



ماستر العلوم الإدارية والمالية

التشريع الضريبي

عرض تحت عنوان



تحت إشراف الدكتور :

عبد الفتاح بلخال

من إعداد الطلبة :

السنة الجامعية 2019/2018

مقدمة

يعد بناء دولة ديمقراطية حديثة، مسلسلا انخرطت 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 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 في المغرب 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 .

فالنظام الضريبي المغربي الحالي، الذي يعد ثمرة لإصلاحات تتابعت في القرن العشرين وتسارعت وتيرتها في الثمانينيات والتسعينيات 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 فيما يتعلق 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 أساسا 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 أن لا تبقى النظرة السائدة إلى الضريبة ترى فيها إكراها فقط، بل

أيضا عاملا من عوامل إرساء الرابط الاجتماعي والتعبير عن التضامن، ومن أجل خلق الثروات وإعادة توزيعها وكذا من أجل تحقيق العدالة والإنصاف الاجتماعيين.

لسياسة الضريبية دور هام في النشاط الاقتصادي، باعتبار أن الضرائب تعتبر من أهم المصادر للحصول على الموارد لتمويل نفقات الدولة ، كما أن الضرائب تعتبر من الوسائل التي تحفز الاستثمارات الخاصة، سواء كانت محلية أو أجنبية بغرض زيادة الإنتاج ، ومن ثم مواجهة الضغوط الاقتصادية والاجتماعية، لذلك حرص مجموعة من الدولة خاصة النامية التركيز على وضع مجموعة من مزايا و إعفاءات مشجعة على الاستثمار.

فاليوم أصبحت سياسة جلب الاستثمار من أهم الآليات التي تعتمد عليها الدول في ضل راهنية احتدام المنافسة بين الاقتصاديات المختلفة المتقدمة منا والنامية¹، وذلك من أجل تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

فالتحفيزات الجبائية على العموم والضريبية على الخصوص، تعد من بين عدة عوامل تشجع المستثمرين. فابن خلدون في مقدمته اسس لقاعدة جبائية مهمة مفادها أن كثرة الضريبة تقلل الانتاج². بالتالي فان الدول أصبحت تنهج سياسات على جميع المستويات من أجل جلب الاستثمار وتشجيعه، لأنه عنصرا مهم في تنمية اقتصاد الدولة. لذا صارت الدول تبحث عن سياسات ضريبية تغري بها المستثمر الوطني والأجنبي.

ويعتبر الاستثمار من أهم المرتكزات التي أصبح الرهان عليها كبير التوسع وتمديد القطاعات ومواجهة المعضلات الاجتماعية، وخاصة منها انعكاسه على مجال التشغيل وزيادة مؤشرات النمو الاقتصادي والاجتماعي والسياسي.

حيث شكل الاستثمار احد الاهتمامات الرئيسية لسلطات الدولة وسياساتها العمومية بالمغرب، وحضي باهتمام بالغ يروم بالأساس تشجيعه وتحسين مناخ الأعمال من اجل جلب أكبر قدر من الرساميل الأجنبية والوطنية، وترتكز سياسة الدولة في هذا الإطار على تقديم مجموعة من الامتيازات التفضيلية والإعفاءات الضريبية، وخاصة منها التعديل المتكرر للنظام الضريبي وتبسيط المساطر والإجراءات الإدارية المؤطرة له.

¹ صلاح الدين كرزابي، "التحفيز الضريبي للاستثمار بالمغرب"، مجلة الالكترونية القانونية، عدد : 412 <http://www.alkanounia.com>

² قال ابن خلدون في مقدمته : " إذا قلت جباية الدولة قلت الوظائف وقلت الضرائب فينشط الناس للعمل فيكثر الإنتاج ويزداد العمران خصوصا مع قلة الغرامات والضرائب، وبالتالي فإن الجباية المحدودة تتكاثر بزيادة الإنتاج. "

على هذا المنوال، يطرح الإشكال التالي:

فإلى أي حد يمكن أن نسخر آلية التضريب، من أجل تحقيق استثمار فعال، قادر على خلق التوازن بين مختلف شرائح المجتمع.

لا بد لنا أن نتساءل على:

- النظام الضريبي
- بعض الإجراءات الضريبية لتحفيز الاستثمار
- سمات السياسة الجبائية المغربية وانعكاساتها
- أبعاد هذا النظام وتأثيره على الاستثمار
- آفاق وسبل التطوير

المبحث الأول : ملامح تطور السياسة الجبائية علاقة بالاستثمار
المبحث الثاني : الأبعاد الاقتصادية لنظام الضريبي وآفاق الإصلاح

المبحث الأول: ملامح تطور السياسة الجبائية علاقة بالاستثمار

عملت الدولة المغربية في اختياراتها الاقتصادية الرئيسية على أساس اقتصاد السوق، والانفتاح على الأسواق والاستثمارات الخارجية والمحلية، وجعل القطاع الخاص يلعب الدور الرئيسي في التنمية.

هذا ما جعل السياسة الجبائية، المحفز الرئيسي لبعث الاستثمارات وتشجيع الإنتاج، والبحث عن توفير أكبر قدر من الموارد من أجل تقليص عجز الموازنة العامة³. ولهذا سنتطرق الى تطور السياسة الجبائية في المغرب (المطلب الأول)، والتدابير الجبائية لها (المطلب الثاني).

المطلب الأول : سيرورة تطور السياسة الجبائية بالمغرب

سنخرج بادئ ذي بدء، على التطور الحاصل على مستوى السياسة الضريبية قبل قانون الاطار (الفرع الأول)، تاركين (الفرع الثاني) للتحويل الحاصل بعد اصداره.

الفرع الأول: السياسة الضريبية المتبعة قبل إصدار قانون الإطار

لقد عرف المغرب مجموعة من المحاولات الإصلاحية لوضعية التنوع التي كان يعرفها النظام الجبائي، والتي تميزت بالمقاربة الظرفية للإصلاح والطابع التجزيئي وهيمنة التفكير المرتبط بتحقيق مردودية أكبر.

فإضافتنا إلى البعد السوسيو ثقافي للمتغير الجبائي في علاقته بالمواطن وبالمقولة كفضاء للإنتاج، يكون الكل غير مهئ لتقبل المشاركة في التنمية عبر الضريبة، كأداة تتوخى التحديث والتجذر والتقبل المجتمعي.

³ - نادية لعراش، السياسة الضريبية بالمغرب دراسة تحليلية للإصلاحات الجبائية المعتمدة، بحث لنيل دبلوم ماستر في القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية الحقوق أكادال، الرباط، السنة الجامعية : 2012-2014، ص 11.

وهكذا حاول المستعمر في وقت سابق إدخال بعض التغييرات على بنية التنوع الجبائي، معتمدا على تقديم إصلاح في شكل حدائي لتلك البنية، إلا أن تغييب العنصر الثقافي والإرتكان إلى معيار تحقيق مردودية أكبر، جعلها مجرد محاولات لا تجد لها أي صدى.

وكان طبيعيا، وأمام تزايد الحاجات التمويل للدولة، أن تقدم السلطات المالية المغربية بعد الاستقلال بمباشرة إصلاح البنية المالية، وبالتحديد الجانب المتعلق بالموارد الضريبية⁴.

ويمكن تحديد أهم الإصلاحات المتبناة إلى حدود الثمانينات في⁵:

- إدخال إصلاحات في 1961 على الضريبة الحضارية، ضريبة المرتبات والأجور والأرباح المهنية وإدخال الضريبة على المعاملات.
- إصلاح 1971 الذي أدخل المساهمة التكميلية على الأشخاص الطبيعيين، تلي ذلك مجموعة من المبادرات التي استهدفه إقرار ضريبة على عوائد القيم المنقولة سنة 1973.

كما استهدف الإصلاح المجال العقاري، بفرض الضريبة على العقار في 1978، والتي لقية معارضة شديدة أدت إلى إفراغ النص المتعلق بها من كل محتواه، كما يمكن أن نذكر في هذا الإطار إقرار ضريبة في شكل واجب للتضامن الوطني سنة 1980.

هكذا إذن كان التعدد هو الطابع المميز لكل مبادرة إصلاح النظام الضريبي، ما أفضى إلى إقرار تراجعات مهمة في هذا المجال.

وإجمالا لا يمكن رصد كيفية اشتغال الأداة الجبائية قبل الإصلاح المفروض في الثمانينات وهي كالتالي⁶ :

⁴ - خليل الفاهي، الضريبة والاستثمار، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 60، يناير-فبراير 2005، ص69.

⁵ - حميد النهري بن محمد، محاضرات في النظرية العامة للضريبة والسياسة الجبائية بالمغرب، مطبعة سليكي إخوان، طنجة، الطبعة الثانية 2011، ص35.

⁶ - خليل الفاهي، الضريبة والاستثمار، مرجع سابق، ص70.

❖ تنوع الأوعية الضريبية مما كان ينتج عنه حدوث اضطرابات عند عملية التحصيل إلى التداخل بين تلك الأوعية وربما خضوع الملزم الواحد ذي الدخل الواحد لعدة اقتطاعات ناتجة عن تطبيق ضرائب متنوعة.

❖ هيمنة الضرائب غير المباشرة على البنية الجبائية ككل حيث تصل مساهمتها إلى حيث ما يقارب 70% من مجموع المداخل الجبائية، وباعتبار طبيعتها المرتبطة بالعلاقات المالية للمغرب مع الخارج وعلى الإنتاج ومواد الاستهلاك فإنها تعرض الاقتصاد والمالية لخطر توقف تدفق تلك الموارد، ذو الصلة الوثيقة بالظرية الاقتصادية الدولية والوضع السياسية للبلد والظروف الإقليمية، وهو ما يمكن أن يحدث تأثيرا على البنية الاستثمارية التبادلية للمغرب المرتبط بأروبا.

وبالتالي فإن الارتباط الكبير بمزايا التضريب غير المباشر في تلك الفترة قد كانت له تأثيرات على الفعالية الاقتصادية وعلى مستوى إذخار المواطنين الأكثر عرضة لمكونات تلك الضريبة، وبالتالي على مستوى الإذخار الذي يعد متغيرا أساسيا للاستثمار.

لقد أدت التصورات ذات العمق الظرفي، المرتبطة بتحقيق المردودية الأنية، إلى غياب البعد الداعم لصلاحية أي ضريبة على المدى البعيد، وهو ما كان يتجلى في الإصلاحات الشبه دائمة، والتي وجد لها تفسير في أن الإصلاح المالي للمادة الضريبية عمقه الاجتماعي، مقابل بعض الصعوبات على مستوى التقبل المجتمعي، وعليه وحتى يتبنى إصلاح شمولي استوجب الأمر المرور بفترات بحثا عن المصادقية المجتمعية لضريبة ككل⁷.

ويتجلى ذلك البعد على وجه التحديد في ما عرفته تلك الإصلاحات من ردات وتراجعات الأمر الذي نجد له مثالا في الجباية العقارية لسنة 1978 التي تم التراجع عنها بعد إقرارها من محتواها برسم قانون مالية 1979-1980 وذلك بعد إدخال بعض التخفيضات في نسبها المئوية، ليتوج بعد ذلك فيما بعد بصدور قانون الاستثمارات العقارية وهو ما جعل بعض الباحثين يرجع الضعف الذي تعرفه الضرائب المباشرة يعود بالأساس إلى طبيعة

7 - خليل اللواح، دور الإدارة العمومية في تحسين مناخ الأعمال بالمغرب، دار السلام للطباعة والنشر والتوزيع-الرباط، الطبعة الأولى 2018، ص 417.

النظام المختلط وإلى هيمنة الهياكل الفلاحية والعقارية على الوضعية الاقتصادية في البلاد، مما يجعل الحكومة في تلك الفترة إلى إرضاء هذه الفئتين ولو على حساب العجز المالي .

إن انعدام العقلانية في صياغة الإصلاح الضريبي أدى إلى تبني "رتوشات بذل إصلاحات للواقع الضريبي"، مما جعل النظام الجبائي لا يناسب الظروف الاقتصادية ولا يتفاعل ومجال التنمية الاجتماعية، إذ لم يكن من شأن الاعتماد على الضرائب غير المباشرة، وتضريب المرتبات والأجور بشكل جد مرتفع إلا الزيادة في الابتعاد عن مبادئ العدالة والإنصاف، التي يجب أن تشكل أساس التضريب إضافتا إلى التأثير عن المستوى المعيشي المرتفع أصلا لفئات الدخل المحدود مقارنة مع ارتفاع الأسعار⁸.

وعموما فالنتيجة كانت الأداة الجبائية بعيدة على أن تلعب دورها المحدد في كفاية النفقات والحد من اللجوء المستمر إلى مصادر التمويل بالعجز، وبالنتيجة ابتعدت أن تلعب دورها الدافع للاستثمار، هذا الدافع الاستثماري كان حافزا إلى تبني الإصلاح 1982 أي الإصلاح المتضمن في قانون الإطار⁹.

الفرع الثاني : الإصلاح التقويمي للبنية الجبائية "نحو ضريبة متغير استثماري وتمويلي"

شهد عقد الثمانينات تبني المغرب سياسة تقويمية هادفة إلى تصحيح التوازنات المالية، فقد تميزت هذه الفترة إلى جانب ذلك بأزمة مالية خانقة عرفتھا الدولة، وتدني مستوى التحويلات الدولية، نتيجة تطور مواقف صندوق النقد الدولي والتوجه نحو التعامل المشروط، والتردد الذي طبع كل الإصلاحات الترقية التي عرفتھا النظام الضريبي والنظام المالي ككل، على أساس عامل الترابط بين النظامين.

8 - خليل اللواح، دور الإدارة العمومية في تحسين مناخ الأعمال بالمغرب، مرجع سابق، ص420.

لقد شكل ذلك إذن أساس تواجد الضريبة في قلب النقاش من أجل إعادة النظر في شكلها التنظيمي ومهامها الجديدة بعيدا عن الفهم التقليدي¹⁰ الذي تلعبه أصلا.

أولا- الإصلاح التوحيدي للجباية "قانون الإطار":

وحددت أهم مقتضيات إصلاح قانون الإطار في:

- إصلاح نظام الضرائب المباشرة بإدخال الضريبة على الشركات والضرائب على الدخل.
- إصلاح نظام الضرائب غير المباشرة بإدخال الضريبة على القيمة المضافة.
- محاربة التهرب الجبائي.

تستوجب هذه المرتكزات الإصلاحية التوقف عند الجانب التحديثي للمنظومة الضريبية دونما إغفال جانب المردودية الذي يضل حاضرا في صياغة مكونات هذا الإصلاح الذي استهدف في المجموع إصلاح الإدارة الضريبية كبعد لتحقيق مجموع الإصلاحات المرتبطة بها¹¹.

- توسيع الوعاء الضريبي بالموازاة مع تقليص أسعار الاقتطاع والعمل على وضع توزيع حقيقي للتحملات الضريبية.
- ويظل المتغير الاستثماري أهم تلك الأبعاد المذكورة من خلال التركيز في محتوى قانون الإطار وما سوف يليه من إصلاحات أخرى.

ثانيا- البعد الفعلي للإصلاح

تتجلى المحاور الأساسية الدافعة لتبني الإصلاح الضريبي في التحديث أولا ثم المردودية ثانيا ثم الدفع بالاستثمار أخيرا، فمن جهة الدولة تريد تمويلات كافية، كما تريد عملا متجددا حيث اتخذ استثمار تلك الموارد محفزا للاشتغال الكامل.

¹⁰ - تتحدد الأهداف التقليدية لكل إصلاح ضريبي في تحقيق مردودية مالية فعالية اقتصادية وعدالة اجتماعية.

¹¹ - خليل الفاهي، الضريبة والاستثمار، مرجع سابق، ص72.

إن الانطلاق من ذلك الأساس قد دفع إلى العمل المستمر على الإصلاح لأجل الوصول إلى تبني ضريبة مقبولة محفزة للاستثمار ودافعة للإقلاع الاقتصادي¹².

ثالثا- البعد الاستثماري لمقومات الإصلاح

تعد الضريبة على القيمة المضافة أول ضريبة من حيث تطبيق محتوى التحول الإصلاحي وذلك منذ 1986، حيث عوضت الضريبة على المنتجات والضريبة على الخدمات إذ شملة إلى جانب الإنتاج والخدمات عنصر التوزيع أي أنها شملة الحركة الاقتصادية ككل.

وشكلت الضريبة على الشركات الشق الثاني من محتوى قانون الإطار إذ حلت محل الضريبة على الأرباح المهنية والضريبة الفلاحية والضريبة الحضرية المفروضة على دخل العقارات المأجورة، فهي بصفتها تلك الضريبة التي تطبق على مجموع الأرباح المحققة من طرف الشركات والأشخاص المعنوية الأخرى مهما كان غرضها وشكلها.

وشكلت الضريبة على الدخل الجزء الأخير من قانون الإطار وأهم توجه إصلاحي فيه بفعل توجهها الهادف إلى تغيير التعامل مع الملزمين حيث تهم مجموع دخول الأشخاص الطبيعيين سواء كانت ذات مصدر مهني أو زراعي أو أي دخل متأتى من إجار العقارات أو من عوائد رؤوس الأموال المنقولة إلى جانب الأجور.

لكن إذ كان توجه الإصلاح يسعى إلى التوحيد في ظل التنوع الملاحظ على مستوى البنية الوعائية، فغن تجاوز هذا الإطار ومحاولة البحث في آليات الاشتغال بهدف الوقوف عن الأهمية الإرادية والاستثمارية للضريبة تستوجب الوقوف عند المستوى القيمي للإصلاح في ظل مفهوم الضريبة الحديثة¹³.

عموما فإن التوازن الذي يمكن إحداثه عبر الضريبة بين الموارد القارة والمتجددة عبر الاستثمار يتحقق بواسطة الاستثمار المتنوع والمتجدد والخالص لفائض القيمة فهو كفيل

¹² - حميد النهري بن محمد، محاضرات في النظرية العامة للضريبة والسياسة الجبائية بالمغرب، مرجع سابق، ص 63-67.
¹³ - جواد النوحى، مقارنة سياسية للاستثمارات الأجنبية بالمغرب، منشورات عكاظ، مؤسسة الملك عبد العزيز آل سعود للدراسات الإسلامية والعلوم الإنسانية، الدار البيضاء، الطبعة الأولى 2010، ص 65.

بتجاوز العجز في التمويل وقادر على أن يساهم في الرفع من قيمة الضريبة في تمويل حاجات الخزينة، والذي يتوقف أساسا على كيفية توزيع تلك الضريبة على مستوى النشاطات الاقتصادية.

المطلب الثاني: التدابير الجبائية لتشجيع الاستثمار

تمكن الحوافز الضريبية المستثمرين من إطار ضريبي ملائم يحفزهم على الاستثمار في قطاع معين أو وجهة معينة. وتتخذ الإعفاءات الضريبية أشكالاً متعددة، يمكن التمييز فيها، بين الإعفاءات الضريبية المؤقتة، أي الإعفاء من الضريبة لفترة زمنية معينة، والإعفاءات التي تهم تخفيض أسعار الضريبة، أو التنازل عن تحصيل الضريبة لمدة معينة¹⁴.

كما أن تطور الممارسة المغربية نحو توسيع مجال الإعفاءات الضريبية، والرفع من المزايا الضريبية عبر تخويل المستثمرين العديد من المزايا الضريبية، جعل المغرب سنة 1995 يعمل بتجديد ميثاق الاستثمار، ووضعه في شاكلة قانون إطار بمثابة ميثاق للاستثمار رقم 18.98، حيث يشكل محطة حاسمة في تدعيم الحوافز الضريبية، وبالتالي يشكل منفذ لعدة تدابير جبائية منصوص عليها في الميثاق (الفرع الثاني)، إلى جانب تدابير جبائية منصوص عليها في المدونة العامة للضرائب (الفرع الأول).

الفرع الأول: التدابير الجبائية من خلال المدونة العامة للضرائب

يتضمن النظام الضريبي والمالي عدة تدابير جبائية، وذلك بهدف تخفيف العبء الضريبي على فئة معينة من الملزمين أو من أجل تشجيع قطاعات معينة. وتتخذ هذه الإعفاءات عدة أشكال منها التخفيضات الضريبية والإسقاطات من القاعدة الضريبية، وكذلك منحهم الأسعار التفضيلية.

¹⁴ - جواد النوحى، مقارنة سياسية للاستثمارات الأجنبية بالمغرب، سلسلة أبحاث، منشورات مؤسسة عبد العزيز آل سعود للدراسات الإسلامية والعلوم الإنسانية، الدار البيضاء، منشورات عكاظ 2010، ص 69، 70.

والمشروع المغربي يسعى في أي قانون مالي سنوي، إلى طرح العديد من التشجيعات الضريبية، لتحفيز المقاولات والمستثمرين على الاستثمار، عبر عدة إجراءات تعد كآلية لتخفيف الضغط الضريبي عنهم، خاصة في كل من الضرائب المباشرة (الفقرة الأولى)، والضرائب غير المباشرة (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: الإعفاءات والاستثناءات على الضرائب المباشرة (ض.ش - ض.د)

برزت أهمية الإعفاءات والاستثناءات كإحدى الأدوات التي اعتمدتها السلطات الحكومية في إطار عملها على تطوير نظامها الاقتصادي وتحديث أسلوب التنمية، للدفع بمبادرات الخواص من أجل توظيف الرساميل الاستثمارية لهذه الفئة خدمة للمجالات التي تعتبر ضرورية في السياسة الاقتصادية للدولة¹⁵.

وقد تناولت المدونة العامة للضرائب خاصة منها الضريبة على (ض.د - ض.ش - ض.ق.م)، مجموعة من التدابير الاستثنائية لتحفيز عملية الاستثمار، كما أن للقوانين المالية السنوية دور في هذه التحفيزات فهي قد ترفع من عدد التحفيزات سواء من ناحية الأسعار أو النسبة، كما تدرج بعض الإعفاءات بشكل دائم أو مؤقت.

ونجد هذه الاعفاءات الجبائية، تتمثل فيما يلي :

أولاً: على مستوى الضريبة على الشركات

تسري هذه الضريبة على الأشخاص المعنويين، وهي تخضع كل الشركات مهما كان هدفها، التي تحقق أرباحاً في المغرب، وتطبق لزوماً على موارد وأرباح شركات رأس المال، والمؤسسات العامة وغيرها من الشخصيات المعنوية، التي تحقق أعمالاً ربحية، وعلى الشركات الشخصية التي اختارت ذلك الاختيار القطعي.

فقد حددت المادة 06 من المدونة العامة للضرائب، عدة إعفاءات وتخفيضات، نجد من

بينها:

¹⁵ -نادية العراش، مرجع سابق، ص 12.

❖ الإعفاءات الدائمة من الضريبة وفرضها بالسعر المنخفض¹⁶ بصفة دائمة:

– **الإعفاءات الدائمة :** تستفيد منها الجمعيات الوطنية والهيئات غير الهادفة إلى الربح (على سبيل المثال نجد منها : العصبة المغربية لمكافحة أمراض القلب والشرابيين، مؤسسة الحسن الثاني لمكافحة أمراض القلب والشرابيين، جمعيات مستعملي المياه الفلاحية، مؤسسة الشيخ زايد بن سلطان، مؤسسة محمد الخامس للتضامن، المكتب الوطني للأعمال الجامعية الاجتماعية والثقافية، البنك الاسلامي للتنمية، البنك الافريقي للتنمية، وكالة الإنعاش والتنمية الاقتصادية والاجتماعية (الشرقية، الشمالية والجنوبية)، وكالة المساكن والتجهيزات العسكرية، وجامعة الأخوين بإفرا..)¹⁷.

بالإضافة إلى مجموعة من الهيئات المضافة من قوانين المالية السنوية.

– **إعفاءات متبوعة بفرض دائم للضريبة بأسعار مخفضة :** وتهم المنشآت غير المزاوله نشاطها في القطاع المنجمي التي تباع لمنشآت أخرى مقامة في المواقع الخاصة بالتصدير منتجات تامة الصنع معدة للتصدير، تعفى من مجموع الضريبة لمدة 5 سنوات متتالية، وكذا المنشآت الفندقية عن مؤسساتها الفندقية، فيما يخص الجزء الأساس المفروض عليه الضريبة المطابق لرقم أعمالها الذي تم تحقيقه بعملة أجنبية محولة إلى المغرب بصفة فعلية مباشرة أو لحسابها عن طريق وكالات الأسفار فهي ايضا تعفى من الضريبة لمدة 5 سنوات متتالية. أيضا تستفيد من الإعفاء وفرض الضريبة بالسعر المنخفض، شركات الخدمات المكتسبة لصفة القطب المالي للدار البيضاء وفق النصوص التشريعية والتنظيمية الجاري بها العمل.

❖ الإعفاءات المؤقتة من الضريبة وفرضها بسعر مخفض بصفة مؤقتة

– **الإعفاءات المتبوعة بالفرض المؤقت للضريبة بأسعار مخفضة،** وتنصب على المنشآت التي تزاوّل أنشطتها في المناطق الحرة للتصدير، حيث تعفى من مجموع الضريبة لخمس سنوات من تاريخ الشروع في استخدامها، وكذا الوكالة الخاصة طنجة البحر الأبيض

¹⁶ -تم استبدال عبارة "السعر المنخفض" بعبارة "الأسعار المخفضة" بمقتضى البند 1 من المادة 7 من قانون المالية لسنة 2019

¹⁷ - للإستزادة، الرجوع للمادة 6 من المدونة العامة للضرائب 2019 .

المتوسط، والشركات المتدخلة في إنجاز وتهيئة واستغلال وصيانة مشروع المنطقة الخاصة للتنمية طنجة المتوسط، والمقامة في المنطقة الحرة للتصدير.

- **اعفاءات مؤقتة،** "تعفى شركات الحاصلة على امتياز لاستغلال حقول الهيدروكربورات أو إن اقتضى الحال، كل واحد من الحاصلين عليها إن كان مشتركا بينهم، من مجموع الضريبة على الشركات طوال مدة عشر (10) سنوات متتالية تبتدئ من تاريخ الشروع في الإنتاج المنتظم لكل امتياز للاستغلال". أيضا تعفى الشركات التي تستغل مراكز تدبير المحاسبات المعتمدة المنظمة بالقانون رقم 57-90، كما أضاف قانون المالية لسنة 2017 في المادة 6 على استفادة الشركات الصناعية التي تزاوّل أنشطة محددة بنص تنظيمي من الإعفاء الكلي من الضريبة على الشركات طوال 5 سنوات.

- **الاعفاء المؤقت للضريبة بسعر مخفض:** وهنا فالضريبة على الشركات حددت اسعارا نوعية، من بينها نسبة سعر 17.5 % لكل من المنشآت الحرفية التي يكون إنتاجها أساسا حصيلة عمل يدوي؛ أيضا المؤسسات الخاصة للتعليم أو التكوين المهني، كذلك الشركات الرياضية، لمدة الخمس (5) سنوات، من تاريخ الشروع في استغلالها، أيضا يستفيد المنعشون العقاريون، أشخاص معنويون الذين ينجزون خلال مدة أقصاها ثلاث (30) سنوات، ابتداء من تاريخ رخصة البناء، عمليات بناء أحياء و إقامات ومباني جامعية، كذلك تستفيد المستغلات الفلاحية الخاضعة للضريبة من السعر المنصوص عليه أعلاه، لمدة خمس 5 سنوات.

ثانيا: على مستوى الضريبة على الدخل

تفرض الضريبة على الدخل على دخول وأرباح الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، والذين لم يختاروا الخضوع للضريبة على الشركات. ومن أصناف الدخل والأرباح المعنية نجد كل من، الدخل المهنية، الدخل الناتجة عن المستغلات الفلاحية، والأجور والدخول المعتبرة في حكمها، والدخول والأرباح العقارية، والدخول والأرباح الناتجة عن رؤوس الأموال المنقولة.

وقد حدد المشرع المغربي، مجموعة من الإعفاءات على مستوى الضريبة على الدخل، تطرق إليها في المادة 31 من المدونة العامة للضرائب، وذلك على الشكل التالي:

بخصوص الدخل المهني: هي الأرباح التي يحصل عليها الأشخاص الطبيعيون من مزاوله عدة مهن مختلفة (تجارية، صناعية، حرفية، مهنة المنعشين العقاريين، مجزئ الأراضي، مهنة تجار الأملاك، مهن حرة)، من طرف الأشخاص المعنويين غير الخاضعين للضريبة على الشركات والذين لا يوجد مقرهم بالمغرب في مقابل إنجاز أعمال أو تقديم خدمات لحساب أشخاص طبيعيين أو معنويين يتوفرون على موطن ضريبي بالمغرب أو يزاولون نشاطا فيه، إذا كانت الأعمال أو الخدمات الآنفه الذكر لا ترتبط بنشاط مؤسسة في المغرب تابعة للشخص الطبيعي أو المعنوي غير المقيم بالمغرب¹⁸.

وتستفيد الدخل المهني من عدة اجراءات جبائية :

❖ **الإعفاء الدائم من الضريبة وفرضها بالسعر المخفض بصفة دائمة :**

- **الإعفاء الدائم:** هنا تستفيد المنشآت المقامة في منطقة حرة بميناء طنجة، حيث أعفاها المشرع الجبائي من الضريبة على الدخل، برسم العمليات المنجزة داخل المنطقة الحرة للميناء.
- **الإعفاءات المتبوعة بفرض دائم للضريبة بسعر مخفض:** هنا المشرع الجبائي اعفى المنشآت المصدرة للمنتجات أو الخدمات، والمنشآت غير المزاوله نشاطها في القطاع المنجمي، والمنشآت الفندقية، وأيضا شركات تدبير الاقامات العقارية للإنعاش السياحي - باستثناء المنشآت المصدرة للمعادن المستعملة- بالإعفاء من مجموع الضريبة على الدخل طوال مدة خمس (5) سنوات.
- **الفرض الدائم للضريبة بالسعر المخفض:** تستفيد المنشآت المنجمية المصدرة من السعر المنصوص عليها في المادة « 19 - II جيم » وهو النسبة المحددة في 17.5 % ابتداء من السنة المحاسبية التي أنجزت خلالها عملية التصدير الأولى.

- الإعفاء المؤقت من الضريبة و فرضها بسعر مخفض بصفة مؤقتة :

- لإعفاء المتبوع بتخفيض مؤقت، وهنا تستفيد المنشآت التي تزاوّل أنشطتها داخل المناطق الحرة للتصدير من :

- الإعفاء الكلي طوال السنوات الخمس الأولى المتتالية ابتداء من تاريخ الشروع في استغلالها؛

- تخفيض الضريبة بنسبة 80% طوال العشرين (20) سنة الموالية، ويطبق كذلك الإعفاء والتخفيض: بين المنشآت المقامة في نفس المنطقة الحرة للتصدير، وبين المنشآت المقامة في مناطق حرة للتصدير مختلفة. غير أنها تخضع للضريبة على الدخل وفق شروط القواعد العامة، المنشآت التي تزاوّل نشاطها في هذه المناطق في إطار ورش أشغال البناء أو التركيب.

- **الفرض المؤقت للضريبة بالسعر المخفض :** يستفيد من فرض الضريبة بالسعر المخفض بسعر 20 % بالنسبة لشريحة الدخل من 50.001 إلى 60.000 درهم، على المنشآت المنجمية والفندقية والمنشآت الحرفية والمؤسسات الخاصة للتعليم أو التكوين المهني، كل هذه المنشآت تستفيد من الاعفاء من مجموع الضرائب على الدخل طوال الخمس (5) سنوات.

❖ **الإعفاء الدائم والفرض المؤقت للضريبة بسعر مخفض**

- **الإعفاء الدائم :** يعفى من الضريبة على الدخل بصفة دائمة، الخاضعون للضريبة برسم الدخول الفلاحية، كما هي محددة في المادة 46 (الأرباح المحققة من طرف فلاح أو مربّي للماشية أو هما معا والمتأتية من كل نشاط متعلق باستغلال دورة إنتاج نباتية أو حيوانية أو هما معا ..)، والذين يحققون رقم أعمال سنوي برسم هذه الدخول يقل عن خمسة ملايين (5.000.000) درهم.

بخصوص الدخول الزراعية : تعتبر دخولا فلاحية، الأرباح المحققة من طرف فلاح، أو مربّي للماشية أو هما معا، والمتأتية من كل نشاط متعلق باستغلال دورة

إنتاج نباتية، أو حيوانية أو هما معا، تكون منتجاتها معدة لتغذية الإنسان أو الحيوان أو هما معا، و كذا الأنشطة المرتبطة بمعالجة تلك المنتجات، باستثناء أنشطة التحويل المنجزة بواسطة وسائل صناعية.

وتستفيد الدخول الزراعية من عدة إعفاءات:

❖ الإعفاء الدائم والفرض المؤقت للضريبة بسعر مخفض

- **الإعفاء الدائم:** يعفى من الضريبة على الدخل بصفة دائمة الخاضعون للضريبة برسم الدخول الفلاحية، والذين يحققون رقم أعمال سنوي برسم هذه الدخول يقل عن خمسة ملايين (5.000.000) درهم. مع مراعاة الأحكام الانتقالية المنصوص عليها في المادة -247 من المدونة العامة للضرائب، والتي تنص على أنه "بصفة انتقالية واستثناء من أحكام المادتين 6 (I ألف 29) - والمادة (I-47) يستمر في الاستفادة من الإعفاء من الضريبة على الشركات و الضريبة على الدخل:

- ابتداء من فاتح يناير 2014 إلى غاية 31 ديسمبر 2015، المستغلون الفلاحيون الذين يحققون رقم أعمال يقل عن 35 000 000 درهم ؛

- ابتداء من فاتح يناير 2016 إلى غاية 31 ديسمبر 2017، المستغلون الفلاحيون الذين يحققون رقم أعمال يقل عن 20 000 000 درهم ؛

- ابتداء من فاتح يناير 2018 إلى غاية 31 ديسمبر 2019، المستغلون الفلاحيون الذين يحققون رقم أعمال يقل عن 10 000 000 درهم.

غير أنه لا يطبق هذا الإعفاء السالف الذكر على أصناف الدخول الأخرى غير الفلاحية المحققة من لدن الأشخاص المعنيين.

ولا يستفيد من الإعفاء السالف الذكر، المستغلون الفلاحيون الذين أصبحوا خاضعين للضريبة، ابتداء من فاتح يناير 2014.

غير أنه، عندما يقل رقم الأعمال المحقق خلال سنة معينة عن خمسة ملايين (5.000.000) درهم، لا يمنح هذا الإعفاء، إلا إذا ظل رقم الأعمال المذكور أدنى، من هذا المبلغ لمدة ثلاث (3) سنوات محاسبية متتالية.

- - **الفرض المؤقت للضريبة بسعر مخفض:** كذلك يستفيد المستغلون الفلاحيون الخاضعون للضريبة من السعر المنصوص عليه في «المادة 73» خلال الخمس (5) السنوات المحاسبية الأولى المتتالية، ابتداء من السنة الأولى لفرض الضريبة، والذي حدد في 20 % في المئة وفق المادة 73.

بخصوص الدخل والأرباح العقارية :

حددت المادة 63 من المدونة الدخل التالية كدخل معفية، ويتعلق الأمر ب : الربح المحصل عليه من لدن كل شخص، يقوم خلال السنة المدنية، بتقويت عقارات لا يتجاوز مجموع قيمتها مائة وأربعون 140.000 درهم، والربح المحصل عليه من تقويت عقار، أو جزء عقار.

ويمنح هذا الإعفاء كذلك للخاضع للضريبة، في حالة تقويت عقار، أو جزء من عقار، تم اقتناؤه في إطار عقد "إجارة منتهية بالتملك" وتخصيصه لسكناه الرئيسية، ويمنح هذا الإعفاء كذلك للأرض، التي شيد فوقها البناء في حدود مساحته المغطاة خمس (5) مرات. أيضا يعفى من الضريبة الربح المحصل عليه من تقويت حقوق مشاعة في عقارات فلاحية واقعة خارج الدوائر الحضرية فيما بين الشركاء في الإرث.

واخيرا بخصوص الدخل والأرباح الناشئة عن رؤوس الأموال المنقولة

هي تعد دخولا ناشئة عن رؤوس أموال منقولة، كل من عوائد الأسهم وحصص المشاركة ودخول الحاصلات من التوظيفات المالية ذات الدخل الثابت ومن السندات، وصكوك الاقتراض الأخرى الصادرة عن كل شخص معنوي أو طبيعي مثل الديون المضمونة برهن رسمي.

المشرع وضع مجموعة من الإعفاءات، بالنسبة للدخل والأرباح الناشئة عن رؤوس الأموال المنقولة، كالهبة بين الأصول، والفروع والأزواج والإخوة والأخوات، فيما يتعلق بالقيم المنقولة، وغيرها من سندات رأس المال والدين. وكذا الأرباح وغيرها من عوائد المساهمة المماثلة لها، الموزعة من لدن الشركات المقامة في مناطق التصدير

الحرّة، والناجمة عن أنشطة مزاولة داخل تلك المناطق. بالإضافة إلى الفوائد المدفوعة للأشخاص الطبيعيين أصحاب حسابات الادخار لدى صندوق التوفير الوطني.

الفقرة الثانية: الضرائب غير المباشرة (الضريبة على القيمة المضافة)

بخصوص هذه الضريبة فقد اشتملت على مجموعة من الإعفاءات منها ما هو ذو أبعاد اقتصادية وما هو ذو صبغة اجتماعية.

وتتمثل هذه الإعفاءات في كل من الإعفاءات مع الحق في الخصم، والإعفاءات دون الحق في الخصم.

أ- الإعفاءات مع الحق في الخصم : فوق المادة 92 من المدونة العامة للضرائب تعفى من الضريبة على القيمة المضافة، مع الاستفادة من الحق في الخصم، والمنصوص عليها أيضا في المادة 101 من نفس المدونة :

- كل المنتجات المسلمة والخدمات المقدمة، من لدن الخاضعين للضريبة، لأجل التصدير، والتي يطبق الإعفاء على آخر بيع، بين ما أنجز وآخر خدمت قدمت في المغرب، ونتج عنهما التصدير بصورة مباشرة وفورية؛
- المنتجات والمعدات المخصصة لأغراض فلاحية؛
- الحافلات والشاحنات والسلع التجهيزية المتصلة بها، الواجب تقييدها في حساب الأصول الثابتة والمقتناة، من لدن منشآت النقل الدولي عبر الطرق، ويطبق هذا الإعفاء خلال مدة أربع وعشرين (24) شهرا، ابتداء من تاريخ الشروع في مزاولة نشاطها،
- تستفيد العمليات المنجزة من لدن الشركات القابضة من الحق في الخصم على أساس رقم الأعمال المعفى من الضريبة وفق الشروط المنصوص عليها في هذه المدونة؛
- البنوك الحرّة¹⁹؛

¹⁹ - يتعلق بما يلي:

-الفوائد والمعمولات عن عمليات القرض وجميع الخدمات الأخرى التي تقوم بها البنوك الحرّة؛
-الفوائد الناتجة عن الودائع والتوظيفات المالية الأخرى المنجزة بعمولات أجنبية قابلة للتحويل لدى البنوك السالفة الذكر؛
-السلع التجهيزية الجديدة اللازمة للاستغلال والممتلكة في المغرب من لدن البنوك المذكورة؛
-التوريدات الخاصة بالمكتب واللازمة لمزاولة نشاط البنوك المذكورة.

- عمليات النقل الدولي والخدمات المرتبطة بها، وكذا عمليات الإصلاح، والصيانة والتحويل والاستئجار والكراء، المتعلقة بمختلف وسائل النقل، وكذا عمليات تفكيك الطائرات؛
 - المنتجات المسلمة والخدمات المقدمة لمناطق التصدير الحرة، والواردة من التراب الخاضع للضريبة؛
 - مجموع الأنشطة والعمليات المنجزة من لدن الشركة المسماة "الوكالة الخاصة طنجة-البحر الأبيض المتوسط"؛
 - اقتناء السلع والخدمات، من لدن الحاصلين على امتياز استغلال حقول الهيدروكربورات.
- ب- الإعفاء دون الحق في الخصم :** حسب المادة 91 من المدونة العامة للضرائب، تعفى من دون الخصم في الضريبة على القيمة المضافة :
- العمليات المتعلقة بما يلي :
- البيوع الواقعة على المصوغات المصنوعة بالمغرب من المعادن النفيسة؛
 - الخدمات التي تنجزها مختلف شركات التأمين، والخاضعة للضريبة على عقود التأمين؛
 - والعمليات والخدمات التالية:
 - الشركات المدنية العقارية²⁰؛
 - عمليات القرض العقاري والقرض الخاص بالبناء المتعلق بالسكن الاجتماعي؛
 - العمليات التي تنجزها التعاونيات واتحاداتها المؤسسة بشكل قانوني؛
 - الخدمات التي تقدمها الشركات المسيرة لمراكز تدبير المحاسبات المعتمدة لمدة أربع سنوات ابتداء من تاريخ حصولها على الرخصة.

الفرع الثاني: التدابير ذات الطابع الجبائي في ميثاق الاستثمار

²⁰ - هي من يؤسسها أفراد أسرة واحدة، من أجل بناء وحدة سكنية معدة لسكنائهم الشخصي الرئيسي، أو مباني معدة لسكن مستخدمهم في إطار برنامج معتمد.

تعد قوانين الاستثمار بمثابة إطار تشريعي، ينظم العمليات الاستثمارية، التي ينجزها الخواص من جهة، كما أنها تترجم بشكل أساسي اختيارات الدولة، وتوجهاتها في مجال تحفيز، وتشجيع الاستثمارات الخاصة الوطنية والأجنبية من جهة أخرى، وبالتالي فهي ترسانة من الإجراءات الجبائية والمالية الاستثنائية، التي تستهدف أساسا تشجيع الرساميل الوطنية والأجنبية، والتي تعكس مضمون سياسة الدولة، وتحدد مدى نجاحها أو فشلها، وترتبط فعالية تلك القوانين، بمدى قدرتها على مراعاة مصالح المستثمر، وعلى تحديد الشروط الموضوعية المساعدة على اتخاذ قرار الاستثمار من طرف الخواص، وكذا بعوامل أخرى تدرج في مجموعها ضمن ما يسمى بمناخ الاستثمار²¹.

ولقد جاء ميثاق الاستثمار لسنة 1995 لتأكيد المزايا الجبائية، التي كانت في قوانين الاستثمار السابقة مع محاولة تبسيطها، وهي كالتالي :

➤ **على مستوى الرسوم الجمركية :** قصد تشجيع التجهيز، يفرض رسم الاستيراد بسعر لا يمكن أن يقل عن نسبة 2,5% من قيمة السلع المستوردة، ولا يتجاوز 10%، وذلك فيما يخص السلع التجهيزية والمعدات والآلات وأجزائها وقطعها المنفصلة، وتوابعها المعتبرة لازمة لإنعاش وتنمية الاستثمار.

➤ **على مستوى الضريبة على القيمة المضافة :** لقد أعفى ميثاق الاستثمار السلع التجهيزية والمعدات والآلات المقرر إدراجها في حساب الأصول الثابتة في الدخل وعند الاستيراد، من الضريبة على القيمة المضافة، ومع امكانية الخصم طبقا للتشريع المتعلق بالضريبة على القيمة المضافة.

➤ **على مستوى رسوم التسجيل :** تعفى من رسوم التسجيل عقود شراء الأراضي المعدة لإنجاز مشروع من مشاريع الاستثمار، باستثناء عقود شراء الأراضي المعدة للقيام بعمليات التجزئ والبناء، شريطة إنجاز المشروع داخل أجل لا يتجاوز 24 شهرا بنسبة 2,5% على عقود شراء الأراضي، المعدة للقيام بعمليات التجزئ والبناء،

²¹ - لحسن البوكيلي، التدبير العمومي للاستثمارات بالمغرب من المركزية إلى اللامركز، اطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية الحقوق أكاد، الرباط، 2006 - 2007، ص 19.

وعلى عمليات الشراء الأول للبناءات التي يقوم بها أشخاص طبيعيين أو معنويين، باستثناء مؤسسات الائتمان أو شركات التأمين.

كما يفرض رسم تسجيل أقصاه 0,50% على حصص المساهمة في الشركات حين تأسيسها أو الزيادة في رأس مالها.

➤ **على مستوى الضريبة على الشركات :** من أجل تشجيع قطاع التصدير، أصبحت منشأة تصدير المنتجات أو الخدمات تستفيد من تخفيض 50% من الضريبة على الشركات، بالنسبة إلى مجموع رقم معاملاتها المتعلقة بالتصدير طوال فترة 5 سنوات. كما حظيت المنشآت التي تقام بالعمالات والأقاليم التي تستوجب مستوى النشاط الاقتصادي فيها نظاما ضريبيا تفضيليا من تخفيض نسبة 50% من الضريبة على الشركات طوال 5 سنوات، وذلك بغية القضاء على ظاهرة تمركز النشاط الاقتصادي في مناطق معينة دون أخرى.

نفس الإجراء طبق على منشآت الصناعة التقليدية، التي بدورها استفادت من تخفيض نسبة 50%، والتي يكون انتاجها حويلة عمل يدوي أساسا، طوال خمس سنوات الأولى التالية لتاريخ استغلالها، وذلك أينما وجد مكان إقامتها.

➤ **على مستوى الضريبة على الدخل :** "لاتزيد نسبة السعر المطبق على الضريبة العامة على الدخل 41.5%، وبخصوص منشآت تصدير المنتجات أو الخدمات والمنشآت التي تقام في العمالات أو الأقاليم التي تستوجب مستوى النشاط الاقتصادي فيها نظاما ضريبيا تفضيليا، وكذا المنشآت الصناعية التقليدية، تستفيد من نفس التخفيض الذي طبق على الضريبة على الشركات وبنفس الطريقة.

➤ **على مستوى الضريبة المهنية (البتانتا) :** تستفيد جميع القطاعات، منشآت صناعية، سياحية وتجارية، من إعفاء الضريبة المهنية، وذلك طوال خمس (5) سنوات، من تاريخ الشروع في مزاولة نشاطها، ويستثنى من هذا الإعفاء المؤسسات القارة التابعة للشركات، والمنشآت غير الموجودة مقرها بالمغرب، والمقبولة لإنجاز

صفقات أعمال أو توريدات أو خدمات، وكذا مؤسسات الائتمان ومنشآت التأمين والوكالات العقارية.

➤ **على مستوى الضريبة على الأرباح العقارية :** رغبة في التشجيع على بناء المساكن الاجتماعية، تم اعفاء كل ربح يحصل عليه الأشخاص الطبيعيون، بمناسبة البيع الأول لأماكن معدة للسكنى من الضريبة على الأرباح العقارية، بشرط ألا يتسم هذا البيع بالمضاربة، وأن يكتسي المسكن طابعا اجتماعيا.

➤ **على مستوى الاحتياطي المرصد للاستثمار فيما يتعلق بالضريبة على الشركات والضريبة على الدخل :** تم التنصيص على اعتبار تكاليف قابلة للخصم للاحتياطات التي ترصدها المنشآت في حدود 20% من الربح الضريبي قبل فرض الضريبة، لأجل إنجاز استثمار في شكل سلع تجهيزية أو معدات أو آلات، وذلك في حدود 30% من الاستثمار المذكور، مع استثناء الأراضي والمباني غير المعدة لأغراض مهنية، والسيارات المستعملة لغرض شخصي.

وبالتالي يتبين لنا أن سياسة منح إعفاءات ضريبية، هي كأداة لبلوغ التنمية، عبر توجيه الاستثمارات الوطنية والأجنبية، نحو القطاعات المحفزة، وتحقيق أهداف اقتصادية وتنموية، وهذا ما كرسه الإطار قانوني لميثاق الاستثمار، إضافة إلى القوانين المالية السنوية والمدونة العامة للضرائب، بجانب التدابير الجبائية، نجد كذلك التدابير غير الجبائية، لما لها من دور تكميلي في جلب الاستثمار.

المبحث الثاني : الابعاد الاقتصادية لنظام الضريبي وأفق الاصلاح

لكل نظام جبائي أبعاده وتجلياته، سواء الاقتصادية أو غيرها، وهذا ما سنتطرق إليه في (المطلب الأول)، على أن نحاول دراسة بعض النقاط التي تحاول تدارك الاختلالات التي شابتها من أجل نظام فعال قادر (المطلب الثاني).

المطلب الأول : الابعاد الاقتصادية للسياسة الضريبية

لقد حاولت الدولة خلق إطار تستطيع من خلاله تحفيز المبادرة الخاصة من أجل توجيهها نحو الاستثمارات المنتجة، وذلك من خلال سياسة الاعفاءات والتشجيعات الضريبية التي تعمل على إنعاش القطاع الاقتصادي بما يتماشى مع التوجه العام الذي تسلكه السياسة الاقتصادية والمالية، وحتى السياسة الاجتماعية للدولة²².

وهكذا فقد هدفت الدول من خلال سياسة التشجيعات الضريبية الى إنعاش القطاع الاقتصادي بما يتماشى مع التوجه العام الذي تسلكه السياسة الاقتصادية والمالية للدولة، وتظهر انعكاسات الامتيازات الضريبية في المجال الاقتصادي سواء على مستوى الاستثمار الوطني (الفرع الأول)، أو على مستوى الاستثمار الأجنبي (الفرع الثاني).

الفرع الاول : نتائج السياسات الضريبية على مستوى الاستثمار الوطني

يعول المغرب باعتباره أحد الاقتصاديات النامية على الاستثمار من أجل النهوض باقتصاده وتحقيق التنمية، ولا يتحقق ذلك إلا بالاهتمام بالسياسة الجبائية والادخار، ذلك أن هناك علاقة وطيدة بين العناصر الثلاثة التالية : الجباية، الإدخار والاستثمار. حيث أن الدولة تراهن كثيرا على الادخار للمساهمة في الدفع بعجلة التنمية، فهي ترى ان سياسة التحفيزات الجبائية يمكنها أن تحفز وتشجع الادخار، بشكل يعطي دينامية أكبر للاستثمار المنتج الذي يخلف قيما جديدة وفرصا للتشغيل²³.

²²²² عزيز صميم، "التحفيزات الجبائية بالمغرب"، السلسلة المغربية للعلوم والتقنيات الضريبية، العدد الثالث، يناير 2013، ص 95.

²³ عزيز صميم، نفس المرجع، ص 94.

في هذا الاطار تحاول الدولة أن تدفع نحو الرفع من الادخار الخاص، وهذا لن يتأتى إلا بتخفيض أو إعفاء ضريبي²⁴، وكذا من خلال مختلف الامتيازات والتحفيزات الممنوحة للخواص، في حين أن الادخار العمومي يتحقق عن طريق العبء الضريبي²⁵.

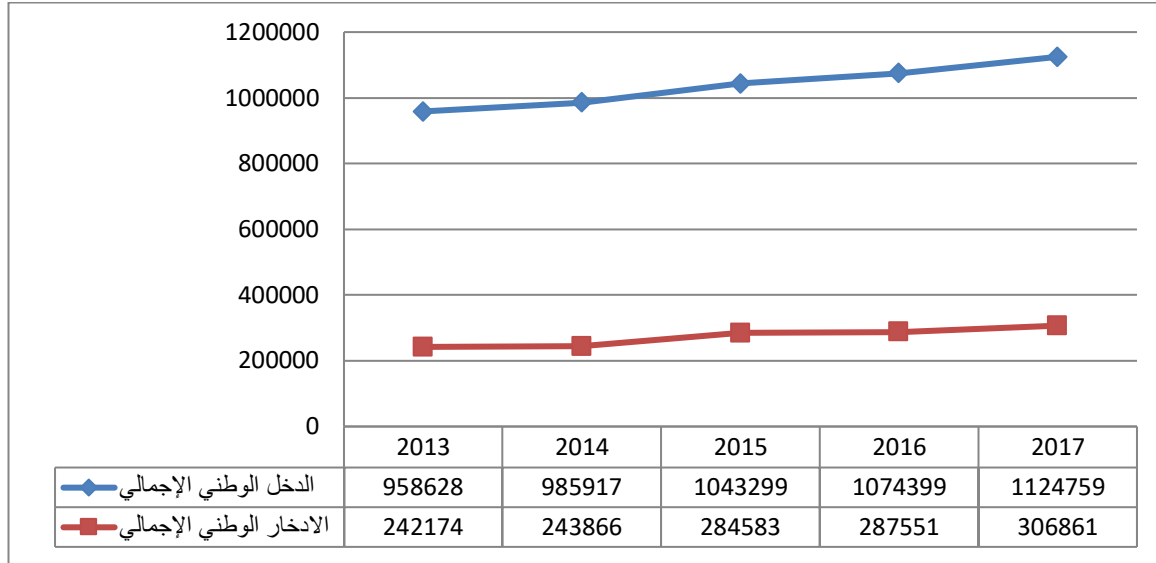
الفقرة الاولى : علاقة بين كل من الدخل والادخار والنفقات الجبائية

إن الضريبة وفقا للفكر المالي المعاصر يمكنها أن تؤثر علي الدخل و الادخار والاستثمار وبالتالي الضريبة تلعب دورا هاما في الوصول إلى حالة الاستقرار الاقتصادي، وسنحاول في هذه الفقرة عرض مجموعة من المعطيات لمحاولة فهم العلاقة بين الدخل والادخار والنفقات الجبائية.

²⁴ صلاح الدين كرزابي، "التحفيز الضريبي للاستثمار بالمغرب : قراءة في الابعاد الاقتصادية والاجتماعية"، مجلة القانونية الالكترونية، تم الاطلاع عليه بتاريخ 01 ماي 2018، رابط التالي : <http://www.alkanounia.com>

²⁵ عزيز صميم، مرجع سابق، ص 96.

مبيان رقم 1: تطور توزيع الدخل الوطني الاجمالي والادخار الوطني الاجمالي المتاح (ب MDHS)



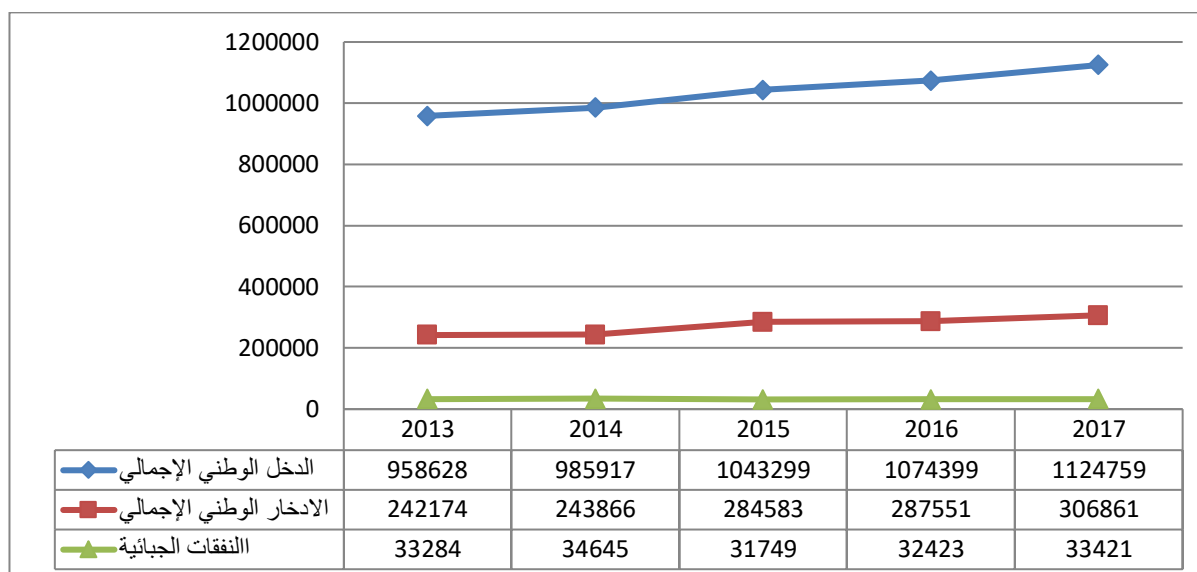
المصدر : تركيب شخصي مستمد من المذكرات الإخبارية حول الحسابات الوطنية للقطاعات المؤسساتية (HCP).

انطلاقاً من الرسم البياني يتبين أن هناك علاقة مطردة ما بين الدخل الوطني الاجمالي والادخار الوطني الاجمالي، حيث يلاحظ أنه كلما ارتفع الدخل الوطني الاجمالي كلما زاد حجم الادخار الوطني الاجمالي.

يلاحظ من خلال الجدول زيادة الدخل الوطني الاجمالي بما قدر 166131 مليون درهم أي بمعدل 33226,2 مليون درهم سنوياً، كما عرف الادخار الوطني قفزة نوعية خلال نفس الفترة بمعدل 12937,4 مليون درهم.

فهل لهذا الارتفاع في كل من الدخل والادخار له علاقة بالتحفيزات الجبائية ؟

مبيان رقم 2 : تطور توزيع الدخل الوطني الاجمالي والادخار الوطني الاجمالي والنفقات الجبائية المتاحة (المبلغ بملايين الدرهم)



المصدر: تركيب شخصي مستمد من المذكرات الإخبارية حول الحسابات الوطنية للقطاعات المؤسساتية (HCP) وتقارير النفقات الجبائية.

يتبين من خلال المبيان والجدول أنه كلما ارتفعت النفقات الجبائية كلما ازداد الادخار الوطني الاجمالي والدخل الوطني الاجمالي ، ويبقى الاستثناء هو سنة 2015 حيث انخفضت النفقات الجبائية غير ان الادخار والدخل استمرا في الارتفاع.

بعد التطرق إلى علاقة النفقات الجبائية بكل من الدخل الوطني الاجمالي والادخار الوطني الاجمالي، ستتم معرفة أهم الضرائب التي تستهدفها هذه التحفيزات وكذا المستفيدين من هذه التحفيزات.

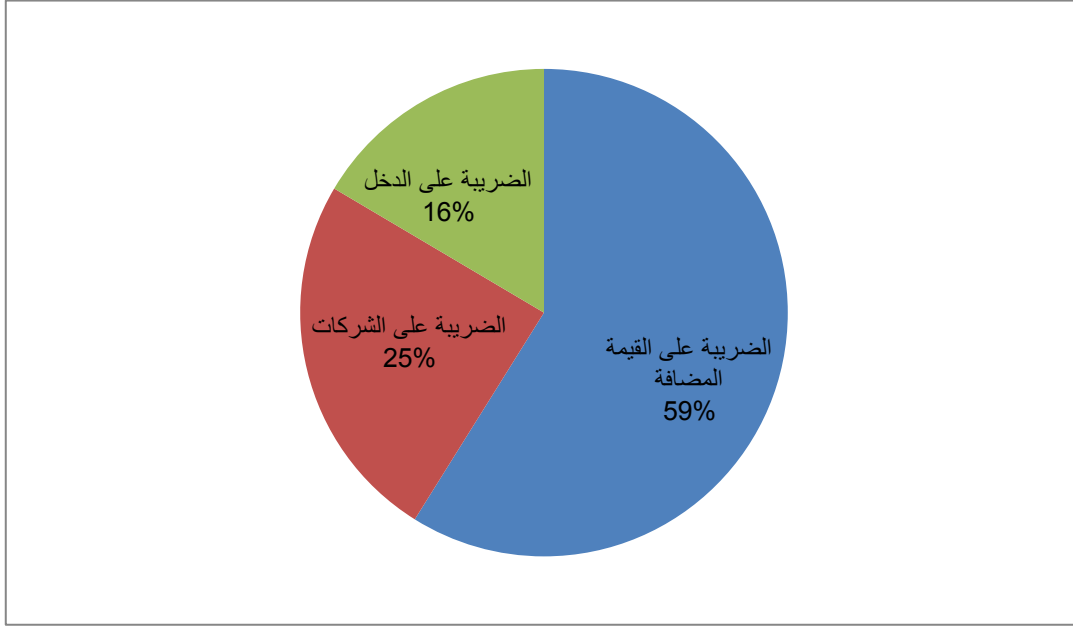
ماهي انواع الضرائب التي تستهدفها التحفيزات الجبائية ومن هم المستفيدون منها؟

جدول رقم 1 : تطور النفقات الجبائية بالنسبة لكل ضريبة (المبلغ بملايين الدرهم)

الضريبة	2013		2014		2015		2016		2017	
	مبلغ	الحصة %	مبلغ	الحصة %	مبلغ	الحصة %	مبلغ	الحصة %	مبلغ	الحصة %
الضريبة على القيمة المضافة	14012	30,8	14254	28,9	14392	28,1	15161	28,3	16267	28
الضريبة على الشركات	7115	23,1	8415	23,4	5750	23,3	5150	22,9	4533	23,7
الضريبة على الدخل	4104	20,9	3964	21,9	4056	22,3	4165	22,6	4465	22,2
المجموع	33284	74,8	34645	74,2	31749	73,7	32423	73,8	33421	73,9

مصدر: تركيب شخصي مستمد من تقارير النفقات الجبائية 2015 و 2016 و 2018.

مبيان رقم 3 : توزيع النفقات الجبائية بالنسبة لكل ضريبة (الفترة 2013-2018)



مصدر: تركيب شخصي مستمد من تقارير النفقات الجبائية 2018 و2016 و2015

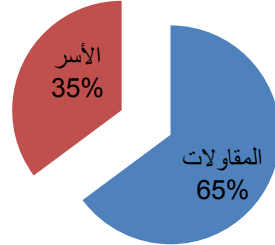
من خلال تفحص معطيات الجدول يتبين أن النفقات الجبائية تستهدف بالدرجة الاولى الضريبة على القيمة المضافة، بما مجموعه 74086 مليون درهم خلال هذه الفترة، ثم تليها الضريبة على الشركات بما مجموعه 30963 مليون درهم ثم تليها الضريبة على الدخل بما مجموعه 20754 مليون درهم.

جدول رقم 2 : توزيع المستفيدين الرئيسيون حسب النسبة المئوية.

2017		2016		2015		2014		2013		
مبلغ	النسبة	مبلغ	النسبة	مبلغ	النسبة	مبلغ	النسبة	مبلغ	النسبة	
18066	54,1	16879	52,1	17323	57,8	20658	59,9	19083	57,3	المقاولات
10493	31,4	10083	31,1	9605	27,8	9658	27,5	10057	30,2	الأسر

مصدر: تركيب شخصي مستمد من تقارير النفقات الجبائية 2018 و2016 و2015.

توزيع المستفيدين الرئيسيون من النفقات الجبائية الفترة 2017-2013



مصدر: تركيب شخصي مستمد من تقارير النفقات الجبائية 2018 و2016 و2015.

يتبين من الجدول رقم 2 أنه في سنة 2014 استفادت المقاولات بنسبة 59.9% من مبالغ الجبائية التي تم إحصاؤها، فيما استفادت الأسر من 27.5% منها، مسجلة ارتفاعا قدره 2.6% بالنسبة للمقاولات و انخفاضاً قدره 2.7% بالنسبة للأسر بالمقارنة مع سنة 2013. في حين أنه في سنة 2015 استفادت المقاولات بنسبة 57.8% من مبالغ الجبائية التي تم إحصاؤها، فيما استفادت الأسر من 27.8% منها، مسجلة انخفاضاً قدره 2.1% بالنسبة للمقاولات وارتفاعاً قدره 0.3% بالنسبة للأسر بالمقارنة مع سنة 2014.

كما يتبين من خلال المعطيات الواردة في الجدول :

انخفاض النفقات الجبائية خلال سنتي 2014 و2015 مقارنة مع سنتي 2013، غير أن هذه النفقات تسجل ارتفاعاً ابتداء من سنة 2016 لتصل إلى 10493 مليون درهم سنة 2017.

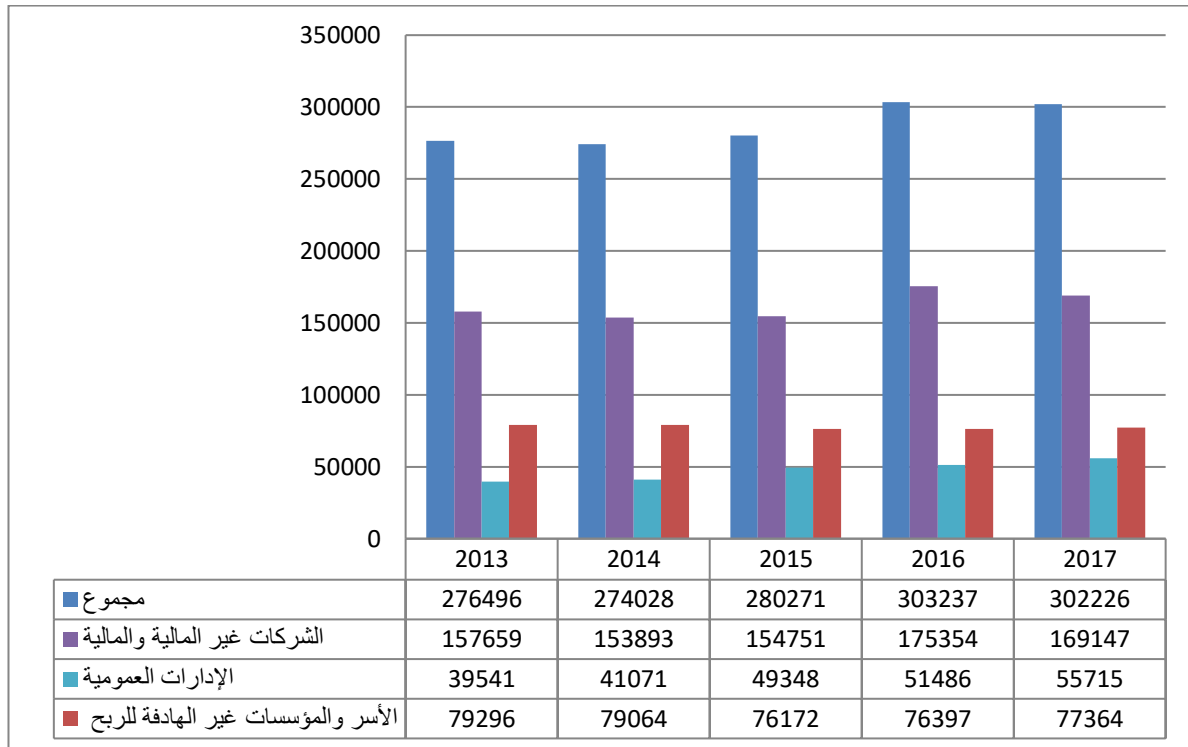
أما بالنسبة للنفقات الجبائية الموجهة لفئة المقاولات فيلاحظ ارتفاع النفقات الجبائية سنة 2014 مقارنة مع باقي السنوات الأخرى، حيث وصلت قيمتها إلى 20658 مليون درهم، ثم عرفت هذه النفقات منحنى تنازلياً خلال سنتي 2015 و2016، لتعاود الارتفاع سنة 2017 بما مجموعه 18066 مليون درهم.

نستنتج من خلال الجدول أعلاه، أن الدولة تولي اهتماما كبيرا لفئتين اثنتين هما المقاولات والاسر وذلك من أجل تشجيع الادخار الخاص، كما نستنتج ايضا ان النفقات الجبائية تارة توجه للمجال الاقتصادي بشكل كبير وتارة أخرى الى المجال الاجتماعي، وبالتالي فهذه النفقات يتم اعدادها وفق التوجهات الحكومية والسياسات العمومية للدولة.

الفقرة الثانية : علاقة الادخار بالاستثمار

يتكون الرأسمال الثابت الذي يساعد على الاستثمار الوطني إذا ما اعتمدنا المعيار المؤسساتاتي من :

مبيان رقم 5 : التكوين الإجمالي للرأسمال الثابت²⁶ حسب القطاع المؤسساتاتي (المبلغ بملايين الدرهم).



المصدر : تركيب شخصي مستمد من المذكرات الإخبارية حول الحسابات الوطنية للقطاعات المؤسساتاتية (HCP).

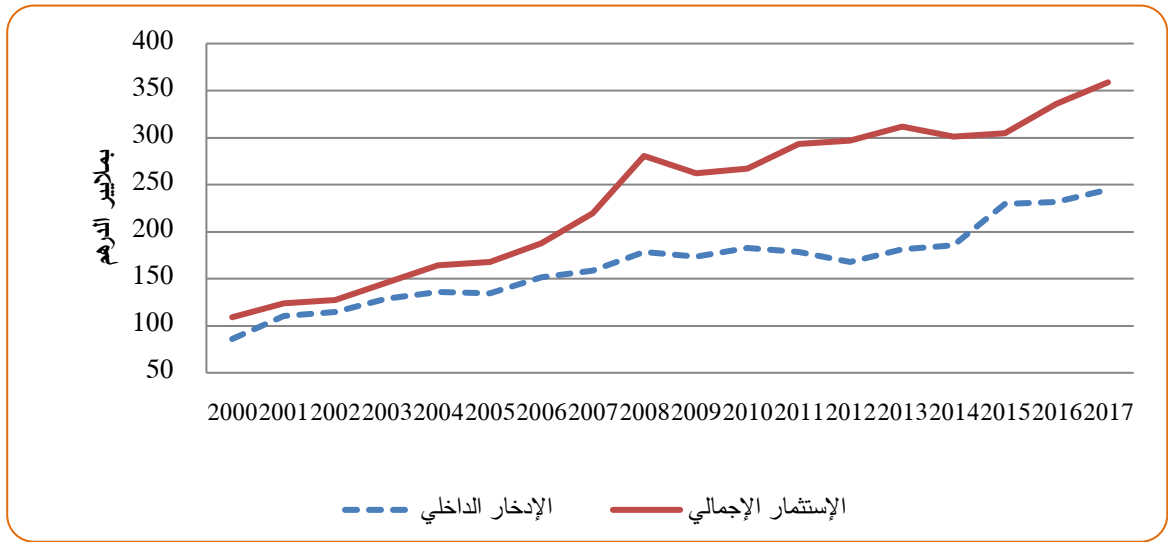
يتبين من خلال الجدول أن رأسمال الثابت حسب المعيار المؤسساتاتي يتكون أساسا من الشركات المالي وشركات غير مالية بما مجموعه 1.436.258 مليون درهم خلال الفترة الممتدة من 2013 إلى 2017 بنسبة 56.46% ، تليها الأسر والمؤسسات غير الهادفة للربح بما مجموعه 388.203 مليون درهم خلال نفس الفترة وبنسبة وصلت إلى 27.03% ، فيما تساهم الإدارات العمومية بما مجموعه 237161 مليون درهم وبنسبة 16.51 % .

²⁶الرأسمال الثابت : وهو الجزء من رأس المال الذي يوجد على شكل وسائل إنتاج تشمل الأبنية والمنشآت والآلات، والأجهزة، والطاقة المحركة، والتجهيزات، والمواد الأولية.

من خلال ما سبق نستنتج أن هناك تطورا ايجابيا لرأسمال الثابت خلال الفترة الممتدة من 2013 إلى 2017 الشيء الذي انعكس ايجابا على الاستثمار الوطني، فالمردودية الجيدة للاستثمار الوطني لها علاقة بتراكم الرأسمال المادي والبشري ووجود إطار مؤسساتي لهذه التراكمات.

لقد لوحظ أن هناك مجهودا استثماريا حثيثا ميز فترة 2013-2017، وهو ما يبرز دور الدولة في تشجيع قطاع الاستثمارات، مستعينة في ذلك بنظام للإعفاءات والامتيازات الضريبية.

مبيان رقم 6 : تطور الادخار²⁷ الداخلي والاستثمار الإجمالي بملايير الدراهم



مصدر : المندوبية السامية للتخطيط الميزانية الاقتصادية الاستثمارية لسنة 2018²⁸.

يلاحظ من خلال المبيان أنه كلما ازداد الادخار الداخلي كلما ازداد حجم الاستثمار الاجمالي، وكما رأينا سابقا أنه كلما ارتفعت النفقات الجبائية يرتفع حجم الادخار، ومن هنا يمكن أن نستنتج أن النفقات الجبائية تساعد في جلب الاستثمارات.

²⁷ الادخار هو ذلك الجزء من الدخل الذي لم يستهلك.

²⁸ تقرير لندوة صحفية للسيد: أحمد لحليمي علمي، المندوب السامي للتخطيط الميزانية الاقتصادية الاستثمارية لسنة 2018، الدار البيضاء : 5 يوليوز.

هذا التطور الملموس لم يكن ليتم تحقيقه لولا تضافر مجموعة من الجهود الأخرى، ذلك أن العوامل المؤثرة في هذا النمو الملحوظ لا يمكن أن ننسبها لسياسة التحفيزات الجبائية لوحدها، بل هناك عوامل أخرى تساهم في تشجيع الاستثمار²⁹.

الفرع الثاني : نتائج السياسات الضريبية على مستوى الاستثمار الاجنبي

يمكن القول بأن الاستثمار الأجنبي هو تحريك لرؤوس الأموال من بلد لآخر سواء كانت أموالا قصيرة الأجل أو طويلة الأجل³⁰، ويعد هذا الآخر أحد الآمال الرئيسية التي تطمح لها الدول خاصة النامية منها من أجل تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وذلك من خلال وضع مجموعة من التحفيزات الجبائية أمام المستثمر الأجنبي للاستثمار، وسنحاول عرض تطور الاستثمارات الأجنبية المباشرة (الفقرة الأولى)، وعقلنة النفقات الجبائية (الفقرة الثانية).

الفقرة الاولى : تطور الاستثمارات الأجنبية المباشرة

إذا كان الاستثمار الأجنبي يشكل أحد الآمال الرئيسية في بلوغ تنمية معجلة وناجعة، فإن للوسيلة المستعملة أثر في تحقيق هذه الأهداف فأغلب الدول النامية تؤمن بأن منح امتيازات ضريبية يعتبر ضروريا وكافيا لتأهيل الاستثمار، غير أنها تبقى وسيلة تسهيلية تلجأ إليها هذه الدول بغض النظر عن اختلاف أيديولوجيتها السياسية والاقتصادية. فقلة الاستثمارات المحلية المنتجة الموجهة نحو تحقيق أهداف التنمية الاقتصادية تعتبر أحد المشاكل الحقيقية التي تؤثر في تنمية الدول النامية، الأمر الذي دفعها إلى محاولة استقطاب رؤوس الأموال الأجنبية من أجل الاستثمار فيها، ولتحقيق ذلك تمنح مجموعة من الامتيازات الضريبية للمستثمرين غير أن هذه الأخيرة يمكن ألا تحقق الأهداف المرجوة منها فتخلف أثارا سلبية على رؤوس الأموال الأجنبية؛ لأن قرار المستثمر

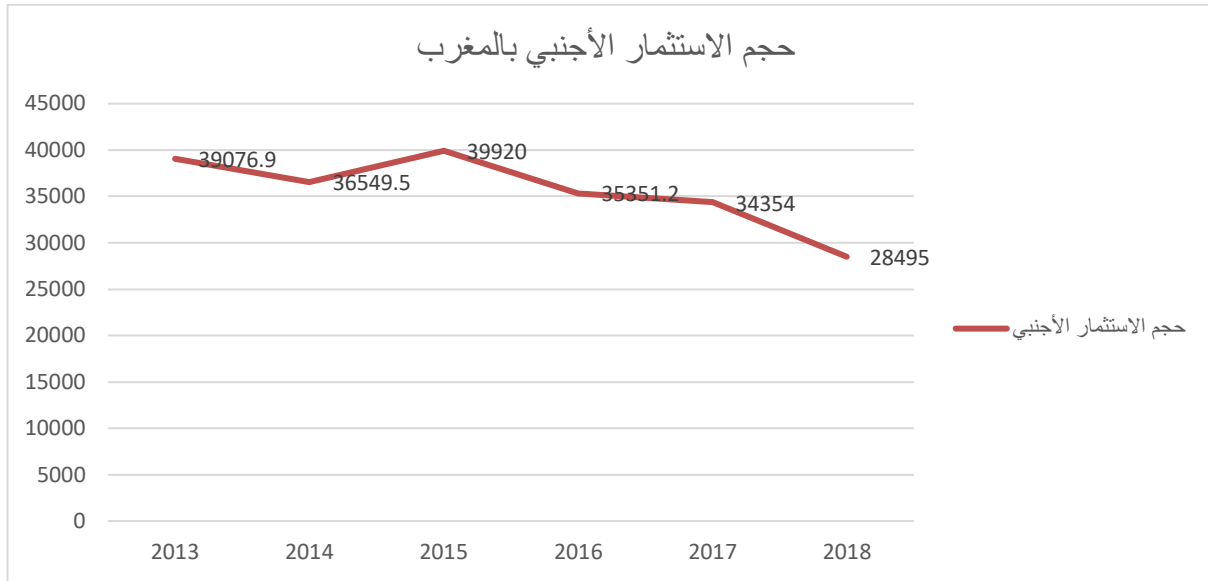
²⁹ عزيز صميم، مرجع سابق، ص 98.

³⁰ إبراهيم المؤيد، الاستثمار و محفزات تشجيعه في القانون اليمني و المغربي، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون الخاص، جامعة محمد الأول، كلية الحقوق وجدة، 2007/2006، ص 18.

الأجنبي غالبا ما يكون خارجا عن الاعتبار الضريبية لأن عوامل أخرى تجعل حتمية رحيله مؤكدة أكثر من الضريبة³¹.

³¹ بعيدا عن الوسائل التشجيعية الأخرى " الامتيازات الضريبية " التي تعمل الدول النامية ومنها المغرب على منحها للمستثمر الأجنبي، فالظروف الاقتصادية و الاجتماعية الملائمة هي التي تكسب الثقة لهذا الأخير للاستثمار.

مبيان رقم 7 : مبيان حول توزيع حجم الاستثمار الاجنبي المباشر بالمغرب (المبلغ بملايين الدرهم).



مصدر: الموقع الالكتروني لمكتب الصرف : www.oc.gov.ma.

من خلال المبيان يتبين أن حجم الاستثمارات الأجنبية في المغرب عرف انخفاضا سنة 2014 مقارنة بسنة 2013 ، ليعاود الارتفاع سنة 2015 بما مجموعه 39920 مليون درهم، بعد ذلك بدأ في التراجع من سنة إلى أخرى ليصل إلى 28495 مليون درهم خلال سنة 2018.

ويرجع السبب في ارتفاع حجم الاستثمار سنة 2013 بالمغرب، الى ارتفاع تدفقات الاستثمار الأجنبي المباشر على الصعيد الدولي بنسبة 9%، وذلك حسب تقرير الأمم المتحدة للتجارة والتنمية « world investment Report 2014 ».³²

أما بخصوص الانخفاض الذي عرفته سنتي 2017 و2018 فيرجع السبب وفق تقرير الاستثمارات الأجنبية في العالم « report 2018 word investment » الصادر عن مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية، الى انخفاض تدفقات الاستثمارات الأجنبية المباشرة على الصعيد الدولي بنسبة 23% في 2017.³³

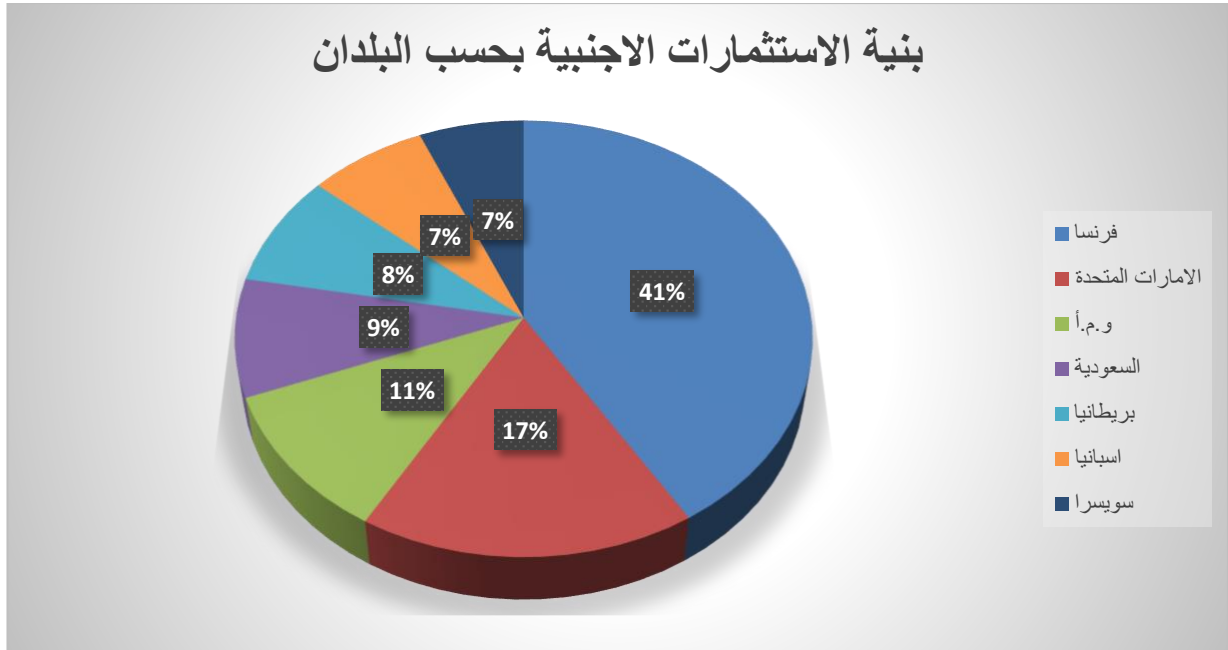
وبالتالي فتطور حجم الاستثمارات الأجنبية المباشرة له علاقة بالأوضاع الدولية.

³² التقرير الاقتصادي والمالي لسنة 2015.

³³ التقرير الاقتصادي والمالي لسنة 2019.

فماهي البلدان المستثمرة في المغرب؟

مبيان رقم 8 : توزيع بنية الاستثمارات الأجنبية بحسب البلدان



مصدر : تركيب شخصي مستمد من معطيات مكتب الصرف www.oc.gov.ma.

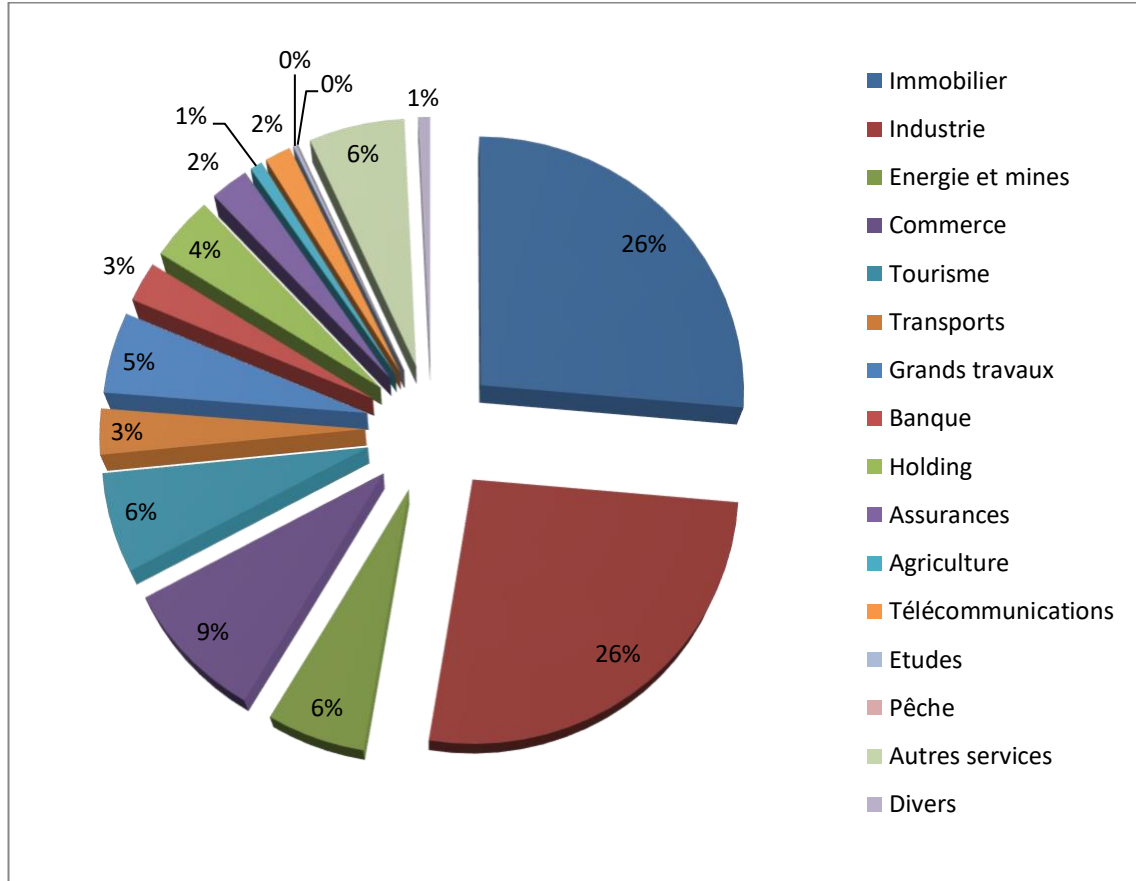
من خلال المبيان يتبين أن فرنسا تتصدر قائمة الدول المستثمرة في المغرب بنسبة 41%، تليها الإمارات العربية المتحدة بنسبة 17% والولايات المتحدة الأمريكية بنسبة 11% في حين لا تتعدى كل من اسبانيا وسويسرا عتبة 7%.

جدول رقم 3 : توزيع الاستثمار الرأسمال الاجنبي المستثمر حسب القطاعات الكبرى خلال الفترة 2013-2018

SECTEURS	2013	2014	2015	2016	2017*	2018**
Immobilier	7 572,6	10 790,5	11 231,1	11 210,9	9 866,7	5 749,8
Industrie	15 335,0	9 893,0	8 714,2	9 676,0	6 816,8	5 621,0
Energie et mines	2 250,6	1 419,4	2 081,3	499,3	2 118,5	4 107,9
Commerce	2 282,0	2 609,1	2 565,8	4 654,1	3 119,5	3 333,1
Tourisme	3 340,6	3 389,5	2 349,8	1 080,7	736,6	2 479,1
Transports	909,5	229,8	394,1	548,7	1 803,5	2 274,3
Grands travaux	1 927,4	1 679,8	2 998,4	2 059,4	926,3	1 351,0
Banque	986,7	873,5	840,2	637,4	1 266,1	828,0
Holding	1 729,6	1 890,9	2 635,6	1 585,5	591,3	339,5
Assurances	118,2	162,9	170,6	310,3	4 115,6	299,2
Agriculture	316,7	128,7	337,8	374,0	265,9	265,8
Télécommunications	134,2	191,5	2 575,1	192,3	238,0	206,3
Etudes	105,5	116,0	134,7	78,5	42,5	25,2
Pêche	58,1	19,1	9,1	51,2	3,9	8,2
Autres services	1 918,8	3 016,1	2 476,4	1 972,1	1 970,1	1 527,2
Divers	91,4	139,7	405,8	420,8	472,7	79,4
<u>TOTAL</u>	<u>39 076,9</u>	<u>36 549,5</u>	<u>39 920,0</u>	<u>35 351,2</u>	<u>34 354,0</u>	<u>28 495,0</u>

مصدر : معطيات مكتب الصرف www.oc.gov.ma

مبيان رقم 9 : توزيع الاستثمار الرأسمال الاجنبي المستثمر حسب القطاعات الكبرى خلال الفترة 2013-2018



مصدر : معطيات مكتب الصرف www.oc.gov.ma

يلاحظ من خلال الجدول أن قطاعي العقار والصناعة يحتلان المرتبة الأولى، حيث قدرت مداخلهما بأكثر من 5600 مليون درهم لكل قطاع، وذلك بنسبة 52% ثم يليه كل من قطاع التجارة، السياحة، الطاقة، المعادن، الأشغال الكبرى وخدمات أخرى، هذه القطاعات مجتمعة حققت خلال هذه الفترة حوالي 68240 مليون درهم وبنسبة تعادل 32% ، فيما باقي القطاعات الأخرى لم تتعدى حاجز 10000 مليون درهم خلال نفس الفترة.

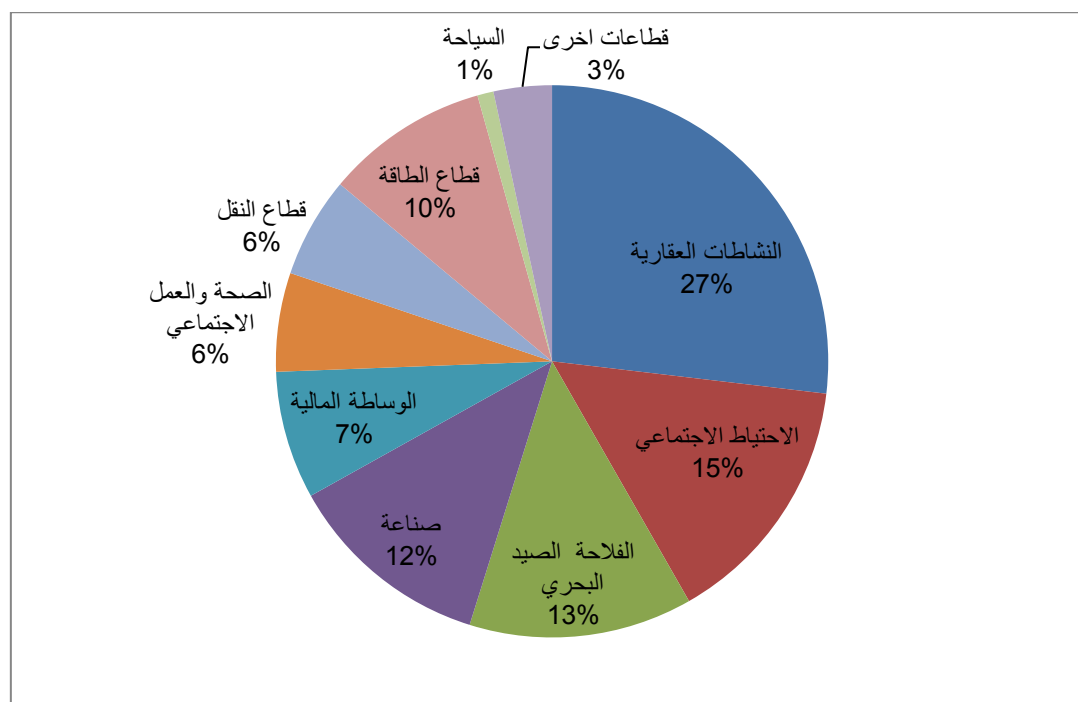
لتحليل أكثر للمعطيات سنحاول مقارنة حجم الاستثمارات الاجنبية بحسب القطاعات بالنفقات الجبائية لكل قطاع.

جدول رقم 4 : توزيع النفقات الجبائية بحسب كل قطاع الفترة 2013-2018

قطاع	2013	2014	2015	2016	2017	2018
النشاطات العقارية	5877	6684	6792	7656	5782	5750
الاحتياط الاجتماعي	2930	2839	3200	3385	4187	4787
الفلحة الصيد البحري	3904	3444	3264	3188	2367	2605
التصدير	3567	2563	2422	2420	2517	2614
الوساطة المالية	1489	1518	1924	2124	1986	1699
الصحة والعمل الاجتماعي	1772	1731	1736	1796	727	535
قطاع النقل	1406	1453	1441	1477	1406	1279
قطاع الطاقة	833	869	857	889	4820	5453
السياحة	362	342	137	166	166	182
قطاعات اخرى	1004	1074	1017	1073	342	382
صناعة	3443	3409	3021	3187	2089	2178

مصدر : تركيب شخصي مستمد من تقارير النفقات الجبائية

مبيان رقم 10 : توزيع النفقات الجبائية بحسب كل قطاع الفترة 2013-2018



مصدر : تركيب شخصي مستمد من تقارير النفقات الجبائية

ومن خلال مقارنة المعطيات المتعلقة بحجم النفقات الجبائية والاستثمارات الاجنبية المباشرة بحسب كل قطاع، يتبين ان القطاعات التي تصدر الاستثمارات الاجنبية

المباشرة بالمغرب هي النشاط العقاري 26% والفلاحي 8% والصناعي 12%، يستفيد على التوالي 27% و 13% و 12% من حجم النفقات الجبائية.

إن الانعكاسات الايجابية لتدفق الاستثمار الاجنبي تبقى محتملة وافتراضية فقط، ذلك أن توفير بنىات استقبال ومناخ استثماري جيد، قد تكون له اثار محدودة على الاقتصاد الوطني، غير أن المؤكد فعلا هو أن المبالغة في سياسة التحفيز الجبائي يمكن ان يتسبب في اثار مالية جد وخيمة على الخزينة العامة، بالإضافة الى الاثار السلبية اقتصاديا وسياسيا في حالة عدم نجاح هذه السياسة³⁴.

وبالنظر الى المستثمر الاجنبي فهو يعتمد في الغالب الى توظيف أمواله في فترات الإعفاء، حتى إذا انتهت هذه الفترات يعتمد إلى تحويل الاستثمارات والارباح الى دولة اخرى، الامر الذي يخلق مجموعة من الاختلالات في اقتصاد الدولة المستقبلية، وفي الغالب احسن طريقة لتفادي هذه الاشكالية وجب على الدولة منح الفرصة للاستثمارات المحلية الخاصة للنهوض بالاقتصاد، من خلال تأهيل النسيج الإنتاجي وتنويع المشاريع الاستثمار وتوفير مناخ ملائم لهذا الاخير، وكل ذلك في انسجام مع استخدام مفيد للأداة الجبائية بشكل يجعل من الاستثمارات المحلية ذات أولوية وأفضلية.

هكذا، و بالرغم من كل الوسائل التشجيعية التي تمنحها مختلف الدول للمستثمر الأجنبي بهدف جلب الاستثمارات، فإن عامل الثقة هو الذي يحقق استقرار المستثمر الأجنبي و ذلك بالاعتماد على المعايير الاقتصادية والاجتماعية الآنية، وقد لوحظ في المغرب على امتداد السنوات الأخيرة تم تضمين قوانين الاستثمار مجموعة من الامتيازات الضريبية و ازدياد التوجه نحو استثمارات الرأسمال الأجنبي قصد الاستثمار في المغرب، و في هذا الإطار فإن الملاحظة الأساسية التي يمكن تسجيلها هي أن حجم الاستثمارات الأجنبية في الاقتصاد الوطني اتسمت بنوع من النمو والتطور.

الفقرة الثانية : عقلنة سياسة التحفيزات الجبائية

³⁴عزيز صميم، نفس المرجع ، ص 112.

يبدو أن قرارات منح الامتيازات الضريبية ينبغي ان يحترم بعض الحدود التي تساهم في فعالية هذه التحفيزات، والعمل على تجاوز العشوائية التي تطغى عليها نظرا لعموميتها وعدم ارتباطها بالاهداف التي كانت وراء منحها. فمع الظرفية الاقتصادية الصعبة يجب مراعاة الانعكاسات المالية التي يمكن أن تنتج عن المبالغة في أهمية الامتيازات الممنوحة في إطار يتفادى به الدخول في مزايدات ضريبية.

ففي النظام المقارن انتقدت محكمة الحسابات الفرنسية في تقريرها السنوي مرارا غياب توجه وتقييم للنفقات الجبائية، وقد اوصت خلال فحص تنفيذ ميزانية الدولة لسنة 2016 على ضرورة إجراء تقييم شامل للنفقات الجبائية³⁵. هذا التقييم المرجعي ضروري لبعض النفقات الجبائية والتي لها اثار عكسية عما ينتظر منها أو التي تواجه صعوبات في تحقيق الاهداف المتوخاة منها، وبالتالي أوصت محكمة الحسابات الفرنسية بحذف النفقات الجبائية غير الضرورية والتي تسبب اثارا فجائية³⁶.

وفي مرجعه الصادر في 26 نونبر 2015، اشارت محكمة الحسابات الفرنسية الى ملاحظة مهمة، كون اثار النفقات الجبائية على الاقتصاد غير واضحة، وأن هذه النفقات لكي تكون أكثر فعالية وجب توجيهها في بعض مراحل حياة الشركات الصغيرة والمتوسطة، حيث تتم ملاحظ اخفاقات السوق، مثل إنشاء أو الانفتاح على التصدير أو الشركات المبتكرة³⁷.

³⁵ « La Cour a, à plusieurs reprises, critiqué l'absence de ciblage et d'évaluation des dépenses fiscales. Ainsi, à l'occasion de l'examen de l'exécution du budget de l'État en 2016, elle a, à nouveau, recommandé de procéder à l'évaluation exhaustive des dépenses fiscales. », Rapport Cour des comptes de France, La situation et les perspectives des finances publiques – juin 2017 www.ccomptes.fr

³⁶ « Ces évaluations apparaissent d'autant plus nécessaires que certaines dépenses fiscales ont des effets contraires à ceux attendus ou peinent à atteindre leurs objectifs, comme l'ont montré de nombreux rapports de la Cour. Dans de tels cas, la Cour recommande de supprimer ces dépenses fiscales inutiles qui engendrent des effets d'aubaine. », Rapport Cour des comptes de France, La situation et les perspectives des finances publiques – juin 2017 www.ccomptes.fr

³⁷ « Enfin, dans son référé du 26 novembre 2015 sur la dépense fiscale ISF-PME mise en place par l'article 16 de la loi TEPA du 21 août 2007, la Cour a relevé que son impact économique est incertain. La dépense gagnerait en efficacité en étant plus ciblée sur certains moments de la vie des PME où les défaillances de marché sont observées, comme la création et l'ouverture à l'export ou sur les entreprises innovantes. », Rapport Cour des comptes de France, La situation et les perspectives des finances publiques – juin 2017 www.ccomptes.fr

أما في المغرب فقد خلص المجلس الأعلى للحسابات في تقريره هو الآخر لنفس الملاحظات، إذ أشار في تقريره السنوي (2017)، على أنه وبالرغم من التحسن النسبي المسجل خصوصا على مستوى إحصاء وتقييم النفقات الجبائية، فإن حكمة هذه الأخيرة لا تزال تعاني من بعض الاختلالات التي تحول دون تدبير جيد لها، حيث يتم اللجوء إلى هذه النفقات في غياب قواعد تؤطرها كما يتم إقرارها دون تحديد واضح لأهدافها وكلفتها وإطارها الزمني بالإضافة إلى كون حكومتها غير واضحة وذلك في غياب هيئة مكلفة بقيادتها وتتبعها وتقييمها.³⁸

وللإضافة أيضا، فقد قام المجلس الاقتصادي والاجتماعي في تقريره السنوي بطرح تساؤل حول مدى فعالية ونجاعة التدابير التحفيزية التي تم وضعها لحد الآن من أجل تشجيع الاستثمار وإحداث المقاولات³⁹. وللإشارة فالمجلس قصد بالتدابير التحفيزية جميع الاجراءات والتدابير التي تتخذها الدولة من أجل جلب وتشجيع الاستثمار بشكل عام.

بالرجوع الى المناظرة الثالثة للجباية للسنة 2019، فقد خرجت هذه الاخيرة بمجموعة من التوصيات من بينها وجوب ترشيد النفقات الجبائية كي لا تضيق على الدولة موارد مهمة.

وبالتالي يستخلص أن النفقات الجبائية لا تقوم على قواعد تؤطرها، كما يتم إقرارها دون تحديد واضح لأهدافها وكلفتها وإطارها الزمني، كما لا يتم توقع نتائجها ومدى تأثيرها، بالإضافة إلى كون حكومتها غير واضحة وذلك في غياب هيئة مكلفة بقيادتها وتتبعها وتقييمها.

³⁸ المجلس الأعلى للحسابات، تقرير حول تنفيذ ميزانية الدولة برسم سنة 2017، أكتوبر 2018.

³⁹ المجلس الاقتصادي والاجتماعي والبيئي، تقرير السنوي، سنة 2017.

المطلب الثاني: النظام الجبائي المغربي وأفق الإصلاح

آلت الإصلاحات المرتبطة بالنظام الضريبي المتوالية والمتسمة بالسرعة أحيانا، الى طبعه بمجموعة من الانعكاسات، هذا ما سنتطرق اليه في (الفرع الأول)، من أجل أن نحاول إبراز بعض العناصر التي تحاول استقصاء سبل الإصلاح (الفرع الثاني).

الفرع الأولي : السياسة الجبائية وانعكاساتها

يمكن لملاحظ السياسة الجبائية المغربية، ان يستشف مجموعة من السمات التي طبعت النظام الجبائي (الفقرة الاولى)، التي انعكست جليا على النظام العام الضريبي (الفقرة الثانية).

الفقرة الاولى : بعض سمات السياسة الجبائية علاقة بالاستثمار

أولا : التعقيد والتقليد

يعرف التقليد الضريبي بأخذ دولة ما كل أو بعض المبادئ أو الإجراءات الضريبية المطبقة أو التي كانت مطبقة في بلد آخر دون أن تحاول هذه الدولة تكييفها حسب ظروفها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وهذا ما هو حاصل في المغرب الذي يعمل بالقوانين الضريبية الفرنسية دون مراعات خصوصياته⁴⁰.

ويتجلى هذا التقليد الواضح في عدد من الضرائب سواء منها القديمة أو الحديثة.

- الضريبة الحضرية التي طبقت عام 1910 منقولة عن الضريبة الفرنسية 1890.
- مشاريع الضريبة على الدخل المهنية لعام 1917 وعام 1919 منقولة عن البتانتا (الضريبة المهنية) الفرنسية لعام 1880.
- الضريبة على المرتبات والأجور لعام 1939 منقولة عن الضريبة التونسية لعام 1937.

وكذا أيضا أسعار بعض الضرائب والرسوم وبعض الإعفاءات أخذناها من عند

المشرع الفرنسي⁴¹.

⁴⁰ صباح نعوش، الضرائب المباشرة في المغرب، دار النشر المدارس، الجزء الأول، الدار البيضاء، 1986، ص.103.

⁴¹ مرجع سابق، ص.104.105.

إن الدول النامية ومنها المغرب إذ كانت قد قلدت الدول المستعمرة وحافضة عن الإرث الاستعماري بسبب ضغط المسؤولين الملقاة على عاتقها غداة الاستقلال، فإن هذا التقليد ليس له تبرير بعد مرور فترة من الزمن ليست بالوجيزة على الاستقلال، حيث تفرض ضرورة التنمية وخلق استثمار ناجح بناء جبائية وطنية خاصة تتلاءم مع هذه المجتمعات النامية⁴².

أما تعقيد الضريبة، في البلدان المتقدمة أمر ناتج عن تعقيد الحياة الاجتماعية، إلا أن الضرائب بالمغرب لم تتعد لهذا السبب، كما أن هذا التعقيد لا ينبني على أساس صحيح ولا يركز على أي أساس منطقي⁴³.

بقراءتنا للنصوص القانونية للاستثماريتين لنا بأن الاستفادة من الامتيازات الجبائية المقررة في هذه النصوص لا تتم بصفة قطعية، إذ لا بد من التحقق من بعض المعطيات التي تستند عليها بالإضافة إلى اشتراط معايير للاستفادة منها، هذه الشكليات والشروط المعقدة يمكن أن تصد المستثمر عن الاستثمار في المغرب ليتحول إلى دولة أخرى.

إن المستثمر همه الوحيد أن يكون القانون واضحا سليما وبسيطا خاليا من أي تعقيد، حتى يتسنى له جني الربح من وراء الاستثمار الذي سيقوم به، فهو لا ينظر إلى الإعفاءات الضريبية كما هي مسطرة في قوانين الاستثمار بقدر ما يتطلع إلى إمكانية الاستفادة منها بدون تعقيد وشكليات كثيرة قد تثنيه عن استثمار أمواله⁴⁴.

ثانيا : ضعف الإنسجام الضريبي

⁴²- لطيفة بوحص، اشكالية الاستثمار العقاري بين متطلبات القانون ورهانات التنمية، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مؤلفات وأعمال جامعية، العدد 72 سنة 2007. ص. 191.

⁴³- voir en détail : Sabah naaouch. L'impôt général sur le revenu des personnes physique. Le message économique, N6 avril 1985.

⁴⁴- لطيفة بوحص، مرجع سابق، ص. 190.

تتجاوز الترسانة الضريبية الوطنية مع نظام الجبايات المحلية ينطوي بدوره على اشكاليات أكثر حدة، وذلك بسبب طابعه المعقد وعدم انسجام مكوناته وقلة نجاعته وكذا ضعف حكامته⁴⁵.

حيث يفتقر النظام الضريبي المحلي للانسجام والفعالية، فهو على كونه يتألف من عدد كبير من الرسوم والاقطاعات، إلا أنه لا يمثل سوى جزء من مداخل الجماعات الترابية، هذا التعدد الكبير في الرسوم يضر بالفعالية الاقتصادية بل وحتى بمردود الضرائب الذي يصبح صعب العد والمراقبة والتحصيل، حيث أن مداخل الجماعات الترابية التي يتم تحويلها من طرف الدولة تركز على معايير توزيعية لا تشجع الجماعات التي تبذل جهودا لمواكبة المستثمرين وخلق مقاولات في مجالها الترابي.

ثالثا : الحس المدني للضريبة

يبقى 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 خواص لا يصرحون بكل أنشطتهم أو كل مداخلهم، وتمثل محاربة غياب الحس المدني الضريبي هذا مطلبا ينادي به دافعو الضرائب أنفسهم، إذ يرون فيه مصدرا للظلم ولكن كذلك مصدرا للمنافسة الغير 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 مخفضة في احتساب الضرائب على الشركات ليست فعالة، إذ أن مشكلة النشاط غير المهيكل ترتبط أيضا بالضريبة على القيمة المضافة والأعباء الضريبية والاجتماعية التي تتحملها الأجور.

رابعا : عدم الاستقرار الضريبي

⁴⁵- تقرير المجلس الاقتصادي والاجتماعي والبيئي، "من أجل نظام جبائي يشكل دعامة أساسية لبناء النموذج التنموي الجديد" سنة 2019، ص14.

إن تعاقب قوانين المالية سنة وراء أخرى والتعديلات الجبائية المتتالية التي يعرفها النظام الجبائي المغربي تمس بمبدأ الاستقرار الضريبي.

فعدم الاستقرار الضريبي وتدبدب موقف المشرع بالنسبة للإعفاءات الضريبية، من إعفاءات سخية إلى توسيع قاعدة الوعاء، قد تخلق نوعا من الإحساس بعدم الثقة وعدم الاطمئنان لدى المستثمرين.

وهو ما يفقد المنظومة الجبائية وضوحها وانسجامها، ومما يزيد من حدة هذه الظاهرة، اعتماد مقتضيات ضريبية نتيجة ضغوطات او مفاوضات ناشئة عن رغبة في الدفاع عن مصالح فئوية و/أو قطاعية⁴⁶.

خامسا : عشوائية الامتيازات الجبائية

إن الإعفاءات الضريبية الممنوحة للقطاعات المشجعة في المغرب، لا تخضع لدراسات وتقديرات مسبقة تماشيا مع صالح الاقتصاد الوطني، فهي عموما تعتمد على معايير غير سليمة ينقصها التدقيق والحرص، فعلى سبيل المثال بالنسبة للامتيازات في المجال العقاري نجد قانون الاستثمار المتعلق بالعقار لسنة 1985 يتسم بمضمون واسع.

حيث أن الإعفاءات الضريبية الممنوحة يستفيد منها على السواء الأشخاص الذاتيون والمهنيون المحترفون لعمليات والتجزئة، وكذلك العرضيون منهم وهذا بطبيعة الحال سيدفع المؤسسات التي تمارس نشاطا بعيدا عن الميدان العقاري إلى توظيف فائضها المالي في القطاع العقاري باعتباره قطاعا مربحا عوض إعادة استثماره في مجال نشاطها الرئيسي⁴⁷.

الفقرة الثانية : بعض الآثار المترتبة عنها

أولا : القطاع غير المهيكل

⁴⁶- تقرير المجلس الاقتصادي والاجتماعي والبيئي، من أجل نظام جبائي يشكل دعامة أساسية لبناء النموذج التنموي الجديد سنة 2019، ص14.

⁴⁷- لطيفة بحوص. مرجع سابق، ص.199.

يشهد النظام الجبائي المغربي مجالا واسعا للقطاع الغير المهيكل، الذي يشكل عائقا كبيرا للنشاط الاقتصادي ومطبا للاستثمار ومعرقلا للتنمية، أصبح معه إصلاح النظام الاقتصادي الوطني مقرون بضبط القطاع الغير مهيكل، من أجل محاربة المنافسة الغير الشريفة التي يعاني منها بسبب الفاعلين الذين ينشطون خارج الاقتصاد المنظم.

في المذكرة الاقتصادية للبنك الدولي والمتعلقة بالمغرب، يلاحظ أن حصة القطاع غير المهيكل تضم 45 بالمئة من العمالة خارج قطاع الزراعة وتمثل حوالي 36 بالمئة من الناتج المحلي الخام⁴⁸.

وفي هذا السياق خصص بحثين في الموضوع تم إعتادهما في التقرير الخمسيني "دراسة حول القطاع الغير منظم في المغرب: 1956-2004"، من قبل مديرية الإحصاء سنتي 1999 و2000 حيث أظهر أن 93 بالمئة من الوحدات لأقل من 10 أشخاص والتي تم مسحها لم تكن مسجلة بقوائم الضمان الاجتماعي، ونسبة 69 بالمئة منها أي الوحدات لا تكثرث لضرائب المهنية (الضريبة المهنية والضرائب المحلية)⁴⁹.

مقارنة بالمرجعيات الاجنبية⁵⁰، نجد في إسبانيا في التقرير المقدم من قبل مجموعة التحالف التقدمي الاشتراكي والديمقراطيين في البرلمان الأوروبي بعنوان "إغلاق الفجوة الضريبية الاوربية"، يعتبر أن الاقتصاد السري في إسبانيا يمثل 240000 مليون يورو، أي 22.5 بالمئة من ناتجها المحلي الخام.

في تركيا، يقدر نسبة القطاع غير الرسمي ما بين 30-35 بالمئة من الناتج المحلي الخام، ويسجل في هذا الصدد انخفاض مكانة القطاع غير المهيكل بنسبة 4.7 بالمئة ما بين 2002-2012. أما في فنلندا، ووفقا لدراسة أعدت للجنة التدقيقات في البرلمان، يمثل القطاع الغير مهيكل ما بين 5.5 إلى 705 بالمئة من الناتج المحلي الإجمالي.

48- النظام الضريبي المغربي، التنمية الاقتصادية والتماسك الاجتماعي، تقرير المجلس الاقتصادي والاجتماعي، سنة 2012، ص147.

49- النظام الضريبي المغربي، التنمية الاقتصادية والتماسك الاجتماعي، م.س، ص147.

50- النظام الضريبي المغربي، التنمية الاقتصادية والتماسك الاجتماعي، م.س، ص ص، من 148 إلى 150.

في رومانيا وطبقا لبيانات المجلس الضريبي، فإن الوزن التراكمي للقطاع الغير مهيكّل في مجال العمل الخفي (الضريبة على الدخل واشتراكات الضمان الاجتماعي)، والضريبة على القيمة المضافة قدر بحوالي 10.3 بالمئة عن الناتج المحلي الإجمالي في عام 2010.

واعتبر المجلس الاقتصادي والاجتماعي والبيئي إغارة المزيد من الاهتمام، لا للأشخاص الذين يتخذون من هذا النشاط وسيلة للبقاء، بل للسلاسل القبلية التي تغذي نشاطهم، والتي تمثل حكرًا حقيقيًا 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 كل حق في التغطية الصحية⁵¹.

ثانيا : التفاوتات المجالية في المجال الضريبي

بغض النظر عن النقاش المثار حول استقلالية القرار الجبائي المحلي، والذي ذهب معظم الفقه فيه إلى الركون لمبدأ وحدة التشريع الضريبي الذي يفرض تشريعا ضريبيا موحدًا على مستوى الدولة، محددًا للمستوى الترابي فيها نسبة قصوى ودنيا لكل ضريبة، تاركا للمجالس المنتخبة الحرية في تحديد النسب الملائمة لها.

يثار النقاش حول عدم تناسب بعض الجبايات المحلية لكافة الجماعات الترابية، حيث نرصد مجموعة من الرسوم، لا تليق والتقطيع الجغرافي للجماعات الترابية، فعلى سبيل المثال نجد على المستوى الجهوي، بعض الجهات لا تتوفر على إمكانية جباية ثلثي الرسوم المخولة لها⁵²، كذلك على مستوى العمالات والأقاليم نجد رسم بيع الحاصلات الغابوية بدون فائدة لمجموعة من العمالات، هذا مع العلم أنها تتوفر على جباية ثلاث

⁵¹ - النظام الجبائي المغربي، التنمية الاقتصادية والتماسك الاجتماعي، ملخص تقرير المجلس الاقتصادي والاجتماعي والبيئي، ص10.
⁵² - تتوفر الجهات على ثلاث رسوم، "الرسم على رخص الصيد"، "الرسم على استغلال المناجم"، الرسم على الخدمات المقدمة للمواني".

رسوم فقط. كل هذا، يضعف من موارد الجماعات الترابية ويحول دون تحقيق الجهوية المتقدمة.

وتفرض أيضا عملية توزيع حصص ضرائب الدولة المرصدة للجماعات الترابية ("الضريبة على الدخل"، "الضريبة على الشركات"، "الضريبة على القيمة المضافة"، "حصة الرسم على عقود التأمين") تدبيرا عقلانيا، تجسيدا لشفافية وضمان النمو المتوازن، يكفل تجاوز الإكراهات التي تعاني منها هذه الوحدات الترابية، فبرغم من توزيع حصص ضرائب الدولة المرصدة للجماعات الترابية وفق نظام يتوخى بالأساس تحسين الأداء المالي لهذه الأخيرة وتنمية مواردها، وتحسين قدرتها الجبائية، والحد من سلبات التقسيم الترابي، إلا أن الواقع يبرز أن معايير التوزيع المعتمدة تراعي الحاجيات الواقعية للجماعات الترابية لا غير⁵³.

كما أن توزيع الحصص السالفة الذكر حسب النصوص القانونية المنظمة لعملية التوزيع، يتم على قدم المساواة بين هذه الوحدات الترابية لا يجسد العدالة في التوزيع وينتج عنه في الغالب استمرار التباين بين الجماعات الترابية الغنية والفقيرة، والذي من شأنه حرمان الجماعات الترابية الأكثر فقرا من أكبر قدر من الموارد التي من شأنها تحسين أدائها المالي⁵⁴.

جدول رقم 5 : يوضح مداخيل الجماعات الترابية ب(ملايين الدراهم)

2017	2016	2015	2014	2013	أ.مجموع مداخيل الجماعات الترابية المتأتية من الجبايات المحلية	2017	2016	2015	2014	2013	ب.مجموع مداخيل الجماعات الترابية المتأتية من تحويلات الدولة
21463	20492	20788	18861	17634	11342	10772	10136	9259	10709		
18830	18697	19517	17800	16902	6100	5953	5447	4917	5929	حصة الجماعات الضريبة الترابية من منتج على القيمة المضافة	

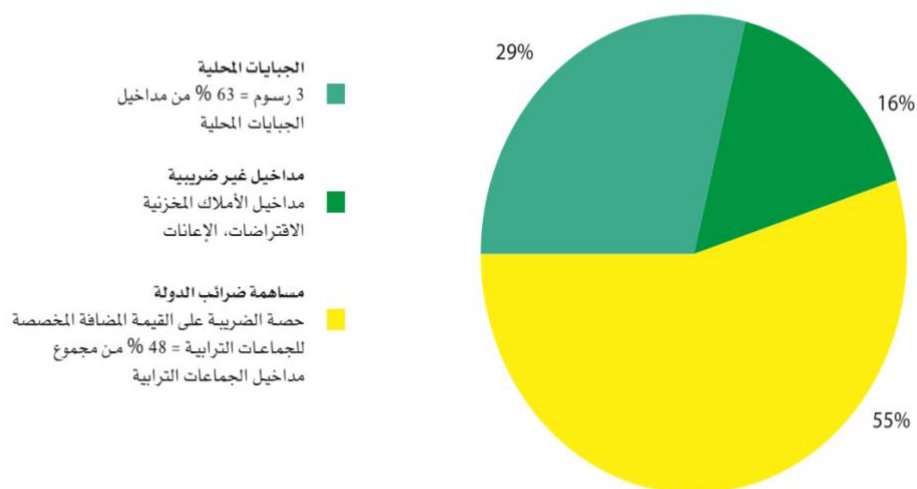
⁵³ - محمد الحياضي، "مظاهر التنمية المحلية وعوائقها (الجماعات الحضرية والقروية نموذجا)"، مطبعة بنميمون، وجدة، الطبعة الأولى 1998، ص113.

⁵⁴ -abdellahmahjoubi, « gestion financière et comptable des collectivités locales et bonne gouvernance » :cas de la province de benslimane mémoire de D.E.S.A ,université mohamed VSouissi, juillet 2007 ,p :108

مصدر: تقرير المجلس الاقتصادي والاجتماعي والبيئي 2019.

مبيان رقم 11 : توزيع مداخيل الجماعات الترابية

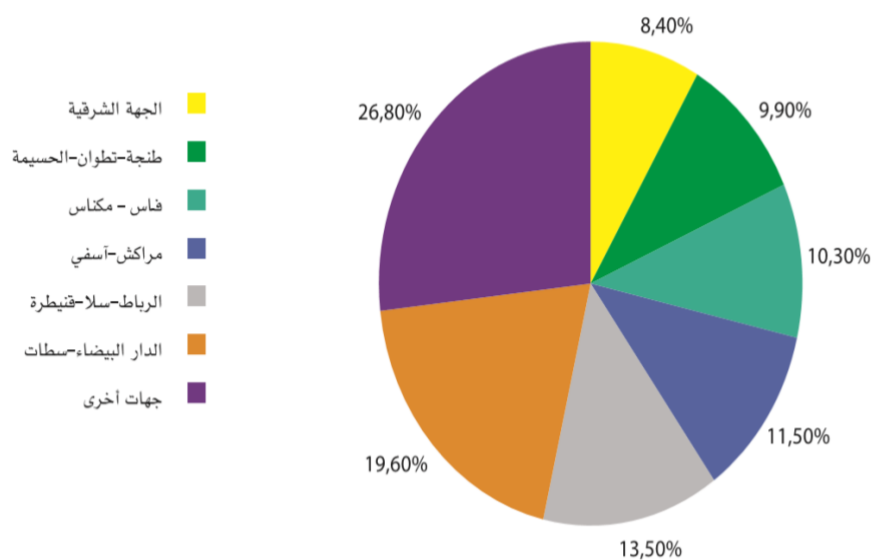
■ توزيع مداخيل الجماعات الترابية



مصدر : تقرير المجلس الاقتصادي والاجتماعي والبيئي 2019.

مبيان رقم 12 : توزيع مداخيل الجماعات الترابية حسب الجهات

■ توزيع مداخيل الجماعات الترابية حسب الجهات



يُبرز توزيع المداخل على الميزانيات الأساسية للجماعات الترابية حسب الجهات، أن 6 جهات تستأثر لوحدها بـ 73.2 في المائة من تلك المداخل. وتبلغ نسبة مداخل جهة الدار البيضاء - سطات 19.6 في المائة من إجمالي مداخل الجماعات الترابية. في حين تأتي جهة الرباط سلا القنيطرة في المرتبة الثانية، إذ تضم 13.5 في المائة من المداخل. أما جهة الداخلة - واد الذهب فتبلغ نسبة مداخلها 1.7 في المائة من مجموع المداخل.

إن التحويلات المالية للدولة بين الجماعات الترابية يتم بناء على معايير الحصص المتساوية وحصّة عدد السكان وحصّة المساحة الجغرافية، يؤدي إلى استفادة الجهات الغنية من أكبر حجم من الدعم المحول لها، ويكرس بذلك التباين الواضح بين عائدات الجماعات الترابية، مما ينعكس سلباً على مجهودات الدولة الرامية إلى تحقيق نمو اقتصادي واجتماعي متوازن بين جهات المملكة، مما يفرض البحث عن معايير تتيح للجهات الفقيرة الاستفادة من أكبر قدر ممكن من المساهمات المالية، بغية تعزيز مجهوداتها الاستثمارية، وحتى تكون قادرة على استقطاب الاستثمارات الداخلية والخارجية وتشكل فضاء مناسب للاستقرار، وتواكب مسار التنمية الذي تعرفه الجهات الميسورة⁵⁵.

ثالثاً : العبء الضريبي

لا يتوزع العبء الضريبي بصفة عادلة بين الفاعلين الاقتصاديين، فعلى سبيل المثال عبء الضريبة على الشركات تتحمله فئة قليلة من المقاولات "حيث تؤدي 2 بالمئة من المقاولات ما قدره 80 بالمئة من مجموع الضريبة على الشركات"، كما أن الضريبة على الدخل تعتمد بالأساس على المداخل على شكل أجور في القطاعات المنظمة "73 بالمئة من مجموع الضرائب على الدخل مصدره الأجور".

مما يترك المجال للتهرب والغش الضريبي، وحسب الأرقام التي أوردتها التقرير الأخير للمجلس الاقتصادي والاجتماعي سنة 2019، فإن أزيد من 280.000 مقولة لا تقدم أي

⁵⁵-عصام القرني وطارق لباح، الارتباط المالي بين الدولة والجماعات المحلية: تخصيص جزء من ضرائب الدولة لفائدة الجماعات الترابية نموذجاً، مجلة القضاء الإداري، العدد 9/10، 2016/2017، المطبعة بدون ذكرها، ص 72.

اقرار ضريبي، رغم أن 47.000 منها تصدر فواتير بلغ حجمها 53 مليار درهم سنة 2017. مما يعطي صورة عن الحجم المهم للأموال التي تحرم خزينة الدولة وبالتالي لا يستفاد منها في تنمية البلاد⁵⁶.

الفرع الثاني : نحو إرساء نظام ضريبي فعال لدعم وتشجيع الاستثمار

تشكل فعالية النظام الجبائي احدى الاهتمامات الرئيسية لدى صناع القرار الاقتصادي، حيث أنه بقدر ما يكون النظام الجبائي فعالا، بقدر ما تكون الانعكاسات والنتائج ايجابية على الاقتصاد الوطني، من خلال تمويل النفقات العمومية للمشروعات الانتاجية والاستثمارات التنموية والتشغيل والتجويد في الخدمات العمومية.

ولما كان النظام الجبائي المغربي يتأثر بعدة متغيرات عديدة فإن فعاليته لإنعاش الاستثمارات تتوقف على عدة عوامل.

الفقرة الأولى: وضع إطار جبائي قار وشامل للمقاولة

وجاء هذا العامل ضمن محاور المناظرة الوطنية حول الاصلاح الجبائي المنظمة بتاريخ 29 و30 أبريل 2013، من طرف وزارة الاقتصاد والمالية وهي المناظرة الثانية من نوعها بعد المناظرة الأولى في 26 و27 سنة 1999، حيث تم الإجماع على أن النظام الجبائي يشكل عاملا أساسيا لتحسين القدرة التنافسية للمقاولات من خلال منح الفاعلين الاقتصاديين الرؤية الضرورية لمزاولة نشاطهم وذلك من خلال وضع إطار لاستقرار المنظومة الجبائية.

كما أن توسيع القاعدة الجبائية وعقلنة البناء الجبائي للمقاولة أصبح عاملا أساسيا لدعم الاستثمار، فقد أكد المجلس الاقتصادي والاجتماعي والبيئي في أحد تقاريره بخصوص النظام الجبائي المغربي على أن هذا الأخير لا يتوزع فيه العبء الضريبي بصفة متوازنة بين الفاعلين الاقتصاديين، فعبء الضريبة على الشركات تتحمله فئة قليلة من المقاولات حيث أن 1% من المقاولات تؤدي ما قدره 91% من مجموع الضريبة على الشركات.

⁵⁶- تقرير المجلس الاقتصادي والاجتماعي والبيئي سنة 2019، مرجع سابق، ص 92.

ولذلك دعا إلى إصلاح ضريبي بصفته إصلاحا سياسيا واسعا أكثر منه إصلاح تقني، وذلك لمراجعة آلية التحفيز الاقتصادي والاجتماعي واعادة توزيع فياتجاه اتحمل جميع الفاعلين الاقتصاديين للعبء الضريبي، مما تتحقق معه العدالة الجبائية، كما دعى إلى اقرار نظام جبائي عادل يساهم فيه الملزمون كل حسب قدرته الاسهامية، وذلك في اطار تصور شمولي يحقق الانصاف ويراعي خصوصية المقاولات الصغرى والمقاولات الصغرى جدا ويستهدف الطبقة الوسطى ويقوي آليات التضامن.

ومما لا شك فيه أن البناء الجبائي للمقولة المغربية يعرف مجموعة من الضرائب تبتدى هذه الأخيرة من لحظة إنشاء المقولة عن طريق الوثائق المطلوبة وما تتطلبه من رسوم مروراً بلحظة الوجود القانوني للمقولة حيث تخضع للضريبة المهنية وضريبة الخدمات الجماعية، كذلك فإن المقولة مطالبة بمجموعة من العمليات تخضع كلها للتضريب كالعمليات الجمركية للضريبة على القيمة المضافة، يضاف إلى كل هذا خضوع النشاط اليومي للمقولة على التضريب اليومي للربح، أما إذا قدر لها بالتصفية فهي مطالبة بأداء مجموعة من الرسوم والضرائب، هكذا يبدو جليا أن المقولة المغربية تعاني من كثرة المحطات الضريبية مما ينعكس سلبا على تنافسيتها وعلى تنافسية النسيج الاقتصادي وتبعاً لذلك يجب عقلنة البناء الجبائي للمقولة في اتجاه التقليل من هذه الضرائب بل أحيانا إعفاء المستثمر من الضريبة خصوصا في مرحلة نشأة الاستثمار بتحفيظها على العمل وتشجيع النسيج المقاولاتي على احتضان العديد من الاستثمارات بشكل يقلل من الإكراهات المالية وينسجم مع التطورات الخارجية المتسارعة.

كما أن وضع إطار جبائي قار يستدعي بالضرورة المراجعة والحد من الإعفاءات الضريبية غير المبررة حيث أظهرت التجارب العالمية أن تنامي توسيع الإعفاءات الجبائية يولد مضاعفات سلبية على الاقتصاد، من خلال فقدان الدولة لموارد مالية وهي في حاجة إليها لتمويل نفقاتها المتعددة خاصة وأن المقاولات يمكن أن تنقل مجموعة من الأرباح من فروع خاضعة لضريبة إلى فروع تشتغل في قطاعات تستفيد من إعفاءات مؤقتة هذا ما يجعل العديد من التحفيزات الضريبية لها تكلفة تتجاوز المزايا التي تجذبه الاستثمارات.

وللحد من هذه الاعفاءات غير المبررة يجب مراجعة هذه الاعفاءات وأن يخضع منحها إلى منطق التعاقد يحترم دفتر التحملات ويخضع للتقييم لمعرفة مدى تحقق الأهداف المتوخاة منه.

الفقرة الثانية : تحسين جودة الخدمات المقدمة للمستثمرين من طرف الإدارة الجبائية

إن تحسين جودة الخدمات العمومية المقدمة في إطار الاستثمار، يتجاوز النظرة لتقليدية للإدارة المغربية كأبرز المعوقات الأساسية للإستثمار، لينسجم مع النظرة الحديثة للإدارة باعتبارها آلية في خدمة الاستثمار، إدارة تشتغل بنمط إداري جديد يستعمل آليات التدبير الحديث، إدارة تعيد النظرة في علاقتها بالمرتفق من أجل إرساء مناخ من التعاون والثقة وتحسين الاستقبال وتبسيط المساطر.

إن الادارة الضريبية في صلب هذه الاصلاحات، لأجل إرساء إدارة ضريبية في مستوى حجم أهميتها الكبيرة، إدارة تعمل على تأطير سلطتها التقديرية وتوضح النصوص الجبائية وتحسن ظروف إجراء عمليات وطرق تواصلها ومراقبتها وتنعش الأخلاقيات في دواليها، وتنتهج مبادئ الحكامة الجيدة.

إن تحسين وتجويد الخدمات الادارية المقدمة من طرف الإدارة الجبائية للمستثمرين ينطلق من مدى ملائمة هيكلية الإدارة الجبائية لرهانات العصرية والتي تهم ثلاث واجهات أساسية زلط حسب التوصيات التي جاءت بها المناظرة الوطنية حول الاصلاح الجبائي الأخيرة.

✓ واجهة العلاقة مع المكلفين بالضريبة، وهو ورش أساسي لإرساء علاقات شفافة متوازنة بين الطرفين .

✓ واجهة العنصر البشري المؤهل والقائم على تدبير الملفات الضريبية بالاطافة إلى تبسيط المساطر الجبائية وسهولة الولوج إلى المعلومة

✓ واجهة المراقبة الجبائية حيث لا يكفي تدبير الملفات الجبائية ومتابعتها بل لا بد من جهاز تفتيشي لرصد الهفوات والأخطاء والتملص والغش الضريبي.

الفقرة الثالثة : استحضار البعد الجهوي في الإصلاح الجبائي

لقد أسس الدستور المغربي الجديد لجهوية متقدمة من خلال الباب التاسع ونظرا لأهمية البعد الجهوي في التنمية الاقتصادية والاجتماعية ولأجل تجاوز الاشكالات المطروحة على الصعيد المحلي مثل انعدام العدالة والتنافسية بين الجهات وداخل نفس الجهة والارتباط القوي للجهات بالمصالح المركزية في ما يخص التمويل فقد تم اقتراح عدة سبل في المناظرة الوطنية الأخيرة حول الإصلاح الجبائي وتهم توجيه كل الضرائب المتعلقة إلى تمويل المشاريع المحلية وتحويل بعض رسوم الدولة إلى الجماعات الترابية وإنشاء صندوق يخصص لتمويل المشاريع التنموية ومراجعة معايير توزيع الضريبة على القيمة المضافة بين مختلف الوحدات الترابية.

إن منح الجهة اختصاصات تنموية واسعة على رأسها المتعلقة بالجانب الإقتصادي يفسر المكانة المهمة التي منحها إياها الدستور، وهكذا فممارسة الجهة لهذه الإختصاصات لن يتأتى إلا من خلال اعتماد نظام جبائي فعال يستحضر سبل تمويل المخططات والمشاريع التنموية بالجهة ويجعل هذه الأخيرة في قلب البحث على الموارد المالية. هكذا، فقد جاء تقرير المجلس الإقتصادي والإجتماعي لسنة 2019 بمجموعة من المقترحات لإصلاح النظام الجبائي، والتي من شأنها إعطاء دفعة كبيرة لتحفيز الإستثمار.



مصدر : تقرير المجلس الاقتصادي والاجتماعي والبيئي 2019.

وفي هذا السياق، فقد أورد المجلس الاقتصادي والاجتماعي في تقريره هذا مجموعة من التوصيات والدعائم التي من شأنها بلورة نموذج تنموي جديد يخدم الاستثمار وذلك من خلال الدعوة إلى إصلاح ضريبي شامل.

خاتمة

أصبحت الضريبة تحتل مكانة مهمة في الدول الحديثة، ليس بسبب أنها تعد أهم موارد الدولة، لكن بكونها أداة لتحقيق أغراض اقتصادية واجتماعية، وبالتالي فقد أصبحت تقوم بدور هام في الاستقرار الاقتصادي، كما أنها وسيلة أيضا لحماية الدولة من الآثار السيئة، التي يحدثها التضخم والانكماش في الاقتصاد الوطني، وآلية كذلك للتغلب على مشاكلها الاقتصادية.

هذا ما جعل المغرب يفتح على الاقتصاد العالمي، المرتكز على فتح الأسواق وتشجيع الاستثمارات الأجنبية والمحلية منها، عبر عدة تدابير جبائية، خاصة المنصوص عليها في القوانين المالية والمدونة العامة للضرائب، وأيضا بميثاق الاستثمار، والمتعلقة خصوصا بسياسة الإعفاءات الضريبية، حيث جعلتها كاختيارا استراتيجيا لصالح تحقيق أهداف اقتصادية اجتماعية وقطاعية. أو عبر تدابير غير جبائية المدرجة في ميثاق الاستثمار، وكذا في النصوص المفصلة لمضامينه، والهادفة إلى تحسين مستوى البنية الاقتصادية.

كل هذه التدابير والإجراءات تضمنتها التشريعات المغربية، تعد أداة تضع المغرب في مستوى المنافسة لجذب الاستثمارات الأجنبية خاصة، بحيث أن المستثمر الأجنبي على الخصوص غالبا ما يبحث عن البلد الذي يوفر أكثر الضمانات والمزايا القانونية.

كما تبين لنا كثرة الامتيازات الممنوحة بوضوح، اتباع المشرع المغربي نفس النهج الذي سارت عليه أغلب الدول النامية بعد استقلالها، وهذا ما جعل المغرب يدخل في مزايدات في منح هذه التشجيعات، والتي أترث بكل سلبي على السياسة الجبائية الاقتصادية والاجتماعية.

بحيث أشارت العديد من الدراسات الميدانية، بأن سياسة التشجيعات الجبائية، لها انعكاس سلبي على خزينة الدولة بفعل فقدان جزء مهم من الموارد الجبائية، قد يؤدي إلى تهديد عملية النمو الاقتصادي.

وبالتالي استمرارية سياسة الاعفاءات بشكل غير معقلن، قد يؤدي إلى وضعية صعبة على النظام الاقتصادي للدولة، إذ لابد من تكريس سياسة جديدة في جلب الاستثمارات خاصة منها الأجنبية، عبر تدابير مرافقة إلى التدابير الجبائية وغير الجبائية.

لائحة المراجع

الكتب :

- ❖ خليل اللواح، دور الإدارة العمومية في تحسين مناخ الأعمال بالمغرب، دار السلام للطباعة والنشر والتوزيع-الرباط، الطبعة الأولى 2018.
- ❖ حميد النهري بن محمد، محاضرات في النظرية العامة للضريبة والسياسة الجبائية بالمغرب، مطبعة سليكي إخوان، طنجة، الطبعة الثانية 2011.
- ❖ عزيز صميم، "التحفيزات الجبائية بالمغرب"، السلسلة المغربية للعلوم والتقنيات الضريبية، العدد الثالث، يناير 2013.
- ❖ جواد النوحى، مقارنة سياسية للاستثمارات الأجنبية بالمغرب، سلسلة أبحاث، منشورات مؤسسة عبد العزيز آل سعود للدراسات الإسلامية والعلوم الإنسانية، الدار البيضاء، منشورات عكاظ 2010.
- ❖ لطيفة بحوص، اشكالية الاستثمار العقاري بين متطلبات القانون ورهانات التنمية، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مؤلفات وأعمال جامعية، العدد 72 سنة 2007.
- ❖ محمد الحيايى، "مظاهر التنمية المحلية وعوائقها (الجماعات الحضرية والقروية نموذجاً)"، مطبعة بنميمون، وجدة، الطبعة الأولى، 1998.
- ❖ صباح نعوش، الضرائب المباشرة في المغرب، دار النشر المدارس، الجزء الأول، الدار البيضاء، 1986.

أطروحات والرسائل :

- ❖ لحسن البوكيلي، التدبير العمومي للاستثمارات بالمغرب من المركزية إلى اللامركزية، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية الحقوق أكادال، الرباط، 2006-2007.
- ❖ نادية لعراش، السياسة الضريبية بالمغرب دراسة تحليلية للإصلاحات الجبائية المعتمدة، بحث لنيل دبلوم ماستر في القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية الحقوق أكادال، الرباط، سنة الجامعية 2012-2014.

مقالات :

- ❖ عصام القرني وطارق لباح، الارتباط المالي بين الدولة والجماعات المحلية: تخصيص جزء من ضرائب الدولة لفائدة الجماعات الترابية نموذجاً، مجلة القضاء الإداري، العدد 9/10، 2016/2017، المطبعة بدون ذكرها.
- ❖ خليل الفاهي، الضريبة والاستثمار، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 60، يناير-فبراير 2005.

مواقع الانترنت :

- ❖ <http://invest.gov.m/index.php?id=89&lang=ar> موقع الوكالة المغربية لتنمية الاستثمارات (تم الولوج بتاريخ 2017/02/04)
- ❖ صلاح الدين كرزابي، "التحفيز الضريبي للاستثمار بالمغرب : قراءة في الابعاد الاقتصادية والاجتماعية"، مجلة القانونية الالكترونية، تم الاطلاع عليه بتاريخ 01 ماي 2018، رابط التالي : <http://www.alkanounia.com>

قوانين وتقارير :

- ❖ المدونة العامة للضرائب 2019.
- ❖ الميثاق الاستثمار لسنة 1995.
- ❖ تقرير المجلس الاقتصادي والاجتماعي والبيئي، "من أجل نظام جبائي يشكل دعامة أساسية لبناء النموذج التنموي الجديد" سنة 2019.
- ❖ التقرير التركيبي للمناظرة الوطنية حول "السياسة العقارية للدولة ودورها في التنمية الاقتصادية والاجتماعية"، دجنبر 2015.
- ❖ تقرير لندوة صحفية للسيد: أحمد لحليمي علمي، المندوب السامي للتخطيط الميزانية الاقتصادية الاستشرافية لسنة 2018، الدار البيضاء : 5 يوليوز.
- ❖ تقرير المجلس الاعلى للحسابات حول تنفيذ ميزانية الدولة برسم سنة 2017، أكتوبر 2018.
- ❖ تقارير النفقات الجبائية 2013، 2014، 2015، 2016، 2017، 2018.
- ❖ تقرير السنوي، المجلس الاقتصادي والاجتماعي والبيئي، سنة 2017.
- ❖ تقرير المجلس الاقتصادي والاجتماعي والبيئي، النظام الضريبي المغربي، التنمية الاقتصادية والتماسك الاجتماعي، سنة 2012.

لائحة المراجع باللغة الفرنسية

- ❖ abdellahmahjoubi, « gestion financière et comptable des collectivités locales et bonne gouvernance » :cas de la province de benslimane mémoire de D.E.S.A ,université mohamed VSouissi, juillet 2007.

- ❖ voir en détail : Sabah naaouch. L'impôt général sur le revenu des personnes physique. Le message économique, N6 avril 1985.
- ❖ Rapport Cour des comptes de France, La situation et les perspectives des finances publiques juin 2017
www.ccomptes.fr.

لائحة الرسوم البيانية :

- مبيان رقم 1: تطور توزيع الدخل الوطني الاجمالي والادخار الوطني الاجمالي المتاح (ب MDHS) 26
- مبيان رقم 2 : تطور توزيع الدخل الوطني الاجمالي والادخار الوطني الاجمالي والنفقات الجبائية المتاح (المبلغ بملايين الدرهم) 27
- مبيان رقم 3 : توزيع النفقات الجبائية بالنسبة لكل ضريبة (الفترة 2013-2018) 28
- مبيان رقم 4 : توزيع المستفيدين الرئيسيون من النفقات الجبائية الفترة 2013-2017 29
- مبيان رقم 5 : تطور الادخار الداخلي والاستثمار الإجمالي بملايير الدراهم 32
- مبيان رقم 6 : التكوين الإجمالي للرأسمال الثابت حسب القطاع المؤسساتي (المبلغ بملايين الدرهم) 31
- مبيان رقم 7 : مبيان حول توزيع حجم الاستثمار الاجنبي المباشر بالمغرب (المبلغ بملايين الدرهم) 35
- مبيان رقم 8 : توزيع بنية الاستثمارات الأجنبية بحسب البلدان 36
- مبيان رقم 9 : توزيع الاستثمار الرأسمال الاجنبي المستثمر حسب القطاعات الكبرى خلال الفترة 2013-2018 38
- مبيان رقم 10 : توزيع النفقات الجبائية بحسب كل قطاع الفترة 2013-2018 39
- مبيان رقم 11 : توزيع مداخيل الجماعات الترابية 51
- مبيان رقم 12 : توزيع مداخيل الجماعات الترابية حسب الجهات 51
- مبيان رقم 13 : لمحة عن المحاور السبعة المقترحة في إطار الإصلاح الضريبي 57

لائحة الجداول :

- جدول رقم 1 : تطور النفقات الجبائية بالنسبة لكل ضريبة (المبلغ بملايين الدرهم).....27
- جدول رقم 2 : توزيع المستفيدين الرئيسيون حسب النسبة المئوية.....28
- جدول رقم 3 : توزيع الاستثمار الرأسمال الاجنبي المستثمر حسب القطاعات الكبرى خلال الفترة 2013-2018..... 37
- جدول رقم 4 : توزيع النفقات الجبائية بحسب كل قطاع الفترة 2013-2018..... 39
- جدول رقم 5 : يوضح مداخيل الجماعات الترابية ب(ملايين الدراهم).....49

الفهرس

2.....	مقدمة
5.....	المبحث الأول: ملامح تطور السياسة الجبائية علاقة بالاستثمار
5.....	المطلب الأول : سيرورة تطور السياسة الجبائية بالمغرب
5.....	الفرع الأول: السياسة الضريبية المتبعة قبل إصدار قانون الإطار
8.....	الفرع الثاني : الإصلاح التقويمي للبنية الجبائية "نحو ضريبة متغير استثماري وتمويلي"
9.....	أولا- الإصلاح التوحيدي للجباية "قانون الإطار":
9.....	ثانيا- البعد الفعلي للإصلاح
10.....	ثالثا- البعد الاستثماري لمقومات الإصلاح
11.....	المطلب الثاني: التدابير الجبائية لتشجيع الاستثمار
11.....	الفرع الأول: التدابير الجبائية من خلال المدونة العامة للضرائب
12.....	الفقرة الأولى: الإعفاءات والاستثناءات على الضرائب المباشرة (ض.ش - ض.د)
12.....	أولا: على مستوى الضريبة على الشركات
14.....	ثانيا: على مستوى الضريبة على الدخل
19.....	الفقرة الثانية: الضرائب غير المباشرة (الضريبة على القيمة المضافة)
20.....	الفرع الثاني: التدابير ذات الطابع الجبائي في ميثاق الاستثمار
24.....	المبحث الثاني : الابعاد الاقتصادية لنظام الضريبي وأفق الاصلاح
24.....	المطلب الأول : الابعاد الاقتصادية للسياسة الضريبية
24.....	الفرع الاول : نتائج السياسات الضريبية على مستوى الاستثمار الوطني
25.....	الفقرة الاولى : علاقة بين كل من الدخل والادخار والنفقات الجبائية
31.....	الفقرة الثانية : علاقة الادخار بالاستثمار
33.....	الفرع الثاني : نتائج السياسات الضريبية على مستوى الاستثمار الاجنبي
33.....	الفقرة الاولى : تطور الاستثمارات الاجنبية المباشرة
40.....	الفقرة الثانية : عقلنة سياسة التحفيزات الجبائية
43.....	المطلب الثاني: النظام الجبائي المغربي وأفق الاصلاح
43.....	الفرع الأولى : السياسة الجبائية وانعكاساتها
43.....	الفقرة الاولى : بعض سمات السياسة الجبائية علاقة بالاستثمار

43	أولا : التعقيد والتقليد.....
44	ثانيا : ضعف الإنسجام الضريبي.....
45	ثالثا : الحس المدني للضربة.....
45	رابعا : عدم الاستقرار الضريبي.....
46	خامسا : عشوائية الامتيازات الجبائية.....
46	الفقرة الثانية : بعض الآثار المترتبة عنها.....
46	أولا : القطاع غير المهيكل.....
48	ثانيا : التفاوتات المجالية في المجال الضريبي.....
52	ثالثا : العبء الضريبي.....
53	الفرع الثاني : نحو إرساء نظام ضريبي فعال لدعم وتشجيع الاستثمار.....
53	الفقرة الأولى: وضع إطار جبائي قار وشامل للمقاولة.....
55	الفقرة الثانية : تحسين جودة الخدمات المقدمة للمستثمرين من طرف الإدارة الجبائية.....
56	الفقرة الثالثة : استحضار البعد الجهوي في الإصلاح الجبائي.....
58	خاتمة.....