتج الفلاحي الذي يتم تحويله.

والراجع أنه سيكون لهذه المقاربة تأثير على إنعاش الصناعة الغذائية- الفلاحية من خلال الزيادة في هامش ربح رجال الصناعة (الذي تمتص الضريبة على القيمة المضافة جزءاً منه في الوقت الحالي) وبالتالي سترتفع، موازاة مع ذلك، المداخل الضريبية للدولة (الضريبة على الحصيلات: الضريبة على الشركات).

يكتسي كل تخفيض للضريبة على القيمة المضافة على منتوجات الصناعة الفلاحية طبيعة من شأنها أن ترفع الطلب الداخلي وأن توسع إذن سوق المنتوجات الغذائية- الفلاحية وأن تكبح تطور القطاع غير المهيكل. ومستويات نسب الضريبة على القيمة المضافة المعمول بها في بلدان أخرى تؤكد هذا التحليل.

في فرنسا، تخضع المنتوجات الغذائية لضريبة على القيمة المضافة ذات نسبة منخفضة. ذلك أنها تعتبر بالفعل بمثابة منتوجات تدخل في نطاق ضروريات الحياة.

وفي إسبانيا، تخضع المنتوجات للضريبة على القيمة المضافة لنفس نسبة المنتوجات الغذائية (نسبة منخفضة تبلغ 7%).

يمكن وجود ضريبة على القيمة المضافة بالعالبة من تقليص كلفة الإنتاج بواسطة استرجاعها، وهو أمر ذو طبيعة من شأنها توفير الظروف المواتية لازدهار القطاع ومحاربة القطاع غير المهيكل. وبالفعل، فإنه من المناسب لكي يكون المنتج قادراً على استرداد الضريبة على القيمة المضافة التي تحملها في العالبة، أن يفوتر وأن يصرح بضرية على القيمة المضافة في السافلة. ولن يكون بإمكان مقابلة تعمل في القطاع غير المهيكل أن تقوم بمثل هذا الاسترداد. هكذا، وكلما كانت هذه الضريبة على القيمة المضافة القابلة للاسترداد مرتفعة، إلا وكان للمقابلة فائدة في استرجاعها وإذن في فورة ضريبة على القيمة المضافة في السافلة بالعمل في القطاع المهيكل.

يأتي غياب الحياد كذلك من الإعفاءات بدون حق في الانتقاص الموجودة منذ إحداث الضريبة على القيمة المضافة التي كانت مرفوقة بقائمة للمواد والعمليات التي تعتبر معفاة بدون حق في الانتقاص. ولا يمكن لبائع هذه المواد استرداد الضريبة على القيمة المضافة المحتملة في العالبة التي تشكل مكونة من كلفته.

ب. تسديد اعتماد الضريبة على القيمة المضافة:

تتمثل آلية المقاصة في انتقاص الضريبة على القيمة المضافة المتحتملة في العالية من الضريبة على القيمة المضافة التي تم جمعها عن رقم المعاملات. وعندما يُفضي ذلك إلى وجود اعتماد، تبرز حالتان في وضعية التشريع الحالية:

- اعتماد قابل للاسترداد: يتعلق الأمر باعتماد ناتج أساسا عن أن الخاضع للضريبة ينجز عمليات معفاة مع الحق في الانتقاص.

يبلغ الأجل القانوني المنصوص عليه للاسترجاع 3 أشهر. وعلى المستوى العملي، تمت ملاحظة آجال أطول من ذلك.

للإدارة مقاربات مختلفة لأنها تعتبر الاسترجاع بمثابة عملية تنطوي على خطر الغش. وبالفعل فإن الاسترجاع يتأخر عموما مسببا كلفة مالية للخاضع للضريبة الذي يتحمل على هذا النحو، جزئيا، نتائج سياسات الدولة في مجال الإعفاءات.

- اعتماد غير قابل للاسترجاع: تنجم هذه الوضعية عموما من تفاضل الضريبة على القيمة المضافة (نسبة يتم تحملها عن المشتريات تفوق النسبة المطبقة على رقم المعاملات). ويظل هذا الاعتماد مع ذلك قابلا للنقل بخصوص الضريبة على القيمة المضافة التي يتم جمعها في المستقبل. ومن المعلوم أنه إذا كانت نسب الضريبة على القيمة المضافة التي تم تحملها في العالية تفوق نسب الضريبة على القيمة المضافة في السافلة فإن الاعتماد سيزيد باستمرار. وترتب عن هذه الوضعية كلفة مالية مهمة بالنسبة للخاضعين للضريبة الذين يعينهم الأمر.

ما يزال مبلغ الضريبة على القيمة المضافة غير المسترجع وكذا توزيعه على مختلف الخاضعين للضريبة في حاجة إلى تحديد. وحسب التقديرات الأولى والمعلومات التي تم جمعها بين صفوف بعض المقاولات والمؤسسات العمومية والخاصة، فإن هذا المبلغ قد يقارب 10 إلى 12 مليار درهم قد تتحمل أغلبيتها الهيئات المستثمرة والفاعلون في التصدير.

لا يمكن لإطلاق مشاريع كبرى للاستثمارات، خصوصا على مستوى المؤسسات العمومية إلا أن يرفع مبلغ اعتماد الضريبة على القيمة المضافة محدثا حاجيات تمويلية بالنسبة لهذه المؤسسات. وهو ما يجب أن يفضي إلى تصنيف اعتماد الضريبة على القيمة المضافة هذا ضمن الدين العمومي الذي غالبا ما يكون حلول أجل استرجاعه غير محدد.

وبالفعل، فإن أهمية هذه الاستثمارات، وبالتالي أهمية الضريبة على القيمة المضافة التي تتحملها، مقارنة بما يمكن أن تفرزه الضريبة على القيمة المضافة التي يجب جمعها عن القيمة المضافة التي قد تولد من هذه الاستثمارات، تقود إلى وضعية اعتماد دائم للضريبة على القيمة المضافة، وإذن إلى وضعية دين دائم على الدولة قد لا يسترده المستثمر أبدا. وحالة المكتب الوطني للسكك الحديدية برؤيته الإرادية التي

تميزه كمستثمر مهم للغاية توضح بجلاء هذا الموضوع لأن الضريبة على القيمة المضافة التي تحملها عن استثماراته قد لا يتم استردادها في أفق حوالي قرن من الزمن في ظل الحالة الراهنة للتشريع .

على مستوى تعبئة اعتمادات لتمويل الاستثمار، يؤدي وجود اعتماد للضريبة على القيمة المضافة غير قابل للاسترجاع وغير معترف به كدين على الخزينة العامة، إلى مزيد من تعقيد إمكانيات هذه التعبئة. حيث يرفض مانحو الأموال في غالب الأحيان تمويل هذا الدين الذي هو في ذمة الدولة ويعتبرونه بمثابة موجودات افتراضية تؤثر على البنية المالية للمستثمر المقترض .

والحال أن آلية المقاصة المحايدة هي المبدأ الأساسي للضريبة على القيمة المضافة كما تبين ذلك الممارسات والتجارب المعمول بها في البلدان التالية:

في فرنسا، يمكن تسديد اعتماد الضريبة ضمن الشروط التالية:

- تسديد سنوي: في 31 دجنبر، شريطة أن يبلغ اعتماد الضريبة على القيمة المضافة 150 أورو على الأقل؛

- تسديد فصلي (كل ثلاثة أشهر): بالنسبة للخاضعين للضريبة الذين يصرحون بالضريبة على القيمة المضافة كل ثلاثة أشهر، شريطة ألا يقل الاسترجاع المطلوب عن 760 أورو؛

- تسديد شهري: بالنسبة للخاضعين للضريبة الذين يصرحون بالضريبة على القيمة المضافة شهريا، شريطة ألا يقل الاسترجاع المطلوب عن 760 أورو؛

- في آخر الشهر، إذا كان اعتماد الضريبة ينتج عن عمليات تصدير أو تسليم داخل بلدان الاتحاد الأوروبي.

يطبَّق هذا التسديد كذلك، بالنسبة للضريبة على القيمة المضافة التي أثقلت الاستثمارات إذا كان النشاط المزمع القيام به نشاطا خاضعا للضريبة على القيمة المضافة.

تتوفر إدارة الضرائب على أجل الستة أشهر التي تعقب تاريخ إيداع طلب الاسترجاع للبت فيه. وفي حالة عدم وجود رد داخل هذا الأجل، يُعتبر هذا الطلب مرفوضا من طرف الإدارة. ويمكن للخاضع للضريبة أن يعرض الأمر على المحكمة الإدارية لمنازعة هذا الرفض.

في إسبانيا، بافتراض أن الشخص الخاضع للضريبة لم يتمكن من خصم الضريبة على القيمة المضافة التي تم تحملها خلال فترة التصفية وافتراض أنه قد تبين أن مبلغ هذه الأخيرة يفوق مبلغ الضريبة على القيمة المضافة التي تم جمعها خلال نفس الفترة، يكون له الحق في:

- طلب تسديد فائض الضريبة على القيمة المضافة التي تم تحملها ولم يتم خصمها (من المناسب طلب هذا التسديد كل شهر أو عند نهاية كل سنة) أو،

- إثبات هذا الفرق الواجب استرجاعه كتابة مع المبالغ التي تم جمعها برسم فترة التصفية الموالية.

يطبَّق هذا التسديد على حد سواء على الضريبة على القيمة المضافة التي أثقلت نفقات الاستغلال وعلى تلك التي تثقل عمليات الاستثمار.

بافتراض أنه وقع الاختيار، عند نهاية فترة التصفية، على تسديد فائض مبالغ الضريبة على القيمة المضافة التي تم تحملها ولم يتم خصمها، تكون إدارة الضرائب ملزمة بدفعها تلقائيا داخل أجل ستة أشهر ابتداء من تاريخ انصرام التقديم الإرادي للتصفية. وإذا انصرم هذا الأجل من دون أن تعطي الإدارة الأمر المقابل بالأداء، فإنه تترتب عن المبلغ الذي ظل ينتظر الاسترجاع فوائد تأخير ابتداء من اليوم الموالي لتاريخ انصرام أجل ستة أشهر المذكور آنفا.

في فنلندا، يمكن عموما إرجاع اعتمادات الضريبة على القيمة المضافة التي هي في ذمة الدولة إلى الملتزمين بالضريبة إذا كانت الضريبة على القيمة المضافة المدفوعة في العالية تفوق الضريبة على القيمة المضافة التي تم جمعها عن مبيعات الخاضع للضريبة. وإذا تجاوزت الضريبة على القيمة المضافة التي تم جمعها عن المبيعات مبلغ الضريبة على القيمة المضافة بالعالي، يكون الملتزم بالضريبة ملزما بأن يؤدي للدولة الضريبة على القيمة المضافة.

تكون الضريبة على القيمة المضافة مستحقة في العادة على أساس شهري. ومنطلق استرجاع الضريبة على القيمة المضافة هو الشهر الذي تمت فيه معالجة السلطات الضريبية للإقرار بالضريبة على القيمة المضافة (الذي يسمى عادة بالإقرار الدوري بالمداحيل). وعادة ما يتطلب ذلك بضعة أسابيع.

في رومانيا، يتم تسديد دين الضريبة على القيمة المضافة شريطة أن يتجاوز الرصيد السلبي 5000 لاي. وإذا كان الرصيد السلبي للضريبة على القيمة المضافة أقل من 5000 لاي أو مساويا لها، يتم نقله لزوما إلى الفترة الضريبية الموالية.

ويطبَّق هذا التسديد كذلك على الضريبة على القيمة المضافة التي أثقلت الاستثمارات.

يبلغ الأجل مبدئيا 45 يوما؛ بيد أنه غالبا ما يتم تجاوز هذا الأجل عمليا. وعلاوة على ذلك، يتم تعليق هذا الأجل في حالة الشروع في مراقبة ضريبية تتعلق بالعمليات التي يتم نقلها إلى كشف الحساب المتعلق بالضريبة على القيمة المضافة.

في تونس، يتم كذلك التسديد الضريبة على القيمة المضافة في الحالات التالية:

- الحالة المستنتجة من الإقرارات الشهرية بالضريبة برسم ثلاثة أشهر متتالية عن دين الضريبة المتأتي من الاستثمارات المنصوص عليها في مدونة الحث على الاستثمارات واستثمارات التأهيل المنجزة في إطار برنامج التأهيل المعتمد من طرف الدولة.
- أجل الاسترداد: 30 يوما ابتداء من تاريخ إيداع طلب الاسترداد المستوفي لكل الشروط المطلوبة.
- الحالة المستنتجة من الإقرارات الشهرية بالضريبة على القيمة المضافة برسم ستة أشهر متتالية في باقي الحالات. أي الاعتماد المتأتي من النشاط العادي للمقاولة، بما في ذلك استثمارات الإحداث.

بالنسبة للمقاولات التي تخضع حساباتها بكيفية قانونية لافتحاص مندوب الحسابات والمصادق على حساباتها بدون تحفظ يمس وعاء الضريبة، يتم الاسترداد عبر شطرين من ضمنهما تسبيق يبلغ 50% من الدين بتاريخ إيداع الطلب وبدون مراقبة مسبقة. تاريخ الاسترداد: 60 يوما من تاريخ إيداع طلب الاسترداد المستوفي لكل الشروط المطلوبة.

وبالنسبة لباقي المقاولات (غير الخاضعة قانونا لافتحاص مندوب الحسابات)، يتم الاسترداد عبر شطرين، من ضمنهما تسبيق يبلغ 15% من الدين بتاريخ إيداع الطلب وبدون مراقبة مسبقة. تاريخ الاسترداد: 120 يوما من تاريخ إيداع طلب الاسترداد المستوفي لكل الشروط المطلوبة.

يلاحظ إذن أن أغلبية البلدان تُرجع اعتماد الضريبة على القيمة المضافة الذي يمكن أن يترتب عن الاستثمار وذلك الذي يمكن أن يتولد عن الاستغلال الجاري على حد سواء.

الأمر المتمثل في عدم إرجاع اعتماد الضريبة على القيمة المضافة يترجم دينا على الدولة يأتي ليندرج في الضريبة على القيمة المضافة التي ستجمعها الأجيال اللاحقة.

تمثل إشكالية إرجاع اعتمادات الضريبة على القيمة المضافة التحدي الرئيسي الذي يجب رفعه لضمان حياد هذه الضريبة، على غرار ما هو معمول به في البلدان الأخرى. وهو ما سيمكن من تخويل السلطات العمومية مزيدا من المرونة في مجال تحديد نسب الضريبة على القيمة المضافة، وفق السياسة الاقتصادية والاجتماعية المعتمدة، دون إثقال خزينة المقاولات التي هي مجرد وسطاء في مجال تحصيل هذه الضريبة، بين الخزينة العامة والمستهلك النهائي، ودون نقل النتائج المالية إلى الأجيال القادمة.

يمكن التفكير في القيام بالإجراءات التالية:

- ضمان حياد الضريبة على القيمة المضافة بالنسبة للمقاول، ولتحقيق ذلك يجب أن تتم كل شهر تسوية الرصيد بين الضريبة على القيمة المضافة المؤداة والضريبة على القيمة المضافة التي تم جمعها. حيث تؤدي المقاوله للدولة الرصيد عندما تتحمله، وتلتزم الدولة في مقابل ذلك بأداء الرصيد عندما يفيد المقاوله داخل أجل يحدده القانون، مع التنصيص على تطبيق أداء فائدة عن التأخيرات تكون مطابقة للفائدة المحتجزة عن تأخيرات الأداء بالنسبة للديون التجارية.
- تحويل المخزون المتراكم من الضريبة على القيمة المضافة بسبب «حاجز الارتطام» buttoir إلى دين في ذمة الخزينة بأجل عشر سنوات، بنظام القسيمة صفر coupon zéro، أي على أساس أداء الفوائد بعد الانتهاء من أداء الدين 0.
- الرجوع إلى نظام الإعفاء الضريبي لاستثمارات الضريبة على القيمة المضافة، من أجل تشجيع الاستثمار في البنيات التحتية. وهذا الإجراء يجب بالضرورة أن يرتبط بالإجراء الأول أعلاه.
- إعطاء قطاع الصناعات الغذائية إمكانية استرجاع جزء من الضريبة على القيمة المضافة المحصلة عبر آلية لأداء ضريبة صورية على القيمة المضافة على المنتجات الفلاحية التي يتم شراؤها.

- الانتقال إلى نظام النسبتين من الضريبة على القيمة المضافة تعطيان الحق في الاسترجاع، إحداهما نسبة عادية مقدارها 20 بالمائة، والأخرى نسبة مخفضة مقدارها 10 بالمائة، إضافة إلى نسبة صفر بالمائة للمنتجات التي تستدعي غففاء ضريبيا والعمل، في ارتباط مع هذا الإجراء، على تخصيص نقطتين من الضريبة على القيمة المضافة لتمويل التغطية الاجتماعية.
- إعادة إقرار نسبة من الضريبة على القيمة المضافة مرتفعة جدا، مقدارها 30 بالمائة، تطبق على السلع الاستهلاكية الفاخرة، يمكن تخصيص مداخيلها، إضافة إلى نقطتين اثنتين من الضريبة على القيمة المضافة ذات نسبة 20 بالمائة، لتمويل المساهمات الاجتماعية و/أو صناديق دعم التماكك الاجتماعي.

3. الضريبة على الشركات

يجد التحمل الضريبي الناجم عن هذه الضريبة، بالنسبة للخاضعين للضريبة، تفسيره على مستوى نسب فرض الضريبة وقواعد الوعاء الضريبي التي يمكن تضافرها من تحديد النسبة الفعلية لفرض الضريبة التي تشكل البارومتر الحقيقي للتحمل الضريبي.

1.3 نسبة فرض الضريبة: من أجل سلم التصاعدي

عند تخفيض النسبة الاسمية سنة 2008 المصحوبة بحذف التخفيضات على القيم المضافة والمؤونات المقننة، لم تنخفض النسبة الفعلية لفرض الضريبة بالضرورة، بالنسبة للخاضعين للضريبة، خصوصا بالنسبة للشركات التي تنجم نتيجتها أساسا عن زائد القيم المتعلقة بالتفويت و/أو تلك التي تلجأ إلى آليات المؤونات المقننة.

وضَّع قانون المالية لسنة 2011 نسبة منخفضة للضريبة على الشركات بالنسبة للشركات صغيرة الحجم التي لا يتجاوز رقم معاملاتها 3 مليون درهم. ويبدو أن هذا الإجراء الذي يهدف إلى تشجيع المقاولات الصغيرة وإلى مواكبتها نحو القطاع المهيكل قد أفضى بأزيد من 13.000 شركة إلى الإقرار بنتيجة ضريبية ربحية. بيد أن هناك تخوفا من أن تقوم بعض الشركات بتقليص رقم معاملاتها أو الحد منه لتظل ضمن الشركات التي تستفيد من هذه النسبة المنخفضة.

ومن المناسب، للاستمرار في هذا الطريق المتعلق بتخفيض نسبة فرض الضريبة مع تجنب خطر السلوكات التدلّيسية الهادفة إلى الحد من مبلغ رقم المعاملات، وضَّع نسب تدرّجية تبعا لأهمية الربح وليس لأهمية رقم المعاملات.

وبالفعل، فإن الحالة الراهنة التي تعتمد معيار رقم المعاملات مع نسبة واحدة تناسبية، يمكن أن تفضي إلى إزادة الحد من رقم المعاملات المصرح به لتظل الشركة في العتبة التي تمكن من الاستمرار في الاستفادة من النسبة المنخفضة. ذلك أن التقيد برقم المعاملات لا يشكل المعيار الصائب لتقدير القدرة الربحية لمقاول ما وبالتالي قدرتها على دفع الضريبة. فالضريبة على الشركات هي ضريبة على الربح وليس على رقم المعاملات.

النسب التصاعدية المطبقة بكيفية متسلسلة وفق أهمية الربح هي أكثر إنصافا باعتبار أنه وحده الربح الذي يفوق عتبة الانتقال إلى نسبة أعلى يمكن أن يخضع لهذه النسبة الأعلى.

على مستوى نسب الضريبة المفروضة، لا يكون الأمر المتمثل في التنصيب على نسب مميزة تبعا لقطاع النشاط منصفا دائما. فوضع جدول تصاعدي تبعا لأهمية الربح الذي تم تحقيقه هو أكثر عدلا من ذلك. ذلك أنه ليس من الطبيعي أن تتحمل شركة تعمل في قطاع آخر غير القطاع المالي وتحقق أرباحا مهمة ضريبة على الشركات بنسبة 30% في حين تؤدي شركة للتأمين تحقق نتيجة أقل من ذلك بكثير هذه الضريبة بنسبة 37%.

ولذلك يوصى ب:

1. وضع جدول تصاعدي للضريبة على الشركات، يستند إلى النتائج المطبقة عليها الضريبة:

- 15 بالمائة حتى حدود مليون درهم

- 20 بالمائة من مليون إلى 10 ملايين درهم

- 25 بالمائة من 10 ملايين إلى 20 مليون درهم

- 30 بالمائة حتى 200 مليون درهم

- 35 بالمائة حتى 1000 مليون درهم

- 40 بالمائة لما فوق ذلك.

2. التفكير في إمكانية تخفيض النسبتين الأخيرتين بعد مدة أقصاها 3 سنوات، ريثما يتم توسيع القاعدة الضريبية وتعود مداخيل الضريبة على القيمة المضافة إلى وتيرتها العادية، بعد أن يكون قد تم تطبيق الإصلاحات على هذه الضريبة.

2.3 قواعد الوعاء الضريبي

يجب أن يمكن توضيح القاعدة الضريبية، من جهة أخرى، من تقليص الرغبة في التملص الضريبي وفوارق التأويل لصالح فعالية أفضل بالنسبة للخرينة ولتحقيق أمن أفضل بالنسبة للخاضعين للضريبة. ومن المناسب فضلا عن ذلك أن تؤخذ بعين الاعتبار القواعد المحاسبية الخاصة بالمنظمة لبعض قطاعات النشاط التي تتوفر على محاسبة خاصة (المؤسسات، مدة الاستخدام، التوظيفات، الخ).

تجلى مجهود تقنين الجبايات المغربية في بعض الحالات بتعميم مفرد للقواعد الضريبية لا يأخذ بعين الاعتبار الخصوصيات القطاعية وحجم الخاضعين للضريبة. وهو ما يجعل هذه المقتضيات الضريبية غير قابلة للتطبيق في بعض الأحيان. ولهذا الغرض فإن إلزام التوفر على اللجوء إلى المحاكم بكيفية ممنهجة لتأكيد الخصم الضريبي للمؤسسات من الديون من دون أخذ أهمية الدين المعني بعين الاعتبار يجعل هذه القاعدة الضريبية غير قابلة للتطبيق بالنسبة للديون التي تساوي مبلغا معينا. وهو ما يمثل إحساسا بعدم الأمن بالنسبة للخاضعين للضريبة المعنيين.

وضَّح القواعد الضريبية في صف واحد مع القواعد المحاسبية هو أحد المبادئ المعتمدة عند القيام بالتقنين. يضاف إلى ذلك أن الحصيلة الخاضعة للضريبة ليست شيئاً آخر غير الحصيلة الخاضعة للضريبة التي أدخلت عليها بعض التعديلات. ومن المهم تقليص الفارق بين هذين المفهومين لمقاربة القدرة الضريبية للمقاولات على نحو أفضل ولتحقيق مزيد من الوضوح والرؤية والسلامة بالنسبة لكافة الأطراف المشاركة.

يقتضي تطوير الاقتصاديات وأدوات مالية جديدة تطور القاعدة الضريبية لمواكبة هذه المنتجات الجديدة. فمن المهم إذن القيام بمجهود لتحسين القاعدة الضريبية في إطار رؤية أفضل بالنسبة للفاعلين. انفتاح الاقتصاد الوطني على الدولي وأهمية الاستثمارات الخارجية بالمغرب وإرادة إضفاء الطابع الدولي على المقاولات المغربية بتمكينها من الاستثمار بالخارج، كلها أمور تبرر إيلاء عناية خاصة لجباية مختلف التدفقات التي يمكن أن تتأتى من ذلك.

يجب أن يمكن القيام بتفاوض أفضل حول الاتفاقيات الضريبية من حصول المغرب على المداخل التي تجد فيه أصلها قصد توسيع الوعاء الضريبي مع الحرص على أن تكون معايير مطابقة للمعايير الدولية في هذا المجال.

من شأن احترام مقتضيات الاتفاقيات الضريبية الموقعة أن يُطمئن الشركاء الاقتصاديين وأن يجنب التملص الضريبي. وبالفعل فإن من شأن القيام بتطبيق جيد لهذه الاتفاقيات أن يجنب، أو أن يقلص على الأقل، الضرائب المزدوجة لفائدة الخاضعين للضريبة. وموازية مع ذلك، يجب أن يمكن القيام بمراقبة فعالة للمعاملات الدولية من تقليص التملص الضريبي.

وعلى سبيل البيان، فإن من شأن التوقيع على اتفاقيات للتبادل الحر وتخفيض الرسوم الجمركية أو غيابها الكلي على تنقل البضائع أن يشجع على الزيادة في فورة الواردات وبالتالي «تصدير» الوعاء الضريبي. ومن ثم ضرورة إيلاء عناية خاصة لشروط إبرام تلك المعاملات.

3.3 جباية المجموعة

لا تنص المدونة العامة للضرائب حالياً على مقتضيات خاصة تمكن من معاملة الشركات باعتبارها كائناً جبايياً واحداً. وعلى العكس من ذلك فإن هدف المقتضيات الحالية يتمثل في إلقاء نظرة تحليلية على المعاملات داخل المجموعة قصد معرفة ما إذا كانت قد أبرمت ضمن شروط السوق وتقديم التعديلات الضرورية عند الاقتضاء. وتفاصيل هذه الإجراءات هي كما يلي:

- حق تقدير الأرباح المنقولة بكيفية مباشرة من طرف شركة مجموعة إلى شركة مجموعة أخرى، إما بطريق الزيادة أو النقصان في أثمان الشراء أو أثمان البيع، أو بأية وسيلة أخرى. وإذا كانت هذه هي الحال، يتم نقل الأرباح المذكورة إلى الحصيلة الخاضعة للضريبة المصرح بها.

في الممارسة، تتعرض الخدمات (المساعدة التقنية أو غيرها) التي تفوتها الشركة الأم لفروعها لإعادة النظر في مجموعها عند القيام بمراقبة جبائية. وتخضع أسعار النقل هي الأخرى للتصحيح.

• تتمثل قاعدة نقص الرسملة في الحد من الخصم الجبائي للفوائد المتعلقة بتسبيقات قام بها شركاؤها أو المساهمون فيها.
وبالفعل فإن الخصم المذكور يخضع لشرط ولتحديدين.

• الشرط: يجب أن يكون رأس مال الشركة للهيئة المقترضة محررا بالكامل.

• التحديد 1: يتم رفع التسبيقات المتعلقة بالفوائد القابلة للخصم إلى سقف مبلغ رأس مال الشركة للهيئة المقترضة. ونقول بعبارة أخرى بأن الفوائد المحتسبة على مبلغ التسبيقات التي تفوق رأس مال الشركة للهيئة المقترضة لا تخصم جبائيا.

• التحديد 2: لا يجب أن يتجاوز سعر الفائدة سعرا يحدده سنويا وزير المالية بقرار.

وهكذا فإن الانتقال عبر تسبيقات في الحساب الجاري أو بكيفية أخرى بدلا من رأس مال الشركة هو أمر مقبول، لكن الفوائد التي تنتج عنه لا تخصم بالكامل. وهو أمر يعني أنه يتم النظر إلى الجزء غير المخصوص جبائيا على أنه «ربحة».

تميل إدارة الضرائب، على مستوى سجل آخر، إلى أن تطلب من الشركة التي تفوت الفوائد تطبيق سعر فائدة مطابق لسعر السوق. وإذا كان السعر المذكور يفوق السعر الجبائي فإنه يترتب عن ذلك فرض ضريبة اقتصادية مزدوجة (المبلغ الإضافي من الأرباح خاضع للضريبة لدى المقرض، لكنه غير قابل للخصم لدى المقرض).

• تنص المدونة العامة للضرائب كذلك على تعديل القاعدة التي ينبغي أن تخضع للضريبة على القيمة المضافة في حالة التبعية. وبالفعل، عندما تكون مقاوله بائعه خاضعة للضريبة ومقاوله مشتريه غير خاضعة أو معفية مرتبطين بالتبعية إلى بعضهما البعض، مهما كان شكلهما القانوني، فإنه يجب تععيد الضريبة التي تستحقها المقاوله البائعه على سعر البيع المعمول به من لدن المقاوله المشتريه أو على القيمة العادية للممتلك إن لم يكن هناك بيع.

• كفيات تحديد الحصيلة الخاضعة للضريبة لمركز للتنسيق: تعادل هذه النتيجة 10% من نفقات التسير، تنضاف إليها نتيجة العمليات غير الجارية.

بعد التذكير بهذا الأمر، تنص المدونة العامة للضرائب على مقتضى إيجابي يتمثل في الإعفاء من الاحتجاز في المنبع ل 10% وفي الإفادة من تخفيض بنسبة 100% للربحيات الموزعة من طرف شركة خاضعة للضريبة على الشركات إلى شركة أخرى خاضعة للضريبة على الشركات. ويطبق هذا التخفيض حتى على الربحيات من أصل أجنبي التي لم تتحمل أبدا الضريبة بالمغرب. وفي انتظار وضع جبائيات للمجموعة أو على الأقل بعض المقتضيات التي تمكن من الأخذ بعين الاعتبار، جزئيا، نتائج شركات المجموعة، ينبغي أخذ العناصر التالية بعين الاعتبار:

- شروط الاختيار (الشركات القابلة للاختيار، النسبة المئوية للحيازة المطلوبة، الضرائب المعنية،...)
 - كفيات الاختيار (إيداع الاختيار، المقبولية وعدم إمكانية الرجوع)؛
 - العجز الجبائي؛
 - اعتمادات الضرائب.
- وبالفعل، فإن من شأن هذا النظام أن يبسط الأعمال وأن يحسن نزاهة النظام الجبائي وأن يقلص من تكاليف المطابقة، وذلك ب:
- تجاهل المعاملات داخل المجموعة؛
 - تجميع العجز واعتمادات الضريبة؛
 - جعل أداءات الضرائب والإقرارات السنوية بالحصيلة الخاضعة للضريبة في خط واحد؛
 - تعويض عدة التزامات بالترحيل بإقرار واحد بالحصيلة الخاضعة للضريبة؛
 - تقليص إمكانيات التملص الضريبي من خلال الإحداث ونقل العجز.
- سيتمكن هذا النظام كذلك، مع وجود نسب تصاعدية في مجال الضريبة على الشركات، من الاستجابة للخوف من الإحداث من طرف مجموعة تتكون من عدة مقاولات، بهدف وحيد يتمثل في الاستفادة من نسب الضريبة الأكثر انخفاضا.
- ولهذا من الضروري:

1. مراجعة النظام الضريبي الخاص بالمجموعات، بما يسهل تجميع الأنشطة وإضافة رؤوس أموال إلى نشاط معين والفصل بين الأنشطة.

2. الربط، بالنسبة إلى المجموعات، بين إمكانية الاستفادة من النظام الضريبي الخاص بالمجموعات كما هو مقترح أعلاه، وبين ضرورة أداء الضريبة على الشركات عن النتيجة المدعمة، علما أن النتائج الخاسرة لا يتم تدعيمها بل تحتفظ في الكيان القانوني الذي تسجل فيه، وإمكانية التأجيل كما هو جار به العمل حاليا.

أخيرا، تستحق مقتضيات أخرى منظمّة للضريبة على الشركات التوضيح على عدة مستويات. وتوجد بالملحق 4 قائمة غير شاملة لهذه المقتضيات.

4. رسوم التسجيل ونقط أخرى مشتركة بين مختلف الضرائب

بالرغم من مجهود التحديث المنجز سنة 2004 عند إصلاح النص المنظم لرسوم التسجيل، تظل المقتضيات المنظمة لهذه الضريبة غير دقيقة في الكثير من الحالات، بمفاهيم لا يدركها في غالب الأحيان سوى المطلعون على الأمور الذين يقل عددهم باستمرار. ولذلك، يعتبر القيام بمراجعة شاملة لهذا النص أمرا ضروريا.

يضاف إلى ذلك أن هناك بعض المجالات الأخرى، وراء هذا المجهود المتعلق بتبسيط المصطلحات المستعملة، التي تستحق التوضيح، ومن بينها على وجه الخصوص ما يلي:

1. نطاق التطبيق الترابي

لا تحدد المدونة العامة للضرائب مجال التطبيق الترابي لرسوم التسجيل. ونقول بعبارة أخرى أنه لا يتبين من المدونة العامة للضرائب ما إذا كان يجب أن تكون الممتلكات موضوع العقود والاتفاقيات واقعة بالمغرب أو حتى بالخارج لتكون خاضعة لرسوم التسجيل.

يمكن استخلاص هذا المجال من المادة 139 من المدونة العامة للضرائب التي تعالج الالتزامات المشتركة والتي تحدد مكتب التسجيل الذي يجب أن يتم فيه الإجراء.

2. نطاق التطبيق المادي

تم تحرير مجال التطبيق المادي على شكل أمثلة وليس على شكل مبدأ عام وأمثلة توضيحية. لا تمكن كيفية العمل هذه من إدراك مجال التطبيق المعني بكيفية مضبوطة ودقيقة.

يضاف إلى ذلك أن المادة 133 من المدونة العامة للضرائب تخلق مزيدا من اللبس لأنها تصنف على مستوى مختلف النسب اتفاقيات وعقود لا تخضع لزوما لرسوم التسجيل.

أمثلة:

- إذا تم تسجيل العقد العرفي لبيع ممتلكات منقولة، يتم إخضاعه لنسبة 3%؛
 - يتم إخضاع عمليات القرض لنسبة 1,5% إذا ما تم تقديمها للتسجيل؛
 - تخضع سلع المخزون التي تم جردها جردا مفصلا وبتقدير منفصل والتي بيعت مع الأصل التجاري وكذا إيجارات الصناعة لنسبة 1,5%، إذا طلبت الأطراف التسجيل.
- وبالمثل، فإن المادة 129 من المدونة العامة للضرائب تعفي الاتفاقيات التي لا توجد ضمن الاتفاقيات الخاضعة للتسجيل لزوما. وعلى سبيل المثال، نذكر ما يلي:
- العقود المتعلقة بالتحصيل القسري للديون العمومية؛
 - الاتفاقيات المبرمة بين الحبوس والدولة، من أية طبيعة كانت؛
 - عقود إجارة الخدمات، إذا تم تحريرها كتابة؛
 - العقود المتعلقة بنشاط وبعملات المؤسسات التالية: مؤسسة الحسن الثاني لمحاربة السرطان، مؤسسة محمد السادس لإنعاش الأعمال الاجتماعية للتكوين - التعليم، مؤسسة الشيخ زايد ابن سلطان، مؤسسة خليفة ابن زايد؛
 - عقود الكفالة البنكية والرهن المقدمة ضمانا لأداء رسوم التسجيل؛
 - عقود جامعة الأخوين بإفران وأنشطتها أو عملياتها؛
 - عقود عمليات القرض المبرمة بين خواص ومؤسسات القرض.

تجدر الإشارة إلى عدم وجود أية إحالة إلى الطابع التوثيقي لهذه الاتفاقيات. وهكذا يتم منح الإعفاء حتى وإن تم تحرير الاتفاقيات بواسطة عقود عرفية. المقصود من إعفاء هذه الاتفاقيات هو وجودها سلفا في مجال تطبيق رسوم التسجيل. والحال أن المادة 127 من المدونة العامة للضرائب لا تشير إليها.

3. العلاقة بين الضريبة على القيمة المضافة ورسوم التسجيل

لا تقيم المدونة العامة للضرائب رابطة بين تقدير الضريبة على القيمة المضافة وفرض رسوم التسجيل عندما يتعلق الأمر بالضرائب على المعاملات. وبالفعل فإنه من الممكن أن يفهم من غياب مثل هذه الرابطة أن الاتفاقيات المتعلقة ببعض الممتلكات يمكن أن تخضع للضريبة على القيمة المضافة ولرسوم التسجيل (مثلا: تفويت بناية من طرف منعش عقاري، تفويت الحق في الكراء،...) ويتبين مع ذلك عند قراءة المدونة العامة للضرائب أن تفويت بعض الممتلكات يخضع لرسوم التسجيل، لكنه يقع خارج مجال تطبيق الضريبة على القيمة المضافة (مثلا: تفويت الحق التجاري والأراضي وأسهم وحصص الشركة،...).

يقدم الملحق 5 رفقته قائمة بمجالات التحسينات التي تم تحديدها في مجال رسوم التسجيلات وعلى مستوى المقتضيات المشتركة بين كل الضرائب، على مستوى المدونة العامة للضرائب.

5. الجبايات المحلية

تنظم الجبايات المحلية بقانون يسمى القانون المتعلق بجبايات الجماعات المحلية. وهو يعدد 17 ضريبة خصوصية موزعة بين الجماعات (11 ضريبة خصوصية) والعمالات والأقاليم (3 ضرائب خصوصية) والجهات (3 ضرائب خصوصية).

تقوم هذه الضرائب الخصوصية على مخزونات (الضريبة الخاصة المهنية، الضريبة الخاصة على الأراضي الحضرية غير المبنية،...) أو على تدفقات (رسم الإقامة، الضريبة الخاصة على استخراج مواد المقلع،...). لا يتعلق مبلغ هذه الاقتطاعات الضريبية تقريبا بدخل الخاضعين للضريبة المحلية. وهي لا تتأثر على نطاق واسع بقدرات الخاضعين للضريبة.

تتوفر بعض الهيئات المحلية، بالنسبة لبعض الضرائب الخاصة، على حرية تحديد التسعيرة في إطار جدول يحدده القانون. ويندرج ذلك ضمن منطوق جعل المنتخبين المحليين أفرادا مسئولين.

بالنسبة للتخصيص، تستمر إدارة الضرائب في تدبير وتحصيل 3 ضرائب خاصة لحساب الجماعات. ويتعلق الأمر بالضريبة الخاصة المهنية والضريبة الخاصة على السكن والضريبة الخاصة عن الخدمات الجماعية.

وبما أن الجبايات المحلية هي مادة سياسية، فإن إصلاحها يجب أن يكون موضوع دراسة معمقة في إطار مشروع الجهوية. ومع ذلك فإن الملاحظات التالية تستحق التقديم بالنسبة للضريبة الخاصة المهنية التي تمثل الضريبة الخاصة المحلية الرئيسية من حيث المداخيل الضريبية.

هكذا، فإن هذه الضريبة الخاصة تقوم على الأصول الثابتة المادية المستعملة لممارسة نشاط الخاضع للضريبة وبطبيعة الحال فإن سقف هذه القاعدة محدد في 50.000.000 درهم بالنسبة للأصول الثابتة المقتناة أو المأخوذة على سبيل الائتمان العقاري، من دون أن يحدد القانون ما إذا كان تحديد هذا السقف مطبقاً على الخاضع للضريبة في استقلال عن عدد محددات الضريبة الخاصة المهنية التي يتوفر عليها أو بمحدد الضريبة الخاصة المهنية. وفي هذه الحالة الأخيرة لن يكون لتحديد سقف مفعول لأنه قد لا يتم بلوغ السقف بالنسبة لكل محدد للضريبة الخاصة المهنية، وستفرض الضريبة إذاً على المقاول على مجموع أصولها الثابتة حتى وإن تجاوز مجموع الكلفة السقف المعفى.

وبالنسبة للأصول الثابتة المأخوذة على سبيل الكراء، لم يتم التنصيص على تحديد أي سقف. يبدو على هذا النحو أن الضريبة الخاصة المهنية تخضع للاستثمار وليس المداخيل المتأتية منه للضريبة. وهي لا تشجع الكراء وتقييم إذاً تمييزاً حسب نمط التمويل وتملك الأصول الثابتة المستعملة. أخيراً، ومع أن الخاضع للضريبة ملزم بتقديم معلومات عن أهمية النشاط اعتباراً لعدد العمال والمستخدمين وغير ذلك من العناصر المميزة للنشاط، فإن إدارة الضرائب لا تستعمل هذه المعلومات للحاجيات المتعلقة بتحديد الضريبة الخاصة.

أدى الطابع الشاذ لهذه الضريبة الخاصة الذي يضرب الاستثمار إلى اتخاذ عدة إجراءات لتخفيف كلفته بواسطة إعفاءات وتحديد سقوف يتبين أن تطبيقها العملي أمر معقد.

يمكن التفكير في دراسة إمكانية حذف الضريبة الخاصة المهنية واستبدالها بتمويل بديل بالنسبة للجماعات المحلية يقوم احتمالاً على الضريبة على الشركات. ومن المناسب كذلك التخصيص على تبسيط عدد من الضرائب الخاصة التي ترخي بثقلها على بعض القطاعات، خصوصاً قطاع السياحة. نقدم من جهة أخرى، في ما يلي، بعض مجالات التحسين برسم هذه الضريبة المهنية الخاصة وكذا الضريبة الخاصة على السكن:

1. القاعدة الخاضعة للضريبة في الضريبة الخاصة المهنية

تبسيط التحرير وتوضيح المضمون. وبالفعل فإنه لا يمكن في الوقت الراهن أن يفهم العناصر المتضمنة في القاعدة الخاضعة للضريبة سوى مهني محنك.

ويجب أيضاً تفادي استعمال المصطلحات التي يمكن أن تكون لها معانٍ مختلفة ومتباينة.

2. الإعفاءات

يجب منح الإعفاء الخماسي لبداية النشاط باتباع الأرقام المحددة الممنوحة للضريبة الخاصة المهنية. وبالفعل، فإنه عندما يفتح خاضع للضريبة فرعاً، ينبغي أن يستفيد هذا الفرع من إعفاء 5 سنوات حتى في غياب اقتناءات للأصول الثابتة (محل مثلاً).

يوصى بإضفاء نوع من الانسجام على الإعفاءات بين المدونة العامة للضرائب والقانون المتعلق بجبايات الجماعات المحلية بالنسبة لبعض الخاضعين للضريبة (مثلا: يعفى المنعشون الذين ينجزون 2500 سكن اجتماعي من الضريبة المهنية الخاصة، في حين تعفى المدونة العامة للضرائب من الضريبة على الشركات المنعشين الذين ينجزون فقط 500 سكن اجتماعي)؛

3. الإقرار

يجب تحيين المطبوعات لإضافة خطوط تأخذ بعين الاعتبار العمليات التي قد يقوم بها الخاضع للضريبة. يجب التفكير في دليل تطبيقي بالنسبة لكل المطبوعات.

أخيرا، يجب على الأشخاص الذين يستفيدون من إعفاء دائم، حسب ما ينص عليه القانون، أن يوقعوا كل سنة الإقرار بالعناصر الخاضعة للضريبة. والحال أنه ليس من المؤكد أن هذا الالتزام يُحترم. فمن اللازم إذن دراسة كلفات ومزايا الاستمرار في التوصل بالإقرارات المذكورة بالنسبة للإدارة.

4. الإعفاءات في مجال الضريبة على السكن

تتعلق هذه الضريبة الخاصة على العقارات المبنية والبنائيات من أية طبيعة كانت التي يشغلها مالكوها بشكل كلي أو جزئي على سبيل السكن.

والحال أن القانون يُعفي الأشخاص المعنويين عن الممتلكات العقارية التي يملكونها. وهذا الإعفاء متهافت لأن مفهوم السكن لا يمكن أن ينطبق على شخص معنوي.

مثال عن هذه الإعفاءات :

- العقارات التي تمتلكها (i) الدولة والجماعات المحلية والمستشفيات العمومية، (ii) الأعمال الخاصة المتعلقة بالمساعدة والبر والإحسان الخاضعة للدولة، (iii) الجمعيات المعترف بكونها ذات منفعة عمومية، عندما تستقر بالعقارات المذكورة مؤسسات خيرية غير ربحية؛

- العقارات الموضوعة مجانا رهن إشارة الدولة؛

- العقارات التي لا تنتج مدخولا المرصودة حصريا للقيام بمختلف الشعائر بكيفية جماعية أو للتعليم المجاني.

5. القاعدة الخاضعة للضريبة في الضريبة على السكن

تحدّد القاعدة تبعا لمتوسط الأكرية المطبقة بالنسبة للبنائيات المماثلة الواقعة في نفس الحي.

لم تقدم الإدارة بنشر هذا المعطى لضمان إعلام الجمهور والشفافية في تدبير هذه الضريبة الخاصة.

6. سبل للتفكير

يجب نشر شبكات القيم الكرائية التي تحددها لجنة الإحصاء على أساس متوسط أكرية العقارات المماثلة في الحي.

يتعين، في إطار سياسة الجهوية، مراجعة النسب الضريبية المحلية، عبر آلية تقوم على ثلاثة أركان، في احترام للفصلين 141 و142 من الدستور:

- ركن يقوم على خلق ثروات محلية، حيث يتم تحديد نسبة متفق عليها من الضريبتين الكبيرتين (الضريبة على الشركات والضريبة على الأرباح العقارية) تكافئ الثروة التي يتم خلقها محليا، يعاد إرجاعها للجماعات التي تخلقها.

ركن ثان قائم على أساس روح التضامن وتعديل الأسعار، يركز على مثل ما هو معمول به اليوم من توزيع لقسم من مداخيل الضريبة على القيمة المضافة، مع مراجعة قواعد التوزيع، وذلك على الخصوص بهدف تشجيع الترابط بين الجماعات *intercommunalité* وخلق أشكال من التعاون بين الجماعات المتجاورة، كما ينص عليه الفصل 144 من الدستور.

يجب أن يشمل هذا الركن كذلك آليات التضامن والتعديل الجهوي المنصوص عليها في الدستور (صندوق التأهيل الاجتماعي المخصص لامتناسخ الخسارة في مجال التنمية البشرية والبنيات التحتية والتجهيزات، وصندوق التضامن بين الجهات)، مع تحديد أنماط تمويل تلك الصناديق (عبر إرجاع قسم من الضريبة على القيمة المضافة أو غير ذلك من الآليات) وكذا أنماط استعمالها وتديرها.

- وأخيرا ركن ثالث، ذو طابع محلي خالص، يشمل رسوم السكن والرسوم المهنية، الموجهة أساسا للتجار وأصحاب المهن الحرة والحرف غير الخاضعة للضريبة على الشركات، وبعض الضرائب المرتبطة باستغلال الفضاء الحضري. فينبغي العمل على تبسيط طرق احتساب هذه الضرائب المحلية، بما يتيح تفادي تعقيد التصريحات وعمليات التتبع بالنسبة إلى النسيج الإنتاجي. ويجب أن تكون القواعد محددة ما أمكن ذلك، إما حسب النشاط (رقم المعاملات)، وإما حسب النتائج (خضوع النتيجة للضريبة على الشركات أو للضريبة على الدخل).

وتدخل الاقتراحات التالية في هذا الإطار:

- تحسين نظرة الناس إلى ضريبة السكن، وذلك عبر توحيد ونشر الجداول حسب الأحياء، على أن يؤخذ بعين الاعتبار عند اللزوم معيار أقدمية الملكية، من أجل تفادي أسعار مرتفعة جدا بالنسبة للبعض.

- إلغاء الضريبة المهنية بالنسبة لدافعي الضرائب الخاضعين للضريبة على الشركات، وتعويضها بتمويل بديل لفائدة الجماعات المحلية، يمكن أن يقوم على أساس نسب الضريبة على الشركات.

- إحداث تمويل يقوم على الضريبة على الشركات والضريبة على الأرباح العقارية، بما يقيم رابطا بين الثروة التي يتم خلقها في داخل الجماعة والمداخيل الضريبية المحصلة.

- تبسيط عدد الضرائب التي تثقل كاهل بعض القطاعات، وخصوصا قطاع السياحة.

- تبسيط مساطر حساب الرسوم المحلية، لجعلها تركز إما على النشاط وإما على النتائج.

6. جبائية الأملاك بالذمة

بالرغم من أن التشريع الجبائي لا يتضمن نصا خاصا يجمع الجبائيات المطبقة على ممتلكات الذمة، فإن المدونة العامة للضرائب والجبائيات المحلية تتوفر على إجراءات تتعلق باقتناء وحيازة ونقل الموجودات المكونة لممتلكات الذمة.

الممتلكات الاقتصادية للذمة لأسرة ما هي نتيجة مسلسل تراكم يمكن أن يتعلق بجيل أو بعدة أجيال، تبعا لأهداف متنوعة: الحماية من التقلبات غير المسبقة للمداخيل أو الصحة أو طول العمر، تكوين ادخار مسبق لاستثمار مهني أو عقاري، ادخار تحسبا للتقاعد، تحسين مستوى العيش، الخ...

على هذا النحو، تمثل الأملاك، من وجهة النظر الجبائية محصلة مداخيل متراكمة خضعت سلفا للضريبة. ومن وجهة النظر الماكرو-اقتصادية، تتمثل الخدمة التي يقدمها الادخار المالي للأسر في المشاركة في تمويل الاقتصاد. لذلك، يجب أن تأخذ كل محاولة لإخضاع ممتلكات الذمة هذه باعتبارها «مخزونا» هذا الواقع بعين الاعتبار.

على العكس من ذلك، تجد جبائيات الأملاك بالذمة تبريرها في أن هذه الأخيرة تخلق ثروة، فعلية أو دائمة، تقدم قاعدة يمكن تحديدها لتقعيد الاقتطاعات. ويتم اعتماد إحداث هذه الثروة في أوقات مختلفة:

- تحول حيازة ممتلكات ذمة «مدخولا» عينيا، يمكن أن تُفرض عليه ضريبة خاصة بواسطة الضرائب الخاصة العقارية؛
- يُنتج الادخار المنقول والعقاري مداخيل فعلية تشكل قاعدة لفرض ضريبة خاصة؛
- يخول نقل ممتلك ذمة، بالبيع أو على سبيل التبرع، مدخولا فعليا للبايع أو عينيا لمن يقتنيه أو يستلمه. وهو أيضا مناسبة للكشف عن زيادة قيمة ممتلك الذمة. وهو ما يقدم على هذا النحو قاعدة يمكن اعتمادها لفرض الضريبة.

تهدف مختلف الأوعية المستعملة من أجل القيام بالاقتطاعات على ممتلكات الذمة إلى الإحاطة بنفس الواقع: خلق فعلي أو محتمل لمداخيل من طرف ممتلكات الذمة.

لكن، من المهم التمييز بوضوح بين تطبيق الضريبة على المداخيل الفعلية التي تدرها ممتلكات الذمة وترجم بتدفقات يتم تحصيلها وتطبيق الضريبة على ممتلكات الذمة باعتبارها مخزونا متراكما بزائد قيمة كامنة أو بدونه.

من المناسب أن نسجل أولا غياب فرض الضريبة على ممتلكات الذمة الشاملة. إذ تتشكل جبائيات ممتلكات الذمة في المغرب من اقتطاعات متنوعة من مختلف الموجودات المنقولة والعقارية المكونة لها.

1.6 تقديم الجبايات على الموجودات المنقولة والعقارية في المغرب

يمكن أخذ جبايات الموجودات المنقولة والعقارية في ثلاثة أطوار:

- وقت اقتناء الموجودات؛
- خلال حياة الموجودات؛
- وقت تفويت الموجودات.

هناك صنفان من الجبايات يتقلان الموجودات المنقولة والعقارية:

1. الجبايات المحلية: التي تطبَّق خلال حياة الموجودات. ويتعلق الأمر أساسا بالضريبة الخاصة المهنية والضريبة الخاصة عن الخدمات الجماعية والضريبة الخاصة عن السكن والضريبة الخاصة على الأراضي الحضرية غير المبنية؛

2. الجبايات التي تنظمها المدونة العامة للضرائب: يتعلق الأمر أساسا بالضرائب والضرائب الخاصة (الرسوم) التالية:

أ. وقت الاقتناء: رسوم التسجيل؛

ب. وقت الحياة: الضريبة على الدخل المطبقة على المداخيل العقارية والضريبة على الدخل المطبقة على مداخيل رؤوس الأموال المنقولة؛

ج. وقت التفويت: الضريبة على الدخل المفروضة على الأرباح العقارية والضريبة على الدخل المفروضة على أرباح الرساميل المنقولة.

يقدم الملحق 6، على شكل جدول شامل، النظام الضريبي للموجودات المنقولة والعقارية، وكذا المداخيل والأرباح المتعلقة بها وفق مختلف الأطوار المشار إليها أعلاه.

2.6 تحليل الجباية على الأملاك بالذمة

يمكن القيام بتحيين الاقتطاعات الموجودة على مستوى الجبايات المحلية وعلى مستوى جبايات الدولة على حد سواء.

1.2.6 الجباية المحلية

سيتناول التحليل على هذا المستوى الضرائب الخاصة الأربع القائمة على الموجودات العقارية، أي:

أ. الضريبة المهنية (الباتانتا)

يتعلق الأمر، كما سبق التأكيد على ذلك أعلاه، بضريبة خاصة «عشبية» تقوم على الموجودات المنتجة، وتندرج إذن ضد تيار الأهداف المسطرة لجبايات ممتلكات الذمة والمتمثلة في تعبئتها في المدارات المنتجة ومحاربة المضاربة. وبما أنها تقوم على الموجودات المنتجة، فإنها تقوم باستعمال مزدوج مع الضرائب والضرائب الخاصة (الرسوم) المطبقة على المداخيل التي تدرها تلك الموجودات، خصوصا مع وضع مساهمة دنيا عن تلك المداخيل.

ب. الضريبة على الخدمات الجماعية والضريبة على السكن

يتمثل الهدف الأصلي لهاتين الضريبتين الخاصتين في جمع الموارد الضرورية لتمويل الخدمات الجماعية (جمع النفايات الصلبة، إنارة الطرق العمومية،...) فهي لا تشكل اقتطاعات حقيقية من ممتلكات الذمة.

ت. الضريبة على الأراضي الحضرية غير المبنية

يمكن ترتيب هذه الضريبة ضمن الاقتطاعات على ممتلكات الذمة لفائدة الجماعات المحلية. وهي تتعلق، كما يدل على ذلك اسمها، بالأراضي غير المبنية الواقعة في المدار الحضري. يحد نمط تحصيلها القائم على تسعيرة تعتمد المتر المربع للأراضي المعنية، في استقلال عن قيمة تلك الأراضي وتطورها وكذا أقدميتها، من فعاليتها باعتبارها أداة تتوخى السرعة في تعبئتها وتثمينها.

2.2.6. جباية الدولة

كانت جبايات الدولة عن الموجودات المنقولة والعقارية موضوع تحليل أول على مستوى النقطة 5 أعلاه، خصوصا في ما يتعلق بالمداخيل التي تدرها تلك الموجودات. ويستحق هذا التحليل تكملته في هذه المرحلة على مستوى النقط التالية:

أ. زائد القيمة المنقولة وزائد القيمة العقارية

بادئ ذي بدء، نسبة فرض الضريبة الاسمية هي نفسها بالنسبة لزائد القيمتين (20%) مع تحفيز طفيف لفائدة زائد القيمة على الأسهم المسومة الخاضعة لنسبة 15%. غير أنه من المناسب أن نسجل، بالنسبة لزائد القيمة العقارية، أخذ تحيين المبلغ المستثمر بعين الاعتبار، من خلال تطبيق المعاملات التنظيمية، ولا يرخص بمثل هذا التحيين لحساب زائد القيم المنقولة. عكسيا، في الوقت الذي يتم فيه تناول زائد القيم العقارية عملية عملية، يمكن إرصاد زائد القيم بإدراج نواقص القيمة المسجلة برسم عمليات سابقة تتعلق بسندات من نفس الطبيعة.

ب. الهبة والإرث

يتميز نقل ممتلكات الذمة بتأثيرات ضريبية مختلفة حسب ما إذا كان الأمر يتعلق بنقل عن طريق هبة بين الأحياء أو عن طرق تركة بواسطة الإرث. وهذا الطريق الأخير أكثر امتيازاً؛

- أولاً، على مستوى رسوم التسجيل، لأن الهبة تخضع لنسبة 1,5%، في حين يخضع جرد الممتلكات بعد الوفاة لنسبة 1%؛

- وبعد ذلك، على مستوى قيام الحائز الجديد بحساب زائد القيمة في حالة التفويت، لأن الإرث يمكن من تحيين سعر التكلفة إلى القيمة وقت الوفاة، في حين تقتضي الهبة الإبقاء على سعر التكلفة هذا مساوياً لسعر التكلفة الذي تحمله الواهب.

3.6 سبل للتفكير

قد يكون من الضروري التفكير في الأهداف التي يجب تسطيرها لجبايات ممتلكات الذمة. ولا يمكن تبرير المسلك المتعلق بممتلكات الذمة باعتبارها مخزوناً إلا باعتبارها اقتصادية تهدف إلى تعبئتها في الدوائر المنتجة.

ونقول بعبارة أخرى إنه لا ينبغي التفكير في إخضاع ممتلكات الذمة للضريبة بالإضافة إلى إخضاع مداخلها للضريبة كذلك إلا لمحاربة المضاربة والتشجيع على تعبئة الموجودات الضرورية لتلك المسارات المنتجة. إذ يجب أن تضمن الاقتطاعات من ممتلكات الذمة، في حُطاطة مثالية، أفضل أداء ضريبي بتقليل التأثيرات السلبية على الاقتصاد، بل وتوجيه الادخار نحو تمويل التنمية الاقتصادية للبلد، مع ضمان توزيع عادل لتوزيع الضريبة حسب قدرات الخاضعين للضريبة.

بعض التأمّلات تستحق نوعاً من التعميق، ويتعلق الأمر على وجه الخصوص بما يلي:

- التنصيص، من أجل محاربة المضاربة والتشجيع على تعبئة العقار الضروري للاستثمارات، على ضريبة خاصة على الأراضي الحضرية غير المبنية، بنسب تصاعدية في الزمن. وبطبيعة الحال، ينبغي أن يأخذ وضع مثل هذه التدرجية بعين الاعتبار الحالة الخاصة للمهنيين الذين يتوجب عليهم التوفر على مخزون على شكل احتياطي عقاري لتأمين استمرارية استغلال نشاطهم.
- توفير إمكانية تعليق أداء الضريبة على الأراضي الحضرية غير المبنية لفترة سبع سنوات، بالنسبة إلى المنعشين العقاريين، انطلاقاً من تاريخ شراء الأرض. فإذا تم في داخل ذلك الأجل إنجاز مشروع على الأرض المعنية فإن تلك الضريبة تسقط عن المنعش، لكن إذا لم يتم إنجاز أي شيء أو تمت إعادة بيع العقار، فإن الضريبة حينها تطبق بأثر رجعي، مع زيادة فائدة مساوية للنسب المعمول بها في سندات الخزينة.
- التفكير في ضريبة خاصة على الأراضي التي تنتقل من الوسط القروي إلى المجال الحضري؛
- يجب أن تكون النسب الضريبية المطبقة على واجبات التسجيل والأرباح العقارية قائمة على أساس القواعد نفسها، المستندة إلى جداول وأن يتم اقتطاع الضريبة على الأرباح العقارية من قبل الموثق أو المحامي أو العدل الذي يشرف على عملية البيع.
- تعميق التفكير بخصوص إحداث ضريبة على الثروة. ويجب أن يأخذ هذا التفكير بعين الاعتبار وسائل التدبير التي تتوفر عليها الإدارة وفعالية مثل هذه الضريبة من حيث مداخل الدولة وتأثيراتها على الإبعاد من حيث خطر التهرب أو إخفاء الممتلكات الخاضعة للضريبة. أفلا يجب ترشيد الإمكانيات الجبائية التي تمثلها الضرائب الموجودة قبل التفكير في إحداث أخرى؛
- تعميق التفكير بخصوص الضريبة على التركة بالإرث من خلال المقارنة بالنظام الجبائي للهبات والأشكال الأخرى لنقل ممتلكات الذمة. ومن الممكن أن يكون التفكير قد تم سلفاً في وضع النتائج

الجبائية للتركة في نفس صف النتائج الجبائية للهبنة بين الأحياء من خلال تطبيق رسم تسجيل إجباري موحد أو حتى خاضع للمراجعة وبعتماد زائد القيمة الإجمالي في حالة تفويت لاحق يُحتسب بالنسبة لسعر التكلفة الأولي، وليس بالنسبة للقيمة بتاريخ الوفاة كما هو منصوص عليه في الوقت الحالي.

- الانتقال بواجبات التسجيل عن الموارث والهبات إلى نسبة 2 بالمائة.
 - إلغاء القاعدة التي تُخضع للضريبة على الأراضي الحضرية غير المبنية قطع الأراضي التي تتجاوز مساحتها خمسة أضعاف المساحة المبنية، وتعويضها بقاعدة تعفي من تلك الضريبة كل ملكية عقارية يقوم فيها بناء. وفي حال وجود طلب تقسيم أو عزل قطعة من الملك الأصل، فإن القطعة المعزولة يمكن أن تطبق عليها حينها الضريبة على الأراضي الحضرية غير المبنية، مع مراجعة تشمل كل مدة الامتلاك السابقة.
 - العمل على تحقيق تطبيق وتصور أفضل للضريبة على السكن والضريبة على الخدمات الجماعية بالنسبة إلى المساكن غير المأهولة.
 - التفكير في تطبيق الضريبة في داخل أجل سنتين عند تغيير وضعية الأرض إثر تصنيفها في المجال الحضري أو أي تغيير ملموس في وضعيتها من قبيل المنطَقة (zoning). ويمكن أن تحتسب هذه الضريبة على أساس القيمة المكتسبة على تلك الأرض مع تخفيض قدره 50 بالمائة، علما أن ذلك التخفيض ليس إرثيا.
- وقد يكون من المفيد مواكبة هذه التأملات على المستوى القانوني بتعديلات لقواعد التسيير واتخاذ القرار على مستوى الممتلكات المحوزة على الشيوخ، خصوصا بوضع قرارات بأغلبية الشركاء في الملك على الشيوخ بدلا من الإجماع المطلوب حاليا، مع الحرص في نفس الوقت على الحفاظ على حقوق ذوي الأقلية الذي لم يشاركوا في اتخاذ القرار. كما يمكن إحداث مفهوم الأغلبية المؤهلة (بما نسبته 66 بالمائة من الحصص) من أجل إتاحة بيع أو تميمين ملكية معينة غير قابلة للتقسيم، دون أن يستطيع وارث من ذوي الأقلية الاعتراض. ولا تنطبق هذه القاعدة على السكن الرئيسي إذا كانت لا تزال تقيم به أرملة معها أطفال.

VI. القطاع غير المهيكل والتملص من الضرائب

1. الواقع الحالي

غالباً ما يعرف القطاع غير المهيكل أنه مجموعة من الأنشطة الاقتصادية المشروعة التي تتحقق على هامش التشريعات المعمول بها. ويتضمن الأنشطة الصغيرة و المقاولات ذات الربحية، غالباً الفردية أو العائلية ، ويتميز بعدم الخضوع للإطار الضريبي و القانوني للدولة، و غياب نظام محاسبة قانوني، والأجور الغير المصرح بها الخ ...

إن سهولة ولوج القطاع الغير المنظم و تموقعه داخل اقتصاد ما، يتأتى من وجود الخصائص التالية:

- سهولة الولوج للأنشطة ؛
- الملكية العائلية للمقاولات؛
- محدودية نطاق العمليات؛
- استخدام التقنيات البسيطة والعدد المحدود من اليد العاملة؛
- المؤهلات والمهارات المتحصل عليها خارج النظام المدرسي الرسمي؛
- توفر أنواع الأسواق المختلفة والانفتاح على المنافسة

في «المذكرة الاقتصادية» للبنك الدولي و المتعلقة بالمغرب، يلاحظ أن حصة القطاع الغير المهيكل تضم 45% من العمالة خارج قطاع الزراعة، وتمثل حوالي 36% من الناتج المحلي الخام .

و في هذا السياق خصص بحثين في الموضوع تم اعتمادهما في التقرير الخمسيني « دراسة حول القطاع الغير المنظم في المغرب: 1956-2004» من قبل مديرية الإحصاءات سنتي 1998 و2000 حيث أظهرت أن 93% من الوحدات لأقل من 10 أشخاص و التي تم مسحها لم تكن مسجلة بقوائم الضمان الاجتماعي، و نسبة 69% منها أي الوحدات لا تكتثر للضرائب المهنية (الضريبة المهنية و الضرائب المحلية) 22. كجزء من الجهود المبذولة لدعم القطاع غير الرسمي، أدخلت تدابير على المدونة العامة للضرائب تحت على :

- إنشاء معدل ضريبة مخفضة بنسبة 15% للشركات الخاضعة للضريبة على الشركات والتي تحقق رقم معاملات أقل أو يساوي 3000000 درهم دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة.
- تحديد دافعي الضرائب: التشجيع على دافعي الضرائب الجدد و الذين يمارسون أنشطة

داخل القطاع الغير المنظم لتمكينهم من الاندماج في النسيج الاقتصادي المنظم. ويجب دائما الإشارة إلى أن تأثير الضريبة على القيمة المضافة و التكاليف الاجتماعية على الرواتب هي الأسباب الرئيسية، ذات الطبع المالي، للاقتصاد الغير المنظم.

- أيضا، إن مكافحة هذه الآفة لا يمكن أن تنحصر في التدابير الضريبية أو المتعلقة بالإدارة الضريبية، ولكن تتطلب تعبئة جميع الإدارات والمواطنين ووضع قواعد تحفيزية إلى جانب التدابير الردعية كما تبينه التجارب المعروضة في القسم 4.3 فيما بعد.

2. التملص والغش الضريبي

يتم تعريف التملص الضريبي على أنه تحويل غير قانوني للنظام الجبائي لإعاقة السداد الكامل أو الجزئي من الضريبة. كما ينطوي على الغش المتعمد والعناصر المادية (الإغفال أو الإبلاغ الغير التام، الخطأ المتعمد...)

في المقابل، فإن الغش في دفع الضرائب هو استخدام الثغرات القانونية في النظام الضريبي كهدف للخفض من قيمة الضريبة المفروضة. يمكن القول أنه بمعنى واسع يقترب من التهرب من الضرائب، ولكن، من الواضح أنه يتميز كونه قانوني. ومن هذا المنظور، يتمثل التملص من دفع الضرائب اعتماد السلوك الذي يهدف فقط إلى تخفيض العبء الضريبي من دافعي الضرائب، دون هذا السلوك فهو ينتهك القانون ويمكن اعتباره كالتهرب الضريبي. يصعب قياس مدى التهرب الضريبي. أيضا، فقد تناولت الدراسات وتأملات حول النظام الضريبي المغربي بشكل سطحي تطور عملية التهرب الضريبي. أظهرت الإحصاءات الرسمية في المغرب في عام 2011 بأن 115000 وحدة تخضع للضريبة على الشركات تعلن الخسارة بصفة متكررة، أي 65% من مجموع السكان الخاضعين للضريبة. وبالتالي فهي حالة غير عادية بحيث 2% من المقاولات تؤدي 80% من الضريبة على الشركات.

إن الدراسات والمناقشات حول الغش غالبا ما تحوم حول أسئلة الرقابة والعقوبات، مع أنه كان أولى تحليل و حصر الظاهرة من أجل الاستجابة في استراتيجية مناسبة حيث المراقبات و العقوبات تكون ضرورية و لكن غير كافية.

3. المقارنة بالمرجعيات الأجنبية

يقدر حجم التملص الضريبي في فرنسا بما بين 2 و 2.5% من الناتج المحلي الخام أي ما بين 40 إلى 50 مليار يورو. وترمي التدابير التي اتخذتها فرنسا لمحاربة القطاع الغير المهيكل إلى الحد من التهرب الضريبي:

- محاربة الملاذات الضريبية: لقد أنشأ النظام الضريبي بالموازاة جهازا متكاملا لمكافحة التهرب الضريبي الدولي الذي ما فتى يتنامى ويتطور (تحويلات غير مباشرة للأرباح إلى الخارج، ونقل

الأصول خارج فرنسا، وأرباح الشركات المتواجدة في بلد يوفرا نظاما ضريبيا تفضيليا، والمساهمة في المؤسسات المالية المنشأة في بلدان ذات نظام ضريبي تفضيلي، وأتعاب الخدمات المسددة في الخارج...)

وبالإضافة إلى ذلك، وقعت فرنسا مؤخرا 36 معاهدة جديدة للمساعدة الإدارية تسمح بتبادل المعلومات من أجل تعزيز سياسة الردع.

- تعزيز قدرة إدارة الضرائب على إجراء البحث (إنشاء ملف المتهربين من الضرائب - EVAFISC - يسمح بتجميع معلومات تفيد مسك بعض الأفراد أو الشركات لحسابات بنكية خارج فرنسا، والحق في الاتصال للحصول على معلومات من البنوك الفرنسية بشأن تحويلات الأموال التي تمت بالخارج...).
- التعاون بين مصالح الدولة من خلال تبادل الملفات والتدابير المشتركة على الأرض.
- إنشاء شرطة للضرائب تتألف من موظفي الضرائب خضعوا لتدريب وحصلوا على صفة ضباط قضائيين في مجال الضرائب لمكافحة أشكال الغش الأكثر تعقيدا، دون الحاجة إلى إشعار المتهرب المزعوم مسبقا.
- تشديد العقوبات الجنائية لتهمة الاحتيال الضريبي إن قانون المالية المعدل لسنة 2012 يزيد غرامة 37500 يورو إلى 500000 يورو في الحالة العامة و من غرامة 75000 يورو إلى 750000 يورو عندما تحدث عملية الاحتيال أو التساهل خلال وسيلة البيوع و المشتريات بدون فواتير أو فواتير لا تتعلق بالعمليات الفعلية.

في هذه الفرضياتان، تصل العقوبة السجنية 5 سنوات.

خلال المؤتمر الصحفي ليوم 24 نوفمبر 2008، أبرز وزير الميزانية فعالية تنفيذ استراتيجية الردعية من خلال الأرقام التالية:

- إن مراقبة النظام الضريبي جلبت 16 مليار يورو في عام 2010، أي زيادة 1 مليار يورو عن سنة 2009؛
- بلغ عدد الحسابات المصرفية المصرح بها في الخارج حوالي 77000 في عام 2010، مقابل 25000 حساب في عام 2007؛
- قامت خلية التسوية الضريبية بتصحيح وضع 4700 خاضع للضريبة. وهذا يمثل 7 مليارات من المستحقات و 1.2 مليار من الحقوق و الغرامات العائدة للدولة.
- و قد تم وضع مراقبة استثنائية تخص لائحة من 3000 من قضية بنك HSBC لتطبيقها. و من 800 عملية مراقبة، تم الانتهاء من 350، و حصيلة 160 مليون من عائدات الضرائب؛
- والاحتيال الدائري بالنسبة للضريبة على القيمة المضافة المضبوطة في الفترة من 2008 إلى 2010 ترتفع إلى ما مجموعه 1 مليار يورو. في عام 2010، وقدمت الإدارة 29 شكاية للتهرب من الضرائب والاحتيال الضريبي و 12 شكاية للمحرضين بهم. إن النظام الجديد في عام 2011 المعروف ب

EUROFISC قد سمح بتبادل أكثر من 45000 من المعلومات تتعلق بـ 16000 شركة بمبلغ مبادلات 10 مليار يورو.

في اسبانيا، التقرير المقدم من قبل مجموعة التحالف التقدمي الاشتراكي والديمقراطيين في البرلمان اليوروبي، بعنوان << >> «إغلاق الفجوة الضريبية الأوروبية» يعتبر أن الاقتصاد السري في اسبانيا يمثل 240000 مليون يورو، أو 22.5% من ناتجها المحلي الخام. ويبين غياب التحصيل الضريبي من قبل السلطات الضريبية لمبلغ 72 مليون يورو.

إن التدابير المتخذة في هذا الصدد هي كما يلي: (1): من جهة، تم زيادة ميكانزمات التنسيق وتبادل المعلومة بين وكالة الضرائب ومفتشية الشغل، التي تتبع وزارة الشغل، (2) من ناحية أخرى، مجال الضرائب خاصة، فإن خطة المراقبة الضريبية والجمركية، الموافق عليها سنويا يحدد المبادئ التوجيهية الأساسية لعمل وكالة الضرائب: تعزيز التدخلات في الموقع من مفتشي الضرائب، وتحليل بيانات استهلاك الطاقة ومراكز بطاقت الائتمان، التحقيق في مصادر السلع المستوردة من قبل الشركات الغير العاملة أو الغير المصرحة، والتحقيق في أنشطة الاستيراد وبيع المنتجات القادمة من آسيا.

في تركيا، يقدر نسبة القطاع غير الرسمي ما بين 30-35% من الناتج المحلي الخام . والحكومة التركية لديها خطة للمكافحة للفترة 2011-2013 و خلالها هناك عددا من الإجراءات التي يجب اتخاذها بشكل مشترك من قبل الوزارات ومجلس الأسواق المالية، للجنة المصرفية، والبنك المركزي، والاتحاد الغرف التجارية والصناعية وكذا اتحاد الموثقين بتركيا. وستكون هذه الإجراءات، تحت إشراف إدارة الإيرادات، وتهدف إلى:

- تسهيل المعلومات عن دافعي الضرائب والإجراءات الضريبية المتبعة.
- زيادة الموارد البشرية (توظيف 1500 من المفتشين) والوسائل التقنية للمراقبة الضريبية.
- زيادة العقوبات للضريبة بحيث تصبح أكثر ردها.
- تقاسم قواعد البيانات بين مختلف الإدارات والسلطات المهنية.
- إطلاق حملات لتطوير المواطنة والمعلومة لدافعي الضرائب في مجال التهرب الضريبي. وعلاوة على ذلك، تواصل تركيا جهودها في مجالات الصيرفة داخل اقتصادها من أجل توفير تتبع أثر التدفقات المالية.

في 10 سنوات، وهذا يعني من 2002 وحتى 2012، انخفضت مكانة القطاع غير المهيكل في الاقتصاد التركي بنسبة 4.7%. علما أن هدف الحكومة هو خفض هذه النسبة بـ 5% في غضون 10 سنوات المقبلة. في فنلندا، وفقا لدراسة أعدت للجنة التدقيقات في البرلمان، يمثل القطاع غير المهيكل في فنلندا ما بين 5.5 إلى 7.5% من الناتج المحلي الإجمالي. وتقدر الخسائر الضريبية بحوالي 4 أو 5 مليارات يورو.

إن الجهود الكبيرة لمعالجة الاقتصاد السري في السنوات الأخيرة تتمثل في إنشاء وحدة مخصصة للتحقيقات في الاقتصاد السري الذي تأسست داخل الإدارة الضريبية، وتم وضع نظام للتصفية الذاتية للضريبة على القيمة المضافة في قطاع البناء وسيتم تحسين تحديد هوية العاملين في قطاع البناء والتشييد في انطلاقة من سنة 2012-2013.

في رومانيا و طبقا لبيانات المجلس الضريبي، فإن الوزن التراكمي للقطاع غير المهيكل في مجال العمل الخفي (الضريبة على الدخل واشتراقات الضمان الاجتماعي) والضريبة على القيمة المضافة قدر بحوالي 10.3% عن الناتج المحلي الإجمالي في عام 2010. و القسمة المضافة الخامة و المتعلقة بالقطاع غير المهيكل قدرت في عام 2010 ب 21.5% من الناتج المحلي الإجمالي.

وبالإضافة إلى ذلك، وفقا للمجلس الضريبي، فإن نسبة «العمال» الغير المصرح بهم ستكون 34% في عام 2010 و 35.3% في عام 2011، أي بزيادة قوية بالمقارنة مع السنوات الماضية حيث 22.5% في عام 2008. وقد عدد «العمال» الغير المصرح بهم في عام 2011 من قبل المجلس الضريبي ما يقرب من 2 مليون شخص.

لقد اعتمد على وسيلة فعالة أدت إلى إخراج جزء من القطاع غير الرسمي في عام 2005، وهي اعتماد رسم ضريبي موحد بنسبة 16% (للضريبة على الدخل و الضريبة على الشركات) ومع ذلك، فإن القطاع غير المهيكل بالنسبة لسوق الشغل لا يزال مرتفعا و خاصة من حيث المساهمات الاجتماعية التي تظل مرتفعة (مساهمات العامل 16% مضاعفة من قبل مساهمات أرباب العمل ب 27.75% و 38.45%)

في تونس، فإنه من الصعب جدا اعطاء تقدير لوزن القطاع غير المهيكل بالنسبة إلى الناتج المحلي الإجمالي أو فيما يتعلق الإيرادات. الأبحاث الرسمية المتاحة في هذا البلد هي تلك التي تنشر كل 5 سنوات من قبل المعهد الوطني للإحصاء (و كان آخر ما تم نشره حتى الآن في عام 2007) والمتعلق بالمشاريع الصغيرة - ذات الصلة، في تونس، في القطاع غير الرسمي. ومع ذلك، فإن هذه التحقيقات على أساس تقنية أخذ العينات، والتركيز بدلا من ذلك على قدرة هذه الشركات على خلق فرص عمل ومستوى الأجور ... الخ. دون الاهتمام بالمجال الضريبي الضرائب.

إن قراءة تلك البحوث تسمح، مع ذلك، بتكوين رؤية تقريبية لحجم هذا القطاع بالنسبة للناتج المحلي الإجمالي و الذي يمثل تقريبا 25% ما بين سنوات 2002 و 2007 (حجم المقاولات الصغرى دون نظام محاسبتى و الأنشطة الأخرى الغير المهيكلة).

و إذا علمنا أن العبء الضريبي في عام 2007 كان 19.1%، يمكننا تقدير الخسائر الضريبية إلى 4.8 من إجمالي الإيرادات الضريبية.

فإن التدابير الضريبية المعتمدة في هذا الصدد هي كالتالي:

- اجراءات تشريعية: لتقييد استفادة النظام الجزافي (المصدر المحوري في عملية الغش) للضرائب وتشجيع دافعي الضرائب على الانخراط في نظام واقعي.
- يتم اعتماد تدابير رادعة أيضا (العقوبات الجنائية والضريبية) لمكافحة الاحتيال والتهرب من دفع الضرائب.
- تدابير لمراقبة النظام الضريبي: رصد في المواقع، حيث يقوم موظفي إدارة الضرائب زيارتهم لتحديد وتنظيم الأعمال التجارية والصناعية... و الغير المصرح بها.
- التحكم في حركة البضائع على الطرق العامة: أي سلعة التي لا يرافقها الفواتير أو وثيقة معادلة أخرى تفرض عليها غرامة ضريبية عقابية.

4. التحليل والتوصيات

يصعب تحقيق إعادة الاستغلال الضريبي بدون إدماج القطاع غير المهيكل في المجال الضريبي. إن المعركة ضد هذا القطاع لا يمكن تتم فقط عن طريق العقوبات. فالبيئة الاقتصادية يجب أن تكون محفزة على أفعال من شأنها أن تعمل و بشكل طبيعي على نقل الأنشطة غير المهيكلة نحو المجال المهيكل. للقيام بذلك، يجب أن تكون الحوافز كافية وجذابة وواضحة للقراء.

إن الإشارة إلى النماذج القائمة في بعض البلدان يدل على وضع قاعدة ضريبية واسعة قدر الإمكان مقابل نسب منخفضة ممكنة. يجب أن تدعم أي خطوة في هذا الاتجاه، والذي هو مصدر الكفاءة الاقتصادية، ومكافحة التهرب الضريبي والعدالة الاجتماعية عن طريق إزالة البدلات والمزايا الضريبية التي ليس لها مبرر اقتصادي أو اجتماعي. و بالتالي تأسس تعريفا حديثا للمساواة بين المواطنين أمام الضرائب. إن تشجيع الحكومات على مكافحة كل ما هو غير مهيكل يعد شكوى مع ما له من الآثار غير المباشرة على الاقتصاد المغربي.

فيجب أن يكون هناك حشد من خلال:

- جهاز ضريبي تحفيزي ومناسب: حفظ معدلات الضريبة على الشركات و / أو الضريبة على الدخل المهنية لصالح المقاولات الصغرى لتشجيعهم على الخروج من القطاع الغير المهيكل وهذا التخفيف يمكن أن يتحقق من خلال وضع معدل الضريبة التصاعدية في مجال الضريبة على الشركات كما فيما يتعلق الضريبة على الدخل .
- جهاز تطيري: إعادة تشكيل شروط الاحتساب الاعباطي للضريبة على الدخل و عتبة الضريبة على القيمة المضافة لتجار التجزئة (حاليا 2 مليون درهم)
- رفع عتبة الإعفاء الضريبي لصالح التعاونيات الفلاحية إلى 10 ملايين درهم لرقم المعاملات عوض 5

- ملايين درهم المقررة حاليا و حفزها على فصل أنشطتها التحويلية عن الأنشطة الزراعية أو أنشطة تجميع المنتجات الزراعية، من أجل تفادي احتساب الضريبة على أساس مجمل رقم معاملاتهما.
- تبسيط النظام الضريبي بالنسبة إلى المقاولات الصغيرة جدا (من تصريح وتحصيل وغيرهما)، مع نظام محاسباتي مبسط يقوم على كشف الحسابات البنكية.
- تعزيز الضمانات التي تقدم لدافعي الضرائب؛
- استخدام الحوافز الضريبية المؤقتة لجذب دافعي الضرائب في القطاع الغير المهيكل إلى النظام الضريبي؛
- تعزيز إمكانيات إدارة الضرائب لتحديد الشركات التي تعمل خارج نظام الضرائب؛
- دعم فرق التفتيش والمراقبة للإدارة العامة للضرائب، وتزويدها بالوسائل المعلوماتية المناسبة؛
- تحسين آليات المراقبة التي يجب أن تكون معلوماتية ومدعومة بوسائل للتنبيه؛
- تعزيز دور مراقبة الجمارك بالنسبة لأسعار المنتجات المستوردة، وإنشاء خلية اليقظة مع المهنيين من مختلف القطاعات (دور حماية الجمارك للإنتاج الوطني).
- تشجيع المهن المستقلة على دفع الضريبة على الدخل بوضع نظام يمكن الاستفادة من مبالغ من العملات الصعبة إضافية بالتوافق مع الإيرادات الخاضعة للضريبة .
- استهداف عناصر التحكم في قنوات التوزيع والتي تعتبر المصدر الرئيسي للقطاع الغير المهيكل .
- نهج مقارنة للإشراف حسب المهنة لتجنب مشاعر الظلم لماذا (مراقبة شخص دون الآخر من نفس المهنة)
- تسليط الضوء على الضرائب مقابل الاهتمام بالتغطية الاجتماعية (فلا يمكن مطالبة الناس بأداء ضرائبهم إلا إذا حصلوا بذلك على مقابل، وخصوصا في مجال التغطية الاجتماعية، ومنها بوجه أخص ما يتعلق بالمرض والإعانات العائلية).
- التنظيم وفرض الضرائب على قطاع التوزيع، خاصة تجار الجملة والمستوردين من المنتجات النهائية؛
- وضع جداول أسعار التكلفة، مع المهنيين المعنيين بالسلع المستوردة بالكمية، بحيث يمكن كشف بسرعة المهريين الأساسيين و وضعهم تحت المراقبة.
- إرساء سياسة إرادية لمحاربة الفواتير المزورة، وذلك عبر إحداث نظام لتقاطعات البطاقات بين المصرحين (الذي أصدر الفاتورة، والذي يقع عليه الأداء)، وخصوصا في مجال البناء والأشغال العمومية. ويمكن أن يكون هذا النوع من المراقبة موضوعا لعقد مع النخوص، يمكن أن يشمل أيضا تجميع المعطيات.

- مطالبة المستوردين بإقامة الدليل على صحة أرقام معاملاتهم، وذلك بتقديم فواتير تتضمن التعريف بالتجار أو المقاولات التي باعوا سلعهم. وفي حال عدم كفاية التصريح أو غيابه، يتم التوقيف المؤقت لإمكانية الاستيراد بالنسبة إلى الفاعل الاقتصادي المعني.
- مقارنة سجلات الجمارك والضرائب ومكتب الصرف، من أجل مكافحة التصريحات الناقصة لد الجمارك عن السلع المستوردة، وخصوصا عبر مراقبة قوانين الاستيراد عبر تحويل العملات.
- إنشاء إدارة لإدماج النشاط غير المهيكل في داخل وزارة المالية، يكون دورها مواكبة الشركات التي تختار الدخول في نطاق القطاع المهيكل، واقتراح إجراءات لتشجيع وتأمين تتبع عمليات المراقبة والعقوبات.

إن مكافحة القطاع الغير المهيكل بطريقة شاملة هي تحد ضخم بما أنها عمل توافقي، قدر الإمكان، للمواطن مع مفهوم الضريبة. وهذا العمل يستند في المقام الأول على طريقة تلقين كبيرة معطاءة تساعد على إبراز القيمة المقابلة للضرائب.

فهو مهم من وجهة النظر هذه، لأن يصبح النظام الضريبي مقروءا. قراءة تمر كبا عبر تبسيطات ولكن كذلك من ترابط جيد للعلاقة التي توحد، عندما يمكن ذلك، الضريبة بوظيفتها أو دورها. وبهذا يمكن للمواطن قادر على قياس النجاعة، تقييم،مراقبة، وفي الحالة السابقة، إعادة توجيه مصادره. ولكن الاقتطاعات لا يمكن فهمها وقبولها إلا إذا اعتبرت صحيحة ولا يمكن اعتبارها عائقا للقدرة التنافسية الشاملة للاقتصاد. كل نظام تتخلله حالات من عدم العدالة سيقود الخاضع للضريبة أن يفرض عدالتة بنفسه بالانغماس في أنشطة غامضة.

VII. ملخص التوصيات والمحاور الرئيسية للإصلاح الضريبي

يتعين على كل إصلاح للنظام الضريبي المغربي أن يعنى على الأقل بالهندسة العامة، التي ينبغي أن تبقى قائمة على الضرائب الثلاث الكبرى، أي الضريبة على القيمة المضافة، والضريبة على الدخل، والضريبة على الشركات، وكذا بالنصوص التي تحدد تفاصيلها كما تحدد الممارسة الضريبية على أرض الواقع. و لذلك يجب تبسيط الرسوم المحلية وجعل القاعدة التي تحتسب على أساسها تلك الرسوم قاعدةً منسجمة. ويمكن تحديد المبادئ الرئيسية في المحاور التالية:

1. نظام ضريبي متصل بقوة مع باقي محاور السياسات العمومية، من أجل الاستجابة لأهداف العدالة الاجتماعية

لم يعد من الممكن فصل السياسة الضريبية عن باقي السياسات العمومية، المتعلقة بمواضيع التضامن ودعم الساكنة المعوزة وإستراتيجية التغطية الاجتماعية. وعلى سبيل المثال فإن صندوق المقاصة، الذي يستهلك اليوم أكثر من ربع المداخيل الضريبية بالبلاد، والذي يمثل أحد أهم أوجه الإنفاق لدى الدولة، يؤثر لا محالة في سياسة مداخيلها وفي سياستها الضريبية. كما أن تمويل مختلف صناديق التضامن أو صناديق تعديل الأسعار من شأنه، إذا لم يتم اعتباره في مجمله، أن يفضي إلى تعدد الاقتطاعات والرسوم، مما يفقد النظام الضريبي المغربي قسما من وضوحه ومن قدرته على الاستجابة للتوقعات.

يصحّ الشيء نفسه في حق التغطية الاجتماعية. ذلك أن الإشكالية التي يطرحها اليوم نظام التقاعد الذي يزداد توازنه اختلالا مع الوقت من جهة، وتوسيع دائرة التغطية الاجتماعية – لتشمل على سبيل المثال التعويض عن فقدان الشغل (IPE)، وتعميم التغطية الصحية الإلزامية بالنسبة إلى الأجراء (AMO) ونظام المساعدة الطبية (RAMED) بالنسبة إلى الفئات المعوزة – من جهة أخرى، فإن كل ذلك يطرح مسألة تمويل التغطية الصحية من الأجور وحدها بحدّة، مستندة إلى كلفة العمل، أو عبر الجمع بين الاقتطاعات الاجتماعية والضرائب.

فإذا أضفنا إلى كل ما ذكرناه الطلب القوي على التغطية الاجتماعية من قبل الساكنة التي لا تتوفر لها هذه التغطية اليوم – والتي تجعل من تلك التغطية شرطا للموافقة على أداء الضرائب – يتضح جيدا أن الإصلاح الضريبي ينبغي أن تواكبه إعادة صياغة لنظام المقاصة كما هو مطبق حاليا، وأن يواكبه منظور عن التغطية الاجتماعية بهدف توسيعها، في إطار منطوق يضمن استمرارية تمويلها.

إن من شأن إصلاح صندوق المقاصة، وهو الإصلاح الذي أضحى ضرورياً، أن يتيح للدولة اقتصاد مبالغ هامة، وهو ما سيسمح بالقيام بإصلاح عميق لبعض الضرائب التي تثقل كاهل النسيج الاقتصادي، كما أن من شأنه أن يمكن من توفير موارد لمختلف صناديق التضامن، دون الاضطرار في ذلك إلى إتقال الاقتطاعات أو تعقيدها.

من البديهي أن وضع نظام للمساعدة المباشرة محددة الهدف للسكان المعوزة يجب أن يصاحبه إيقاف العمل بنظام دعم السلع. ولا بد أن يواكب ذلك إصلاح لنسب الضريبة على القيمة المضافة، التي يرد الكلام عليها في الفقرة رقم VI أدناه، وذلك كي تستطيع المساعدات المباشرة الممنوحة امتصاص النتائج التي ستترتب على عملية تقويم الأسعار. ويبقى مما لا جدال فيه أن إصلاح نظام المقاصة ينبغي أن يكون موضوعاً لنقاش وطني مفتوح يرمي إلى تحديد السبل التي سيجري وفقها هذا الإصلاح، في ما يتعلق بدائرة الفئات المستهدفة وكذا الآليات والوسائل، دون أن ننسى الآثار الممكنة في القدرة الشرائية للطبقة المتوسطة وضرورة وضع التدابير اللازمة لدعمها.

2. توزيع عادل للعبء الضريبي، وحماية القدرة الشرائية للطبقة المتوسطة

لقد أصبح توسيع القاعدة الضريبية مسألة عدالة وإنصاف بقدر ما هو مسألة مداخل مداخل الدولة وضغط ضريبي على دافعي الضرائب. ففرض دفع الضرائب، أو على الأقل الشعور بأنها مرتفعة جداً، لا يعود إلى مقدار الضريبة في حد ذاتها بقدر ما يعود إلى الشعور بأن الناس لا تؤدي ضرائبها بالطريقة ذاتها، وأن قسمة الأعباء الضريبية ليست عادلة.

ولعل القطاع الذي يشهد أكبر عدد من حالات الإحساس بالظلم هو قطاع العقار. فبالنسبة إلى ممتلكات عقارية متشابهة أو موجودة في منطقة واحدة، يشعر المواطنون بأن هناك فرقاً في المعاملة في ما يتعلق بالضريبة على الأرباح العقارية وعمليات التقويم الخاصة بواجبات التسجيل وقيمة ضريبة السكن الواجب أدائها. ويعمل غياب الشفافية في الجداول المطبقة من قبل الإدارة الضريبية على تغذية ذلك الشعور بالظلم وانعدام المساواة. هكذا نجد أن ضريبة السكن، التي يختلف مبلغها اختلافاً كبيراً من منزل إلى آخر - حتى أن بعض الناس لا يؤدونها فلا يزعجهم أحد - تغذي كثيراً الشعور لدى المواطن بأن هناك كيلاً بمكيالين.

إنه من الضروري الرفع من درجة شفافية الممارسات الضريبية، ومعاملة دافعي الضرائب جميعاً على أساس قواعد موحدة. فالشفافية ونشر الجداول من شأنهما أن يفضيا إلى التخفيف من هذا الشعور بالظلم، والحد من النزاعات ووضع حد لممارسات التصريحات الناقصة والفساد. أما في مجال العقار فإن نشر جداول احتساب الضرائب سيشجع سريعاً تحسين مردود الضرائب. فبحكم أن العمليات العقارية تتم معالجتها من قبل مهن منظمة مثل مهنة الموثق، فإنه من السهل تكليف الموثقين بتحصيل الضريبة على الأرباح العقارية مباشرة بعد إتمام عملية البيع والشراء، مما سيجنب دافع الضريبة مشقة التصريح، ويوفر على الدولة مصاريف التحصيل ويضمن لها مداخل مباشرة ومؤكدة.

في ما يخص الضريبة على الدخل، لا جدال اليوم في أن أصحاب المهن الحرة، ومثلهم التجار والوسطاء، وكل من لهم دخل إضافي غير أجورهم، لا يتحملون العبء الضريبي ذاته الذي يتحمله الأجراء. ولذلك لا بد من مجهود يفضي إلى تحقيق التوازن. وهذا يقتضي في الآن ذاته اعتماد مراقبة أكثر صرامة - تقوم على وسائل الإعلاميات وعلى عمليات تقاطع إحصائية - واتخاذ تدابير تحفيزية. ومنها على سبيل المثال الساكنة التي لا تتوفر على تغطية اجتماعية. فربط الالتزام الضريبي بتعميم التغطية الاجتماعية، مع تقريب أسس الحساب بعضها من بعض، سيشجع تعميما أسرع وأيسر للنظام الضريبي. ومن المفيد، من أجل تحسين الشعور بالمساواة أمام الضريبة، العمل على تنظيم ونشر المعلومة المتعلقة بتوزيع الضرائب المدفوعة من قبل مختلف الفئات المهنية-الاجتماعية.

كما أنه من المقترح ربط حصص الضريبة على الدخل بنسب التضخم، من أجل تفادي تآكل القدرة الشرائية للطبقات المتوسطة بسبب ارتفاع كلفة العيش. كما أنه من المقترح أن يتم أخذ التضامن العائلي بعين الاعتبار في حساب هذه الضريبة. هكذا سيكون من الممكن توسيع دائرة التخفيض من الاقتطاعات حسب الأشخاص المعالين لتشمل الفروع والأطراف (الإخوة والأخوات) المعالة، ودائما في حدود ستة أشخاص. كما أنه من المقترح مضاعفة حصص التخفيض الضريبي.

من أجل الرفع من القدرة الشرائية لأصحاب الدخل المتواضع، يُقترح الرفع التدريجي من عتبة الإعفاء من الضريبة على الدخل من 2500 إلى 4000 درهم شهريا.

كما أنه من الممكن التفكير في إطار سياسات إصلاح منظومة التربية الوطنية، في أن يُقتطع من القاعدة الخاضعة للضريبة على الدخل جزء من المصاريف الدراسية بالنسبة إلى الأسر التي تؤدي عن تلمذس أبنائها.

لا يؤدي الضريبة على الشركات إلا قسم ضئيل من المقاولات. ويُقترح بهذا الشأن أن يُرفع مع الزمن مقدار الحد الأدنى من المساهمة الذي تُلزم به المقاولات ذات الحصيلة السلبية أو الضعيفة، والمحدد حاليا في نسبة 0.5 بالمائة. هكذا، وحسب عدد السنوات التي يتم فيها أداء الحد الأدنى - على أن تؤخذ بعين الاعتبار الحالة الخاصة المتعلقة بالقطاعات ذات الهامش المنظم - يمكن اقتطاع النسب التالية:

- 0.5 بالمائة للسنوات الخمس الأولى؛
- 1 بالمائة انطلاقا من السنة السادسة وإلى حدود عشر سنوات؛
- 1.5 بالمائة لما فوق ذلك.

3. نظام ضريبي يتيح محاربة المضاربة

تبين التجارب الدولية أن الضريبة على الموارد لا تمثل ممارسة متبعة في عموم الدول، ومن ثمة فهي موضوع للنقاش والجدل. من جهة أخرى، يصعب الإحاطة بمجالها الحسابي، لأن الموارد لا تمثل في نهاية المطاف سوى مجموعة من المداخل التي طبقت عليها الضرائب مسبقا، إضافة إلى أن الموارد تستتبع مجموعة من الضرائب المتعلقة بالعناصر المختلفة التي تكونها (من أرباح أسهم وأرباح على الأصول ومدخيل عقارية وفائض قيمة عن الإرث المنقول والعقار، وغير ذلك).

من ثمة فإن توقيع الضرائب على الموارد الضاربة إضافة إلى الضرائب على مداخيلها، لا ينبغي اعتماده إلا بالكثير من الاحتياط وبعد نقاشات وطنية واسعة. غير أن هذه الضريبة تبدو مشروعة لمحاربة المضاربة وتعبئة الموارد الضرورية لسلاسل الإنتاج. وبالتالي، فمن المناسب التفكير في إقرار ضريبة على الممتلكات التي لا تخلق ثروة، مثل الممتلكات العقارية غير المبنية أو غير المستغلة، ومحلات السكن غير المأهولة، وكذا ما يترتب على ارتفاع قيمة الممتلكات ارتفاعاً غير مرتبط باستثمار، كالأراضي التي تدخل في المجال الحضري أو تستفيد من تغيير في وضعية المناطق. ويوصى في هذا الشأن بخمسة تدابير هي كالتالي:

- من أجل محاربة المضاربة وتشجيع التعبئة العقارية الضرورية للاستثمار، التفكير في إقرار ضريبة تضامنية على الميراث غير المنتج، يحل محل الضريبة على الأراضي الحضرية غير المبنية TNB أو يكملها، مع نسب ترتفع بمرور الزمن. أما المنعشون العقاريون فيمكن أن يُقرَّ في شأنهم توقيف أداء الضريبة على الأراضي الحضرية غير المبنية طيلة سبع سنوات انطلاقاً من تاريخ اقتناء الأرض. فإذا انصرم ذلك الأجل دون أن يتم إنجاز أي برنامج على تلك الأرض، أو إذا تم بيعها، يجري تطبيق الضريبة عليها بأثر رجعي؛
- تطبيق الضريبة في داخل السنة نفسها عند تغيير وضعية الأرض إثر تصنيفها في المجال الحضري أو أي تغيير ملموس في وضعيتها من قبيل المَنْطَقة (zoning). ويمكن أن تحتسب هذه الضريبة على أساس القيمة المكتسبة على تلك الأرض مع تخفيض قدره 50 بالمائة، علماً أن ذلك التخفيض ليس إبرائياً؛
- احتساب الضريبة على فائض القيمة المترتب على الممتلكات المكتسبة عن طريق الإرث، وضريبة فائض القيمة المترتب على الممتلكات المكتسبة عن طريق الهبة، مع إلغاء الإعفاء المطبق على فوائض القيمة المتراكمة حتى وفاة الموصي، حسب ما يتيح نظام الميراث اليوم؛
- نقل واجبات التسجيل عن الميراث والهبات إلى نسبة 2 بالمائة؛
- ترك المجال مفتوحاً للتفكير والتشاور في منظور أي توسيع محتمل لقاعدة حساب ضريبة التضامن على الميراث غير المنتج كما هو مقترح أعلاه، وكذا إحداث ضريبة على الموارد.

4. نظام ضريبي يشجع القطاع الإنتاجي والاستثمار

إن الإصلاح الرئيس في ما يخص القطاع الإنتاجي يتعلق بالضريبة على القيمة المضافة، التي تمثل كما رأينا أنفاً مشكلاً شائكاً بالنسبة إلى النسيج الإنتاجي في البلاد، وعائقاً حقيقياً أمام الاستثمار. لذلك ينبغي الرجوع إلى المبدأ المؤسس لهذا النوع من الضرائب، أي حيادها بالنسبة إلى النسيج الإنتاجي. هكذا، وأياً كانت سياسة فرض الضرائب التي تقرها الدولة، فلا ينبغي أن تتحمل المقاولات المنتجة ضريبة على القيمة المضافة إلا على القيمة التي تخلقها هي. كما أن المقاولات التي تحرز رصيدها من المبيعات المضافة يجب أن يؤدي إليها هذا الرصيد دون إبطاء، تفادياً للإضرار بها بسبب مصاريف مالية زائدة وغير مبررة

تحد من قدرتها على الاستثمار. ومن شأن مثل هذا الإجراء أن يضع حدا نهائيا لمشكلة «حاجز الارتطام» (buttoir)، الذي يفرض على المقاول أن تتوفر بصفة دائمة على رصيد من الضريبة على القيمة المضافة. أما أرصدة الضرائب على القيمة المضافة المتجمعة حتى اليوم، فيستحسن تحويلها إلى ديون على الدولة، تؤدي على مدى عشر سنوات، دون فوائد إن أمكن.

يتحمل قطاع الصناعات الغذائية للتحويل الأولي أعباء ثقيلة بسبب الضريبة على القيمة المضافة في منتجاته، وهي ضرائب لا يمكنه استرجاعها. ولا يخفى مقدار أهمية هذا القطاع بالنسبة إلى اقتصاد البلاد. فهو قطاع يخلق فرص شغل في أحواض قريبة من التجمعات الحضرية، ويستجيب لحاجيات الساكنة الحضرية والقروية، وبالتالي فإن تطوره يكتسي أهمية قصوى للشغل والتنمية الجهوية. فنصيب المنتجات الزراعية المحولة بالمغرب يبقى ضعيفا جدا بالمقارنة مع دول تبلغ مستوى مشابه من النمو، هذا في حين أن المستهلكين يشترون المزيد من المنتجات المحولة، التي كثيرا ما تكون مصنعة بالخارج، علما أن قطاع الصناعات الغذائية للتحويل الأولي يمثل اللبنة الأساس التي يمكن أن تقوم عليها إستراتيجية حقيقية للصناعات الغذائية بالبلاد. ولكي يتمكن هذا القطاع من النمو - الذي لم يعد له اليوم من خيار سوى الانهيار أو الاتجاه نحو النشاط غير المهيكل - يجب أن تجد مسألة الضريبة على القيمة المضافة حلا نهائيا، في استقلال عن النظام الضريبي الفلاحي. ويُقترح في هذا الشأن أن يُسمح للمقاولات العاملة في هذا القطاع بأن تقتطع، من مجموع الضريبة على القيمة المضافة المترتبة عليها، قدرا مساويا لمبلغ الضريبة على القيمة المضافة التي تؤديها عن مشترياتها الفلاحية، على أن يُحتسب ذلك على أساس النسبة نفسها المطبقة على منتجاتها النهائية. وسينعكس هذا الاقتطاع على الأسعار انخفاضا، وتكون الحصيدية في آخر المطاف تطبيق الضريبة على المنتجات النهائية في حدود 2 إلى 5 بالمائة لا غير، دونما حاجة إلى إحداث نسب جديدة للضريبة على القيمة المضافة.

من جهة أخرى، ينبغي العمل على إضفاء مزيد من الوضوح على الضريبة على الشركات. فبقدر ما هو مشروع أن يُطلب تطبيق قواعد عامة على الجميع، بقدر ما يبدو من باب الوهم محو الخصوصيات التي تختص بها كل مهنة، بالاعتقاد أن هذا لن تكون له أي آثار على الاستثمار. وبالتالي ينبغي العمل على تقريب الممارسات الضريبية من الممارسات الاقتصادية لكل قطاع من قطاعات النشاط، على أساس ما هو معمول به دوليا في هذا المجال. أما بالنسبة إلى القطاعات التي تتوفر على مخططات حسابات (plans de compte) نوعية أو مخططات مراقبة (supervision) مكيفة (كالبنوك وشركات التأمين وشركات التمويل وهيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة (OPCVM) والفاعلين في مجال الاتصالات وشركات الطيران وما إلى ذلك)، فمن الضروري إخضاع الممارسات الضريبية للقواعد الوطنية والدولية التي تنظمها.

وأما مساعدات الدولة، التي تأتي على شكل تخفيضات أو إعفاءات ضريبية، فيجب أن تكون منصفة وألا يترتب عليها مفعول من قبيل الريع. وتمثل تلك المساعدات ما قدره 32 مليارا، ويستفيد منها، على وجه الخصوص، التصدير وقطاعا الفلاحة والعقار (5.413 مليون درهم من النفقات الضريبية في مجال العقار،

و4.296 مليون للفلاحة). فحين تتمتع بعض قطاعات النشاط بدعم زائد، حتى ولو كان ذلك لأسباب وجيهة، فإن الأمر قد يفضي إلى إحداث مفعول طارد يؤثر سلبا في الاستثمارات التي من شأنها أن تتوجه مباشرة إلى القطاع المعني، مما ينجم عنه مفعول فقاعة خطير على الاقتصاد في مجموعه. لذلك من الضروري إرساء آليات سنوية لتقييم سياسات الدعم، من أجل التمكن من قياس مدى وجاهتها، و أيضا الآثار التي يمكن إحداثها في النسيج الاقتصادي والاستثمار على وجه العموم.

يشكو الاقتصاد المغربي من نقص في التجديد والمبادرة في مجال البحث والتطوير. ويُقترح، على مثال عدد من الدول التي تشجع الأنشطة المجددة، العمل على إرساء إستراتيجية لدعم التجديد والبحث والتطوير، بواسطة آليات التحفيز عبر أرصدة الضرائب المخصص عائدها للبحث، والتي أبانت علاوة على ذلك عن فعاليتها.

5. نظام ضريبي يتيح الحد من مجال النشاط غير المهيكل

بقطع النظر عن القواعد الضريبية التي تنطبق على القطاع الإنتاجي، هناك مطلب حاسم يطرحه هذا القطاع بإلحاح، هو طبيعة الحال المطلب المتعلق بمحاربة المنافسة غير الشريفة التي يعاني منها بسبب الفاعلين الذين ينشطون خارج دائرة الاقتصاد المنظم، أي في مجال النشاط غير المهيكل.

في ما يخص النشاط غير المهيكل، يجب إغارة المزيد من الاهتمام للأشخاص الذين يتخذون من هذا النشاط وسيلة للبقاء، و للسلسلات القبلية التي تغذي نشاطهم في نفس الوقت، لأنه يمثل خطرا حقيقيا على الاقتصاد الوطني. ويتعلق الأمر على وجه الخصوص بالمستوردين الذين يدلون بتصريحات ناقصة عن المنتجات المستوردة من أجل تفادي أداء الضريبة على القيمة المضافة، ومسارات التوزيع الخفية التي تفلت من كل ضريبة، والمنتجين الذين يظلمون العاملين لديهم حين لا يصرحون بهم، فيحرمونهم بذلك من حقهم في التغطية الصحية.

وإن من شأن تدابير للمراقبة تقوم على تتبع العوامل (انظر التدابير 84 و85 و86 أدناه) أن تتيح إحاطة أمثل بأنشطة الفاعلين والحد بدرجة ملموسة من ممارسات التصريحات الناقصة والفواتير الناقصة والكاذبة.

غير أن محاربة النشاط غير المهيكل والتهرب الضريبي لا يمكن الاعتماد في شأنها على العقوبات وحدها. فالمحيط الاقتصادي ينبغي له أن يستنفر ردود الأفعال من أجل انتقال طبيعي للأنشطة غير المهيكلية صوب الدائرة الرسمية للاقتصاد المنظم. ومن أجل ذلك لا بد من جعل الميزات التي تترتب على المشروعية جذابة وواضحة بما فيه الكفاية (انظر على سبيل المثال الاقتراح رقم VI أدناه).

تشهد الإحالة على النماذج القائمة لدى بعض الدول على نجاعة الأنظمة التي تعتمد على قاعدة ضريبية واسعة قدر الإمكان، تقابلها نسب ضعيفة قدر ما أمكن، والربط بين القاعدة الضريبية وقاعدة التغطية الاجتماعية التي يستفيد منها دافع الضرائب. ويتعين دعم كل مسعى يتوخى هذا الهدف، بحكم أنه مصدر للفعالية الاقتصادية ولمحاربة أشكال التهرب الضريبي وضمان العدالة الاجتماعية عبر إلغاء التخفيضات

وغيرها من الامتيازات الضريبية التي ليس لها مبرر اقتصادي ولا اجتماعي في الآن نفسه. كما أن ذلك يؤسس لتعريف حديث لتساوي المواطنين أمام الضريبة.

وتمثل محاربة النشاط غير المهيكل بوجه عام رهانا كبيرا، بحكم أن الأمر يتعلق بما ليس أقل من العمل على إقرار الصلح قدر الإمكان بين المواطن ومفهوم الضريبة. وهذا العمل يقوم أولا على بيداغوجيا أكثر مصداقية تتيح تبيين الفائدة من الضريبة، مما يستدعي القيام بمبادرات تواصلية ناجعة.

ومن هذا المنظور فمن المهم أن يكون النظام الضريبي واضحا قدر الإمكان، وضوحا لا شك في أنه يستدعي اتخاذ تدابير ترمي إلى التبسيط، ولكن أيضا تقديرا أمثل للعلاقة التي تربط - متى أمكن ذلك - بين الضريبة ووظيفتها أو موضوعها.

لذلك فإنه لا تكون الاقتطاعات مفهومة ولا مقبولة إلا متى رأى المعنيون بها جميعا أنها عادلة وأنها لا تنتصب عائقا يحول دون تطور التنافسية العامة للاقتصاد. فما من نظام فيه ظلم إلا وسيدفع بدافع الضريبة إلى الاقتصاص لنفسه بنفسه عبر الالتجاء إلى الأنشطة الخفية.

وتقترح التدابير المفصلة أدناه مقاربة أكثر شمولية، ويقترح المجلس الاقتصادي والاجتماعي أن تكون هذه المسألة موضوعا لنقاش وطني بهدف بلورة إستراتيجية متشاور عليها بين كل الأطراف المعنية.

6. نظام ضريبي يتحمل جزءا من تمويل التغطية الصحية، من أجل تضادي زيادة الضغط على الأجور وكلفة الأجراء

يبلغ الضغط الضريبي اليوم ما مقداره 22 بالمائة بالنسبة إلى الأجور القريبة من الحد الأدنى للأجر، ويرتفع إلى ما قدره 45 بالمائة بالنسبة إلى الأجور العليا. هذا في حين أن تنافسية المقاولات المغربية، في إطار اقتصاد مفتوح مثل اقتصاد المغرب اليوم، ترتهن أيضا بكلفة الشغل، حتى وإن لم يكن هذا هو العامل الوحيد الذي ينبغي أخذه بعين الاعتبار. وإذا أردنا للمغرب أن يبقى داخل دائرة المنافسة الدولية دون أن يؤثر ذلك سلبا في الأجر الصافي المدفوع إلى العاملين، فإن من الضروري العمل على الحيلولة دون تجاوز الضغط الاجتماعي والضريبي حدوده الحالية، مع العمل على دراسة وإحداث سبل إضافية لتمويل التغطية الاجتماعية.

بذلك، وفي إطار الإصلاحات التي تهتم أنظمة التقاعد والأشكال الجديدة من التغطية الصحية، يمكن استعادة التوازن المالي، عبر تمويل يقوم جزئيا على الضريبة على القيمة المضافة، التي يتعين بالتالي العمل على إصلاحها. ومن ذلك على سبيل المثال أن الضريبة على القيمة المضافة يجب إعادة هيكلتها لتنتقل من خمس نسب اليوم (7 بالمائة و10 بالمائة و14 بالمائة و20 بالمائة) إلى أربع نسب (صفر بالمائة، و10 بالمائة، و20 بالمائة و30 بالمائة)، مما سيتيح توفير موارد يمكن تعيينها لتمويل التغطية الصحية وغيرها من أليات التضامن. ونسبة 30 بالمائة المقترحة ستعني السلع الفاخرة. ويتعين لذلك مراجعة لائحة المنتجات من أجل إعادة تصنيفها حسب الشبكة الجديدة للضريبة على القيمة المضافة.

ويديهي أن تغيير نسب الضريبة على القيمة المضافة ستكون له آثار على أسعار المنتجات، وبخاصة منها المستفيدة من نسب مخفضة. ولذلك فمن الضروري أن يجري ربط هذا الإجراء الخاص بتقويم النسب بمثيله الخاص بإلغاء دعم السلع، وتعويض ذلك بنظام للمساعدات المباشرة ذات الأهداف المحددة (انظر الفقرة رقم 1 أعلاه). فالضريبة المخفضة على القيمة المضافة يمكن اعتبارها بمثابة مساعدة من قبل الدولة، ينبغي التعامل معها مثل غيرها من المساعدات التي يقدمها صندوق المقاصة.

إن من شأن الإصلاح المتوازي للضريبة على القيمة المضافة مع إصلاح صندوق المقاصة أن يوفر للدولة موارد هامة تتيح تمويل نظام المساعدة المباشرة الموجهة إلى الفئات الأكثر عوزاً، ووضع التدابير اللازمة للحفاظ على القدرة الشرائية للطبقات المتوسطة، وعلى الخصوص من أجل التكفل المباشر بجزء من تمويل التغطية الصحية. وإن من شأن إحداث صندوق مخصص للتغطية الاجتماعية، ممول من موارد الدولة، أن يتيح التكفل بإعادة تقييم، على شرط الموارد، للتعويضات العائلية، بما يعطي مزيداً من القدرة الشرائية للأسر ذات الأطفال من الطبقة المتوسطة.

7. نظام ضريبي يتيح إرساء مناخ من الثقة بين الإدارة الضريبية ودافعي الضرائب

يقضي إرساء مناخ من الثقة بين إدارة الضرائب ودافعي الضرائب بالضرورة قدراً أكبر من الشفافية ومن وضوح القواعد. وبالتالي فإن نشر جداول احتساب الضرائب في مجال العقار، وتوضيح قواعد تحديد نتائج المقاولات، وإمكانية مساءلة الإدارة الترابية قبل القيام بعمليات استثمار أو شراء أو بيع ممتلكات، تمثل كلها إجراءات من شأنها الحد من الاعتباط الضريبي وإعادة الثقة.

كما أن توضيح قواعد تحديد النتائج القابلة لأن تطبق عليها الضريبة، في تشاور مع قطاعات النشاط المعنية، من شأنها أن تحد من الاعتباط الضريبي بالنسبة إلى المقاولات، والحد من حالات النزاع والإحساس بالظلم. ويمكن القيام بهذا العمل على أساس دراسات دولية مقارنة، وهو ما ستستفيد منه بلادنا، بلا شك، في مجال وضوح نظامها الضريبي وسهولة قراءته، مما سيحسن كثيراً من تقييمها في ما يتعلق بمناخ الأعمال.

من جهة أخرى فإن الجداول المطبقة على بعض الضرائب غير شفافة بما يكفي، وأمرها يترك لتقدير أعوان الضرائب، مما يخلق شعوراً عاماً بأن النظام غير منصف ولا عادل.

أما الطعون ضد قرارات الإدارة، وكذا سلطة التقويم التي تتمتع بها هذه الأخيرة، فيجب تطهيرها بطريقة أمثل وإخضاعها لمراقبة هيئات مستقلة حتى عن الإدارة الضريبية نفسها. ولذلك فإن إصلاح هيئات الطعن وتأطير سلطة التسوية التي تتمتع بها الإدارة العامة للضرائب، تبدو اليوم كلها سبلاً وجيهة يمكن اتباعها لتحسين المناخ العام.

لا يمكن أن يبقى تأويل النصوص والقوانين الضريبية من صلاحية الإدارة العامة للضرائب وحدها. لذلك يجب أن تكون إدارة التشريع الضريبي ملحقة بوزارة المالية، مما يتيح لها مزيداً من الاستقلالية عن مفتشي الضرائب في إبداء آرائها.

الخلاصة العامة

لقد تزود المغرب بنظام ضريبي حديث، يبقى في حاجة إلى التحسين في ما يخص التطبيق. وترمي الاقتراحات الواردة في هذا التقرير على المساهمة في هذا التحسين. وهي تمثل منظورا شاملا وتكون مجموعة متناسقة، لذلك يوصي المجلس بالحاح بالألأ يُنظر إليها وكأنها تدابير مستقلة، أو يمكن الأخذ ببعضها وترك البعض الأخر.

كما ينبغي من جهة أخرى الحرص، في إطار الإصلاح الضريبي، على الحفاظ للنظام على بساطته، والعمل - في إطار البحث عن الإجابة على مشاكل ظرفية تمس بتوازن المالية العمومية - على تفادي إفقاده وضوحه وسهولة قراءته، بإحداث اقتطاعات متعددة حسب الظروف.

لذلك يجب العمل على دعم التقييم ومأسسته، باعتباره أداة من أدوات اتخاذ القرار العمومي. وهو يتألف من شقين، أولهما يتعلق بالتقييم القبلي الذي يسبق اتخاذ تدابير جبائية، والثاني بالتقييم البعدي، الذي يعنى بقياس نتائج تفعيل تلك التدابير وما تقتضيه من قوانين تنظيمية.

ولا يكون لأي مجهود يتوخى التقييم القبلي للقوانين الجبائية معنى إلا إذا تلاه تقييم بعدي إجباري. ويجب أن يتم هذا الأخير خلال فترة تتراوح ما بين ثلاث سنوات إلى خمس التي تلي تطبيق إصلاح معين للتشريع الجبائي، بما يتيح التحقق من مدى تطابق النتائج مع الأهداف المرسومة عند تبني الإصلاح المعني.

إن إعادة الاختبار الدوري للنظام الضريبي تمثل فكرة مهمة. إنه يمثل بالطبع، بالنسبة لبلد، أن يكون له نظام يتكيف باستمرار مع التغيرات الاقتصادية و مجتمع كثير التطور الانفتاح. فهو شرط لتجنب تراكم التدابير الضريبية المتقدمة، والتي تساهم إلى حد كبير جدا في الحفاظ على تصور وجود نظام ضريبي معقد. إن النقاش الضريبي يجب أن يعتمد على بيانات موثوق بها وعامة.

تكون بلورة قانون المالية مؤطرة بقانون تنظيمي يفترض إعطاء منظورية على المديين المتوسط والبعيد للنفقات العمومية، وخصوصا البرامج التي تمتد على مدى سنوات، وكذا المشاريع الإستراتيجية (الفصل 75 من الدستور). والحال أن ما ينطبق على النفقات العمومية ينطبق كذلك على المداخيل. وبالتالي يجب أن يكون هناك قانون للبرمجة الضريبية يضطلع بدور في تحديد التطور المستقبلي لسياستنا الجبائية، فيصبح بذلك أداة توفر للبرلمان كما لدفاعي الضرائب منظورا واضحا ومزيدا من الاستقرار، مع الحفاظ على إمكانية تكييف النظام الضريبي في كل وقت مع محيطه الاقتصادي والاجتماعي.

إن البرمجة الضريبية، مسنودة بمعرفة أمثل بممتلكات الدولة والتزاماتها، هما ضمان نظام ضريبي أكثر وضوحا، تكون مراحل تطبيقه وأهدافه معروفة معرفة أفضل ومقبولة قبولا أمثل من لدن المواطنين. وإن من شأن مثل هذا النظام الضريبي أن يتمكن، ساعتها، من التطور بطريقة أيسر، ويكون في انسجام مع المجتمع والمحيط الاقتصادي، دون أن تعوقه تكتلات حرفية ولا وضعيات مكتسبة.

ملاحق

- الملحق 1: لائحة الضرائب والرسوم الرئيسية المعمول بها في المغرب
- الملحق 2: مجالات التحسين في مجال الضريبة على الشركات
- الملحق 3: مجالات التحسين في مجال الضريبة على الدخل
- الملحق 4: مجالات التطوير في مجال ضريبة القيمة المضافة
- الملحق 5: مجالات التحسين المشتركة بين الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الشركات والضريبة على الدخل
- الملحق 6: سعر الضريبة الخاص بالتوظيفات المنقولة والعقارية
- الملحق 7: تفصيل التدابير المقترحة
- الملحق 8: لائحة أعضاء اللجنة الدائمة المكلفة بالشؤون الاقتصادية والمشاريع الاستراتيجية

الملحق 1:

لائحة الضرائب والرسوم الرئيسية المعمول بها في المغرب

لائحة الضرائب والرسوم الرئيسية المعمول بها في المغرب

نوع الضريبة	العدد	المرجع	النصوص الأساسية
الضريبة على الشركات الضريبة على القيمة المضافة الضريبة على الدخل رسوم التسجيل رسوم التمبر الضريبة السنوية الخاصة على السيارات	6		المدونة العامة للضرائب
رسوم لفائدة الجماعات الحضرية والقروية <ul style="list-style-type: none"> • الضريبة المهنية • ضريبة السكنى • ضريبة الخدمات الجماعية • رسم الأراضي الغير مبنية • ضريبة عملية تقسيم البقع • ضريبة استهلاك المشروبات • ضريبة الإقامة • الضريبة على المياه المعدنية و المائدة • ضريبة النقل العام للمسافرين • ضريبة استغلال المقالع • ضرائب لفائدة العمالات و الأقاليم • ضريبة رخصة القيادة • ضريبة السيارات الخاضعة للفحص التقني • ضريبة بيع المنتجات الغابوية 	17	القانون رقم 47-06	النظام الضريبي للجماعات المحلية

النصوص الأساسية	المرجع	العدد	نوع الضريبة
			<p>ضرائب لفائدة الجهات</p> <ul style="list-style-type: none"> • ضريبة رخصة الصيد • ضريبة الاستغلالات المنجمية • ضريبة الخدمات الموائئ
	<p>القانون رقم 89-30/ القانون رقم 07-39</p>	<p>13</p>	<p>الفصل المعتمد من القانون رقم 89-30 والمكمل بالقانون رقم 06-47 المتعلق بالنظام الضريبي للجماعات المحلية بالقانون رقم 07-39:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ضريبة اهتلاك الطريق • ضريبة تصحيح الإمضاءات و مطابقة النسخ مع الأصول • رسوم الذبح <p>الرسم الإضافي للذبح لفائدة الأعمال الخيرية</p> <ul style="list-style-type: none"> • الرسوم المحصلة على الأسواق و أماكن البيع العمومية • ضريبة المحجز البلدي • ضريبة التوقف بالنسبة للسيارات المخصصة للنقل العام للمسافرين • ضريبة الحالة المدنية • مساهمة السكان في المصاريف التجهيز و التطوير • رسوم سوق الجملة و دلال السمك • رسوم استغلال الملك العمومي الجماعي للاستعمال المرتبط بالبناء • رسوم استغلال الملك العمومي الجماعي التجاري أو الصناعي أو المهني

نوع الضريبة	العدد	المرجع	النصوص الأساسية
• رسوم استغلال الملك العمومي الجماعي بأشياء منقولة أو غير منقولة مرتبطة بممارسة تجارية أو صناعية أو مهنة			
أساسا رسوم الإستيراد والضريبة الداخلية على الاستهلاك	2		التشريعات الجمركية
• الضريبة على التأمينات • ضريبة الرخصة المحصلة على المؤسسات على استهلاك المشروبات الكحولية أو الكحول • الضريبة السنوية على اللوحات الأشهارية على جانب طرق المواصلات التابعة للدولة • ضريبة تطوير المشهد السمعي البصري الوطني • الضريبة على الإعلانات المبتوثة إذاعيا • ضريبة التفافية الخاصة بصيد المنتج البحري • الضريبة على الكاشير لفائدة الجالية الإسرائيلية المغربية • الضريبة لفائدة اللجنة الوطنية للوقاية من حوادث السير • ضريبة شبه نظامية لفائدة جمعية الهلال الأحمر • ضريبة البحث في الصيد البحري لفائدة المعهد الوطني للصيد البحري • ضريبة تهيئ المطارات	41 (كمؤشر)		ضرائب أخرى مكمل للنظام الضريبي

النصوص الأساسية	المرجع	العدد	نوع الضريبة
			<ul style="list-style-type: none"> • ضريبة تسويق الحبوب و القطني • الريبة الخاصة على الإسمنت • الضريبة الشبه النظامية للاستيراد لتمويل تطوير الاقتصاد و تفتيش الصادرات • ضريبة تشجيع الممتلكين في ميدان الزرابي • الضريبة الشبه نظامية لصناعة الزرابي • الضريبة الشبه نظامية لفائدة المجلس الأخلاقي للقيم المنقولة • ضريبة لتنمية التعاون • ضريبة تطوير السياحة • الضريبة على السمك؟؟؟ • الضريبة على أسعار بيع المنتجات الغابوية • الضريبة على تسويق القشرة الجافة للشمندر • الضريبة على الخشب المستورد • ضريبة المحافظة و تنمية ثروات الصيد • الضريبة المفروضة من قبل الموظفين الدبلوماسيين و العاملين بالقتصليات من أجل الأعمال المتعلقة بالملاحة، التجارة ومختلف الشهادات • رسوم إقامات السفراء • ضريبة النقل الخاص

النصوص الأساسية	المرجع	العدد	نوع الضريبة
			<ul style="list-style-type: none"> • ضريبة التفتيش الصحي للنباتات والمنتجات الخضراء • ضريبة التفتيش الصحي للحيوانات والمنتجات الحيوانية • الضريبة لرخص البحوث المنجمية، رخصة الاستغلال، ضريبة نقل الملكية

• ضريبة مراقبة الأوزان و المقاييس

الملحق 2:

مجالات التحسين في مجال الضريبة على الدخل

مجالات التحسين في مجال الضريبة على الدخل

1. تدابير عامة

1.1 فئات الدخول

تحدد المدونة العامة للضرائب خمس فئات من الدخول، لا تتضمن أنواع الدخول والأرباح التي لها مصدر أجنبي.

من جهة أخرى، تنص المادة 24 من المدونة العامة للضرائب على نوعين من الإعفاء، يهتم أولهما الهيئة الدبلوماسية والقنصلية، ويهتم الثاني الدخل المترتب على حقوق التأليف، والذي يحصل عليه الأشخاص الماديون المقيمون بالمغرب.

وينطبق هذا الإعفاء الأخير على أنواع الدخل المهني، وينبغي بالتالي أن يتضمنه القسم الخاص بهذه الأنواع من الدخل (المادة 31 من مدونة الضرائب).

2.1 الإقليمية

لا تحدد المدونة العامة للضرائب مصادر الدخل أو الأرباح. فالشخص المادي يخضع، حسب محل إقامته، للضريبة على الدخل والأرباح من مصدر مغربي و/أو أجنبي.

3.1 أنماط تحديد الدخل العام

تميز المدونة العامة للضرائب بين الشركات الفعلية (*sociétés de fait*)، وشركات المحاصة (*sociétés en participation*) والملكيات المشتركة (*indivisions*)، من أجل تحديد الشخص أو الأشخاص المترتبة عليهم الضريبة على الدخل، وكذا نظام احتساب الضرائب.

فدخل الشركات الفعلية يمثل دخلا مهنيا للمساهم الرئيس، في حين أن دخل شركات المحاصة أو الملكييات المشتركة يتم توزيعه على الأعضاء، ويطبق عليه النظام الضريبي بطريقة منفردة، كلاً حسب حصته.

كما أن شركات المحاصة تخضع إجبارياً لنظام الناتج الصافي الحقيقي، في حين يمكن للشركات الفعلية والملكييات المشتركة أن تختار الخضوع للنظام الضريبي حسب الناتج الصافي المبسط أو الربح الجزافي.

لذلك تنص المجونة على استثناء بالنسبة إلى شركات المحاصة والملكيات المشتركة حين لا تمارس إلا نشاطا واحدا ذا طبيعة فلاحية، أو حين لا تمتلك إلا عمارات مخصصة للإيجار. هذه الكيانات الثلاثة تكاد تكون متطابقة، مما لا يبرر خضوع كل منها لنمط ضريبي مختلف. أما في ما يخص الملكيات المشتركة، فإن احتساب الضريبة على الدخل يتم باسم كل واحد من الأعضاء، في حين أنه في مجال الضريبة على القيمة المضافة، تحتسب الضريبة على أساس القيمة غير القابلة للنقل كاملة، مما يطرح مشكلة التعريفات الضريبية والتفعيل على أرض الواقع.

4.1 خصم المنح المتعلقة بعقود التأمين على التقاعد

تنص المدونة العامة للضرائب، كما عدله قانون المالية لسنة 2012، على أن الحد الأدنى الذي قدره 8 سنوات من أجل الاستفادة من تخفيض 40 بالمائة من مساهمات التقاعد، يطبق على الخدمات انطلاقا من 1 يناير 2012، أيا كان تاريخ إبرام عقد التأمين على التقاعد. غير أن المدونة العامة للضرائب لم يتم تغييرها بما يتيح الاستفادة من التخفيض المذكور في حال استرداد المساهمات قبل المدة المحددة في العقد، إذا كانت مدة 8 سنوات المعينة حدا أدنى قد تم تجاوزها. فبدون هذا التعديل فإن عقود التأمين التي تم إبرامها قبل 1 يناير 2009 (والتي لها مدة محددة مبدئيا في عشر سنوات أو أكثر) لن تستفيد من التدبير الذي جاء به قانون المالية 2012 (تخفيض الحد الأدنى إلى 8 سنوات)، الذي سيبقى غير ذي مفعول بالنسبة إلى تلك العقود.

5.1 مدة الاحتساب الضريبي

تستعمل المادة 71 من المدونة العامة للضرائب معيار الدخل العام لتحديد مدة الاحتساب الضريبي. ويفهم من هذا أن الأساس الضريبي هو اكتساب الدخل العام المذكور. ومعلوم أن الدخل العام يتكون من أنواع وفئات من الدخل تنطبق عليها قواعد وأنماط ضريبية مختلفة. وبالتالي فإن الأساس الضريبي يتكون، في ما يخص دخل رؤوس الأموال العقارية مثلا، من الاستخلاص أو الوضع رهن الإشارة أو التقييد في الحساب.

2. الدخل المهني

1.2 نظام الناتج الصافي المبسط (الدخل المهني)

لا يتيح هذا النظام في الواقع تبسيط أي التزام ضريبي. فدافعو الضرائب المعنيون مطالبون، في نهاية السنة المالية، بتقديم لائحة الأطراف الثالثة الدائنة والمدينة، وكذا جردا مفصلا للمخزونات من حيث الكم والقيمة، واتخاذ سجل لعمليات التعقير القابلة للاستخدام. إضافة إلى ذلك، لا يتيح هذا النظام خصم الأرصدة وتأجيل العجز الضريبي.

2.2 نظام الربح الجزافي

من أجل تحديد الحد الأدنى من الربح، يطبق على القيمة الإيجارية السنوية العادية والحالية لكل مؤسسة من دافعي الضرائب معامل تحدد قيمته في 0.5 إلى 10، حسب أهمية المؤسسة وأعداد زبائنها ومستوى نشاطها.

لا تضع المدونة العامة للضرائب قواعد واضحة تحدد من السلطة التقديرية للإدارة الضريبية في تحديد المعامل المذكور.

3.2 الناتج الصافي (الدخل المهني)

تصنف الأرباح الخاصة المحصلة من قبل أشخاص ماديين غير مقيمين إلى فئتين:

الأرباح الداخلة في تحديد الدخل المهني الخاضع للضريبة عند المنبع؛

الأرباح غير الداخلة في تحديد الدخل المهني، والواقعة بالتالي خارج مجال تطبيق الاقتطاع في المنبع (مثل الأرباح المترتبة على الإيداع بالعملة الصعبة).

على مستوى الواقع العملي، تشمل هذه الفئة الثانية في الحقيقة الأرباح المعفاة من الاقتطاع في المنبع.

3. المداخل الفلاحية

تعرف المدونة العامة للضرائب المداخل الفلاحية بصفتها المداخل الناتجة عن الأرباح المحصلة من المستغلات الفلاحية ومن كل نشاط فلاحي آخر غير خاضع للضريبة المهنية.

وتعرف المدونة العامة للضرائب المستغلات الفلاحية، لكنها لا تعرف الأنشطة ذات الطابع الفلاحي.

من جهة أخرى، لا تحدد المدونة العامة للضرائب الفئة التي تنتمي إليها الأرباح المحصلة من كل نشاط ذي طابع فلاحي خاضع للضريبة: هل هي أرباح فلاحية أم هل هي مداخل مهنية؟

4. المداخل الأجرية

1.4 نقاط غير واضحة

لا ترسم المدونة العامة للضرائب قواعد واضحة (في ما يخص مبدأ وأنماط احتساب سقف الإعفاء) للإعفاء من التعويضات التي يقدمها المشغل لأجرائه.

لا ترسم المدونة العامة للضرائب قواعد واضحة تتيح التمييز بين المداخل المهنية من المداخل الأجرية، بالنسبة إلى المستخدمين المتنقلين والوسطاء التجاريين والصناعيين، والفنانين (الذين يمارسون عملهم منفردين أو في إطار مجموعات)، وكذا الأشخاص الذين ليسوا من بين أجراء المقاولات.

صياغة المادة 59 من المدونة العامة للضرائب ليست واضحة بما يكفي في ما يخص خصم المساهمات المخصصة لتكوين معاشات تقاعد، التي يقوم بها أشخاص من جنسية أجنبية. فمسألة خصم مساهمات التقاعد الإجبارية التي يدفعها هؤلاء الأشخاص في المغرب تبقى بالتالي مطروحة.

تعفي المدونة العامة للضرائب من الضريبة على الدخل، في إطار الحد المعين من قبل قانون الشغل، التعويض عن المغادرة الطوعية. والحال أن مفهوم المغادرة الطوعية هذا، الذي لا يحدده قانون الشغل، لا تحدده كذلك المدونة العامة للضرائب.

2.4 مظاهر تنافر وغياب اتساق

تعفي المدونة العامة للضرائب من الضريبة على الدخل المترتبة على المداخيل الأجرية، تحت شروط معينة، المنح الدراسية والجوائز الأدبية والفنية. ومعلوم أن هذين العنصرين ليسا حتى متضمنين في مجال تعريف المداخيل الأجرية وشبه الأجرية (المادة 56 من المدونة العامة للضرائب).

من جهة أخرى، وحتى على افتراض إمكانية إضافتها على مستوى تعريف المداخيل الأجرية وشبه الأجرية، فإنها لا تقوم على أي علاقة شغل حالية أو ماضية، ولا على علاقة بين المشغل والأجير، ولا تمثل أجرا عن خدمات مقدمة.

ترتب المعاشات الغذائية والمعاشات مدى الحياة في فئة المداخيل الأجرية وشبه الأجرية، في حين أنها ليست متحصلة من أي علاقة شغل حالية أو ماضية، ولا على علاقة بين المشغل والأجير، ولا تمثل أجرا عن خدمات مقدمة. والشيء نفسه ينطبق على خدمات التقاعد التكميلي وخدمات عقود التأمين على الحياة وعقود الرسملة.

من جانب آخر، فإن المساعدات المؤقتة المقدمة إلى ضحايا حوادث الشغل معفاة من الضريبة على الدخل، في حين أنه كان ينبغي لها أن تقع خارج نطاق تطبيق الضريبة على الدخل، بحكم أنها عبارة عن مبالغ يتم تقديمها كتعويض يرمي إلى جبر ضرر جسدي نتج عنه عجز دائم، جزئي أو كامل.

في ما تعلق بالتعويضات عن الطرد، وبما أنها تمثل جبرا للضرر لحق بالمعني بالأمر، فينبغي لها مبدئيا أن تقع خارج مجال تطبيق الضريبة على الدخل، وإن كان من ذلك استثناء فيطبق على القسم الزائد عن الحد المعين من قبل قانون الشغل. والحال أن المدونة العامة للضرائب يجعلها داخلة في مجال تطبيق الضريبة على الدخل، ولكن مع إعفائها داخل الحدود المعينة من قبل قانون الشغل.

تجبر المادة 83 من المدونة العامة للضرائب الشركات التي يتركز معظم نشاطها في مجال العقار على وضع لائحة مساهميتها أو شركائها في آن واحد مع الإقرار بالنتيجة الجبائية. والحال أن المادة 83 تعرض لمسألة التصاريح العقارية. وبالتالي فإن هذا الإلزام ينبغي أن تشمل الفقرات المنظمة للتصاريح التي تلزم الشركات بتقديمها.

3.4 خيارات الأسهم (stock-option)

يتجاهل النظام الضريبي المتعلق بخيارات الأسهم ، كما ترسمه المدونة العامة للضرائب، الحقيقة الاقتصادية لتجمعات الشركات، بما أنه لا ينطبق إلا على مشغل مع إجراءه.

كما أن المدونة العامة للضرائب لا تتناول بصراحة نظام خيارات الأسهم الأجنبية.

وأخيرا، فإن المدونة العامة للضرائب تلزم كل شركة مستخدمة للأجراء، التي يستفيد أجراءها أو مسيروها من خيارات الأسهم مخولة من قبل شركات أخرى، مقيمة أو غير مقيمة بالمغرب، بوضع تصريح مطابق للتصريح الذي كانت ستدلي به لو أنها هي التي خولت مستخدميها خيارات الأسهم. وهذا الإلزام غير مبرر اقتصاديا، بحكم أن الأجر المعني ليس مؤدى من قبل الشركة المستخدمة للأجير.

4.4 الأساس الجبائي (fait générateur)

لا تحدد المدونة العامة للضرائب الأساس الجبائي للضرائب على المداخل الأجرية وشبه الأجرية، غير أن ما يفهم من المادة 156 من المدونة العامة للضرائب هو أن الاقتطاع من المنيع يصح واجبا حين أداء الأجور والمداخل شبيه الأجرية.

5. المداخل العقارية

لا تحدد المدونة العامة للضرائب الأساس الجبائي للضرائب على المداخل العقارية.

6. الأرباح العقارية

لا تحدد المدونة العامة للضرائب الوثائق اللازم الإدلاء بها لتبرير احتلال مسكن معين كسكن رئيسي لمدة 8 أعوام على الأقل (أو أربعة أعوام إذا كان الأمر متعلقا بسكن اجتماعي) من أجل الاستفادة من الإعفاء عن الربح المحصل.

7. أرباح رؤوس الأموال المنقولة

1.7 مجال التطبيق

لا تحدد المدونة العامة للضرائب الكيانات المصدرة للسندات التي يجب أن تكون مقيمة أو غير مقيمة بالمغرب.

2.7 القاعدة الجبائية

لا تحدد المدونة العامة للضرائب بصراحة سعر الشراء الذي يجب البناء عليه في حال انتقال أملاك منقولة يتم اكتسابها عن طريق الإرث، وذلك رغم أن الإدارة الضريبية تقيم حسابها على أساس القيمة يوم الوفاة، تماما كما هو الشأن بالنسبة إلى القيم غير المنقولة. من جهة أخرى، لا تعرف المدونة مفهوم طبيعة السندات.

3.7 الإعفاء

تعفي المادة 68 من المدونة العامة للضرائب من الضريبة على الدخل الأرباح وغيرها من نتائج المساهمات الموزعة من قبل الشركات المستقرة في مناطق التصدير الحرة والمحصلة من أنشطة ممارسة في تلك المناطق، حين يتم صرفها لحساب أشخاص غير مقيمين، على حين أن المادة 6 من المدونة العامة للضرائب تعفي الأرباح وغيرها من نتائج المساهمات، التي يتم صرفها أو وضعها رهن الإشارة أو تسجيلها في حساب غير المقيمين، والمحصلة من أنشطة تمارسها الشركات المستقرة في مناطق التصدير الحرة. هذان المادتان ينبغي التوفيق بينهما.

4.7 استنزال نقص القيمة (imputation des moins values)

لا تحدد المدونة العامة للضرائب ما إذا كان من الممكن أن يتم نقل نقص القيمة المترتب على السندات المسجلة في حساب لدى وسطاء ماليين، من قبل هؤلاء خلال السنة نفسها وحسب أي نظام، و/أو خلال السنوات التالية.

الملحق 3:

مجالات التحسين في مجال الضريبة على الشركات

مجالات التحسين في مجال الضريبة على الشركات

1. الأشخاص الخاضعون للضريبة

تصنف المدونة العامة للضرائب بين الأشخاص الخاضعين للضريبة، الصناديق التي يتم إنشاؤها عبر الطريق التشريعية أو بناء على اتفاقات، والتي لا تتمتع بالشخصية المعنوية والتي يوكل أمر تدبيرها إلى مؤسسات خاضعة للقانون العام أو الخاص، حين لا تكون هذه الصناديق معفاة صراحة بموجب تدبير ذي طبيعة تشريعية.

هذا المقتضى يستدعي الملاحظات التالية:

يفهم من الإحالة على "تدبير ذي طبيعة تشريعية" أن الإعفاء يمكن أن تنص عليه نصوص أخرى غير المدونة العامة للضرائب، ومعلوم أن المادة 163 من المدونة العامة للضرائب تنص على أن التدابير الضريبية لا تتخذها إلا المدونة العامة للضرائب.

وبالتالي، فإن الإحالة يجب أن تكون فقط على المدونة العامة للضرائب وعلى المادة 6 منها؛

يفهم من المقتضى أن الصناديق الوحيدة الخاضعة للضريبة هي التي ليست معفاة إعفاء صريحا. وبالتالي فالصناديق المعفاة لا تمثل أشخاصا خاضعين للضريبة، ولا تنطبق عليها بالتالي مقتضيات المدونة العامة للضرائب (خارج المجال). وإذا اتبعنا هذا التحليل، فإن الصناديق المشتركة للتوظيف (FCP) وصناديق التوظيف الجماعي للتسديد (FPCT) و صناديق توظيف الأموال بالمجازفة (FPCR) ليست ملزمة باحترام أي التزام تصريحي في مجال الضريبة على الشركات.

والحال أنه يبدو أن المدونة العامة للضرائب تشملها في فقراتها الأخرى المتعلقة بالالتزامات التصريحية. والصناديق المعنية تخضع في الواقع لتلك الالتزامات.

2. الضريبة على الاقتطاع من المنبع

تنص المادة 13 من المدونة العامة للضرائب على الضريبة على الاقتطاع من المنبع على الأرباح المحصلة من الأنشطة الممارسة خارج مناطق التصدير الحرة، وهي المادة التي تحدد الأرباح الخاضعة للضريبة، في حين أن الضريبة منصوص عليها سابقا في المادة الرابعة من المدونة نفسها.

من جهة أخرى فإن فرض هذه الضريبة متناقض مع الإعفاء العام المنصوص عليه في المادة 6 من المدونة العامة للضرائب بالنسبة إلى كل الأرباح الموزعة من قبل الشركات المستقرة في المناطق المذكورة.

3. الحد الأدنى للمساهمة

تنص المدونة العامة للضرائب على تطبيق نسبة 0.25 بالمائة على العمليات التي تقوم بها المقاولات التجارية في بيع بعض المنتجات، وذلك دون أي تعريف يحدد مفهوم المقاولات التجارية. ويفهم من هذا أن المقاولات الصناعية ليست معنية بهذه النسبة المخفضة. والحال أنه على مستوى الممارسة، يبدو أن الإدارة الضريبية تخص المقاولات الصناعية أيضا بتلك النسبة المخفضة.

4. طريقة احتساب فترة الإعفاء من الضريبة على الشركات

طريقة احتساب فترة الإعفاء الخماسية بالنسبة إلى المقاولات المصدرة والمقاولات التي تبيع منتجات إلى شركات مستقرة في مناطق التصدير ليست واضحة. فاستعمال لفظتي "سنة" و "سنة مالية" يخلق نوعا من الالتباس.

من جانب آخر، تنص المذكرة الدورية بالتدقيق على أن فترة الإعفاء الخماسية بالنسبة إلى المقاولات الفندقية هي 60 شهرا، غير أنها ليست على الدرجة نفسها من الدقة في ما تعلق بالمناطق المصدرة والمقاولات التي تبيع منتجات إلى شركات مستقرة في مناطق التصدير، علما أن صياغة نص المدونة العامة للضرائب واحدة.

5. طرق احتساب الضريبة على الشركات باعتبار الإعفاء والخصم الضريبي

طرق احتساب الضريبة على الشركات في وجود إعفاء أو نسبة ضريبية مخفضة ليست واضحة على المستوى العملي، وذلك في غياب تحديد تشريعي على مستوى المدونة العامة للضرائب.

6. الإقرارات

يفهم من صياغة المدونة العامة للضرائب في مجالات:

الإقرار بأرباح المستندات وحصص المشاركة والدخول المعتبرة في حكمها،

والإقرار بالأجور المدفوعة لأشخاص غير مقيمين،

والإقرار بأرباح الاستثمارات ذات الدخل الثابت،

أن كل شخص يتدخل في دفع الأرباح والأجور المذكورة ملزم بدفع تلك التصاريح، أي: (1) الكيان الذي يوزع الأرباح أو يتحمل كلفة المواد الخام أو الفوائد، (2) البنك الذي يقوم بالدفع (تحويل المال) الفعلي للمبالغ المعنية.

هذه الطريقة في العمل تشتمل أحيانا على مخاطر بالنسبة إلى أحد هذين الكيانين، لكونه لا يتوفر على مجموع المعلومات التي ينبغي أن يتضمنها الإقرار.

فإذا أخذنا مثال شركة مدرجة في سوق القيم، تفوض إلى بنك معين مسؤولية صرف (تحويل) أرباح إلى حاملي الأسهم، فإن شهادات ملكية الأسهم، المفروض أن ترافق الإقرار بأرباح تلك الأسهم، يسلمها المستفيدون إلى البنك لا إلى الشركة المدرجة في سوق القيم. وبالتالي فإن الشركة لن تستطيع إرفاق الإقرار بشهادات ملكية الأسهم، بما أنها مرفقة بالإقرار الذي يضعه البنك.

من جهة أخرى، إذا فوضت شركة معينة لأحد البنوك مهمة خصم الاقطاع من المنبع على المواد الخام، فإن الشركة المعنية لن تكون حينها متوفرة على أرقام تواصل أداء الخصم إلى الخزينة، مما سيجعل إقرارها يعامل على أساس أنه غير مكتمل إذ تنقصه بعض المعلومات.

يوصى بالتالي بتوضيح هذه المقتضيات.

7. طرق استنزال الضرائب المقتطعة من المنبع في الخارج

لا تنص المدونة العامة للضرائب على طرق لاستنزال الضرائب المقتطعة من المنبع في الخارج، وخصوصا بالنسبة إلى البلدان المتعاقدة.

8. الضريبة على فائض القيمة في حال التحويل

تعطي المادة 161 من المدونة العامة للضرائب، الذي يعالج مسألة الضريبة على فوائض القيمة الملاحظة أو المحققة، حيادا ضريبيا في ما تعلق بالنتيجة الضريبية بالنسبة إلى عمليات تحويل مؤسسة عمومية إلى شركة مجهولة الاسم، حين تكون الحصيلة عند إغلاق آخر سنة محاسبية للمؤسسة المعنية مطابقة لحصيلة افتتاح السنة المحاسبية الأولى للشركة مجهولة الاسم.

يفهم من هذا أنه بالنسبة إلى التحويلات الأخرى ليس هناك من حياد ضريبي (بمعنى أن فوائض القيمة الكامنة تصبح خاضعة للضريبة مباشرة بعد التحويل).

والحال أن تحليل المادة 150، التي تعالج من بين ما تعالجه مسألة الإقرار بالنتيجة الضريبية في حال التحويل، يبين أن وضع الإقرار لا يكون إلزاميا إلا حين ينجم عن التحويل الإقصاء من مجال تطبيق الضريبة على الشركات أو إحداث شخصية معنوية جديدة.

يوصى بتوضيح النظام الضريبي المتعلق بتحويل الصبغة القانونية للشركات.

9. النظام الخاص لعمليات الاندماج

1.9 النسبة بين القيمة العينية للأراضي والقيمة الصافية المحاسبية للمال المستعقر

لا تحدد المدونة العامة للضرائب التاريخ الذي ينبغي أن يتم فيه حساب النسبة بين القيمة العينية للأراضي والقيمة الصافية المحاسبية للمال المستعقر. من جانب آخر، يتم قياس تلك النسبة على أساس عنصرين غير متجانسين، هما القيمة العينية والقيمة الصافية المحاسبية.

2.9 فائض القيمة عن القيمة العينية للمخزون

لا تتيح المادة 162 من المدونة العامة للضرائب الحسم النهائي في مسألة فرض الضريبة باسم فائض القيمة المتحقق في حال إضافة مخزون إلى قيمة السوق.

فإدخال هذا المقتضى على مستوى المادة التي تعالج النظام الخاص بعمليات الإندماج يوحي بأن الضرائب على فائض القيمة المتحقق على المخزون يتم نقلها إلى الشركة الممتصة أو الناتجة عن الإندماج، وهو التحليل الذي يصدّقه:

1) الفقرة الأخيرة من المادة المذكورة، التي تنص على ضريبة ذات أثر رجعي (مع تطبيق عقوبات) في حال تغيير التعيين المحاسبي للمخزون المقدم. وطبيعي أن هذا المقتضى ذي الأثر الرجعي لا يمكن تصوره إذا كان احتساب الضرائب قد جرى عند الإندماج.

2) المرسوم التطبيقي، الذي يفرض الإدلاء بمعلومات حول المخزون المقدم (من حيث طبيعته وكميته وقيمه الأصل وغير ذلك). فهذه المعلومات لا يمكن تصورها إلا في حال لم يتعرض المخزون لإلزام ضريبي أثناء الإندماج.

10. حالات التكرار

1.10 الجمعيات والتنظيمات المعتمدة في حكمها

تعفي المدونة العامة للضرائب من الضريبة على الشركات، في إطار مبدأ عام، الجمعيات والتنظيمات المعتمدة في حكمها التي لا تسعى إلى الربح المادي، وذلك فقط في ما تعلق بالعمليات المطابقة لوضعيتها القانونية.

من جهة أخرى، تنص المدونة على إعفاءات نوعية من الضريبة على الشركات لفائدة لائحة من المؤسسات والرابطات المذكورة اسماً، في حين أن هذه الأخيرة مشمولة مسبقاً بتعبير "التنظيمات المعتمدة في حكم الجمعيات". كما أن المذكرة الدورية تذكرها في إطار تعريف التنظيمات المعتمدة في حكم الجمعيات.

2.10 سندات المساهمة (titres de participation) والأصل الثابت (actif immobilisé)

في إطار المادة 162 من المدونة العامة للضرائب، يتم التمييز بين سندات المساهمة وعناصر والأصل الثابت. والحال أن سندات المساهمة تلك هي بالفعل عناصر من الأصل الثابت.

3.10 الاحتياطات التي يجري توزيعها

في غياب تعريف نوعي على مستوى المدونة العامة للضرائب، يتداخل تعبير "الاحتياطات التي يجري توزيعها" من حيث المعنى مع تعبير الأرباح.

4.10 الأرباح الموزعة من قبل الشركات المستقرة في مناطق التصدير الحرة

يتداخل تعديل المادة 13 من المدونة العامة للضرائب، التي تتحدث عن "الأرباح وباقي نتاج المحاصصات المعتمدة في حكمها، التي يجري توزيعها من قبل الشركات المستقرة في مناطق التصدير الحرة" مع الفقرة الأولى التي تنص على "1- الناتج المتحصل من توزيع الأرباح من قبل الشركات الخاضعة للضريبة على الشركات..."

5.10 قابلية خصم الفوائد على سندات الصندوق

يتداخل شروط قابلية خصم الفوائد على سندات الصندوق مع الشروط العامة لقابلية خصم الأعباء المالية.

11 مقتضيات متعلقة بالوعاء الضريبي

1.11 مخصصات الاستخدام (dotations aux amortissements)

تتيح المدونة العامة للضرائب خصم المصاريف المترتبة على مخصصات الاستخدام، في حدود نسب مقبولة حسب العادات المتبعة في كل مهنة أو صناعة أو فرع من فروع النشاط. أما على مستوى الممارسة فإن الإدارة الجبائية تعتمد، في إطار عمليات المراقبة الضريبية، النسب التي حددتها في المذكرة الدورية.

2.11 قاعدة احتساب الاستخدام

تتمثل قاعدة احتساب الاستخدام، بالنسبة للأصول العقارية المقتناة بثمن محدد بالعملة الأجنبية، في القيمة المقابلة بالدرهم المغربي في تاريخ تحرير الفاتورة.

هذا المقتضى يتنافى مع القانون العام للتوحيد المحاسبي CGNC، الذي ينص على أن قيمة الدخل للأصول العقارية المقتناة بعملات أجنبية يتم حسابها بالتحويل إلى الدرهم على أساس سعر تبادل العملات في يوم الدخل.

في حال دفع مقدم ثمن أو تسبيق، فإن قيمتها بالعملة الأجنبية تستقطع من السعر المتفق عليه. وتساوي قيمة الدخول بالدرهم مجموع:

القيمة المقابلة بالدرهم لدفعات المسبقة محولة حسب سعر الصرف ليوم أدائها؛

القيمة المقابلة بالدرهم للقيمة بالعملة الأجنبية للمبلغ المتبقي في تاريخ الدخول، على أساس قيمة سعر الصرف في ذلك التاريخ.

3.11 المدخرات المطبقة في القطاع البنكي وقطاع التأمينات

تنص المدونة العامة للضرائب، رغم القوانين الخاصة المطبقة على البنوك وشركات التأمين، على قواعد عامة لخصم المدخرات.

الملحق 4:

مجالات التطوير في مجال ضريبة القيمة المضافة

مجالات التطوير في مجال ضريبة القيمة المضافة

1. نطاق تطبيق الضريبة على القيمة المضافة

ويشمل نطاق التطبيق العمليات ذات الطبيعة الصناعية والتجارية والحرفية أو تنتج عن ممارسة مهنة حرة تصنع في المغرب وعمليات الاستيراد. وهذه الصياغة غير دقيقة في كل من المدى الإقليمي كما على مستوى النطاق المادي.

1.1 الامتداد التراخي

إن الفكرة المفهومة هي استعمال أو استغلال الخدمات في المغرب. من الواضح أنه من الصعب جدا أن نفهم ونحدد نطاق هذه الفكرة، وخصوصا عندما يتعلق الأمر بالخدمات التي تعني الأشخاص المقيمين وغير المقيمين. وتترجم هذه الصعوبة في إمكانية حدوث تهرب ضريبي وأن تصبح إدارة الضرائب تطالب برسوم لا أساس لها.

وسيكون مهما أن تجمع الخدمات في تصنيفين أو أكثر (فئة الخدمات المترجمة ماديا وفئة الخدمات غير المترجمة ماديا) وأن تتخذ معايير واضحة (مثل: الضريبة في المغرب على الخدمات المترجمة جغرافيا في المغرب)

2.1 الامتداد المادي

في سجل العمليات الخاضعة للضريبة ينبغي أن نلاحظ:

- وجود التكرار. في الواقع، بعض الفقرات تذكر خدمات (مثل: إصلاح، والسكن، والائتمان، ...) في حين فقرة أخرى تذكر أن أي عرض لخدمات كما ذكر يعتبر داخل نطاق الضريبة على القيمة المضافة؛
- إذا كانت الضريبة على القيمة المضافة هي ضريبة على أساس العمليات بغض النظر عن من يقوم بها، يمكن أن نلاحظ أن النطاق قد حدد، في جملة أمور، من خلال الإشارة إلى الأفراد (مثل: تجار الجملة والمستوردين والتجار الذين يفوق رقم معاملاتهم أو يساوي (DH 2 000 000) وهذه الطريقة لخلق تعارض لما هو خاضع للضريبة: العمل، أو الشخص الذي قام به أو المجموعة المتكونة من الإثنين؛

- في سجل العمليات التي تقع خارج نطاق الضريبة على القيمة المضافة، ينبغي الإشارة إلى أنه إذا كان المنطق النقيض من ذلك، يبدو أن تجارة التجزئة والزراعة والأعمال المدنية تصير كلها خارج نطاق تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، هذان القطاعين الأخيرين بعيدان كل البعد عن أن يكون مفهومان بشكل واضح . في الواقع، لا الأعمال المدنية و لا النشاط الزراعي تم تعريفهم من قبل المدونة العامة للضرائب.
- وفيما يتعلق بالزراعة، يطرح سؤال لمعرفة إلى أي مدى ستبقى دائما خارج نطاق فرض الضريبة. يأتي التعارض من أن بعض المنتجات الزراعية معفاة تحديدا ودون خصم (السكر الخام، الحبوب المستخدمة في صناعة أنواع الدقيق للاستهلاك البشري، والمنتجات البحرية الطازجة، المجمدة، الكلية أو المجزئة، اللحم الطازجة أو المجمدة، وزيت الزيتون ومشتقات سحق الزيتون التي تنتجها الوحدات التقليدية، والألياف النباتية). إذا كانت الزراعة أو المنتجات الزراعية خارج نطاق الضريبة على القيمة المضافة،

لماذا نحن بحاجة لترقب مزيد من الإعفاءات لبعض المنتجات.

وفيما يتعلق بالأعمال المدنية، ليس من السهل في كثير من الأحيان ملاحظة الفرق مع الأعمال التجارية الخاضعة للضريبة. فعلى سبيل المثال إم عمليات الكراء المفروشة تخضع للضريبة و الغير المفروشة ليست في النطاق الضريبي وهي مصدر لدعوى.

أما فيما يتعلق بالنسبة لعمليات البيع بالتجزئة، يكمن السؤال في صعوبة تقبل مستوى 2 000 000 درهم. في الواقع، وكمفعل للقانون العام هو تحصيل وغالبية تجار التجزئة خاضعون للضريبة على الدخل في إطار الربحية الجغرافية، فإنه ليس من السهل أن يكشف عن هذا المستوى مع حماية كافية . وهذا يمكن أن يؤدي إلى إضعاف بعض التجار الذين انكشفوا بالنسبة للضريبة على القيمة المضافة أمام أولئك الذين لم يقوموا بذلك بعد .

3.1 الامتداد الشخصي

تجدر الإشارة إلى أن بعض الجمعيات تقوم بأعمال خاضعة للضريبة على القيمة المضافة وحيث هم معفيون منها (مثال: إيداع الأموال في البنك، وشراء سندات الخزينة) وكذلك، الهيئات العامة (مثلا: البلديات) تقوم بمعاملات خاضعة للضريبة (مثال: الاستثمار و الإعلان لصالح الجهات الراعية لأنشطتها...)

هذه الهيئات يجب عليهم العمل بنظام محاسباتي مطابق للإجراءات المعمول بها وتقديم إعلانات الضريبة على القيمة المضافة، مع أن الضريبة على القيمة المضافة قد اقتطعت من المصدر، علما أنه في الواقع و بصفة عامة لا يتم وضع تلك الإعلانات.

يجب أن يتوصل إلى حل واضح لهذا الموضوع: إما الإبقاء على الالتزام بوضع إقرارات الضريبة على القيمة المضافة وفرض عقوبات في حال انتهاك ذلك، أو توفير استثناء صريح في هذا الشأن.

هذه الآلية لأداء الضريبة على القيمة المضافة عن طريق الخصم من المصدر يشكل عقبة أمام مبدأ الدفع على أقساط الذي على الضريبة على القيمة المضافة أن تطيع. في الواقع، فالخاضع للضريبة على القيمة المضافة لا يمكنه استرداد الضريبة المتحتملة في ظل غياب ضريبة على القيمة المضافة تم اقتطاعها من المصدر من قبل طرف ثالث.

4.1 الإعفاءات دون الحق في الخصم

تحتوي المدونة العامة للضرائب على 34 سطر للإعفاءات من دون حق في الخصم. وتضم هذه اللائحة السلع الأساسية المنحدرة من الزراعة (الحبوب، الحليب، السكر الخام، التمور المعلبة و المنتجة بالمغرب والزبيب والتين المجفف، والمنتجات البحرية واللحوم وزيت الزيتون، والألياف النباتية، والخشب)، والخدمات الطبية، والصحف والمنشورات المماثلة، والمعادن الثمينة، والطابع، والفوائد المفوترة على الدولة والطلبة.

وغالبا تعرف هذه الإعفاءات بالهدايا المسمومة بحيث لا تسمح لدافعي الضرائب لاسترداد ضريبة القيمة المضافة والتي تدخل بالتالي تلقائيا ضمن سعر التكلفة. مما يجعل دافع الضريبة مضطرا لزيادة ثمن البيع للحفاظ على نفس المستوى من هامش الربح عندما تسمح له ظروف السوق.

5.1 الإعفاءات مع الخصم

تحتوي المدونة العامة للضرائب على 45 سطر للإعفاءات مع حق الخصم. على مستوى هذه الفئة، وضع المشرع على عاتق الدولة التكلفة المالية لهذه الإعفاءات في شكل التسديدات.

بعض الملاحظات تستحق أن تذكر على مستوى بعض الإعفاءات:

بالنسبة لسلع التجهيز: يجب تحديد مفهوم، لبداية الأشغال، بطريقة بسيطة تمنع إلتباس الفهم (مثل: التسجيل على مستوى الضريبة المهنية). إن التعريف الجديد يظل غير تام بالنسبة للتدقيقات التي أتى بها قانون المالية لسنة 2011.

وأخيرا، فإن الفقرة التي تعفي الحافلات والشاحنات والسلع التجارية ذات الصلة والتي يظهر أنه حصلت عليها شركات النقل الدولي عبر الطرق تلعب دورا مزدوجا مع القاعدة العامة التي تنطبق على جميع سلع التجهيز التي حصل عليها دافعو الضرائب.

إن مسألة الإعفاء الجزئي من الضريبة للخاضعين لها لم يثبت فيه بشكل واضح من قبل المدونة العامة للضرائب. وفي الواقع، كان عليهم أن يستفيدوا من الإعفاء الضريبي على مستوى نسبة الاسترداد.

بالنسبة للمنتجات الموردة وعروض الخدمات المقدمة في المناطق الحرة للتصدير: لم تنطبق المدونة للإعفاء على مستوى أي إجراء بينما المرسوم يحث على احترام شروط التصدير حيث يتوقع الإعفاء على مستوى فقرة أخرى مختلفة .

ومن جانب آخر، من غير الممكن لمزود الخدمات الموجود في التراب الخاضع للمناطق الحرة للتصدير، أن يحدد، في الوقت الذي يقدم فيه خدمة معينة، أين ستتم الاستفادة (مثلاً: المركبات والشاحنات) بالنسبة للشركات الأجنبية القابضة: تمنح الاستفادة من حق الخصم تناسباً مع رقم المعاملات المعفى. ولكن المدونة العامة للضرائب لا تعرف هذه الفكرة المتعلقة برقم المعاملات من ناحية، و تعاقب هذه الشركات القابضة عندما تقوم بفوترة الضريبة على القيمة المضافة حيث لا يمكنها استرداد هذه الضريبة المحتملة من قبل.

إن المدونة العامة للضرائب لم تأخذ لا اعتبار الإعفاء الذي يستفيد البنك الإفريقي للتنمية و الشركة المالية الدولية منها بموجب قوانين أخرى.

إن المدونة العامة للضرائب تدرج عملية بيع السكن الاجتماعي في الإعفاءات الضريبية من الضريبة على القيمة المضافة. ولكن، لا يقصد هنا الإعفاء بما أن على المقاول أن يقوم بدفع الضريبة على القيمة المضافة. بل يقصد هنا، بالفعل، بمعيار تحمل تكلفة الضريبة على القيمة المضافة المذكورة من قبل الدولة.

2. سعر الضريبة على القيمة المضافة

إن معدل القانون العام يصل إلى 20%. و بالمقابل تتوقع المدونة العامة للضرائب نسب مخفضة من 14% و 10% و 7% و 0% (على العمليات الغير الخاضعة للضرائب).

إن توزيع المنتجات على مختلف النسب لا يخضع لمعايير محددة و متجانسة و على سبيل المثال:

- معلبات السردين، والحليب المجفف، وصابون الغسيل لأعمال البيت (على شكل قطع أو أشكال أخرى) تخضع لنسبة 7% في حين أن الزيوت السائلة الغذائية، وملح الطعام (الصخري أو البحري)، والأرز المطحون ودقيق وسميد الأرزو دقيق النشا، والمعكرونة الغذائية تخضع كلها لنسبة 10%..
- بالنسبة للسيارة الاقتصادية فإن النسبة هي 7%، في حين أن المركبات الخفيفة الاقتصادية و الدراجات النارية الاقتصادية تخضع لنسبة ضريبة قدرها 14%.
- أعمال الحمامة، و الترجمة الفورية، وحاجب المحكمة، تخضع لنسبة 10% في حين أن نسبة غيرها من المهن الحرة و الخبراء و من أي نوع تخضع لنسبة 20%.
- القهوة في شكلها (الطبيعي أو المحمص)، و بدائل البن و القهوة سريعة التحضير تخضع للضريبة بنسبة 20%، في حين أن ضريبة الشاي (المفروق أو المعبأ) حددت في 14%.
- يتم فرض ضرائب على أنواع المربى، و الفواكه و عصير الفواكه الموجهة لصناعة المربى بنسبة 20%، في حين الزبدة و الدهون الغذائية (حيوانية أو نباتية)، و السمن النباتي، و تخضع لنسبة 14%. مع عدم نسيان أن هذه المنتجات نحصل عليها من تحويل المواد الأولية المعفية من الضرائب. مما يجعل نسبة 20% مرتفعة.

3. قواعد خصم

إن الحق في استرداد الضريبة على القيمة المضافة أمر أساسي لضمان حياد الضريبة للشخص الخاضع للضريبة. إن مدى ما يمكن استرداده يعتبر عاملا مهما، ولكن يجب أم يؤخذ غي الاعتبار متى وكيف سيتم خصم الضريبة على القيمة المضافة.

ولكي تكون محايدة، فإن الضريبة على القيمة المضافة المفروضة على السلع والخدمات المستخدمة في إطار الأنشطة الاقتصادية الخاضعة للضريبة يجب أن تكون مستردة بشكل كامل.

إن ارتكاز نظام على التحصيل كمحفز للقانون العام، بحيث تصبح الضريبة على القيمة المضافة المفوترة ومعلنة في شهر تحصيلها بينما الضريبة على القيمة المضافة المدفوعة للموردين لا يمكن استردادها إلا بحلول الشهر التالي لعملية الدفع. وهذه الضريبة يستردها الخاضع لها وهي أي الضريبة على القيمة المضافة أعلنت من قبل المورد الشهر السابق.

ومع ذلك، وحتى لو أن الإحالة المباشرة بين الضريبة على القيمة المضافة المحتملة من قبل الريبة على القيمة المضافة المحصلة تؤسس القاعدة، الموازنة هي وسيلة تطبيقية لاحتياجات الإعلان الضريبي، فإن الخاضع للضريبة يجب أن يطبق نسبة موحدة لاسترداد على مجموع المشتريات، مع إمكانية إلحاق المشتريات بعمليات محددة جدا. فإن تطبيق النسبتين يتطلب اتفاقا مسبقا.

فمن المستحسن أن يحدد بوضوح على مستوى المدونة العامة للضرائب انه بإمكان الشركة أن تطبق قاعدة الإلحاق المباشر كلما كان ذلك ممكنا وتطبيق النسبة كلما كان للمشتريات استخدامات مختلطة.

4. الإقرار

إن عمليات المتعلقة بالضريبة على القيمة المضافة من المنبع ومن المصب يتم نقلها على مطبوع خاص منجز من قبل الإحارة الضريبية. هناك فترتين دوريتين للإعلان محددين: الشهرية والفصلية من ثلاثة أشهر وذلك حسب رقم المعاملات وطبيعة النشاط.

ويتم الإعلان بطريقة مادية أو إلكترونية وذلك ارتباطا برقم المعاملات المحقق.

على هذا النحو، ينبغي تسجيل الملاحظات التالية:

- إن رقم المعاملات في حال الضريبة على القيمة المضافة يختلف عنه في حال الضريبة على الشركات. وبالفعل، فإن الأول يضم جميع العمليات الخاضعة للضريبة، المعفية والخارجة عن نطاق تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، بغض النظر عن التصنيف المحاسبي.
- وكذا بالنسبة لوضع نسبة الخصم، فإن رقم المعاملات المقدم يكون مسموعا في مجال الضريبة على القيمة المضافة وليس بشكله في مجال المحاسبة.

وهذا التدقيق لا بد أن يوضح في المدونة العامة للضرائب لتجنب التفسيرات المتباينة.

• يجب أن يتم تحديث المطبوع لتوقع أسطر تأخذ في الاعتبار العمليات المضافة في نطاق تطبيق الضريبة على القيمة المضافة وعلى سبيل المثال، الضريبة على القيمة المضافة المأخوذة من المنبع على الفوائد من قبل مؤسسات القرض، الضريبة على القيمة المضافة المأخوذة من المنبع من شركات التأمين على العمولة التي تعود لوكيل أو وسيط، دفع الضريبة على القيمة المضافة على المستحقات المتخلى عنها، ... في الواقع، حالياً ووقت إعداد إقرار نسبة الضريبة على القيمة المضافة، والضرائب على القيمة المضافة لمحصلة من المنبع إما تكون منسبة إما مضافة في حين أن الأسطر المتعلقة بها لا تظهر على مستوى إقرارات الضريبة على القيمة المضافة لأشخاص المعنيين.

وبالمثل، عندما يتعلق الأمر بملئ الإقرار بهذه الضريبة توجد بعض العمليات لا تدخل في نطاق الضريبة على القيمة المضافة، والتي يجب أن تقر (مثل: الفائدة على سندات الخزانة) وغيرها من العمليات التي تعتبر خارج النطاق كذلك ولم يتم الإقرار بها على سبيل المثال العائدات من بيع أصول الثابتة وأرباح الأسهم في الشركة غير قابضة).

إن إقرار الضريبة على القيمة المضافة يجب أن يوضع من قبل الأشخاص الذين يقومون بعمليات معفاة دون حق التخفيض (الجمعيات بالنسبة للأعمال التي تقوم بها، مستغلي سيارات الأجرة، الأطباء، ...). وفي الواقع، فإن كلف التسيير لهاته الإقرارات يجب أن تحسب وأن تقارن مع الامتيازات الممنوحة (إمكانات القيام باقتطاعات، ...).

و كذلك، ليس من المؤكد أن كل هؤلاء الأشخاص سيقومون بوضع تلك التقارير.

5. مسك المحاسبة من قبل الخاضعين الصغار للضريبة

طبقاً للمدونة العامة للضرائب، فإن كل خاضع للضريبة على القيمة المضافة يجب عليه مسك محاسبة مطابقة لقواعد المحاسبة المعتمدة، وهذا بغض النظر عن حجم أعماله.

و هذا سيفضي أن يحمل الخاضعين "الصغار" كلفة مساوية لكلفة الخاضعين "الكبار"، بينما يخضع أولئك الخاضعين الصغار، بصفة عامة، لضريبة على الدخل (فئة المداخيل المهنية) محددة حسب الربح الجزافي.

و بالتالي، فإن الخضوع للضريبة على القيمة المضافة يحمل كلفة إدارية أكثر ثقلاً كما في مجال الضريبة على الدخل. فأصبح من الضروري تنسيق و تبسيط الواجبات الإدارية على مستوى مختلف الضرائب.

إن نظاماً مبسطاً للضريبة على القيمة المضافة سيقود إلى تخفيض التكاليف العملية بالنسبة للخاضعين وكذا بالنسبة للإدارة الضريبية. والحالة المعاكسة ستكون قاسية خاصة بالنسبة للخاضعين الصغار الذين لا يمتلكون الخبرة لمعالجة الثواعد المعقدة للضريبة على القيمة المضافة.

6. إدخال التعاريف وملاءمتها

إن المدونة العامة للضرائب لا تتوقع تعريفات بالنسبة للمفردات التي يمكن أن تحتل معان مختلفة حسب الإحالة المستعملة (مدونة التجارة، حقوق الواجبات و العقود...)، وكذلك، نفس التعاريف يجب أن تستعمل على مستوى مختلف أجزاء المدونة (الضريبة على الشركات، الضريبة على القيمة المضافة، الضريبة على الدخل، رسوم التسجيل).

هذه التعاريف يمكن أن تضاف على مستوى المدونة العامة للضرائب أو مرسوم في نفس السياق . كما أن تحيينها لا بد أن يحصل للأخذ بالاعتبار تطور الأعمال .

من جهة أخرى، فإن استعمال الألفاظ التي تتشابه يخلق ارتباكا. وعلى سبيل المثال :

- مواد التجهيز، المواد والأدوات.
- الأعمال و تزويد الخدمات.
- المواد والسلع.
- الأموال، المادية والسلع.
- الأموال الثابتة والمنقولة.

7. توطين المزودين الأجانب

إن المدونة العامة للضرائب توجب على كل شخص، مقيم بالخارج و ليس له مؤسسة بالمغرب، التي تقوم بأعمال خاضعة للضريبة على القيمة المضافة المغربية أن يعتكده ممثلا له يقطن بالمغرب و الذي يتكلف بأن يمثل للواجبات الضريبة في مجال الضريبة على القيمة المضافة (التعريفي الضريبي، وضع الإقرارات الشهرية للضريبة على القيمة المضافة وأدائها، وإذا كان ذلك مناسبا، الضريبة، طلب إنهاء الضريبة في حال التوقف عن النشاط).

إذا لم يتم تعيين ممثل ضريبي في المغرب، فإن الزبون المغربي يصبح الممثل، افتراضا، للمزود الأجنبي، وهذا بالنسبة للعمليات التي ينجز معه .

و يترتب عن هذه القاعدة تكلفة إدارية إضافية بالنسبة للزبون المغربي و الذي يمكن أن يتوفر على عدة مزودين أجانب .

أم الحالة يمكنها أن تكون أكثر ارتباكا بالنسبة للإدارة الضريبية عندما يتوفر المزود الأجنبي على عدة زبائن بالمغرب، وبالتالي لديه عدة تعريفات ضريبية بعدد الزبائن المغاربة .

يجب أن يعمل على تبسيط هذه الإجراءات. مما سيسمح لدافع الضرائب القيام بواجبات الإقرار و الأداء. بالفعل، فإن صعوبة الإجراءات الحالي من طبعه أن يقود بعض دافعي الضرائب إلى تحكيم بين الكلفة المحتملة لخطورة في حال خرق القانون و كلفة الإجراءات المفروض من أجل الإمتثال

الملحق 5:

مجالات التحسين المشتركة بين الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الشركات والضريبة على الدخل

مجالات التحسين المشتركة بين الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الشركات والضريبة على الدخل

1. استقلالية مقتضيات المدونة العامة للضرائب

تنص المادة 163 على أن كل مقتضى ضريبي يجب التنصيص عليه في هذه المدونة. وهذا يستدعي الملاحظات التالية:

هذا المقتضى منصوص عليه في المادة 163 (المتعلقة بالمقتضيات المشتركة)، على حين أن أهميته القصوى تبرر جعله بين الفقرات التقديمية للقانون العام للضرائب؛ عنوان المادة 163 ("احتساب الأجال وسعر الضريبة الجاري به العمل") لا يتيح لقارئ القانون المعني أن يفهم أن مقتضى بهذه الأهمية قد يكون مدرجا في المادة إياها؛

لا توضح المدونة العامة للضرائب مدى مفعول هذا المقتضى، وبمعنى آخر هل هو متعلق بمنطوق المدونة العامة للضرائب نفسه، أم هل يتعلق فقط بالامتيازات وقواعد احتساب الضرائب حين لا تكون هذه منصوصا عليها في مكان آخر من نص القانون؟

فإذا اعتبرنا التأويل الأول، فإن هذا يفترض أن تعرف المدونة العامة للضرائب كل الألفاظ والمنطوقات التي تستعملها، من أجل تفادي كل إحالة على نص آخر من المدونة. والحال أن كثيرا من الألفاظ والمنطوقات التي تستعملها المدونة العامة للضرائب غير معروفة من قبلها، بل إن بعضها غير معرف بأي نص قانوني آخر (مثال لفظة "مقولة").

أما إذا اعتمدنا التأويل الثاني، فإن المقتضى إياه لن يعمل إلا متى منح نص آخر من القانون امتيازاً. وعلى عكس ذلك فلا يمكن الرجوع إلى النصوص القانونية الأخرى في ما تعلق بالألفاظ غير المعرفة من قبل المدونة العامة للضرائب.

توجد المادة 163 في القسم الخامس من الكتاب الأول، الذي يعني بالمقتضيات المشتركة بين الضريبة على الشركات والضريبة على الدخل والضريبة على القيمة المضافة ورسوم التسجيل. والحال أنه من المفروض فيه أن ينطبق كذلك على حقوق التنبر والضريبة الخاصة السنوية المطبقة على السيارات.

2. عناوين لا تعبر بالضرورة عن المحتوى

هناك الكثير من عناوين المدونة العامة للضرائب التي لا تعبر بالضرورة عن محتواها، ومنها على سبيل المثال:

- تحمل المادة 163 عنوان "احتساب الأجال وسعر الضريبة الجاري به العمل"، في حين أنها تشتمل على مقتضى رئيسي يتعلق باستقلالية القانون الجبائي، ونعني: كل مقتضى ضريبي يجب التنصيص عليه في هذه المدونة؛
- تحمل المادة 139 عنوان "التزامات مشتركة" في مجال التسجيل، في حين أنها تتحدث أيضا عن المكتب الذي يجب أن يتم فيه تسجيل المحررات والاتفاقات؛
- تحمل المادة 83 عنوان "الإقرار بالأرباح العقارية"، في حين أنها تعنى كذلك بالزام الشركات التي يغلب عليها الطابع العقاري بأن تضيف إلى الإقرار القائمة الاسمية لجميع ملاك أسهمها أو حصص المشاركة فيها.

من جهة أخرى، تطرح عناوين بعض أبواب المدونة العامة للضرائب المشكلة نفسها. وعلى سبيل المثال فإن الباب الخامس منها يحمل عنوان "الإقرارات الضريبية"، في حين يتضمن هذا الباب المادة 80، التي تتناول الواجب المفروض على المشغلين: (1) بأن يمسكوا سجلا خاصا بالأجور لغاية حاجات المراقبة، و (2) بأن يُطلعوا مأموري الضرائب كل المعلومات المطلوبة بهذا الشأن. كما أن المادة الرابعة على مستوى الجزء المخصص للضريبة على الدخل تحمل عنوان "الحاصلات الخاضعة للضريبة المحجوزة في المنبع"، في حين أنها تشمل فقرة واحدة فحسب تحدد طبيعة الحاصلات الخاضعة لتلك الضريبة.

3. تدقيقات تخص المداخيل والأرباح غير الخاضعة للضريبة في المغرب بمقتضى الاتفاقات الضريبية

لا تحدد المدونة العامة للضرائب النظام الجبائي الذي يجب تطبيقه على خدمات التصدير التي تخضع، بموجب الاتفاقات الضريبية، للضريبة في الخارج فقط (حال الخدمات المقدمة إلى كيانات مستقرة في بلدان المغرب العربي، والتي تكتسي صفة مستحقات).

4. التصحيح التناظري

لا تنص المدونة العامة للضرائب على قواعد للتصحيح التناظري في حال مراقبة جبائية.

5. غياب تعريظات أو وجود تعريظات غير دقيقة

تنص المادة 163 على أن كل مقتضى جبائي يجب التنصيص عليه في هذه المدونة، والحال أن المدونة لا تقدم تعريفات لبعض الألفاظ، أو تقدم تعريفات غير دقيقة.

ففي ما يخص غياب التعريف، فإن المدونة العامة للضرائب لا تعرف:

- رقم المعاملات الحرة للشركات القابضة الحرة، وكذا خدماتها المعفاة من الضرائب.
- فالمدونة العامة للضرائب تعفي من الاقتطاع من المنبع الأرباح الموزعة من قبل الشركات القابضة الحرة على مساهميها، وكذا حصة رقم المعاملات الحرة المقابل للخدمات المعفاة من الضرائب.
- استغلال واستعمال خدمة بالمغرب أو بالخارج، من أجل تبرير إخضاعها للضريبة المغربية على القيمة المضافة وللربح على امتيازات التصدير.
- فاستغلال الخدمات يعرف بكونه كل عملية مستغلة أو مستعملة في الخارج. كما أن إقليمية الخدمات في ما تعلق بالضريبة على القيمة المضافة رهينة باستغلالها أو استعمالها في المغرب.
- ولما كان اللفظان "مستعملة" و"مستغلة" غير معرفين، فإن الربح عن امتيازات التصدير كثيرا ما يتم تأويله بطرق مختلفة متباعدة.

من جانب آخر، تفضي تلك التأويلات إلى فرض الضريبة في المغرب على الخدمة سواء أكان مكان تقديمها المغرب أم الخارج (مثال التكوين الذي يجري في المغرب من قبل كيان مغربي لصالح مستخدم شركة غير مقيمة، والتكوين الذي يجري في الخارج على يد كيان غير مقيم لصالح مستخدم كيان مغربي، وواجب الاحتياط الأدنى المتعلق بشركة مغربية سواء أكانت مفوترة من قبل شركة غير مقيمة أم شركة مقيمة بالمغرب أو العكس). وهذا يفضي بمعنى من المعاني إلى أقلمة "عالمية" للضريبة المغربية على القيمة المضافة.

- لفظة "مقاولة".
- لفظة "الهبه" المعتمدة لتبرير عدم الخصم الضريبي على المشتريات والخدمات التي تكتسي طابع تبرع.
- تعبير "نشاط دائم" للشركات الموجود مقرها بالخارج الذي تستعمله المدونة العامة للضرائب لمطالبة هذه الشركات بأن تمسك محاسبة لجميع عملياتها المنجزة بالمغرب. ويلاحظ بهذا الصدد أن المدونة لا تتناول العواقب التي يمكن أن تنتج عن ذلك، كما أنها على مستوى الإقليمية (المادة 5) تستعمل لفظة "مؤسسات"، وتستبدل بها لفظة "فروع".
- مفهوم إحداث شخصية معنوية جديد في حال التحويل. فهذا المفهوم أساسي لمعرفة ما إذا كان من اللازم الإدلاء بإقرار بالتوقف عن النشاط.

- تعبير "التوزيعات المعتبرة خفية من الناحية الجبائية". فإذا كانت المدونة العامة للضرائب تفرض التوزيعات المعتبرة خفية من الناحية الجبائية، والنتيجة عن تصحيح الأسس المفروضة عليها الضريبة في ما يخص الشركات الخاضعة للضريبة على الشركات، ورغم غياب أي تعريف لتلك التوزيعات الخفية، فإن الإدارة الجبائية تفرض بعض التصحيحات أثناء المراقبة الجبائية.
 - تعبير "المؤسسة الرئيسية"، الذي تستعمله المدونة إلى جانب تعبير "المقر الاجتماعي".
- أما في ما يخص التعريفات غير الدقيقة، فإن المدونة العامة للضرائب تعتمد تعبير "الوضع رهن الإشارة" و"التقييد في الحساب" بصفتها من بين الحاصلات الخاضعة للضريبة المحجوزة في المنبع. غير أن تعريفها ليس واضحاً بما يكفي.

6. وجود تعريفات مختلفة

تغطي المدونة العامة للشغل، على مستوى أجزائها المختلفة، تعريفات مختلفة للفظة الواحدة، وذلك حسب طبيعة الضريبة. وهكذا:

تستعمل المدونة لفظة "المجزئين" في مجال الضريبة على الدخل للدلالة على الأشخاص الذين يقومون بتهيئة الأراضي وتجهيزها للبناء من أجل بيعها جملة واحدة أو جزءاً جزءاً، مهما كانت طريقة تملكهم للأراضي المذكورة، في حين أنها في مجال الضريبة على القيمة المضافة تعني بتلك اللفظة كل شخص يقوم بأعمال تهيئة الأراضي أو تجهيزها للبناء.

يفهم من التعريف في مجال الضريبة على القيمة المضافة أنه حتى حين يقوم شخص بتهيئة أراضٍ للبيع دون أن تكون تلك الأراضي موجهة للبيع، فإنه تجري معاملته بصفته من المجزئين.

تعبير "منعش عقاري" يشير في مجال الضريبة على الدخل إلى كل شخص يقوم أو يأمر بالقيام ببناء عمارة أو عدد من العمارات بهدف بيعها كلياً أو جزئياً، على حين يشير هذا التعبير، في مجال الضريبة على القيمة المضافة، إلى كل شخص لا يتوفر على صفة مقاول في الأشغال العقارية يقوم أو يأمر بالقيام ببناء عمارة أو عدد من العمارات المعدة للبيع أو الإيجار.

في مجال الضريبة على الشركات، يشير تعبير "رقم المعاملات" إلى ذلك الرقم بالمعنى المحاسبي، على حين يشير ذلك التعبير في مجال الضريبة على القيمة المضافة إلى كل العمليات الداخلة في مجال تطبيق هذه الضريبة، أي كان التصنيف المحاسبي.

يجد هذا النوع من غياب الانسجام تفسيره في كون المدونة العامة للضرائب هي نتيجة للجمع بين عدد من النصوص القديمة المنظمة للضرائب والرسوم، وهو تحليل يصدقه كون حقوق التبرير والضريبة الخاصة بالسيارات مدرجة في الكتاب الثالث من المدونة، على حين كان من المفروض أن تدرج في الكتاب الأول الذي يتناول قواعد الوعاء والتحصيل. بل إن بعض المقترضات المتعلقة بها منصوص عليها في

الكتاب الأول (كالتحصيل والتضامن والعقوبات). وهذا كله لا ييسر الفهم، بحكم أن المقتضيات النهائية مثل التضامن والتحصيل لا ينبغي لها أن تسبق مجال التطبيق والتعريف وغير ذلك من مقتضيات تعريف الضريبة أو الرسم.

7. تعريف مصدر الدخل

لا تعطي المدونة العامة للضرائب تعريفا لمصدر الدخل الذي تفرض عليه الضريبة. وهذه النقطة مفصلة على مستوى الضريبة على الشركات والضريبة على الدخل وحقوق التسجيل.

8. مظاهر من عدم الانسجام

تشمل المدونة العامة للضرائب عددا من أوجه غياب الانسجام، منها على سبيل المثال:

1.8 غياب الانسجام على مستوى المضمون

- تتحدث المادة 13 من المدونة عن "الأرباح الموزعة من قبل الشركات غير المقيمة"، في حين أن مفهوم "التوزيع" لا يمكن أن ينطبق على مؤسسة لا تتمتع بالشخصية المعنوية ولا تمثالا امتدادا للمقر الاجتماعي.
- تصنف المادة 14 من المدونة الكفالات النقدية والديون المضمونة برهن رسمي والديون المفضلة بامتياز، تصنفها بين صكوك الاقتراض، على حين يتعلق الأمر بديون غير مجسدة بسندات.
- تسرد المادة 15 المبالغ المقبوضة من الأشخاص غير المقيمين، الخاضعة للحجز في المنبع حسب طبيعتها، لكنه ينهي السرد بتعبير عام إذ يتحدث عن "المكافآت عن الخدمات المختلفة المستعملة بالمغرب أو المقدمة من لدن أشخاص غير مقيمين.
- هنا يطرح السؤال حول الفائدة من سرد أمثلة عن المداخيل الخاضعة للضريبة للانتهاء بتعبير عام.
- الضريبة الجزافية المستحقة على البنوك الحرة والشركات القابضة الحرة خلال الخمس عشرة سنة الأولى إبرائية من جميع الضرائب أو الرسوم الأخرى المفروضة على الأرباح أو الدخول.
- والحال أن الضريبة، بما أنها جزافية، تحرر من الضريبة على النتيجة النهائية. أما الحجز في المنبع على الأرباح الموزعة، فإن الأمر يتعلق بضريبة تخص المستفيد (حامل الأسهم) لا البنوك الشركات القابضة الحرة المذكورة، التي كل ما يؤول إليها من دور هو القيام بالاقتطاع المترتب على ذلك.
- وبالتالي فإن تعبير "إبرائية من جميع الضرائب والرسوم الأخرى المفروضة على الأرباح أو الدخول" لا معنى له في هذا السياق.
- وبصفة فرعية، فإن الأرباح الموزعة على المساهمين من قبل تلك الكيانات معفاة من الحجز في المنبع بمقتضى الفصل 6 من المدونة.

لا يغطي الإعفاء من الضريبة على الشركات كل أنواع التعاونيات التي يمكن تكوينها. ومن ذلك مثلا أن التعاونيات السكنية غير معنية بذلك الإعفاء. كما أن التعاونيات التي تكتفي بتجهيز (دون أي شكل من التحويل) المواد المجمعة من لدى المنخرطين قبل تسويقها، والتي لا يشملها الإعفاء.

الامتياز الضريبي الممنوح للشركات القابضة الحرة مشروط بأن تكون عملياتها لفائدة بنوك حرة أو أشخاص ماديين أو معنويين غير مقيمين، وبعملات أجنبية قابلة للتحويل. والحال أن القانون المنظم للشركات القابضة الحرة يسمح لهذه الشركات بالقيام بحرية بعملياتها لفائدة غير المقيمين والشركات الحرة (عوض البنوك الحرة) على الخصوص. فلا يمكن لأي عملية مع المقيمين لأن تنجز إلا في انسجام مع القواعد والتنظيمات الجاري بها العمل.

بتعبير آخر، لا تمنح المدونة العامة للضرائب الامتياز الجبائي حين تقوم شركة قابضة حرة بعملياتها مع شركة قابضة حرة أخرى. وهذا غير منسجم تماما، بحكم أن مقتضيات المدونة تشمل هنا بمعنى من المعاني عمليات يبيحها القانون في الأسواق المالية الحرة.

تصنف المادة 9 من المدونة العامة للضرائب إعانات المعاشات مع عائدات تفويت المستعقرات (العائدات غير الجارية)، على حين أن تلك العمليات يمكنها أن تولد نوعين من العائدات، هما الفوائد وفوائض القيمة عند تفويت السندات (وفوائض القيمة تلك يمكن تصنيفها بين العائدات المالية أو بين العائدات غير الجارية).

من جانب آخر، لا تعالج الفقرة الأخيرة من المادة 9 إلا فوائض القيمة في حال التخلي. أما الفوائد فلا تتناولها المدونة بكيفية صريحة.

المؤسسات المستفيدة من الإعفاء التام والدائم من الضريبة على الشركات حسب المادة 6-1 ألف من المدونة، مقصاة من الاستفادة:

من إعفاء بنسبة 100 بالمائة عن عوائد الأسهم وحصص المشاركة والدخول المعتبرة في حكمها حسب المادة 6-جيم1- من المدونة؛

ومن إعفاء فوائض القيمة عن تفويت القيم المنقولة.

هذا المقتضى مدرج في المادة 164، المنظمة لمنح الامتيازات الجبائية. والحال أن هذا المقتضى يمثل في الواقع إلغاء لامتياز جبائي.

من جانب آخر، وإذا كان لا بد من الإبقاء على هذا الإلغاء، فمن الأنسب أن يُدرج في المادة 6 من المدونة، التي تتناول الإعفاءات من الضريبة على الشركات.

وأخيرا، فإن إلغاء الامتياز يتناقض مع الروح الأصل للإعفاء. فإذا أخذنا على سبيل المثال حال مؤسسات برامج الاستثمار الجماعي OPCVM، حيث يتكون الناتج بالأساس من الأرباح وفوائض القيمة والفوائد. فإذا لم يتم الإبقاء على الإعفاء التام لا يبقى هناك من مبرر للمرور عبر تلك الطرق المعروفة بكونها شفافة جبائيا.

فالشركات غير المقيمة تتمتع، حسب المادة 6، بالإعفاء من الضريبة على الشركات عن فوائض القيمة المحققة من عمليات تفويت قيم منقولة مدرجة في بورصة القيم بالمغرب، باستثناء تلك الناتجة عن تفويت صكوك الملكية إلى شركات يغلب عليها الطابع العقاري. والحال أن المادة 164 من المدونة العامة للضرائب تلغي هذا الإعفاء.

وهذا يخلق التباسا بحكم أنه لا يعود من الأكيد، والحال هذه، أن كل إعفاء تنص عليه مادة معينة من المدونة قابل بالفعل للتطبيق.

تجبر المادة 145 من المدونة العامة للضرائب الخاضعين للضريبة على أن يسلموا إلى المشتريين منهم أو إلى زبائنهم فواتور يثبتون فيها من بين ما يثبتون مراجع وكيفية. والحال أن هاتين المعلومتين لا تكونان متوفرتين عند تحرير الفاتورة متى تعلق الأمر ببيع عن طريق القرض. كما أنه إذا تم الأداء نقدا فلا توجد هناك مراجع يمكن إثباتها على الفاتورة.

المادة 161 من المدونة هي مادة لإقرار الضريبة، في حين أنها تمنح امتيازاً جبائياً ينبغي له أن يُدرج في مادة أخرى تتناول تلك الامتيازات.

2.8 غياب الانسجام في ترتيب المواد

تتناول المدونة الإعفاءات من الضريبة على الشركات في مادتها السادسة، على حين أن الأرباح والعوائد المعنية لا يتم تعريفها إلا في المواد 13 و14 و15 من المدونة.

من جهة أخرى فإن المقتضيات النهائية المتعلقة بحقوق التنبر والضريبة السنوية الخاصة المطبقة على السيارات مدرجة قبل مقتضيات التطبيق (انظر أعلاه).

9. استعمال بعض الألفاظ في محل أخرى

تستعمل المدونة العامة للضرائب ألفاظاً مختلفة للدلالة على معنى واحد، ومن ذلك مثلاً أن:

- المادة 6 تستعمل ألفاظاً أو تعبيرات مختلفة للإشارة إلى شيء واحد. فهي تستعمل مثلاً: العوائد والأرباح والعوائد وعوائد الأسهم والأرباح وعوائد حصص المشاركة.

من جانب آخر، تستعمل المدونة لفظة واحدة للدلالة على أشياء مختلفة. ومن ذلك أن "القروض التي تحصل عليها الدولة" تشير إلى التسبيقات وعمليات شراء سندات الخزينة (قروض تجسدها صكوك دين)، على حين أن القروض المقدمة من قبل مؤسسات القروض لا تشمل شراء صكوك الاقتراض (من سندات وصكوك اقتراض قابلة للتداول وإعانات المعاشات).

- تعبيراً "المتعاقدين" و"المتعاقدين من الباطن معهم" يستعملان للدلالة على شيء واحد.

- تعبير "قابل للخضوع للضريبة" يستعمل للدلالة على "خاضع للضريبة".

- لفظة "مقاول" تستعمل للدلالة على معنى "شركة".

الملحق 6:

تفصيل التدابير المقترحة

تفصيل التدابير المقترحة

تسير التدابير المقترحة أدناه في اتجاه الأهداف المعلن عنها أنفا. وهي تدابير التقائية لا تعني، أو لا تعني إلا قليلا، الانشغالات القطاعية، حتى وإن كان بعضها مشروعا. وهي تهدف إلى تحديد الأساس التي ينبغي أن يقوم عليها إصلاح واسع، ويجب بالتالي أن ينظر إليها في شموليتها، تلك هي السبيل الوحيدة لضمان انسجامها واضطلاعها بدور القاطرة المنشود.

الضريبة على الدخل IR

1. احتساب حصص الضريبة على الدخل في ارتباط مع نسب التضخم، حفاظا على القدرة الشرائية للطبقة المتوسطة؛
2. توسيع دائرة التخفيض من الاقتطاعات حسب الأشخاص المعالين لتشمل الفروع والأطراف (الإخوة والأخوات) المعالة، ودائما في حدود ستة أشخاص؛
3. رفع حصة التخفيض لكل شخص معال من 30 إلى 60 درهما؛
4. الرفع تدريجيا من الشريحة المعفاة من الضريبة على الدخل إلى 4000 درهم؛
5. توحيد قاعدة احتساب الضرائب الاجتماعية والجبائية (وخصوصا الضريبة على الدخل)، مما يتيح تفادي تعدد القواعد بالنسبة إلى عمليات المراقبة، ويخلق تحفيزا أقوى على التصريح، وخصوصا ما يتعلق منه بالتقاعد؛
6. تشجيع أصحاب المهن الحرة على أداء الضريبة على الدخل، وذلك عبر نظام يتيح الاستفادة من منحة من العملة الصعبة الإضافية يتم احتسابها على أساس الدخل الخاضع للضريبة (20 بالمائة من مجموع الدخل الخاضع للضريبة المصرح به، في حدود مبلغ الضريبة على الدخل المؤداة)؛
7. تعميم استعمال تقنيات الإعلام والاتصال، مع العمل على تحقيق الربط بين قواعد معطيات إدارات الدولة ومؤسساتها، من أجل المزيد من الشفافية والاستفادة المثلى من الوسائل البشرية للإدارة الضريبية في مجال المراقبة وتتبع التقاطعات

تمثل الضريبة على القيمة المضافة أكثر الضرائب موضوع لشكوى الفاعلين الاقتصاديين. ويعد إصلاح الضريبة على القيمة المضافة اليوم ضرورة حيوية لإعادة التوازن لمالية المقاول، وضمان نمو منسجم للقطاع الإنتاجي المهيكّل، وإعطاء دفعة جديدة للاستثمار. والتدابير المقترحة بهذا الشأن هي التالية:

8. ضمان حياد الضريبة على القيمة المضافة بالنسبة إلى المقاول. ومن أجل ذلك يجب العمل في كل شهر على إرجاع الفارق ما بين الضريبة على القيمة المضافة التي تم أدائها والضريبة على القيمة المضافة التي تم تحصيلها، فتدفع المقاول الفرق للدولة إذا كان ذلك الفرق في ذمتها، وتقوم الدولة بالشيء نفسه حيال المقاول في حال حدوث العكس.

9. في حال عدم إرجاع فارق الضريبة على القيمة المضافة خلال الشهر الذي يلي التصريح، تطبق فائدة على التأخر في الأداء تكون مساوية للفائدة المطبقة في حال التأخير في أداء الديون التجارية.

10. تحويل المخزون المتراكم من الضريبة على القيمة المضافة بسبب "حاجز الارتباط" buttoir إلى دين في ذمة الخزينة بأجل عشر سنوات، بنظام القسيمة صفر coupon zéro، أي على أساس أداء الفوائد بعد الانتهاء من أداء الدين.

11. الرجوع إلى نظام الإعفاء الضريبي لاستثمارات الضريبة على القيمة المضافة، من أجل تشجيع الاستثمار في البنات التحتية. وهذا الإجراء يجب بالضرورة أن يرتبط بالإجراء رقم 8 أعلاه.

12. إعطاء قطاع الصناعات الغذائية إمكانية استرجاع جزء من الضريبة على القيمة المضافة المحصلة عبر آلية لأداء ضريبة صورية على القيمة المضافة على المنتجات الفلاحية التي يتم شراؤها.

13. الانتقال إلى نظام النسبتين من الضريبة على القيمة المضافة تعطيان الحق في الاسترجاع، إحداها نسبة عادية مقدارها 20 بالمائة، والأخرى نسبة مخفضة مقدارها 10 بالمائة، إضافة إلى نسبة صفر بالمائة للمنتجات التي تستدعي غعفاء ضريبيا والعمل، في ارتباط مع هذا الإجراء، على تخصيص نقطتين من الضريبة على القيمة المضافة لتمويل التغطية الاجتماعية.

14. إعادة إقرار نسبة من الضريبة على القيمة المضافة مرتفعة جدا، مقدارها 30 بالمائة، تطبق على السلع الاستهلاكية الفاخرة، يمكن تخصيص مداخيلها، إضافة إلى نقطتين اثنتين من الضريبة على القيمة المضافة ذات نسبة 20 بالمائة، لتمويل المساهمات الاجتماعية و/أو صناديق دعم التماسك الاجتماعي.

15. إعادة النظر في مجموع المنتجات التي تؤدي عنها اليوم نسبة صفر أو 7 أو 10 أو 14 بالمائة من الضريبة على القيمة المضافة، من أجل إعادة تصنيفها حسب الشبكة الجديدة.

الضريبة على الشركات IS

16. توضيح النصوص المتعلقة بتحديد النتائج المطبقة عليها الضريبة (كالرصيد ونسبة التراجع أو الخسارة وسعر التحويل prix de transfert وغير ذلك) التي يتعين تحديدها مع مختلف قطاعات النشاط.
17. في ما يخص المهن المنظمة حسب قوانين وأنظمة محاسبائية نوعية، العمل على ربط الممارسات الضريبية بخصوصيات مخطط الحساب المعني (كالرصيد وأجال الاستيفاء ورؤوس الأموال الموظفة وغير ذلك).
18. وضع جدول تصاعدي للضريبة على الشركات، يستند إلى النتائج المطبقة عليها الضريبة:
- 15 بالمائة حتى حدود مليون
 - 20 بالمائة من مليون إلى 10 ملايين
 - 25 بالمائة من 10 ملايين إلى 20 مليوناً
 - 30 بالمائة حتى 200 مليون
 - 35 بالمائة حتى 1000 مليون
 - 40 بالمائة لما فوق ذلك.
19. التفكير في إمكانية تخفيض النسبتين الأخيرتين بعد مدة أقصاها 3 سنوات، ريثما يتم توسيع القاعدة الضريبية وتعود مداخيل الضريبة على القيمة المضافة إلى وتيرتها العادية، بعد أن يكون قد تم تطبيق الإصلاحات على هذه الضريبة.
20. مراجعة النظام الضريبي الخاص بالمجموعات، بما يسهل تجميع الأنشطة وإضافة رؤوس أموال إلى نشاط معين والفصل بين الأنشطة.
21. الربط، بالنسبة إلى المجموعات، بين إمكانية الاستفادة من النظام الضريبي الخاص بالمجموعات كما هو مقترح أعلاه، وبين ضرورة أداء الضريبة على الشركات عن النتيجة المدعمة، علماً أن النتائج الخاسرة لا يتم تدعيمها بل تحتفظ في الكيان القانوني الذي تسجل فيه، وبإمكانية التأجيل كما هو جار به العمل حالياً.
22. وضع حد أدنى للمساهمة، ترتفع نسبته تدريجياً حسب عدد السنوات التي كان فيها مبلغ الضريبة المؤداة مساوياً للحد الأدنى للمساهمة، على أن تؤخذ بعين الاعتبار الحالة الخاصة المتعلقة بالقطاعات ذات الهامش المنظم. ويمكن تطبيق النسب التالية مثلاً:
- 0.5 بالمائة للسنوات الخمس الأولى.
 - 1 بالمائة من السنة السادسة وحتى حدود عشر سنوات.
 - 1.5 بالمائة لما فوق ذلك.

23. نشر جداول للعقار حسب المدن والأحياء وأنواع الملكيات، وهي جداول ينبغي وضعها بالتشاور مع المهنيين ومراجعتها سنويا.
24. يجب أن تكون النسب الضريبية المطبقة على واجبات التسجيل والأرباح العقارية قائمة على أساس القواعد نفسها، المستندة إلى الجداول المذكورة.
25. يتم اقتطاع الضريبة على الأرباح العقارية من قبل الموثق أو المحامي أو العدل الذي يشرف على عملية البيع.
26. إعطاء مشتري الملكية أو بائعها إمكانية الحصول على المصادقة المسبقة على ثمن البيع أو الشراء من قبل الإدارة الجبائية. وفي حال عدم الحصول على جواب في أجل مدته شهر واحد، يتم تطبيق الجداول الجاري بها العمل دون أن يكون لإدارة الضرائب الحق في الطعن في ذلك.

الضريبة على الميراث وضريبة الأراضي الحضرية غير المبنية

27. توحيد طريقة احتساب الضرائب على فائض القيمة بين الإرث والهبة.
28. الانتقال بواجبات التسجيل عن الموارث والهبات إلى نسبة 2 بالمائة.
29. إحداث مفهوم الأغلبية المؤهلة (بما نسبته 66 بالمائة من الحصص) من أجل إتاحة بيع أو تمشين ملكية معينة غير قابلة للتقسيم، دون أن يستطيع وارث من ذوي الأقلية الاعتراض. ولا تنطبق هذه القاعدة على السكن الرئيسي إذا كانت لا تزال تقيم به أرملة معها أطفال.
30. التفكير في إقرار ضريبة على الميراث غير المنتج، تحل محل الضريبة على الأراضي الحضرية غير المبنية أو تكملها، تكون نسبها متصاعدة مع الزمن.
31. توفير إمكانية تعليق أداء الضريبة على الأراضي الحضرية غير المبنية لفترة سبع سنوات، بالنسبة إلى المنعشين العقاريين، انطلاقا من تاريخ شراء الأرض. فإذا تم في داخل ذلك الأجل إنجاز مشروع على الأرض المعنية فإن تلك الضريبة تسقط عن المنعش، لكن إذا لم يتم إنجاز أي شيء أو تمت إعادة بيع العقار، فإن الضريبة حينها تطبق بأثر رجعي، مع زيادة فائدة مساوية للنسب المعمول بها في سندات الخزينة.
32. إحداث مفهوم المنطقة ذات النشاط المحدود أو التي تعاني من صعوبات، لتجنب المقاول التعرض لأضرار في حال المعاناة من صعوبة اقتصادية (كالحال اليوم في مراكش وطنجة).
33. إعطاء المقاول الذي يعاني من صعوبات إمكانية الحق في معاملة مماثلة، لفترة تحدد مدتها بالاتفاق مع الإدارة العامة للضرائب.

34. إلغاء القاعدة التي تُخضع للضريبة على الأراضي الحضرية غير المبنية قطع الأراضي التي تتجاوز مساحتها خمسة أضعاف المساحة المبنية، وتعويضها بقاعدة تعفي من تلك الضريبة كل ملكية عقارية يقوم فيها بناء. وفي حال وجود طلب تقسيم أو عزل قطعة من الملك الأصل، فإن القطعة المعزولة يمكن أن تطبق عليها حينها الضريبة على الأراضي الحضرية غير المبنية، مع مراجعة تشمل كل مدة الامتلاك السابقة.
35. العمل على تحقيق تطبيق وتصور أفضل للضريبة على السكن والضريبة على الخدمات الجماعية بالنسبة إلى المساكن غير المأهولة.
36. التفكير في تطبيق الضريبة في داخل أجل سنتين عند تغيير وضعية الأرض إثر تصنيفها في المجال الحضري أو أي تغيير ملموس في وضعيتها من قبيل المنطَقة (zoning). ويمكن أن تحتسب هذه الضريبة على أساس القيمة المكتسبة على تلك الأرض مع تخفيض قدره 50 بالمائة، علما أن ذلك التخفيض ليس إراثيا.

القانون الضريبي المحلي

يتعين، في إطار سياسة الجهوية، مراجعة النسب الضريبية المحلية، عبر آلية تقوم على ثلاثة أركان، في احترام للفصلين 141 و142 من الدستور:

ركن يقوم على خلق ثروات محلية، حيث يتم تحديد نسبة متفق عليها من الضريبتين الكبيرتين (الضريبة على الشركات والضريبة على الأرباح العقارية) تكافئ الثروة التي يتم خلقها محليا، يعاد إرجاعها للجماعات التي تخلقها.

ركن ثان قائم على أساس روح التضامن وتعديل الأسعار، يتركز على مثل ما هو معمول به اليوم من توزيع لقسم من مداخيل الضريبة على القيمة المضافة، مع مراجعة قواعد التوزيع، وذلك على الخصوص بهدف تشجيع الترابط بين الجماعات intercommunalité وخلق أشكال من التعاون بين الجماعات المتجاورة، كما ينص عليه الفصل 144 من الدستور.

يجب أن يشمل هذا الركن كذلك آليات التضامن والتعديل الجهوي المنصوص عليها في الدستور (صندوق التأهيل الاجتماعي المخصص لامتناسخ الخسارة في مجال التنمية البشرية والبنيات التحتية والتجهيزات، وصندوق التضامن بين الجهات)، مع تحديد أنماط تمويل تلك الصناديق (عبر إرجاع قسم من الضريبة على القيمة المضافة أو غير ذلك من الآليات) وكذا أنماط استعمالها وتديرها.

وأخيرا ركن ثالث، ذو طابع محلي خالص، يشمل رسوم السكن والرسوم المهنية، الموجهة أساسا للتجار وأصحاب المهن الحرة والحرف غير الخاضعة للضريبة على الشركات، وبعض الضرائب المرتبطة باستغلال الفضاء الحضري. فينبغي العمل على تبسيط طرق احتساب هذه الضرائب المحلية، بما يتيح

تفادي تعقيد التصريحات وعمليات التتبع بالنسبة إلى النسيج الإنتاجي. ويجب أن تكون القواعد محددة ما أمكن ذلك، إما حسب النشاط (رقم المعاملات)، وإما حسب النتائج (خضوع النتيجة للضريبة على الشركات أو للضريبة على الدخل).
وتدخل الاقتراحات التالية في هذا الإطار:

37. تحسين نظرة الناس إلى ضريبة السكن، وذلك عبر توحيد ونشر الجداول حسب الأحياء، على أن يؤخذ بعين الاعتبار عند اللزوم معيار أقدمية الملكية، من أجل تفادي أسعار مرتفعة جدا بالنسبة للبعض.
38. إلغاء الضريبة المهنية بالنسبة لدافعي الضرائب الخاضعين للضريبة على الشركات، وتعويضها بتمويل بديل لفائدة الجماعات المحلية، يمكن أن يقوم على أساس نسب الضريبة على الشركات.
39. إحداث تمويل يقوم على الضريبة على الشركات والضريبة على الأرباح العقارية، بما يقيم رابطا بين الثروة التي يتم خلقها في داخل الجماعة والمدخيل الضريبية المحصلة.
40. تبسيط عدد الضرائب التي تثقل كاهل بعض القطاعات، وخصوصا قطاع السياحة.
41. تبسيط مساطر حساب الرسوم المحلية، لجعلها تركز إما على النشاط وإما على النتائج.

النظام الضريبي الفلاحي

في إطار التضامن الوطني، ولأسباب تتعلق بالإنصاف والمساواة أمام الضريبة، يعتبر فرض نظام ضريبي على القطاع الفلاحي ضرورة لا مناص منها، وخصوصا بالنسبة إلى الضيعات الفلاحية التي تبلغ حجما معينا. فالضريبة ينبغي لها أن تضطلع بدور مهيكّل لصالح تنمية القطاع الفلاحي في إطار خصوصيته. كما ينبغي أن تكون بمثابة حامل لهيكل هذا القطاع ومحفزا لإنتاجيته وتنافسيته. ولذلك فمن المستعجل إطلاق دراسة معمقة تهدف إلى إحداث ضريبة فلاحية، وتحدد خصوصا على المستوى التقني ما يلي:

42. الجوانب التقنية المتعلقة بإقرار الضريبة على القيمة المضافة في المجال الفلاحي، وهو ما يشمل على الخصوص النسبة التي ينبغي اعتمادها، وطريقة تحصيل مداخيل الضريبة على القيمة المضافة (تمثل مقارنة أولى في اعتبار نقاط الولوج إلى السوق كأمكنة لتسوية الضريبة على القيمة المضافة، أو إقرار ضريبة على القيمة المضافة تخضع لها سلسلات التوزيع).
43. إعادة التوازن إلى الضريبة على القيمة المضافة المؤداة قليلا وبعديا في هذا القطاع؛
44. تطبيق ضريبة على مداخيل الفلاحين، من قبيل الضريبة على الشركات أو الضريبة على الدخل، مع وضع عتبات للإعفاء وطرق عملية لاحتساب نسب الضرائب في غياب كناش حسابات فلاحي.
45. إحداث كناش حسابات فلاحي يتيح للمستغلات الفلاحية تحكما أمثل في أنشطتها.
46. مواكبة هيكله المستغلات الفلاحية التي تبلغ حجما معينا، من أجل تحويلها إلى شركات.

47. العمل، إذا أمكن ذلك، على بحث سبيل ضريبة تقوم على ملكية الأرض، مع عدم احتساب الأراضي غير الصالحة أو الجرداء.
48. العمل على أن يسير الخضوع للنظام الضريبي والتغطية الاجتماعية في تواز (المرض، والتقاعد، والإعانات العائلية). والشيء ذاته في ما تعلق بآليات الدعم في حال حدوث صعوبات طبيعية (كالجفاف والفيضان والبرد وغيرها).
- ويجب أن يكون النظام في كل الأحوال مرنا وسهل التفعيل والمراقبة.

الممارسات الضريبية

49. إعادة تنظيم مساطر الطعن:

- اللجنة الجهوية للتقويمات التي تقل عن 10 ملايين درهم؛
- اللجنة الوطنية للتقويمات التي تعادل أو تفوق 10 ملايين درهم؛
- مراجعة تركيبة اللجان بما يجعل أعضائها مستقلين عن الإدارة العامة للضرائب؛
- جعل حضور خبير محاسب إجباريا في اجتماعات اللجان؛
- تزويد هذه اللجان بميزانية مستقلة ترتبط برئيس الحكومة؛
- النشر الإجباري لأراء اللجان وحيثيات إصدارها لتلك الأراء.

50. تأطير سلطة التسوية التي يتمتع بها المدير العام للضرائب ومساعدوه، وذلك عبر تحديد سياسة عامة في مجال تدبير الملفات بالتراضي.

51. العمل، متى طلب دافع الضرائب ذلك، على تفعيل لجوء اللجان إلى الاستعانة بالخبرات الضرورية، ووضع تصور لكيفية تحمّل الأطراف المعنية المصاريف المترتبة على ذلك.

52. تحسين نوعية النصوص، وتطوير العقيدة والاجتهاد القضائي، عبر نشر قرارات اللجان والمحاكم.

53. إقرار إجبارية الاجتماعات لهدف المراقبة، بحضور مستشار دافع الضرائب، بما يتيح الارتقاء بالعلاقة بين إدارة الضرائب وبين دافعي الضرائب، عبر تبديد حالات سوء التفاهم.

54. ضرورة التبليغ بمجموع التقويمات المقترحة لكل الفترة المعنية بعملية المراقبة، وذلك في داخل أجل أقصاه ثلاثة أشهر بعد المراقبة الضريبية المنجزة في عين المكان.

55. توضيح ونشر حدود المقارنة التي تعتمدها الإدارة من أجل الحد من حق التقدير الذي تتمتع به الإدارة ومن محاولات الإخفاء والتكتم من قبل بعض دافعي الضرائب.

56. إحداث محاكم متخصصة، بكفاءات متكيفة مع المشاكل الضريبية في المحاكم الإدارية، مع الحرص على تحسين أجال معالجة الملفات والفصل فيها.

57. تحسين آجال تنفيذ الأحكام المنطوق بها.
58. تحسيس أعوان الإدارة بالمسؤولية في ما يتعلق بدواعي التقويم المبالغ فيها التي يبلغ بها دافع الضرائب، والتي يتبين أنها لا أساس لها.
59. إلحاق إدارة التشريع الجبائي بوزارة المالية.
60. مطالبة الإدارة باحترام الالتزامات التي تقع عليها في ما يتعلق على الخصوص بالتسديد وإرجاع الضرائب ومعالجة الشكايات.
61. القضاء على أشكال التجاوز:
- عدم إبراء الذمة الضريبية للمقاول في أثناء المراجعة الضريبية.
 - مكافأة المبالغ المترتبة على عمليات الحسم من الضريبة على القيمة المضافة أو الضريبة على الشركات، بالمبالغ المتبقية في ذمة الدولة.
62. تحسين مسارات المراقبة التي يجب أن تتم بالتقنية الإعلامية وأن تستند إلى مساطر للإشعار القبلي.
63. تشديد دور مراقبة الجمارك في ما يتعلق بأسعار المواد والسلع المستوردة، وإنشاء خلية لليقظة، مع مهنيين من مختلف القطاعات (دور الحماية الجمركية بالنسبة إلى الإنتاج الوطني).
64. مراجعة العقوبات الإدارية المقررة في حال تقديم تصريحات غير صحيحة:
- إلغاء مبدأ الاحتساب الاعتباطي للمبلغ والضريبة قد تم أداؤها، متى لم يكن المشكل يعني إلا أخطاء إدارية (الأخطاء في التصريحات)؛
 - العمل على تشديد العقوبات على الحالات التي يكون فيها التحايل بيننا أو التي تتكرر فيها حالة العود في تقديم تصريحات غير صحيحة.
65. تطوير طرق تصنيف المقاولات.

إجراءات ذات طابع عام

66. الانتقال من نظام إنفاق جبائي إلى نظام إنفاق موازنتي أكثر شفافية.
67. وضع نظام للقرض على الضريبة من أجل البحث.
68. ربط المعالجة بالتغطية الصحية، للتمكن من الإحاطة بشكل أفضل بالقاعدة الجبائية بخصوص المهن الحرة والتجار والفلاحين.
69. رفع عتبة الإعفاء الضريبي لصالح التعاونيات الفلاحية إلى 10 ملايين درهم لرقم المعاملات عوض 5 ملايين درهم المقررة حالياً.

70. حفز التعاونيات الفلاحية على فصل أنشطتها التحويلية عن الأنشطة الزراعية أو أنشطة تجميع المنتجات الزراعية، من أجل تفادي احتساب الضريبة على أساس مجمل رقم معاملاتهما.
71. تحليل المسالك بهدف التأكد من حياد الضريبة وتشجيع الإنتاج الوطني (الضريبة على القيمة المضافة، مثل الضريبة الغابوية، التي كانت مطبقة على الخشب الخام المستورد لكنها غير مطبقة على المصنوعات الخشبية المستوردة، مما يمثل حيفا في حق منتجي الأثاث المحليين).
72. إعطاء المنتجين الوطنيين إمكانية اللجوء إلى آليات الإنتاج عبر الاستيراد، على أن تخضع المواد المستوردة في الأقصى للشروط الجمركية والضريبية (الضريبة على القيمة المضافة) التي تخص منتجاتها النهائية.
73. تبسيط نظام القبول المؤقت.
74. توحيد التصنيفات بين الجمارك والصندوق الوطني للضمان الاجتماعي ومكتب الصرف والضرائب والخزينة العامة للمملكة. فالمقابلة الجيدة ينبغي أن تعترف كل مصالح الدولة بوجودها، فإذا تم الإبلاغ عن تورطها في التحايل على القانون، فإنها تفقد تصنيفها لدى المصالح الأخرى جميعا.
75. التفكير في العمل على أن يكون التبادل قائما مع النظام البنكي، كي يصبح التصنيف معيارا من معايير التنقيط. فالمقاولات الجيدة ينبغي أن تحصل على تنقيط جيد وأن تستفيد بالتالي من تعريفه أفضل ومن منحة أعلى عن المخاطر.
76. نقل جزء من تمويل التغطية الاجتماعية إلى الضريبة من أجل تفادي إثقال كلفة العمل أكثر مما يجب.
77. توحيد أنظمة الإعلام في مختلف المؤسسات التابعة للدولة، أي الضرائب والجمارك وصندوق الضمان الاجتماعي ومكتب الصرف والخزينة العامة للمملكة، مع اعتماد معرف وحيد.
78. ضمان حياد الضريبة حيال الوظيفة القانونية لصاحب الملكية (شخصا ماديا أم معنويا).

إجراءات تتعلق بمحاربة القطاع غير المهيكل والتهرب الضريبي

79. التوفر على مقاربة للمراقبة حسب المهن، من أجل تفادي الشعور بالظلم الذي ينجم عن عمليات المراقبة محددة الأهداف.
80. وضع آلية ضريبية تحفيزية وملائمة، تتمثل في التخفيض من نسب الضريبة على الشركات و/أو الضريبة على الدخل، لصالح المقاولات الصغيرة جدا، بما يمكن من دفعها إلى الخروج من دائرة النشاط غير المهيكل. ويمكن أن يتجسد ذلك التخفيض عبر وضع نسب تدريجية لاحتساب النسب الضريبية في الضريبة على الشركات والضريبة على الدخل.

81. تبسيط النظام الضريبي بالنسبة إلى المقاولات الصغيرة جدا (من تصريح وتحصيل وغيرهما)، مع نظام محاسباتي مبسط يقوم على كشوف الحسابات البنكية.
82. معالجة إشكالية التغطية الاجتماعية (فلا يمكن مطالبة الناس بأداء ضرائبهم إلا إذا حصلوا بذلك على مقابل، وخصوصا في مجال التغطية الاجتماعية، ومنها بوجه أخص ما يتعلق بالمرض والإعانات العائلية).
83. التفكير في جعل المقاولات التي هي في طور البداية أن لا تؤدي إلا المساهمة المتعلقة بالأجور، وذلك تشجيعا للتصريح.
84. تنظيم قطاع التوزيع وإقرار ضرائب عليه، وخصوصا على تجار الجملة ومستوردو السلع الجاهزة.
85. وضع جدول للكلفة مع المهنيين المعنيين يخص السلع المستوردة بكميات كبيرة، بما يمكن من الرصد السريع للمتحيّلين المحتملين لوضعهم تحت المراقبة.
86. إرساء سياسة إرادية لمحاربة الفواتير المزورة، وذلك عبر إحداث نظام لتقاطعات البطاقات بين المصرحين (الذي أصدر الفاتورة، والذي يقع عليه الأداء)، وخصوصا في مجال البناء والأشغال العمومية. ويمكن أن يكون هذا النوع من المراقبة موضوعا لعقد مع الخواص، يمكن أن يشمل أيضا تجميع المعطيات.
87. مطالبة المستوردين بإقامة الدليل على صحة أرقام معاملاتهم، وذلك بتقديم فواتير تتضمن التعريف بالتجار أو المقاولات التي باعوا سلعتهم. وفي حال عدم كفاية التصريح أو غيابه، يتم التوقيف المؤقت لإمكانية الاستيراد بالنسبة إلى الفاعل الاقتصادي المعني.
88. مقارنة سجلات الجمارك والضرائب ومكتب الصرف، من أجل مكافحة التصريحات الناقصة لد الجمارك عن السلع المستوردة، وخصوصا عبر مراقبة قوانين الاستيراد عبر تحويل العملات.
89. دعم فرق التفتيش والمراقبة للإدارة العامة للضرائب، وتزويدها بالوسائل المعلوماتية المناسبة.
90. إنشاء إدارة لإدماج النشاط غير المهيكّل في داخل وزارة المالية، يكون دورها مواكبة الشركات التي تختار الدخول في نطاق القطاع المهيكّل، واقتراح إجراءات لتشجيع وتأمين تتبع عمليات المراقبة والعقوبات.

الملحق 7:

سعر الضريبة الخاص بالتوظيفات المنقولة والعقارية

سعر الضريبة الخاص بالتوظيفات المنقولة والعقارية

واجبات التحفيظ العقاري - واجبات التسجيل

تخضع المشتريات المذكورة لواجبات المحافظة العقارية بنسبة 1%.

يخضع شراء الأملاك العقارية لواجبات التسجيل بنسبة 6%.

ترتفع هذه النسبة إلى 4% في الحالات التالية:

- شراء محلات مبنية من لدن أشخاص ذاتيين أو معنويين خلاف مؤسسات القروض وما شابهها من هيئات، وبنك المغرب، وصندوق الإيداع والتدبير، وشركات التأمين وإعادة التأمين، سواء خصصت تلك المحلات للسكن أو التجارة أو للاستخدام المهني أو الإداري.
- كما تستفيد من واجبات تسجيل نسبتها 4% الأراضي التي شيدت عليها المحلات السالف ذكرها في حدود 5 مرات المساحة المغطاة.
- الشراء، بعقد رمزي، للأراضي الخلاء أو الأراضي التي شيدت عليها مبان مخصصة للهدم والمباني المحفوظ بها لتقسيمها إلى بقع أرضية أو لبناء محلات لغرض السكن أو التجارة أو لأغراض المهنية أو الإدارية بشرط (i) القيام بهذه العمليات في مدة لا تتجاوز 7 سنوات و(ii) منح ضمانات مالية أو رهن لفائدة الدولة.

تؤدي هذه الواجبات بغض النظر عن صفة المشتري أو محل إقامته

شراء السندات - التسجيل

يخضع تفويت الأسهم و الحصص المشاركة الخاصة بالشركات العقارية و الشركات التي يغلب عليها الطابع العقاري لواجبات تسجيل نسبتها 6%.

يخضع تفويت حصص المشاركة في التجمعات ذات المنفعة الاقتصادية أو الأسهم أو حصص المشاركة في شركات أخرى غير الشركات العقارية والشركات التي يغلب عليها الطابع العقاري لواجبات تسجيل نسبتها 3%.

لا يخضع تفويت الأسهم المسعرة في البورصة لإجراءات التسجيل، إلا إذا نُصَّ على ذلك كتابة.

هذه الواجبات تؤدي بغض النظر عن صفة المشتري أو محل إقامته.

تخصيص المباني - الجبائية المحلية

1. ضريبة السكن

تحدد نسبة الضريبة على السكن استناداً إلى سلم تصاعدي يطبق على السومة الكرائية للمساكن المستغلة كسكن رئيسي أو ثانوي من قبل الملاك، أو شركائهم أو آبائهم أو أبنائهم.

النسبة	السومة الكرائية السنوية
0%	1 - 5000
10%	20000 - 5001
20%	40000 - 20001
30%	أكثر من 40001

يلاحظ أن من الممكن تطبيق خصم نسبته 75% على السومة الكرائية المعتمدة لحساب ضريبة السكن عندما يكون الملك مستعملاً كسكن رئيسي.

يطبق هذا الخصم أيضاً على السومة الكرائية للمبنى المستعمل كسكن رئيسي من قبل:

الشريك أو الأباء أو الأبناء المنحدرين من الدرجة الأولى.

المغاربة المقيمين في الخارج بالنسبة للسكن الذي يحتفظون به كسكن رئيسي في المغرب، مستغل مجاناً من قبل الشريك أو الأباء أو الأبناء من الدرجة الأولى.

تستفيد المباني الجديدة التي يشيدها أشخاص لاستغلالها كسكن رئيسي من إعفاء مؤقت من الضريبة على السكن طوال مدته 5 سنوات تلي سنة انتهاء الأشغال.

2. ضريبة الخدمات الجماعية

تحدد نسب ضريبة الخدمات الجماعية كما يلي:

• 10.50% من السومة الكرائية بالنسبة للأملاك الواقعة داخل مدار الجماعات الحضرية والمراكز المعرفة والمصطافات الصيفية و الشتوية و الصحية.

• 6.50% من السومة الكرائية المذكورة بالنسبة للأملاك الواقعة في المناطق المحيطة بالجماعات الحضرية.

أ. السكني

لا تؤدي إلا ضريبة الخدمات الجماعية. وتحدد نسب هذه الضريبة على نحو ما هو منصوص عليه أدناه:

• 10.50% من السومة الكرائية بالنسبة للأملاك الواقعة داخل مدار الجماعات الحضرية والمراكز المعرفة والمصطافات الصيفية و الشتوية و الصحية.

• 6.50% من السومة الكرائية المذكورة بالنسبة للأمالك الواقعة في المناطق المحيطة بالجماعات الحضرية.

ب. الكراء غير المجهز

تخضع الأصول المهنية المملوكة للشركات للضريبة المهنية وضريبة الخدمات الجماعية. ويختلف الأساس الخاضع للضريبة بحسب ما إذا كانت هذه الأصول مملوكة ملكية تامة أو مؤجرة.

ج. الأصول المهنية

تخص الضريبة على الأراضي غير المبنية الأراضي الموجودة داخل نطاق الجماعات الحضرية والمراكز المعرفة التي لها وثائق حضرية، وتستثنى من ذلك الأراضي غير المبنية المخصصة للاستغلال المهني أو الفلاحي أياً كانت طبيعتها، وذلك في حدود 5 (مرات مساحة الأراضي المستغلة).

وتعفى الأراضي من الضريبة على الأراضي غير المبنية لمدة 3 سنوات ابتداءً من الأول من يناير من السنة التي تلي سنة الحصول على رخصة التقسيم أو البناء. وفي حال وجود رخصة التهيئة أو التطوير، تصبح هذه المدة 3 سنوات بالنسبة للمساحة التي تقل على 30 هكتارا، و5 سنوات بالنسبة للمساحة التي تتراوح بين 30 هكتارا و 100 هكتار، و 7 سنوات بالنسبة للمساحة التي تفوق 100 هكتار.

وتبلغ نسبة هذه الضريبة:

• من 4 إلى 20 درهم/للمتر المربع بالنسبة للمناطق المخصصة للعمارات
من 2 إلى 12 درهم/ للمتر المربع بالنسبة للمناطق المخصصة للفيلا والسكن المستقل وغير ذلك من المناطق.

د. الأراضي غير المبنية

كراء المباني (الضريبة على الدخل / الضريبة على الشركات)			
الأشخاص المعتبرون	غير مقيمين	مقيمون	الأشخاص المعتبرون
مقيمون	غير مقيمين	مقيمون	غير مقيمين
نفس النظام الذي يطبق على المقيمين، مع مراعاة الاتفاقيات الضريبية المتعلقة بعدم الازدواج الضريبي.	نفس النظام الذي يسري على المقيمين، مع مراعاة الاتفاقيات الضريبية المتعلقة بعدم الازدواج الضريبي.	1. الأشخاص المعتبرون الخاضعون للضريبة على الدخل نفس النظام بالنسبة للأشخاص الذاتيين المسجلين للعقار ضمن أصولهم المهنية. 2. الأشخاص المعتبرون الخاضعون للضريبة على الشركات	1. العقار غير مسجل في سجل الأصول المهنية: يخضع للضريبة تصاعدياً I على الدخل مع تخفيض نسبيته 40% ويستفيد من الإعفاء خلال السنوات الثلاث التي تلي انتهاء الأشغال بالعقار. 2. العقار مسجل في سجل الأصول المهنية: تعد دخول الكراء دخولاً مهنية خاصة للضريبة على الدخل حسب لسلم العمول به. ويكون الأساس الخاضع للضريبة هو الفرق بين دخول الكراء والتكاليف المرتبطة به (تكاليف الاهلاك والصيانة....)
نفس النظام الذي يطبق على المقيمين، مع مراعاة الاتفاقيات الضريبية المتعلقة بعدم الازدواج الضريبي.	1. الأشخاص المعتبرون الخاضعون للضريبة على الدخل نفس النظام بالنسبة للأشخاص الذاتيين المسجلين للعقار ضمن أصولهم المهنية. 2. الأشخاص المعتبرون الخاضعون للضريبة على الشركات	نفس النظام الذي يسري على المقيمين، مع مراعاة الاتفاقيات الضريبية المتعلقة بعدم الازدواج الضريبي.	تندرج دخول الكراء ضمن عوائد الشركة وتخضع للضريبة على الشركات بالنسبة العادية البالغة 30% (15% إذا كان رقم الأعمال المحقق يعادل أو يفوق 3 000 000 درهم) يكون الأساس الخاضع للضريبة هو الفرق بين العوائد الخاصة للضريبة والتكاليف القابلة للتخصيم.

دخول رؤوس الأموال المنقولة (سعر التصريحية)			
الأشخاص الدائريون	غير مقيمين	الأشخاص المعنويون	غير مقيمين
مقيمون	حجز الضريبة في المنع بنسبة 10% (ميرس من الضريبة على المشاركة وما شابهها) (الدخل)	مقيمون	حجز الضريبة في المنع بنسبة 10%، إلا في حال وجود مقتضيات اتفاقية بين المغرب وبلد إقامة المستفيد
حجز الضريبة في المنع بنسبة 10% (ميرس من الضريبة على المشاركة وما شابهها) (الدخل)	حجز الضريبة في المنع بنسبة 10%، إلا في حال وجود مقتضيات اتفاقية بين المغرب وبلد إقامة المستفيد	حجز الضريبة في المنع بنسبة 10%، إلا في حال وجود مقتضيات اتفاقية بين المغرب وبلد إقامة المستفيد.	حجز الضريبة في المنع بنسبة 10%، إلا في حال وجود مقتضيات اتفاقية بين المغرب وبلد إقامة المستفيد.
حجز الضريبة في المنع بنسبة 10% (ميرس من الضريبة على المشاركة وما شابهها) (الدخل)	حجز الضريبة في المنع بنسبة 10%، إلا في حال وجود مقتضيات اتفاقية بين المغرب وبلد إقامة المستفيد	1. عدم حجز الضريبة في المنع، شريطة الإداء للشركة الموزعة أو المؤسسة البنكية المفوضة بشهادة ملكية السندات المضمن فيها رقم التعريف للضريبة على الشركات. 2. حجز الضريبة في المنع بنسبة 10% فيما يخص الشركات الخاضعة للضريبة على الدخل	حجز الضريبة في المنع بنسبة 10%، إلا في حال وجود مقتضيات اتفاقية بين المغرب وبلد إقامة المستفيد.

24

النسبة	الضريبة السنوية	المبلغ القابل للحصم
معداة	0	0 - 30 000
10%	3 000,00	30 001 - 50 000
20%	8 000,00	50 001 - 60 000
30%	14 000,00	60 001 - 80 000
34%	17 200,00	80 001 - 180 000
38%	24 400,00	180 001 أو أكثر

دخول رؤوس الأموال المشتولة (سعر الضريبة)			
الأشخاص المتأثرون	مقيمون	غير مقيمين	الأشخاص المتأثرون
ب. الاستثمارات ذات الدخل الثابتة	مقيمون	غير مقيمين	مقيمون
	<p>يعامل معاملة الاستثمار ذي الدخل الثابت الخاص للضريبة حسب شروط القانون العام. يضاف إلى ذلك خصم الضريبة المحجوزة في المنع بنسبة 20% (يرحل إلى الاشتراك في الضريبة مع حتى استزاده)، ما عدا بالنسبة للشركات الخارجة عن النطاق الضريبي أو المعفاة.</p>	<p>حجز الضريبة في المنع بنسبة 10%، مع مراعاة الإعفاءات التي ينص عليها القانون، وما لم توجد مقتضيات اتفاقية بين المغرب و بلد إقامة المستفيد.</p>	<p>حجز الضريبة في المنع بنسبة 10% بنسبة 10% برسوم الضريبة على الدخل، مع مراعاة الإعفاءات التي ينص عليها القانون، وما لم تكن هناك مقتضيات اتفاقية بين المغرب و بلد إقامة المستفيد.</p>
	<p>1. 20% بالنسبة للأشخاص الذاتيين الخاصين للضريبة على الدخل حسب الدخل الصافي الحقيقي و الدخل الصافي المسسط (لا تبرى من الضريبة على الدخل)</p> <p>2. 30% للأشخاص الذاتيين الآخرين (خالص من الضريبة على الدخل)</p>		

تفويت العقارات (الضريبة على الدخل / الضريبة على الشركات)			
الأشخاص الذاتيون	غير مقيمين	الأشخاص المعنويون	غير مقيمين
تفويت العقار	نفس النظام الذي يطبق على المقيمين مع مراعاة الاتفاقات المتعلقة بعدم الازدواج الضريبي.	1. الأشخاص المعنويون الخاضعون للضريبة على الدخل نفس النظام المطبق على الأشخاص الذاتيين المسجلين للعقار ضمن أصولهم المهنية. 2. الأشخاص المعنويون الخاضعون للضريبة على الشركات تعد زوائد القيمة المحققة جزءاً من عوائد الشركة و تخضع للضريبة على الشركات بنسبة عادية مقدارها 30% (15% إذا كان رقم الأعمال المحقق يساوي على الأكثر 3 000 000 درهم). يكون الأساس الخاضع للضريبة هو الفرق بين العوائد الخاصة للضريبة والتكاليف القابلة للخصم.	نفس النظام الذي يطبق على المقيمين مع مراعاة الاتفاقات الضريبية المتعلقة بعدم الازدواج الضريبي.
تفويت العقار	1. العقار غير مسجل في الأصول المهنية: يخضع الربح العقاري للضريبة على الدخل بنسبة 20% على ألا تقل قيمة الضريبة عن 3% من سعر البيع. ويكون هذا الربح العقاري مساوياً لسعر البيع منقوص منه السعر الحالي للشراء. ويعفى الربح المحصل من بيع عقار أو جزء من عقار استغل مالكه كسكن رئيسي لمدة لا تقل عن ثمان سنوات وقت بيع العقار. ويمنح الشخص الخاضع للضريبة ستة أشهر اعتباراً من تاريخ شغور السكن لإيجاز عملية البيع. يطبق الإعفاء المذكور على القطعة الأرضية التي تشمل البناءة في حدود 5 أضعاف المساحة المغطاة. 2. العقار مسجل في الأصول المهنية: القيمة المضافة للبيع خاضعة للضريبة في فئة الدخول المهنية بالنسب المعمول بها في السلم التصاعدي		

بيع الأصول المنقولة (سعر الضريبة)	
الأشخاص الدائرين	الأشخاص المعطويين
مقيمون	غير مقيمين
<p>1. إذا كانت السندات مسعرة في البورصة، تحجز الأسمهم وحصص المشاركة وما شابهها</p> <p>2. إذا كانت السندات غير مسعرة في البورصة، يودع البائع إقراره السنوي في أجل أقصاه 31 مارس من السنة التالية. وتبلغ نسبة الضريبة على الدخل 20% (هذه النسبة تطبق كذلك على حصص هيئة التوظيف الجماعي للقيم المنقولة، عدا الحصص المشار إليها في الفقرة 1 أعلاه.</p> <p>3. إذا كانت السندات مسجلة ضمن الأصول المهنية: تطبق الضريبة على الدخل حسب سلم النسب.</p>	<p>غير مقيمين</p> <p>1. إعفاء الأسهم المسعرة ببورصة القيم بالدار البيضاء ، باستثناء أسهم الشركات التي يغلب عليها الطابع العقاري .</p> <p>2. أما الأسهم غير المسعرة فنخضع لنسب الضريبة على الشركات المنصوص عليها في القانون العام البالغة 30%، ما لم تكن ثمة مقتضيات تنص على خلاف ذلك في الاتفاقيات الضريبية.</p>
<p>مقيمون</p> <p>نفس النظام الذي يطبق على المقيمين مع مراعاة الاتفاقيات الضريبية المتعلقة بعدم الازدواج الضريبي .</p>	<p>مقيمون</p> <p>الضريبة على الشركات المنصوص عليها في القانون العام</p>

بيع الأصول المنقولة (سعر الضريبة)			
الأشخاص الذاتيون	غير مقيمين	الأشخاص المعنويون	غير مقيمين
ب. الاستثمارات ذات الدخل الثابت	1. غير مرتبطة بأصل مهني: 20% 2. مرتبطة بأصل مهني: تفرض الضريبة على الدخل حسب سلم النسب.	الضريبة على الشركات المنصوص عليها في القانون العام	1. الإعفاء من واجبات بورصة القيم بالدار البيضاء. 2. أما الاستثمارات الأخرى ذات الدخل الثابت فتتخضع للضريبة على الشركات حسب النسبة العادية (30%)، إلا في حال وجود مقتضيات تنص على خلاف ذلك في الاتفاقيات الضريبية.

الملحق 8:

لائحة أعضاء اللجنة الدائمة المكلفة بالشؤون الاقتصادية والمشاريع
الاستراتيجية

لائحة أعضاء اللجنة الدائمة المكلفة بالقضايا الاقتصادية والمشاريع الاستراتيجية

فئة الخبراء

- أحمد رحو
- خليدة عزبان
- طريق أكيزول
- فؤاد ابن الصديق
- لحسن والحاج
- محمد البشير الراشدي

فئة النقابات

- جامع المعتصم
- عبد العزيز إوي
- علال بنلعربي
- لطيفة بنواكريم
- محمد علوي
- نجاة سيمو

فئة الهيئات والجمعيات المهنية

- أحمد أبوه
- أحمد أعياش
- العربي بلعربي
- بوشعيب بن حميدة
- عبد الكريم فوطاط
- علي غنام
- كمال الدين فاهر
- مولاي عبد الله العلوي الإسماعيلي

فئة الهيئات والجمعيات النشيطة في مجالات الاقتصاد الاجتماعي والعمل الجماعي

- طارق السجلماسي
- عبد الحميد الجمري
- كريمة مكيكة
- محمد بن شعبون
- محمد مستغفر

فئة الشخصيات المعينة بالصفة

- أحمد التجاني الحليمي العلمي
- عثمان بنجلون
- محمد العلوي العبدلاوي