

مستر قانون العقود والعقار والتوثيق

الفصل الثالث

الفوج الثاني

وحدة: جباية العقود

النظام الجبائي للشركات المدنية العقارية

تحت اشراف:

د إبراهيم أحطاب

من إعداد:

عواطف طناني

هند لتقديم

وفاء السرسار

السنة الجامعية

2020/2021

لائحة المختصرات

قانون الالتزامات والعقود	ق ل ع
المدونة العامة للضرائب	م ع ض
مرجع سابق	م س
الطبعة	ط
الصفحة	ص

مقدمة:

تعرف الضريبة بأنها فريضة نقدية تحصل عليها الدولة من الأفراد والمنشآت طبقاً لقواعد محددة بغية تغطية النفقات العامة وتحقيق الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية، و الضريبة فريضة لأنها تفرض وتجنّى عن طريق الجبر والإلزام من جانب الدولة ولا يجوز للأفراد أو المنشآت أن يتنصلوا منها، وهذه فريضة تتم في شكل نقدي لا يجوز أدائها في شكل خدمات شخصية أو عينية كما أن الضريبة تؤدي للدولة بما لها من سيادة، ومن ثم لا يجوز دفعها بين الأفراد بعضهم البعض، وإنما تستوفي لصالح الدولة دون غيرها طبقاً لقواعد محددة تطبق على الجميع دون استثناء، وعلى جميع الفئات بدون تمييز بين فئة و أخرى.

والضريبة ليست سوى آلية من أخرى لتدبير الحياة داخل الدولة، قيل عنها ثمن العيش داخل الجماعة، وقيل إنها التأمين الذي يدفعه الفرد من أجل نفس الهدف، بل قيل ذلك من قبل أنها الإعانة الممنوحة للمحاكم ذات طبيعة تكميلية لموارده العادية، ثم بعدها عرفت كواجب ثم إلزامها مفوضاً، والدولة قد تركز على ضرائب معينة دون غيرها لتماشيها مع العيش الواجب الاعتماد داخل حدودها¹.

وتستخدم الدولة حصيلة الضرائب في الوفاء بالنفقات العامة للدولة ككل بالإضافة إلى استخدامها كأداة أو وسيلة لتحقيق الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية، وتعتبر الضريبة من أهم الوسائل التي تستخدمها الدولة في تحقيق التكافل الاجتماعي بالأخذ من ثروات ودخول الأغنياء ما يمكنها من رفع مستوى الفقراء.

كما تعد من أهم الوسائل التي تستخدمها الدولة في تحقيق التكافل الاجتماعي بالأخذ من ثروات ودخول الأغنياء ما يمكنها من رفع مستوى الفقراء، كما أنها تعد من أهم الأدوات والوسائل التي تستخدمها الدولة في تحقيق سياستها الاقتصادية إذ يمكن للدولة استخدامها في تنمية المدخرات وزيادة الاستثمارات واجتذاب رؤوس الأموال من الأسواق العالمية وتوجيه عوامل الإنتاج لتنمية القطاعات الحيوية أو مناطق معينة.

وارتباطاً بدور هذه الوسيلة في تحقيق السياسة الاقتصادية والاجتماعية، التي تعتمد عليها الدولة في تحقيق التكافل الاجتماعي، إذ نرى الدولة تفرض الضريبة على مجال الشركات بأنواعها، وما لهذا المجال من

¹- نجا العاري، المنازعات الضريبية، أطروحة لنيل الدكتوراه في جامعة الحسن الثاني كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية عين الشق الدار البيضاء سنة (غير مذكورة)، ص 1

دور كبير في عملية النهوض الاقتصادي، وقد سن المشرع المغربي ترسانة قانونية الهدف منها الحفاظ على الثروات وحمايتها وكذا تنظيم المعاملات ومن بين هذه القوانين قانون الالتزامات والعقود² الذي عمل بمقتضاه على تنظيم وضبط الأحكام المتعلقة بالشركات المدنية وكذلك التجارية من خلال الفصول من 982 إلى 1091 منه، ونظرا لما تعرفه بلادنا من تطور اقتصادي، عجز ظهير الالتزامات والعقود على مواكبة هذا التطور، مما دفع المشرع المغربي إلى سن قوانين لضبط وتعديل ما جاء به هذا القانون وتعد الشركات المدنية التي يكون محلها عقارا من أهم ما استجد به.

فقد حظيت الشركات المدنية العقارية باهتمام كبير من قبل المشرع في الآونة الأخيرة، وهذا ما يتضح حليت من صدور قانون³ 31.18 المتعلق بالشركات المدنية العقارية، الذي عدل وتمم ظهير الالتزامات والعقود، ولما كان العقار يلعب دورا حيويا على صعيد التنمية الاقتصادية والاجتماعية، بات كذلك يتخذ محلا للشركات المدنية، الشيء الذي دفع المشرع المغربي إلى سن ترسانة قانونية مهمة تتلاءم مع السياسة العقارية التي يسعى من خلالها إلى تحقيقها ألا وهي الأمن العقاري.

والمشرع المغربي كغيره من التشريعات المقارنة لم يعطي تعريفا للشركة المدنية العقارية إلا أنه بالرجوع إلى قانون الالتزامات والعقود وبالضبط الفصل 982 يستشف من هذا الفصل أن الشركات المدنية العقارية هي عقد بين شخصين أو أكثر الغرض منها استغلال العقار فيما هو مدني فقط.

وتتميز هذه الشركات المدنية العقارية بنظامها القانوني إن على المستويين المدني والجباي الشيء الذي سيساهم في تأسيس الكثير من هذه الشركات.

2 - قانون الالتزامات والعقود 9 رمضان 1331 الموافق ل 12 أغسطس 1913، ظهير شريف رقم 1.11.140 صادر في 16 من رمضان 1432 الموافق 17 أغسطس 2011، الجريدة الرسمية عدد 5980 بتاريخ 23 شوال 1432 الموافق ل 22 سبتمبر 2011، ص 4678.

3 - قانون رقم 31.18 بتغيير وتتميم الظهير الشريف الصادر في 9 رمضان 1331 الموافق ل 12 أغسطس 1913 بمثابة قانون الالتزامات والعقود، المنشور بالجريدة الرسمية عدد 6807-24 ذو الحجة 1440 والموافق ل 26 أغسطس 2019.

أهمية الموضوع:

إن موضوع دراستنا المتواضعة قيد البحث والتحليل يحتل، بالغ الأهمية على اعتبار أن النشاط المهني المنصب في كثير من الأحيان على الاستثمار في العقارات والذي تزاوله الشركة المدنية العقارية يندرج ضمن العوامل المهمة التي تساهم في الاستثمار العقاري والتنمية الاقتصادية بالمغرب، من خلال الجبايات التي يفرضها المشرع المغربي عليها على مستوى التصرفات القانونية التي قد تعرفها هذه الشركة، إضافة إلى طبيعة هذا الموضوع وكذا المشاكل التي تثيرها في الواقع العملي وعلى مستوى المنازعات والاجتهاد القضائي.

إشكالية الموضوع:

إن موضوع النظام الجبائي للشركة المدنية العقارية يثير العديد من الصعوبات والإشكالات، والتي تتمثل أهمها في مدى مساهمة المشرع المغربي للتطورات والتحولت التي تعرفها الشركة المدنية العقارية، وما هو النظام الضريبي الذي تخضع له الشركات المدنية العقارية؟

وتنبثق عن هذه الإشكالية التساؤلات الآتي ذكرها:

- ما المقصود بداية بالشركة المدنية العقارية؟
- ما هو الأساس الجبائي المفروض على الشركات المدنية العقارية بمناسبة قيامها بعمليات استثمارية؟
- ما المقصود بالقيم المنقولة؟ وما هي أنواعها؟
- وما الأساس الجبائي المفروضة عليه بيع هذه القيم المنقولة في إطار الشركة المدنية العقارية؟

المنهج المعتمد:

لمعالجة موضوع النظام الجبائي للشركات المدنية العقارية، فإننا سنعتمد على المنهج التحليلي من خلال وصف ما جاءت به مختلف النصوص القانونية ذات الصلة بالموضوع، علاوة على أننا أخذنا بالمنهج الاستنباطي وذلك من خلال بيان أحكام هذا النوع من الشركات، وذلك بالانطلاق من القواعد العامة نحو القواعد الخاصة، كما اعتمدنا على المنهج المقارن لتمييز الشركة المدنية العقارية عما يشبهها.

خطة البحث:

- المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للشركات المدنية العقلية
- المبحث الثاني: الإطار الضريبي للشركات المدنية العقلية

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للشركات المدنية العقلية

لقد حظيت الشركات المدنية العقارية باهتمام كبير من طرف المشرع في الآونة الأخيرة، وهذا ما يتضح جليا من خلال القانون رقم 31.18 المتعلق بالشركات المدنية العقارية الذي عدل وتمم ظهير الالتزامات والعقود، ولما أن للعقار دورا أساسيا في التنمية الاقتصادية والاجتماعية، أصبح يتخذ كذلك محلا لشركات المدنية، الشيء الذي دفع بالمشرع المغربي إلى سن ترسانة قانونية مهمة تتلاءم مع السياسة العقارية التي يسعى من خلالها على تحقيق الأمن العقاري⁴.

كما تجدر الإشارة، أن الشركات المدنية العقارية تتميز بنظامها القانوني على المستوى المدني والجبائي، لذلك سنحاول من خلال دراستنا لهذا المبحث الوقوف لتحديد الإطار المفاهيمي لموضوع النظام الضريبي للشركات المدنية العقارية لكشف الغموض عن المفاهيم المشكلة للموضوع قيد الدراسة.

وبناء على ما سبق ذكره، نتساءل حول ماهية الشركات المدنية العقارية (المطلب الأول) وكيف يتم تأسيس الشركات المدنية العقارية (المطلب الثاني).

المطلب الأول: ماهية الشركات المدنية العقلية

يختلف النظام القانوني لمعظم الشركات المدنية عن النظام القانوني للشركات التجارية، ذلك أن المشرع المغربي خص الشركات التجارية بإطار قانوني خاص، يتفق مع الشكل الذي اتخذته، في حين أن معظم الشركات المدنية لم يخضعها المشرع لأي نظام قانوني خاص، كما هو الحال بالنسبة لشركة المدنية العقارية التي كانت تستوحي جل قواعدها من النصوص العامة المنظمة للشركة التعاقدية المنصوص عليها في قانون الالتزامات والعقود في الباب الثاني من الكتاب الثاني⁵، بالإضافة إلى الأعراف والقواعد التي أصبح لها طابع الإلزام في مواجهة هذا النوع من الشركات⁶.

⁴- هاجر بنعمرو، النظام القانوني للشركات المدنية العقارية في ضوء القانون 31.18، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون الخاص، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية التابعة لجامعة ابن زهر أكادير، السنة الجامعية 2020/2019، ص 7

⁵- من الفصل 982 إلى الفصل 1063 من قانون الالتزامات والعقود

⁶- ايت الرايس بلعيد، الوضعية القانونية للشركة المدنية العقارية، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون الخاص، جامعة القاضي عياض مراكش، السنة الجامعية 2012/2011، ص 7

وتنبغي الإشارة، أن التحولات الاقتصادية اثرت بشكل كبير على وضع هذا النوع من الشركات – الشركات المدنية العقارية- الشيء الذي جعل المشرع المغربي يتدخل لتعديل وتتميم بعض النصوص القانونية المنظمة للشركات المدنية العقارية بموجب القانون رقم 31.08.

وعليه، فإن الشركات المدنية العقارية تعتبر نوع من أنواع الشركات المدنية، لذلك نتساءل حول ما هو تعريف الشركة المدنية العقارية (الفقرة الأولى)، وما الذي يميز هذه الأخيرة عن باقي الشركات المشابهة (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: تعريف الشركات المدنية العقلية

باستقراءنا للمقتضيات القانونية المنصوص عليها في القانون رقم 31.18 يتبين أن المشرع لم يعرف الشركات المدنية العقارية يمكن تعريف الشركات المدنية العقارية وإنما أشار على أحكامها وشروط تأسيسها.

وبناء على ذلك، يمكن تعريف الشركات المدنية العقارية على أنها نوع من أنواع الشركات المدنية وهي شخص اعتباري له وجوده القانوني، تسمح لعدة أشخاص من تملك العقارات وإدارتها معا كما أنها تسهل نقل الملكية في ظروف ضريبية مفيدة⁷.

وبالإضافة إلى ذلك، فإن الشركات المدنية العقارية متعددة بحسب غرضها ومن بين أنواعها:

- الشركات المدنية العقارية المتخصصة في كراء العقارات
- الشركات المدنية العقارية المتخصصة في شراء العقارات وبنائها وإعادة بيعها
- الشركات المدنية العقارية المتخصصة في أشغال البناء فقط
- الشركات المدنية العقارية المتخصصة في التنقيب عن المناجم

الفقرة الثانية: تميز الشركات المدنية العقلية عما يشبهها

تتشابه الشركة المدنية العقارية مع مجموعة من النظم القانونية لذلك سنحاول تمييزها عن كل من الشركات التجارية العقارية (أولا) والنظام القانوني للشياخ (ثانيا).

⁷- هاجر بنعمرو، مرجع سابق، ص 15.

أولاً: التميز بين الشركات المدنية العقارية والشركات التجارية العقارية

يمكن رصد الفرق بين الشركة المدنية العقارية والشركة التجارية من خلال النشاط الذي تمارسه الشركة لأن النشاط الذي تمارسه الشركة التجارية هو نشاط تجاري، يخضع للالتزامات المفروضة على التجار، عكس الشركات المدنية العقارية التي تزاوّل نشاطاً مدنياً يخضع في أحكامه لقواعد قانون الالتزامات والعقود⁸.

ثانياً: التميز بين الشركات المدنية العقارية والنظام القانوني للشياخ

يقصد بالملكية الشائعة أن يشترك اثنان فأكثر في ملكية مال ما، حيث يملك كل شخص حصة معينة منه، من غير أن يكون ملكه مفرزاً عن باقي حصص الآخرين⁹.

ومن خلال التعريف السالف الذكر، يتبين أن التميز بين الشركة المدنية العقارية والنظام القانوني للشياخ يكمن فيما يلي:

- الشركة المدنية العقارية تتمتع بالشخصية الاعتبارية بخلاف الشيوخ
- الشركة المدنية العقارية تتكون بالأساس بإرادة الشركاء، أما الشيوخ فقد يحدث جبراً
- الشركة المدنية العقارية يمكن تصفيتها عند حلها، أما الشيوخ فهي حالة مؤقتة قد تنتهي بقسمة المال المشاع¹⁰.

⁸- هاجر بنعمرو، مرجع سابق، ص 17

⁹- هاجر بنعمرو، مرجع سابق، ص 18

¹⁰- هاجر بنعمرو، مرجع سابق، ص 18

المطلب الثاني: تأسيس الشركات المدنية العقلية

إن تأسيس الشركة المدنية العقارية لا يختلف في كثير من تأسيس باقي الشركات المدنية، حيث يتطلب قيام العقد التأسيسي توافر العديد من الأركان والشروط الموضوعية والشكلية كما هو الحال بالنسبة لأغلب العقود. وإلى جانب هذه الشروط ينفرد عقد الشركة بمجموعة من الشروط الموضوعية الخاصة.

وبالإضافة إلى ذلك، تعتبر الشركة المدنية العقارية صنفاً من أصناف الشركات التي يتطلب تأسيسها ضرورة توافر هذه الشروط والأركان الضرورية حتى تتحقق لها الشخصية المعنوية، وتكون لها بذلك صلاحية اكتساب الحقوق وتحمل الالتزامات¹¹. إذن ما هي الشروط الموضوعية العامة والخاصة لتأسيس الشركة المدنية العقارية (الفقرة الأولى)، وما هي الشروط الشكلية الواجب احترامها لتأسيس هذا النوع من الشركات (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: الأركان الموضوعية لتأسيس الشركات المدنية العقلية

تنقسم الشروط الموضوعية على أركان موضوعية عامة وأخرى خاصة، فالأركان العامة تشمل الأركان العامة المتطلبة في كافة العقود، والمنصوص عليها في الفصل الثاني من قانون الالتزامات والعقود (أولاً)، أما بالنسبة للشروط الموضوعية الخاصة فيقصد بها الأركان الموضوعية الخاصة بعقد الشركة المدنية (ثانياً).

أولاً: الأركان الموضوعية العامة

تتمثل هذه الأركان الأربعة لإنشاء العقد في ضرورة توافر إرادة سليمة غير مشوبة بعيب من العيوب التي تشكك في رضا المتعاقد أو تعدمه (1)، كذلك لا بد من تحقق أهلية الشريك من الشركاء (2) لانخراط في القيام بعمل مشروع موجود (3)، ممكن بدافع مشروع دون أن يكون مخالفاً للقانون والآداب العامة (4) وذلك طبقاً للفصل 2 من ق ل ع¹².

¹¹- آيت الرايس بلعيد، مرجع سابق، ص 8

¹²- ينص الفصل 2 من ق ل ع على ما يلي: "الأركان اللازمة لصحة الالتزامات الناشئة عن التعبير عن الإرادة هي:

1- الأهلية للالتزام;

2- تعبير صحيح عن الإرادة يقع على العناصر الأساسية للالتزام;

3- شيء محقق يصلح لأن يكون محلاً للالتزام;

4- سبب مشروع للالتزام."

1- الرضا

يعتبر التراضي من الأركان التي لا يمكن الاستغناء عنها لتأسيس شركات الأشخاص عامة وشركات المدنية خاصة، ويقصد به توافق إرادتين واتجاههما نحو إحداث الأثر القانوني المتوخى من العقد¹³.

وعليه، فحتى يتحقق الرضا كركن موضوعي لتأسيس الشركة المدنية العقارية، يجب على كل شريك أن يبين نيته في المشاركة بتقديم الحصة وتحمل الخسائر التي قد تنتج عن نشاط الشركة.

وتنبغي الإشارة، أن توفر عنصر الرضا لتأسيس عقد الشركة لا بل يشترط أن يكون هذا التراضي خالياً وغير مشوب بعيب من عيوب الإرادة، كالغلط والتدليس والإكراه والغبن والاستغلال¹⁴.

2- الأهلية

باستقراءنا لمقتضيات الفصل 3 من ق ل ع، يتبين أن الأهلية المدنية للفرد تخضع لقانون الأحوال الشخصية وكل شخص أهل للإلزام والالتزام ما لم يصرح قانون أحواله بغير ذلك¹⁵.

بالإضافة إلى ذلك، يجب من حيث المبدأ ليكون الشخص الطبيعي ذكراً أو أنثى شريكاً في الشركة المدنية العقارية أن يكون كامل الأهلية، أي أن يكون بالغاً سن الرشد الذي حدده المشرع بعد تخفيضه إلى 18 شمسية كاملة وفقاً لمقتضيات المادة 209 من مدونة الأسرة¹⁶، وأن يكون الشخص الطبيعي كذلك غير محجور عليه للجنون أو العته أو السفه وفقاً للمواد 212 و228 من مدونة الأسرة¹⁸.

¹³- آيت الرايس بلعيد، مرجع سابق، ص 10

¹⁴- ينص الفصل 39 من ق ل ع على ما يلي: " يكون قابلاً للإبطال الرضى الصادر عن غلط، أو الناتج عن تدليس، أو المنتزع بالإكراه".

¹⁵- ينص الفصل 3 من ق ل ع على ما يلي: " الأهلية المدنية للفرد تخضع لقانون أحواله الشخصية.

وكل شخص أهل للإلزام والالتزام ما لم يصرح قانون أحواله الشخصية بغير ذلك"

¹⁶- ظهير شريف رقم 1.04.22 صادر في 12 من ذي الحجة 1424 (3 فبراير 2004) بتنفيذ القانون رقم 70.03 بمثابة مدونة الأسرة.

¹⁷- أنظر المادتين 212 و228 من مدونة الأسرة

¹⁸- آيت الرايس بلعيد، مرجع سابق، ص 10

أما بالنسبة للقاصر الذي بلغ سن الترشيد فيجوز له أن يبرم عقد الشركة متى أذنت له المحكمة في ذلك، لأن عقد الشركة هو من قبيل التصرفات الدائرة بين النفع والضرر يحتاج القاصر فيها إلى إذن قضائي، بخلاف الشركات التجارية، ففي الشركات المدنية يكفي في الشريك أن يكون أهلاً للتصرف والالتزام. كما تنبغي الإشارة في هذا الصدد، إلى المقتضيات القانونية المنصوص عليها في الفصل 1058 من ق ل ع والمتعلقة بحالة وفاة أحد الشركاء في الشركة وترك ورثة من بينهم من يعتبر ناقصاً للأهلية، حيث نص الفصل في هذا الصدد على ما يلي:

"إذا وقع الاتفاق على أن الشركة عند موت أحد الشركاء تستمر مع ورثته، لم يكن لهذا الشرط اثر إذا كان الوارث ناقص الأهلية.

على أنه يسوغ للقاضي أن يأذن للقاصرين أو لناقصي الأهلية في الاستمرار في الشركة، إذا كانت لهم في ذلك مصلحة جدية. وعندئذ، يأمر القاضي بكل الإجراءات التي تتطلبها ظروف الحال من أجل المحافظة على حقوقهم."

وعموماً، فإن أهلية الشريك في الشركة المدنية العقارية مرهونة بمقتضيات الأهلية المنصوص عليها في قانون الالتزامات والعقود وكذا مقتضيات مدونة الأسرة المحال عليها بموجب فصول هذا القانون تحت طائلة بطلان الشركة المدنية العقارية¹⁹.

3- المحل

يقصد بمحل الشركة "الغرض" المتمثل في نوع النشاط الذي تم اختياره من طرف الشركة وهو الشيء الذي يقع عليه العقد أو موضوع العقد، ولا يشترط في هذا الغرض أن يكون مشروعاً فقط، بل يجب أيضاً أن يكون محدداً، باعتبار أن دائرة عمل الشركة تعتبر محدودة بالغرض الذي تأسست من أجله وهو ما يعبر عنه بمبدأ التخصيص الذي تخضع له الشركات كأشخاص معنوية²⁰.

وتجدر الإشارة، أن المحل له طبيعة خاصة في عقد الشركة، فهو لا يتعلق مباشرة بالالتزامات المتبادلة لأعضاء الشركة، وخاصة التزامهم بتحرير الحصص المتعهد بها، وإنما يرتبط أساساً بطبيعة الأنشطة

¹⁹- ايت الرايس بلعيد، مرجع سابق، ص 11

²⁰- ايت الرايس بلعيد، مرجع سابق، ص 11

والعمليات المحددة بالنظام الأساسي للشركة المدنية العقارية، والتي تروم من خلال مزاولتها وممارستها تحقيق الأهداف التي أنشأت من أجلها.

وكما يتبين باستقراءنا، لمقتضيات الفصل 985 من ق ل ع أنه يشترط أن يكون محل العقد ممكنا ومشروعاً وغير مخالف للمقتضيات القانونية والنظام العام أو الأخلاق الحميدة. كما يجب ألا يكون محل الشركة فضفاضاً ولا جامداً، بل يلزم أن يكون محدداً بدقة ووضوح.

لأنه قد يقع أن يكون النشاط الذي تمارسه الشركة مخالفاً ومناقضاً تماماً لغرضها المحدد في النظام الأساسي، كأن يكون الغرض المحدد في النظام الأساسي على سبيل المثال:

بيع وشراء العقار أو بناء العقارات بهدف كرائها أو بيعها في حين أن الشركة في الحقيقة تمارس تبييضاً للأموال عن طريق استغلالها في بناء منشآت عقارية أو غيرها من المحظورات، ففي الأحوال يعتد بالنشاط الممارس فعلاً أو الحقيقي لا بالغرض المسطر في النظام الأساسي، فإذا كان النشاط الفعلي الحقيقي غير مشروع كانت الشركة باطلة بطلاناً مطلقاً، ولو كان الغرض المبين في النظام الأساسي مشروعاً.

وفي هذا الإطار، يرى بعض الفقه أنه في الحالة التي تثار فيها عدم مشروعية غرض الشركة أمام القضاء فإن دور المحكمة المعروضة عليها دعوى عدم المشروعية لا يقتصر على مجرد قراءة بسيطة للنظام الأساسي بل يجب البحث عن غرض آخر صوري²¹.

وبالتالي، في هذه الحالة يبقى دور القاضي متجلياً في استخلاص مدى مطابقة النظام الأساسي للشركة لنشاطها الأساسي²².

4- السبب

يقصد بالسبب عامة الغاية المباشرة الدافعة للالتزام، والسبب في عقد الشركة هو الغاية التي تأسست من أجلها، وهو المحدد للالتزام الشركاء وإرادتهم من أجل الحصول على أرباح واتجاه نيتهم نحو تحقيق هدف اجتماعي.

²¹- ايت الرايس بلعيد، مرجع سابق، ص 12

²²- ايت الرايس بلعيد، مرجع سابق، ص 12

كما أن السبب كركن موضوعي عام في عقد الشركة يكون ذو طابع نفسي ولا يختلط مع غرض الشركة أو محايها، فغاية الشركاء يمكن أن تكون غير مشروعة في حين أن غرض الشركة يمكن أن يكون مشروعاً. وبالإضافة إلى ذلك، يشترط في السبب أن يكون مشروعاً تحت طائلة البطلان، كما هو الحال بالنسبة للشركة المدنية العقارية التي يسعى الشركاء من وراء تأسيسها إلى بناء منشآت عقارية من أجل استغلالها لغرض غير مشروع ومخالف للنظام العام أو الأخلاق الحميدة²³.

ثانياً: الأركان الموضوعية الخاصة

إلى جانب الأركان الموضوعية العامة التي تقوم عليها العقود عامة، فعقد الشركة ينفرد لنفسه ببعض الأركان الخاصة لا يكون لعقد الشركة وجود بدونها، كما أنها هي السبيل لتمييزه عن غيره من العقود المسماة. وتتمثل هذه الشروط أساساً في تعدد الشركاء (1) وتوفر الحصة (2) والمساهمة في النتيجة (3) ونية المشاركة (4).

1- تعدد الشركاء

إن تأسيس عقد شركة مدنية عقارية يحتاج إلى توفر أطراف العقد، أي الشركاء، وأقل ما يمكن به ذلك هو شخصان كحد أدنى وذلك وفقاً للفقرة الأولى من الفصل 982 من ق ل ع والتي تنص على ما يلي: "الشركة عقد يضع بمقتضاه شخصان أو أكثر...."

وبناء على ذلك، يمكن القول إن لا وجود لعقد الشركة دون تعدد الأطراف، لأن العقد كتعبير صادر عن الإرادة يستوجب توافق إرادتين، وتبعاً لذلك فإن الشركة باعتبارها عقداً تتطلب عنصر التعدد.

كما تنبغي الإشارة، أنه لا يمكن تأسيس شركة مدنية عقارية ابتداءً من شخص واحد ما دام الإطار القانوني الذي يحكم هذا النوع من الشركات لا يعترف بوجود شركة الشخص الواحد، لكن بالرجوع للفصل 1061 من ق ل ع، فإنها تخول إمكانية استمرار الشركة برجل واحد في حالة حل الشركة للخلافات الخطيرة والانسحاب، حيث للشريك في الشركة المدنية العقارية والذي يصدر سبب الحل من جانبه أن يستأذن في

²³- أيت الرايس بلعيد، مرجع سابق، ص 12

تعويض الشريك الآخر والاستمرار وحده في مباشرة نشاط الشركة مع تحمله بما للشركة من أصول وما عليها من خصوم²⁴.

2- تقديم الحصة

يجب على شريك أن يقدم حصته مع بيان قيمتها إذا كانت عينية تحت طائلة البطلان، ويقصد بركن تقديم الحصة، تقديم مبلغ مساهمة الشريك في رأسمال الشركة، والذي يكتسي أهمية بالغة ليس فقط على الصعيد الاقتصادي حيث يعتبر عنصراً أساسياً في تمويل المشروع، وإنما على الصعيد القانوني أيضاً حيث تشكل أغلب الحصص رأسمال الشركة ونواة ذمتها المالية. وهنا يطرح التساؤل حول نوعية الحصة الواجب تقديمها في الشركات المدنية العقارية؟

وجواباً على هذا السؤال، ينص الفصل 982 من ق ل ع على أن الحصة يمكن أن تكون من حيث المبدأ مالا أو عملاً أو مالا في الوقت ذاته، وبذلك فالقانون لم يشترط أن تكون الحصة من نوع واحد، كما أنه لا يوجد ما يمنع الشريك من تقديم حصته من أنواع متعددة من الأموال والأعمال كأن تكون حصة الشريك نقوداً وعقارات ومنقولات وحقوقاً مالية وعمالاً في ان واحد²⁵.

وبناء على ذلك، فإن الشريك في الشركة المدنية العقارية إما أن يتقدم بحصة عبارة عن نقود لتكوين رأسمال الشركة، في إطار ما يعرف بالحصة النقدية حيث يعتبر مديناً بدفع هذا المبلغ فور إبرام العقد أو في الأجل المتفق عليه.

كما يمكن أن يتقدم الشريك بحصة عينية تتكون من منقولات كالألات المخصصة لتشييد المباني ومواد البناء والتصاميم المعمارية، ويختلف هذا النوع من الحصص عن سابقه بكونه يشترط فيه أن يدفع بتمامه عند تأسيس الشركة تحت طائلة البطلان. والسؤال المطروح في هذا الصدد، هو هل مقدم الحصة ملزم بتقديم ضمانات عن هذه الحصة، كضمان الاستحقاق وضمان العيوب الخفية؟

في هذا الإطار، إن مقدم الحصة العينية في الشركة المدنية العقارية يكون ملزماً بتقديم ضمانات عن الحصة، كضمان الاستحقاق وضمان العيوب الخفية، وعليه فمقدم الآليات اللازمة لإنشاء البنايات

²⁴- ينص الفصل 1061 من ق ل ع على ما يلي: "إذا كانت الشركة بين اثنين فقط، حق لمن لم يصدر سبب الحل من جانبه في الحالات المذكورة في الفصولين 1056 و 1057 أن يستأذن في تعويض الشريك الآخر عما يستحقه والاستمرار وحده في مباشرة ما كانت تقوم به الشركة من نشاط مع تحمله بما للشركة من أصول وخصوم."

²⁵- ينص الفصل 982 من ق ل ع على ما يلي: "الشركة عقد بمقتضاه يضع شخصان أو أكثر أموالهم أو عملهم أوهما معا..."

يضمن سلامة هذه الآليات والمواد أو مواد البناء من العيوب الخفية التي من شأنها أن تنقص من قيمتها أو تعدمها.

وبالإضافة إلى ذلك، يمكن أن تكون عبارة عن أعمال أو معلومات أو خبرات فنية أو إدارية يقدمها تحت تصرف الشركة وفي خدمة غرضها، كما لو كان الشريك يتوفر على مهارات في تصميم البنايات أو تجربة في كيفية تدبير وتسيير الشركات التي يقتصر نشاطها على الأنشطة العقارية، وهي أقل الحصص أهمية في جميع الشركات باستثناء الشركات المدنية للمهن الحرة²⁶.

وعموماً، فإن الشركة المدنية العقارية لا تملك الحصة أو منفعتها إلا من تاريخ اكتسابها للشخصية المعنوية، والتي لا تكتسب إلا بعد إبرام العقد ما لم يقرر الشركاء لبدايتها تاريخاً آخر والذي يمكن أن يكون سابقاً على العقد طبقاً لمقتضيات الفصل 994 من ق ل ع²⁷.

كما أن الشركاء في الشركة المدنية العقارية، وكباقي الشركات ملزمون بتقديم الحصص التي تعهدوا بتقديمها فإن تقاعسوا أو لم يستجيبوا كان من حق دائني الشركة كذلك مقاضاتهم عن طريق الدعوى الغير المباشرة.

3- المشكلة في الأرباح والخسائر

إن الاتفاق على تقسيم الأرباح المحققة- سواء تحققت أو لم تتحقق- هو الذي يضيف على النظام الأساسي للشركة المدنية العقارية صفة عقد الشركة، لتخرج بذلك عن دائرة التجمعات الإنسانية التي تهدف إلى تحقيق الأرباح، لأنها ترصدها لمرامي اجتماعية أو خيرية أو رياضية أو ثقافية أو دينية، فتكون بذلك عبارة عن جمعيات وليست شركات بسبب أنها لا تروم إلى تقسيم الأرباح بين أعضائها وإنما ترصدها لخدمة هدف اجتماعي أو ثقافي²⁸.

²⁶- ايت الرايس بلعيد، مرجع سابق، ص 16

²⁷- ينص الفصل 994 من ق ل ع على ما يلي: "تبدأ الشركة من وقت إبرام العقد ما لم يقرر الشركاء لابتدائها تاريخاً آخر ويسوغ أن يكون هذا التاريخ سابقاً على العقد."

²⁸- فالشركة المدنية التي تقتني عقارات بنية إعادة بيعها على حالها أو بعد تهيئتها بهيئة أخرى، والتي يهدف أعضائها من وراء هذا الغرض إلى تقسيم الأرباح الناتجة عن هذا العمل لا يمكن أن تتخذ إلا شكل شركة من الشركات التي تخضع للقواعد المنظمة لباقي الشركات التعاقدية التي تمارس الأنشطة التجارية.

غير أن الإشكال المطروح في هذا الصدد، هو أن الفصل 982 من ق ل ع ذكر الربح فقط دون الخسارة، مع العلم أن الأمر يستوجب المساهمة في الربح والخسارة معا، وهما يطرح التساؤل هل هذا سهو من المشرع أن أنه فعلا قصد ذلك؟

ومن خلال استقراءنا لنصوص ق ل ع والمنظمة للموضوع²⁹، يتبين أن المشرع تدارك ذلك النقص الوارد في الفصل 982 من ق ل ع حيث نص في الفصل 1033 من نفس القانون على أن "...نصيب كل شريك في الأرباح والخسائر يكون بنسبة حصته في رأس مال.."

وبالإضافة إلى ذلك، فلا يجوز أن يتضمن العقد التأسيسي للشركة المدنية العقارية كل شرط يمنح أحد الشركاء نصيبا في الخسائر أكبر من النصيب الذي يتناسب مع حصته في الأسهم، حيث يعتبر الشرط والعقد باطلين تطبيقا لمقتضيات الفصل 1034 من ق ل ع.

4- نية المشاركة

باستقراءنا للفصل 982 من ق ل ع نستشف من خلال عبارة "بقصد تقسيم الربح الذي ينشأ عنها.."، أن كلمة "بقصد" تفيد ضمنا نية الاشتراك أو المشاركة من أجل اقتسام الأرباح والخسائر التي قد تنشأ عن وجود الشركة كشخص معنوي مستقل عن شخص الشركاء.

وعليه، فإن ركن نية المشاركة له أهمية قصوى في الشركات المدنية العقارية، لأنها تقوم على الاعتبار الشخصي والعدد المحصور من الشركاء.

الفقرة الثانية: الأركان الشكلية لتأسيس الشركات المدنية العقلية

كما هو معلوم أن الأصل في عقود الشركة الرضائية، غلا أن المشرع استثنى بعض العقود من هذا المبدأ وكرس مبدأ الشكلية في مجموعة من العقود، ولذلك يجب كتابة العقد التأسيسي للشركة (أولا)، والقيام

²⁹- كما تدارك النقص كذلك من خلال الفصول التالية:

الفصل 1035 ق ل ع

الفصل 1038 ق ل ع

الفصل 1039 ق ل ع

الفصل 1040 ق ل ع

بإجراءات الشهر (ثانياً)، لإعلام الغير بواقعة لم تكن بواقعة معروفة لديه، وذلك طبقاً للمقتضيات القانونية المنصوص عليها في القانون رقم 31.18 المتعلق بالشركات المدنية العقارية.

أولاً- كتابة النظام الأساسي

وفي هذا الإطار ينص الفصل 1-987 من القانون رقم 31.18 المتعلق بالشركات المدنية العقارية المغير والمتمم للقانون الالتزامات والعقود على ما يلي: "إذا كان محل الشركة عقارات أو غيرها من الأموال مما يمكن رهنه رسمياً، وجب أن يحرر العقد كتابة وأن يسجل على الشكل الذي يحدده القانون، وفي هذه الحالة يجب، تحت طائلة البطلان، أن يتضمن العقد البيانات التالية:

1 - الاسم الشخصي والعائلي والعنوان الشخصي لكل شريك، وكذا رقم بطاقته الوطنية للتعريف أو بطاقة الإقامة بالنسبة للأجانب المقيمين أو جواز السفر بالنسبة للأجانب غير المقيمين، وإذا تعلق الأمر بشخص اعتباري، تسميته وشكله ومقره والاسم الشخصي والعائلي وعنوان ممثله القانوني;

- 1- تسمية الشركة;
- 2- غرض الشركة;
- 3- عنوان مقر الشركة;
- 4- مبلغ رأس مال الشركة;
- 5- حصة كل شريك;
- 6- مدة الشركة;
- 7- الأسماء العائلية والشخصية للشريك أو الشركاء المرخص لهم بإدارة وتسيير الشركة والتوقيع باسمها;
- 8- الأسماء العائلية والشخصية للشريك أو الشركاء المرخص لهم بإدارة وتسيير الشركة والتوقيع باسمها ورقم البطاقة الوطنية للتعريف أو رقم بطاقة الإقامة بالنسبة للأجانب المقيمين أو جواز السفر بالنسبة للأجانب غير المقيمين;
- 9- تاريخ عقد الشركة;

يجب أن يتم توقيع العقد من لدن جميع الشركاء، مع تصحيح إمضاءاتهم لدى السلطات المختصة، ما لم يتم تحرير العقد من طرف موثق أو عدل.

تسيير الشركة من طرف واحد أو أكثر من الأشخاص الذاتيين".

وبناء على، البيانات الواردة في الفصل أعلاه فالشركة المدنية العقارية يجب أن تتخذ شكل الشركات المدنية والذي يعتبر المعيار الأساسي في تحديد القانون الواجب التطبيق على هذا النوع من الأشخاص المعنوية، وعليه فالشركة المدنية العقارية تخضع لقواعد القانون المدني.

وبالإضافة إلى ذلك، تعتبر كتابة العقد التأسيسي المنصوص عليها في الفصل أعلاه من بين شروط تكوين العقد، كما أنها ضرورية لتكوين عقد الشركة ودليلا على وجود الشركة.

ثانيا: إجراءات الشهر

استوجب المشرع بالنسبة للشركات المدنية العقارية ضرورة تحرير عقدها التأسيسي كتابة وأن يسجل على الشكل الذي يحدده القانون، وذلك طبقا لمقتضيات الفصل 987-2 من القانون رقم 31.18 المتعلق بالشركات المدنية العقارية الذي ينص على ما يلي: "يجب أن تقييد الشركة التي تم تأسيسها وفق مقتضيات الفصل السابق بسجل الشركات المدنية العقارية، كما يجب أنم يقيّد فيه كل فرع لهذه الشركة.

تكتسب الشركة المدنية في هذه الحالة، خلافا لمقتضيات الفصل 994 أدناه، الشخصية الاعتبارية ابتداء من تاريخ تقييدها في السجل المشار إليه في الفقرة السابقة، ولا يحتج على الغير بوجودها إلا من تاريخ هذا التقييد.

لا يحتج على الغير بالتقييدات المعدلة والتشطيبات، إلا من تاريخ إدراجها بالسجل المذكور

يسأل الأشخاص الذين قاموا بعمل باسم الشركة في طور التأسيس، قبل اكتسابها الشخصية الاعتبارية، بصفة شخصية عن الأعمال التي تمت باسمها، ويتربط عن تقييد الشركة في سجل الشركات المدنية العقارية تحملها التلقائي للالتزامات الناشئة عن تلك الأعمال.

يمسك سجل الشركات المدنية العقارية، على دعامة ورقية أو إلكترونية، من طرف كتابة الضبط بالمحكمة الابتدائية التابع لها عنوان مقر الشركة ويراقب مسكه رئيس المحكمة أو القاضي المعين من طرفه.

تحدد كفاءات تنظيم ومسك سجل الشركات المدنية العقارية بمقتضى نص تنظيمي.

المبحث الثاني: الإطار الضريبي للشركات المدنية العقلية

تشكل الموارد الضريبية أهم مورد مالي لميزانية الدولة والجماعات الترابية، وتلعب دورا مهما في تمويل النفقات العمومية وإنعاش الحيات الاقتصادية والاجتماعية بالبلاد ولهذا، عهد المشرع المغربي للإدارة المتمثلة في الإدارة الضريبية التي تشمل المديرية العامة للضرائب كإدارة مكلفة بالوعاء الضريبي، والخزينة العامة للملكة كإدارة مكلفة بالتحصيل، أمر فرضها وجبايتها³⁰. وقصد أداء وظيفتها، سن لها المشرع مجموعة من القواعد الإجرائية التي تؤطر مجال تدخلها، حفاظا على حقوق الخزينة العامة للدولة كما سن مجموعة من الضمانات للخاضعين للضريبة لحمايةهم من كل تعسف أو شطط قد يرتكب في حقهم من طرف الإدارة الضريبية، ويمس حقوقهم وذمتهم المالية أثناء فرض وتحقيق الالتزام الضريبي، الذي يستمد وجوده من دستور 2011³¹ في فصليه 39 و 40، اللذان بموجبهما يتحمل جميع الأفراد مساهمتهم في تحمل التكاليف العمومية حسب قدرته.

كما تنبغي الإشارة، أن النظام الجبائي وتبسيطه يعتبر من بين الأولويات التي أخذها المغرب على عاتقه، نظرا لأثاره على التنمية الاقتصادية والاجتماعية للمغرب، لذلك تك إحداه نظام ضريبي يعتمد على ثلاثية الضريبة، تتمثل في كل من الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات، والضريبة على القيمة المضافة³².

وتعتبر الضريبة على الشركات من الضرائب المباشرة تطبق على الحصيلة والأرباح التي تحققها الشركات، كما أن الشركة قد تتخذ أشكال متنوعة بحسب طبيعتها ونشاطها، فهناك شركات تجارية وأخرى مدنية، وهذه الأخيرة بدورها تعرف أنماط مختلفة. وبناء على ذلك، سنحاول في هذا المبحث الوقوف لدراسة

³⁰ - محمد قصري، المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء المغربي، دار أبي رقرق للطباعة والنشر، الطبعة الثانية 2009، ص 2

³¹ - ينص الفصل 39 من دستور 2011 على ما يلي: "على الجميع أن يتحمل، كل على قدر استطاعته، التكاليف العمومية، التي للقانون وحده إحدائها وتوزيعها، وفق الإجراءات المنصوص عليها في هذا الدستور."

ينص الفصل 40 من دستور 2011 على ما يلي: "على الجميع أن يتحمل، بصفة تضامنية، وبشكل يتناسب مع الوسائل التي يتوفرون عليها، التكاليف التي تتطلبها تنمية البلاد، وكذا تلك الناتجة عن الأعباء الناجمة عن الآفات والكوارث الطبيعية التي تصيب البلاد."

³² - سعيد الستاتي، اللجان الضريبية، مقال منشور بمجلة المنارة القانونية والإدارية، عدد 17/2017، ص 1

الالتزامات الجبائية للشركات المدنية العقارية المترتبة عن عمليات الاستثمار (المطلب الأول)، وتحديد الالتزامات الجبائية للشركات المدنية العقارية المترتبة عن بيع قيمها المنقولة (المطلب الثاني).

المطلب الأول: الالتزامات الجبائية للشركات المدنية العقارية المترتبة عن عمليات الاستثمار

بالرجوع للمادة 21 من المدونة العامة للضرائب نجدها تعرف الضريبة على الدخل بأنها تلك الضريبة التي تفرض على دخول وأرباح الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المشار إليهم في المادة 3 من نفس المدونة، واللذين لم يختاروا الخضوع إلى الضريبة على الشركات، ومن بين الأشخاص المحددين في هذه المادة ما يلي:

■ الشركات ذات غرض عقاري مهما كان شكلها، والتي ينقسم رأس مالها إلى حصص مشاركة إسمية أو أسهم إسمية:

- إذا كانت أصولها متألفة إما من وحدة سكنية يشتغلها كلها أو جُلها أعضاء الشركة أو بعضهم وإما من أرض معدة لهذه الغاية.

- إذا كان غرضها ينحصر في القيام باسمها بتملك أو بناء عقارات جماعية أو مجموعات عقارية وينص نظامها الأساسي على تمكين كل عضو من أعضائها المعنويين بأسمائهم من حرية التصرف في جزء العقار أو المجموعة العقارية المطابقة لحقوقه في الشركة ويتكون كل جزء من وحدة أو وحدات معدة لاستعمال مهني أو للسكنى يمكن استخدامها لذلك على حدة. ويطلق فيما يلي من الشركات العقارية المشار إليها أعلاه اسم "الشركات العقارية الشفافة".

وبناء على ما سبق، يتبين أن الشركات المدنية العقارية تدخل ضمن أحكام المادة 21 المشار إليها أعلاه، وبالتالي نتساءل حول ما هو النظام الضريبي الذي تخضع له الشركات المدنية العقارية في حالة قيامها بعمليات استثمارية (الفقرة الثانية)، وما هي الالتزامات الضريبية لأطراف الشركات المدنية العقارية في عمليات الاستثمار (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: خضوع الشركات المدنية العقارية للضريبة على الدخل المهني

تعتبر الضريبة على الدخل من الضرائب المباشرة المفروضة على الدخل المكتسبة خلال السنة، من طرف الشخص الطبيعي أو الشريك الرئيسي بالنسبة لشركات الأشخاص التي لم تخضع للضريبة على الشركات³³.

وعليه، فإن الشركات المدنية العقارية تدخل ضمن أحكام المادة 21 من م ع ض وتخضع للضريبة على الدخل، كما تندرج ضمن الدخل التي تكتسي طابع التكرار ولا يشملها أي نوع من أنواع الدخل المشار إليها في المادة 22 (من 2° إلى 5°) من المدونة العامة للضرائب طبقا لما هو منصوص عليه في المادة 30 من المدونة العامة للضرائب. وبالتالي يتبين أن الشركات المدنية العقارية تخضع للضريبة على الدخل المهني، مما يدفعنا للتساؤل حول ما هي الضريبة على الدخل المهني (أولا) وما هو أساس فرض هذا النوع من الضرائب على الشركات المدنية العقارية (ثانيا) وهل يمكن تغيير النظام الضريبي للشركات المدنية العقارية (ثالثا).

أولا: تعريف الضريبة على الدخل المهني

باستقراءنا لمقتضيات المدونة العامة للضرائب نجد أن المشرع لم يعرف الدخل المهني، لكن بالرجوع في المادة 30 من نفس المدونة، نجده قد حدد الدخل المهني الموجبة لتطبيق الضريبة على الدخل فيما يلي:

- الأرباح التي يحصل عليها الأشخاص الطبيعيون من مزاوله:
- مهن تجارية، صناعية أو حرفية;
- مهنة المنعشين العقاريين³⁴ أو مهنة مجزئ³⁵ الأراضي أو مهنة تجار الأملاك³⁶;
- مهنة حرة أو مهنة أخرى غير المهن المنصوص عليها أعلاه;

33 - كريم لحرش، مرجع سابق، ص 14

34 - يقصد بالمنعشين العقاريين حسب المدونة العامة للضرائب ما يلي: "الأشخاص الذين يصممون ويشيدون بناء أو أبنية لبيعها كلا أو بعضا"

35 - يقصد بالمجزئ حسب المدونة العامة للضرائب ما يلي: "الأشخاص الذين يقومون بتهيئة الأراضي وتجهيزها للبناء من أجل بيعها جملة واحدة أو جزء، مما كانت طريقة تملكهم للأراضي المذكورة."

36 - يقصد بتجار الأملاك حسب المدونة العامة للضرائب ما يلي: "الأشخاص الذين يبيعون عقارات مبنية أو غير مبنية تملكوها بعوض أو على وجه هبة."

- الدخول التي تكتسي طابع التكرار ولا يشملها أي نوع من أنواع الدخول المشار إليها في المادة 22(من 2° إلى 5°) من المدونة العامة للضرائب³⁷
- المبالغ الإجمالية التي يحصل عليها الأشخاص الطبيعيون الذين ليس لديهم موطن ضريبي بالمغرب أو الأشخاص المعنويون 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 الانفة الذكر لا ترتبط بنشاط مؤسسة في المغرب تابعة للشخص الطبيعي أو المعنوي غير المقيم بالمغرب.

ثانيا: أساس فرض ضريبة الدخل المهني على الشركات المدنية العقلية

باستقراءنا للمادة 2 من م ع ض يتضح أن الشركات المدنية العقارية مستثناة من الخضوع للضريبة على الشركات، لكن بالرجوع للمادة 3 من نفس المدونة في بندها الثالث، نجدها تنص على الشركات ذات غرض عقاري مهما كان شكلها، والتي ينقسم رأس مالها إلى حصص مشاركة إسمية أو أسهم إسمية:

- إذا كانت أصولها متألفة إما من وحدة سكنية يشغلها كلها أو جُلها أعضاء الشركة أو بعضهم وإما من أرض معدة لهذه الغاية.
- إذا كان غرضها ينحصر في القيام باسمها بتملك أو بناء عقارات جماعية أو مجموعات عقارية وينص نظامها الأساسي على تمكين كل عضو من أعضائها المعنويين بأسمائهم من حرية التصرف في جزء العقار أو المجموعة العقارية المطابقة لحقوقه في الشركة ويتكون كل جزء من وحدة أو وحدات معدة لاستعمال مهني أو للسكنى يمكن استخدامها لذلك على حدة.

وبالتالي، يطرح التساؤل مفاده إذا كانت الشركات المدنية العقارية غير خاضعة للضريبة على الشركات ومستثناة منها كما سبقت الإشارة، فما هي الضريبة المفروضة على هذا النوع من الشركات؟

وكجواب على السؤال المطروح، يتبين من خلال المادة 21 من م ع ض أن أرباح ودخول الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المشار إليهم في المادة 3 من م ع ض -المستثنون من الضريبة على الشركات- والذين لم

³⁷ - تنص المادة 22 من المدونة العامة للضرائب على ما يلي: "أصناف الدخول والأرباح المعنية هي:

- 1°- الدخول المهنية;
- 2°- الدخول الناتجة عن المستغلات الفلاحية;
- 3°- الأجور والدخول المعتبرة في حكمها;
- 4°- الدخول والأرباح العقارية;
- 5°-الدخول والأرباح الناتجة عن رؤوس الأموال المنقولة."

يختاروا الخضوع إلى الضريبة على الشركات، تخضع لضريبة على الدخل. إذن ماهي الدخل والأرباح المفروضة عليها الضريبة؟

في الإطار الجواب، نستحضر نص المادة 22 من م ع ض التي تنص على ما يلي: "أصناف الدخل والأرباح المعنية هي:

1°- الدخل المهني;

2°- الدخل الناتجة عن المستغلات الفلاحية;

3°- الأجور والدخل المعتبرة في حكمها;

4°- الدخل والأرباح العقارية;

5°- الدخل والأرباح الناتجة عن رؤوس الأموال المنقولة."

وانطلاقا من نص المادة 22 من م ع ض نتساءل، على أي دخل من الدخل المنصوص عليها في هذه المادة يتم تضريب الشركة المدنية العقارية؟

وفي هذا الصدد، نستحضر مقتضيات المادة 30 من نفس المدونة، بحيث حددت الدخل المهني الموجبة لتطبيق الضريبة على الدخل فيما يلي:

- الأرباح التي يحصل عليها الأشخاص الطبيعيون من مزاولة:
 - مهن تجارية، صناعية أو حرفية;
 - مهنة المنعشين العقاريين أو مهنة مجزئ الأراضي أو مهنة تجار الأملاك;
 - مهنة حرة أو مهنة أخرى غير المهن المنصوص عليها أعلاه;
- الدخل التي تكتسي طابع التكرار ولا يشملها أي نوع من أنواع الدخل المشار إليها في المادة 22(من 2° إلى 5°) من المدونة العامة للضرائب
- المبالغ الإجمالية التي يحصل عليها الأشخاص الطبيعيون الذين ليس لديهم موطن ضريبي بالمغرب أو الأشخاص المعنويون 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 الانفة الذكر لا ترتبط بنشاط مؤسسة في المغرب تابعة للشخص الطبيعي أو المعنوي غير المقيم بالمغرب.

وانطلاقاً مما سبق، نستنتج أن الشركات المدنية العقارية تخضع للضريبة على الدخل المهي.

وفي الأخير لابد من الإشارة، أن الشركة المدنية العقارية هي كل شركة يتكون إجمالي أصولها الثابتة بنسبة 75% على الأقل من قيمتها المحددة عند افتتاح السنة المحاسبية التي تم خلالها التفويت المفروضة عليه الضريبة من عقارات أو سندات مشاركة صادرة عن الشركات ذات الغرض العقاري المشار إليها أعلاه أو عن شركات أخرى يغلب عليها الطابع العقاري، وال تعتبر في ذلك العقارات المخصصة من لدن الشركة التي يغلب عليها الطابع العقاري لاستغلالها الصناعي أو التجاري أو الحرفي أو الفلاحي أو لمزاولة مهنة حرة أو لإسكان مستخدميها المأجورين³⁸.

ثالثاً: إمكانية تغيير النظام الضريبي للشركات المدنية العقلية

كما سبق وأشرنا، فإن الشركات المدنية العقارية مستثناة من الخضوع للضريبة على الشركات³⁹، غير أنه يمكن لهذه الأخيرة كتقنية تشريعية اوجدها المشرع أن تخضع هذه الشركات وجوباً للضريبة على الشركات، إذا كان غرضها تجاري. وذلك طبقاً لمقتضيات الفصل 987-3 من القانون رقم 31.18 المتعلق بالشركات المدنية العقارية المعدل والمتمم لقانون الالتزامات والعقود الذي ينص على ما يلي: "إذا تبين أن الشركة المدنية المقيدة في سجل الشركات المدنية العقارية تمارس أنشطة تجارية بصفة اعتيادية وجب عليها أن تغير شكلها القانوني إلى إحدى الشركات التجارية بحسب شكلها..."

وبناء على ذلك، فإن الأصل هو استثناء الشركات المدنية العقارية بالرغم من الخضوع للضريبة على الشركات، والاستثناء هو خضوعها للضريبة على الشركات تطبيقاً لمقتضيات الفصل السالف الذكر، شريطة تحقق ممارستها على سبيل الاعتياد لأنشطة التجارية المنصوص عليها في المواد 6 و7 من مدونة التجارة⁴⁰.

وتنبغي الإشارة، أنه في حالة عدم تقييد الشركة المدنية العقارية بالمقتضيات المنصوص عليها في الفقرة الأولى من الفصل 987-3 من القانون رقم 31.18، فإن رئيس كتابة ضبط المحكمة الابتدائية المختصة يوجه تلقائياً أو بناء على إشعار من قبل المحافظ على الأملاك العقارية أو ممثل إدارة الضرائب أو

³⁸ - أنظر المادة 61 من المدونة العامة للضرائب

³⁹ - للمزيد من التوضيح أنظر المادة 2 من المدونة العامة للضرائب

⁴⁰ - ظهير شريف رقم 83-96-1 صادر في 15 من ربيع الأول 1417 بتنفيذ القانون رقم 95-15 المتعلق بمدونة التجارة (الجريدة الرسمية بتاريخ 19 جمادى الأولى 1417 - 3 أكتوبر 1996).

الخزينة العامة للمملكة إنذارا كتابيا إلى الممثل القانوني للشركة قصد القيام بتغيير شكلها القانوني وذلك داخل اجل سنة من تاريخ التبليغ بالإندار المذكور. وينظر رئيس المحكمة في المنازعات المتعلقة بتطبيق مقتضيات الفقرة الأولى من الفصل 3-987 السالفة الذكر⁴¹.

وبالإضافة إلى ذلك، فإذا لم تبادر الشركة بتغيير شكلها القانوني عملا بالمقتضيات السالفة الذكر تصدر المحكمة حكما بحل الشركة داخل أجل ثلاثة أشهر بناء على طلب من رئيس كتابة الضبط أو أحد الشركاء وتعين المصفي وتطبق بهذا الشأن إجراءات التصفية المنصوص عليها في الفرع الأول من الباب الثالث من القسم السابع من الكتاب الثاني من هذا الظهير الشريف⁴².

الفقرة الثانية: الالتزامات الضريبية لأطراف الشركات المدنية العقلية في عمليات الاستثمار

تعتبر الضريبة اداة مهمة من ادوات السياسة المالية وذلك كونها أحد مصادر الإيرادات العامة التي تعتمد عليها الدولة في رسم سياستها المالية، وكذلك دورها لا يقتصر على الهدف المالي بل اتسعت اهدافها لتشمل الاهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في ظل تطور مفهوم وظيفة الدولة الحديثة وفي مقدمة هذه الأهداف تحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي⁴³.

وما تنبغي الإشارة إليه في هذا الصدد، هو أن قيام الشركات المدنية العقارية بعمليات الاستثمارية يرتب التزامات على كاهل طرفي العقد، فالمتعامل مع الشركة يكون ملزم بإيداع عقد التسجيل المتعلق بالعملية الاستثمارية لدى إدارة التسجيل والتمبر قصد أداء واجبات التسجيل المستحقة (الفقرة الأولى)، أما الشركة المدنية العقارية تكون ملزمة بإيداع التصريح بالضريبة على الدخل المهني (الفقرة الثانية).

أولا: التزام المتعامل مع الشركة المدنية العقلية بأداء ضريبة التسجيل

إن إدارة التسجيل والتمبر التابعة للمديرية العامة للضرائب، تختص بالتأشير على التصرفات القانونية التي يحررها الموثق والعدل والمحامي المقبول للترافع أمام محكمة النقض لتصبح هذه الأخيرة خاضعة لتأشيرة التسجيل. لذلك سنحاول من خلال هذه الفقرة الحديث عن كيفية تسجيل الاتفاقات والعقود،

⁴¹ - تطبيقا لمقتضيات الفقرة الثانية والثالثة من الفصل 3-987 من القانون رقم 31.18

⁴² - أنظر الفقرة الأخيرة من الفصل 3-987 من القانون رقم 31.18

⁴³ - ايت الرايس بلعيد، مرجع سابق، ص 20

الشيء الذي يتطلب منا الوقوف لدراسة شكلية التسجيل (1)، وتحديد نسبة الضريبة المفروضة على عمليات استثمار الشركات المدنية العقارية (2).

1- شكلية التسجيل

باستقراءنا للمادة 126 من المدونة العامة للضرائب يتبين أن المشرع الضريبي عرف التسجيل كما يلي: "يعتبر التسجيل إجراء تخضع له المحررات والاتفاقات وتستوفي بموجبه ضريبة تسمى واجب التسجيل".

وتنبغي الإشارة، أن التسجيل بالنسبة للإدارة الجبائية، ليس إلا إجراء تخضع له المحررات والاتفاقات، إذ يتولى مفتش الضرائب المكلف تحليلها ودراستها قصد بيان طبيعتها القانونية واستخلاص ضريبة عنها تسمى واجبات التسجيل⁴⁴.

وعليه، فإن مفتش التسجيل وحده هو المؤهل لإنجاز هذا الإجراء بوضع تأشيرة التسجيل على العقود، بعد تأكده من أداء الواجبات المستحقة. فالتسجيل بهذا المعنى هو إجراء ينصرف إلى إخضاع العقود والتفويطات بعد تحليل عناصر موضوعها وتقييد موزجها في سجل الإيداع⁴⁵.

بناء على ما سبق، يستنتج أن الغاية من عملية التسجيل ليس فقط تحصيل واجبات التسجيل، وإنما تتصل كذلك بثبوت التاريخ وحفظ العقود⁴⁶.

44 - أستاذنا إبراهيم أحطاب، الوسيط في العقود المدنية الخاصة، الطبعة الأولى سنة 2021، مطبعة المعارف الجديدة، الرباط، ص

241

45 - أستاذنا إبراهيم أحطاب، مرجع سابق، ص 241

46 - نص المادة 126 من المدونة العامة للضرائب في II- آثار إجراءات التسجيل على ما يلي: "يترتب على إجراء التسجيل اكتساب الاتفاقات العرفية تاريخاً ثابتاً عن طريق تسجيلها في سجل يدعى "سجل الإيداع" كما يضمن حفظ المحررات. يثبت التسجيل تجاه الخزينة وجود المحرر وتاريخه. ويعتبر التسجيل صحيحاً فيما يخص تعيين الأطراف في المحرر وتحليل بنوده، ما لم يثبت خالف ذلك. لا يمكن لأطراف العقد الاستدلال بنسخة من تسجيل عقد للمطالبة بتنفيذه، وال يعتبر التسجيل بالنسبة للأطراف حجة كاملة، كما ال يعتبر وحده بداية حجة كتابية".

2- ضريبة التسجيل

باستقراءنا لمقتضيات المادة 127 من م ع ض أنه تخضع وجوبا لإجراء وواجبات التسجيل، ولو كانت بسبب ما يشوبها من عيب شكلي، عديمة القيمة:

ألف- جميع الاتفاقات، المكتوبة أو الشفوية وكيفما كان شكل المحرر المثبت لها، عرفيا أو ثابت التاريخ بما في ذلك العقود المحررة من طرف المحامين المقبولين للترافع أمام محكمة النقض أو رسميا (توثيقي أو عدلي أو عبري، قضائي أو غير قضائي) والمتعلقة بما يلي:

- 1- التفويتات بين الأحياء، بعوض أو بغير عوض، مثل البيع أو الهبة أو المعاوضة فيما يخص :
أ- العقارات، المحفظة أو غير المحفظة، أو الحقوق العينية الواقعة على العقارات المذكورة؛
ب- الملكية أو حق الرقبة أو حق الانتفاع الواقعة على الأصل التجاري أو الزبائن؛
- 5- تفويت الحصص في المجموعات ذات النفع الاقتصادي والحصص والأسهم في الشركات التي لم تدرج أسهمها ببورصة القيم وكذا أسهم أو حصص المشاركة في الشركات العقارية الشفافة المشار إليها..."

وبناء على نص المادة السالفة الذكر، فإن الشركات المدنية العقارية تخضع وجوبا لإجراءات التسجيل.

أما بالنسبة لأجل التسجيل فإن التصرفات والاتفاقات التي تجريها الشركات المدنية العقارية تخضع للتسجيل وأداء الواجبات داخل أجل ثلاثين يوما ابتداء من تاريخ إنشائها، وذلك طبقا لمقتضيات المادة 128 من م ع ض⁴⁷.

وبخصوص تعريف التسجيل، نستشف من خلال المادة 133 من م ع ض، أن ضريبة التسجيل المفروضة على مشتري القيم المنقولة من الشركات المدنية العقارية تخضع للواجبات النسبية، وحدد المشرع الضريبي النسبة المطبقة عليها في 6%⁴⁸.

وتجدر الإشارة، أنه يخضع للتسجيل، انتقال ملكية الأموال، ولو عند غياب محرر رسمي أو ثابت التاريخ، لهذا يتعين على الأطراف في حالة عدم وجود محررات، الإدلاء في شأن الاتفاقات المشار إليها في المادة

⁴⁷ - للمزيد من التوضيح أنظر المادة 128 من المدونة العامة للضرائب

⁴⁸ - للمزيد من التوضيح أنظر المادة 133 من المدونة العامة للضرائب

127 -ألف أعلاه، بتصريحات منفصلة وتقديرية تودع لدى مفتش الضرائب المكلف بالتسجيل داخل أجل ثلاثين يوما الموالية لتاريخ⁴⁹ حيازة الأموال موضوع الاتفاقات المذكورة⁵⁰.

وبالإضافة إلى ذلك، يلزم الأطراف الذين يحررون عقدا عرفيا خاضعا للتسجيل بتحرير نظير متبر بصفة قانونية، يشمل على نفس التوقيعات الموجودة في الأصل، ويبقى هذا النظير مودعا بمكتب التسجيل. وإذا لم يحرر هذا النظير أو إذا تعذر تحريره وجب تعويضه بنسخة منه مشهود بمطابقتها للأصل من طرف مفتش الضرائب المكلف بالتسجيل يوقع عليها أطراف العقد أو أحدهم ويحتفظ بها في المكتب وذلك طبقا لما هو منصوص عليه في المادة 136 من م ع ض.

أما في حالة القيام بإجراء التسجيل وأداء الواجبات المستحقة بالطريقة الإلكترونية كما هو منصوص عليه في المادتين 155 و 156 من م ع ض، تعفى الأطراف المتعاقدة من الالتزامات الواردة في البند 11 من المادة 136 من م ع ض⁵¹.

وكما تنبغي الإشارة، أنه من بين التزامات مفتشي الضرائب المكلفين بالتسجيل، إلزامية تسجيل العقود والتصريحات يوما بيوم وبالتتابع بمجرد تقديمها للتسجيل. ولا يجوز لمفتشي الضرائب المكلفين بالتسجيل أن يؤجلوا القيام بإجراء التسجيل إذا كانت العناصر اللازمة لتصفية الضريبة مبينة في العقود والتصريحات، وكانت الواجبات كما تمت تصفيتها، قد سبق أداؤها. ولهم في حالة العكس أن يحتفظوا بالعقود العرفية أو الأصول الفريدة للعقود الرسمية طوال المدة اللازمة لاستخراج نسخ منها مشهود بمطابقتها للأصل⁵².

وما يجب التنبيه إليه، هو أن إجراء التسجيل لا يتجزأ، إذ لا يمكن أن يسجل جزء من العقد دون الجزء الآخر. كما يتعين على مفتش الضرائب المكلف بالتسجيل أن يحتفظ بكل عقد يتضمن تخليا أو تفويطا لعقار إلى حين الأدلاء بشهادة من مصالح تحصيل الضرائب تثبت أداء مبلغ الضرائب والرسوم المستحقة على العقار المذكور والمتعلقة بالسنة التي تم فيها نقل الملكية أو التفويت وكذا بالسنوات السالفة⁵³.

49 - للمزيد من التوضيح أنظر المادة 136 من المدونة العامة للضرائب

50 - أستاذنا إبراهيم أخطاب، مرجع سابق، ص 243

51 - للمزيد من التوضيح أنظر نص المادة 136 من المدونة العامة للضرائب

52- للمزيد من الاطلاع أنظر المادة 138 من المدونة العامة للضرائب

53 - للمزيد من الاطلاع أنظر المادة 138 من المدونة العامة للضرائب

كما فرض المشرع الضريبي على مفتشي الضرائب المكلفين بالتسجيل، ألا يسجلوا عقدا غير متمم بصفة قانونية إلا بعد أداء الواجبات والغرامة المستحقة المنصوص عليها على التوالي بالمادتين 207 و252 مكرره من م ع ض⁵⁴.

ثانيا: التزام الشركة المدنية العقلية بالتصريح بالضريبة على الدخل المهني

باستقراء المقتضيات القانونية المنصوص عليها في المدونة العامة للضرائب، يتبين أن المشرع حدد الضريبة المستحقة على الدخول المهنية، وهو المبلغ المستحق للخرينة العامة على الأشخاص الطبيعية والمعنوية الغير الخاضعين للضريبة على الشركات.

وعليه، فإن التصرفات المنشئة لهذه الضريبة متعددة، وستكتفي بدراسة الأحكام المتعلقة بهذه الضريبة في علاقتها باستثمار الشركات المدنية العقارية (1)، على أن نخصص (2) لتصريح الشركة المدنية العقارية بالضريبة على الدخل المهني.

1- خضوع عمليات استثمار الشركات المدنية العقلية لضريبة على الدخل المهني

باستقراءنا للمادة 71 من م ع ض يتبين أن المدة المفروضة عليها الضريبة على الدخل هي كل سنة على مجموع الدخل الذي حصل عليه الخاضع للضريبة خلال السنة السابقة⁵⁵.

أما بالنسبة لمكان فرض هذه الضريبة، تنص المادة 72 من م ع ض بهذا الخصوص على ما يلي: "فتفرض الضريبة في مكان الموطن الضريبي للخاضع للضريبة أو مكان مؤسسته الرئيسية. يتعين على الخاضع للضريبة إذا لم يكن له بالمغرب موطن ضريبي أن يختار لنفسه موطناً ضريبياً بالمغرب. يجب إخبار إدارة الضرائب بكل تغيير يطرأ على الموطن الضريبي أو مكان المؤسسة الرئيسية في رسالة مضمونة مع إشعار بالتسلم أو تسلم إليها مقابل وصل أو بتقديم إقرار محرر على أو وفق مطبوع نموذجي تعده الإدارة داخل الثلاثين (30) يوما الموالية لتاريخ التغيير. في حالة عدم القيام بذلك، تفرض الضريبة على الخاضع لها ويتم تبليغه في آخر عنوان معروف له".

⁵⁴ - للمزيد من التوضيح أنظر البند 11 من المادة 138 من المدونة العامة للضرائب

⁵⁵ - أنظر المادة 71 من المدونة العامة للضرائب

وبالرجوع للمادة 32 من م ع ض المتعلقة بأساس فرض الضريبة على الدخل المهني، وأنظمة تحديد صافي الدخل المهني فتنص المادة على ما يلي:

" ١ - تحدد الدخل المهني وفق نظام النتيجة الصافية الحقيقية المنصوص عليه في المواد 33 إلى 37 بعده وفي المادة 161 أدناه .

غير أنه في يمكن للخاضعين للضريبة الذين يزاولون نشاطهم بصفة فردية أو في إطار شركة فعلية أن يختاروا، وفق الشروط المنصوص عليها بالتتابع في المادتين 43 و 44 أدناه، الخضوع للضريبة على الدخل وفق إحدى الأنظمة الثلاث: نظام النتيجة الصافية المبسطة أو نظام المساهمة المهنية الموحدة أو نظام المقاول الذاتي المشار إليهما على التوالي في المواد 38 و 40 و 42 المكررة أدناه.

II - يحدد ربح الشركات غير الخاضعة للضريبة على الشركات :

1- وجوبا وفق نظام النتيجة الصافية الحقيقية المنصوص عليه في المادة 33 أدناه، فيما يتعلق بشركات التضامن وشركات التوصية البسيطة وشركات المحاصة؛....."

وتحدد النتيجة الصافية الحقيقية احسب مضمون المادة 33 من م ع ض كما يلي:

يجب أن تختتم في 31 ديسمبر من كل سنة، السنوات المحاسبية للخاضعين للضريبة على الدخل الذين يكون دخلهم المهني محددا وفق نظام النتيجة الصافية الحقيقية.

وكما تحدد النتيجة الصافية الحقيقية لكل سنة محاسبية، باعتبار ما زاد من الحاصلات على تكاليف السنة المحاسبية وفق نفس الشروط المنصوص عليها في المادة 8 من م ع ض.

وفي الأخير تنبغي الإشارة، أن الشركات المدنية العقارية تخضع لضريبة على الدخل المهني بنسبة 20% استنادا إلى المادة 73 من م ع ض⁵⁶.

⁵⁶ - أنظر المادة 73 من المدونة العامة للضرائب

2- تصريح الشركة المدنية العقلية بالضريبة على الدخل المهني

تعتبر الضريبة على الدخل المهني، من بين الضرائب التصريحية التي يتعين على الملتزم شخصيا أو بواسطة وكيل عنه الادلاء بها للإدارة الضريبية وفق إقرار نموذجي تعدده الأخيرة داخل الأجل القانونية، إعلانا منه على إنجاز تصرف قانوني أو عملية خاضعة بطبيعتها للتصريح والأداء، فالإقرار يعتبر المنطلق في تحديد الأساس الضريبي، وهو حجة على البائع الملتزم، بما وقع التصريح به، لأنه صادر عنه. كما يعتبر عنوان للحقيقة، ويعتد بصدقية ما ضمن فيه في مواجهة الإدارة⁵⁷. ومن هنا يطرح التساؤل مفاده، ما هو أجل إيداع الإقرار بالضريبة على الدخل المهني؟

وللجواب على هذا السؤال، نستحضر نص المادة 82 من م ع ض التي تنص في بندها 1 على ما يلي: "يجب على الخاضعين للضريبة على الدخل، مع مراعاة أحكام المادة 86 أدناه، أن يوجهوا في رسالة مضمونة مع إشعار بالتسلم أو يسلموا مقابل وصل إلى مفتش الضرائب التابع له موطنهم الضريبي أو مؤسستهم الرئيسية إقرارا بمجموع دخلهم خلال السنة السابقة يحرر في أو وفق مطبوع نموذجي تعدده الإدارة مع بيان صنف أو أصناف الدخول المتكون منها وذلك:

- قبل فاتح مارس من كل سنة، بالنسبة لأصحاب الدخول الأخرى غير المهنية؛
- قبل فاتح ماي من كل سنة، بالنسبة لأصحاب الدخول المهنية الخاضعة لنظام النتيجة الصافية الحقيقية أو نظام النتيجة الصافية المبسطة؛....."

وانطلاقا من نص المادة أعلاه، يتبين أن أجل إقرار الخاضعين للضريبة على الدخل بمجموع دخلهم خلال السنة السابقة، قبل فاتح ماي من كل سنة، والخاضعين لنظام النتيجة الصافية الحقيقية أو نظام النتيجة الصافية المبسطة. كما أن هذا الإقرار يجب أن يتضمن مجموعة من البيانات والتي حددها البند 1 من المادة 82 من م ع ض فيما يلي:

- 1- اسم الخاضع للضريبة العائلي والشخصي وعنوان موطنه الضريبي أو موقع مؤسسته الرئيسية
- 2- طبيعة المهنة أو المهن التي يزاولها
- 3- موقع المؤسسات التي يستغلها وأرقام قيده في سجل الرسم المهني المتعلق بها عند الاقتضاء
- 4- رقم بطاقة التعريف الوطنية أو بطاقة الأجنبي أو رقم الدفتر العائلي

⁵⁷ - أستاذنا إبراهيم أحطاب، مرجع سابق، ص 257

5- رقم التعريف الضريبي المخصص له من قبل الإدارة

6- رقم القيد في سجل رسم الخدمات الجماعية عن الإقامة الاعتيادية

وبالإضافة إلى ذلك، يجب على الخاضعين للضريبة على الدخل برسم دخولهم المهنية المحددة وفق نظام النتيجة الصافية الحقيقية أو نظام النتيجة الصافية المبسطة أو برسم دخولهم الفلاحية أو برسم الدخلين معا، في حالة تسجيل حصيلة بدون ربح أو بعجز أن يرفقوا إقرارهم السنوي بمجموع الدخل ببيان يحرر في أو وفق مطبوع نموذجي تعدده الإدارة وموقع من لدن الخاضع للضريبة المعني يوضح مصدر العجز أو الحصيلة بدون ربح المصرح بهما، وذلك تحت طائلة تطبيق أحكام المادة 198 المكررة⁵⁸.

أما بخصوص الإعفاء، تنص المادة 86 من م ع ض على أنه يظل الإعفاء من الإقرار السنوي بمجموع الدخل المهني مطبقا، ما دام الخاضع للضريبة السالف الذكر مزاولا لنفس النشاط وما دام الربح الجزافي الناتج عن مزاولة هذا النشاط أقل من الربح الأدنى المنصوص عليه في المادة 42 أعلاه، وإلا وجب عليه الإدلاء بإقرار بمجموع الدخل وفق الشكل والأجل المنصوص عليهما في المادة 82 من م ع ض كما سبق وأشرنا⁵⁹.

ويبقى السؤال مطروح، حول ما هو الإقرار الواجب الادلاء به في حالة مغادرة المغرب أو في حالة الوفاة؟

بالنسبة لحالة مغادرة المغرب، يجب على الخاضع للضريبة على الدخل إذا لم يبق له موطن ضريبي بالمغرب أن يوجه، في رسالة مضمونة مع إشعار بالتسلم، أو يسلم مقابل وصل إلى مفتش الضرائب التابع له موطنه الضريبي أو مؤسسته الرئيسية، الإقرار بمجموع دخله أو الإقرار المنصوص عليه في المادة 82 المكررة ثالث مرات أعلاه، خلال الفترة المنصوص عليها في المادة 27 II - أعلاه، وذلك قبل مغادرته المغرب بثلاثين (30) يوما على أبعد تقدير⁶⁰.

وبخصوص حالة الوفاة، إذا توفي الخاضع للضريبة على الدخل، وجب على المستحقين عنه أن يوجهوا في رسالة مضمونة مع إشعار بالتسلم، أو يسلموا مقابل وصل إلى مفتش الضرائب التابع له الموطن الضريبي للهلك أو مؤسسته الرئيسية، إقرارا بمجموع دخله أو الإقرار المنصوص عليه في المادة 82 المكررة ثالث

⁵⁸ - للمزيد من الايضاح أنظر المادة 82 من المدونة العامة للضرائب

⁵⁹ - للمزيد من الاطلاع أنظر المادة 86 من المدونة العامة للضرائب

⁶⁰ - لتوضيح أكثر أنظر المادة 85 من المدونة العامة للضرائب

مرات أعاله عن الفترة المنصوص عليها في البند 1 من المادة 175 أدناه وذلك داخل الثالثة أشهر الموالية لتاريخ الوفاة⁶¹.

وفي الأخير لابد من الإشارة، أنه بخصوص الإقرار بالأرباح الناشئة عن رؤوس الأموال المنقولة تنص المادة 84 من م ع ض على ما يلي: "يجب على الخاضعين للضريبة الذين يقومون بتفويت قيم منقولة وغيرها من سندات رأس المال والدين غير المقيدة في حساب لدى وسطاء ماليين معتمدين، أن يسلموا إلى قابض إدارة الضرائب التابع له موطنهم الضريبي مقابل وصل في نفس الوقت مع دفع الضريبة إقرارا سنويا يتضمن بياناً بجميع عمليات التفويت المنجزة وذلك قبل فاتح أبريل من السنة التالية للسنة التي أنجز التفويت فيها. يجب أن يحرر الإقرار في أو وفق مطبوع نموذجي تعدده الإدارة وأن يكون مشفوعاً بجميع الأوراق المثبتة المتعلقة بثمن تفويت وتملك السندات المفوتة...."

المطلب الثاني: الالتزامات الجبائية للشركات المدنية العقلية المترتبة عن بيع قيمها منقولة

لقد حدد المشرع المغربي في المدونة العامة للضرائب، مختلف الالتزامات الضريبية التي يتحمل بها كل من البائع والمشتري في عقد البيع، والتي يتعين الوفاء بها للخزينة العامة كنتيجة مباشرة لإبرام البيع أو غيره من التصرفات الناقلة للملكية، يستوي أن تكون بعوض أو بغير عوض⁶².

وعليه، فإن النظام الجبائي وتبسيطه يعتبر من بين الأولويات التي أخذها المغرب على عاتقه، نظراً لأثاره على التنمية الاقتصادية والاجتماعية للمغرب، لذلك تك إحداه نظام ضريبي يعتمد على ثلاثية الضريبة، تتمثل في كل من الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات، والضريبة على القيمة المضافة⁶³.

وتعتبر الضريبة على الشركات من الضرائب المباشرة تطبق على الحصيلة والأرباح التي تحققها الشركات، كما أن الشركة قد تتخذ أشكال متنوعة بحسب طبيعتها ونشاطها، فهناك شركات تجارية وأخرى مدنية، وهذه الأخيرة بدورها تعرف أنماط مختلفة. وبناء على ذلك، نتساءل حول ماهية القيم المنقولة في الشركات المدنية العقارية (الفقرة الأولى)، وما هي الضريبة المفروضة على الشركات المدنية العقارية في حالة بيع قيمها المنقولة (الفقرة الثانية).

⁶¹ - أنظر المادة 85 من المدونة العامة للضرائب

⁶² - أستاذنا إبراهيم أخطاب، مرجع سابق، ص 226

⁶³ - سعيد الستاتي، اللجان الضريبية، مقال منشور بمجلة المنارة القانونية والإدارية، عدد 2017/17، ص 1

الفقرة الأولى: ماهية القيم المنقولة في الشركات المدنية العقلية

تطرق المشرع المغربي للقيم المنقولة في نصوص خاصة تشترك في خاصيتين أساسيتين، كونها حديثة العهد أي لا تخرج عن الفترة الزمنية الممتدة بين سنة 1994 و2004، وكونها لا تخرج في أهدافها عن توجيه وتأطير الأشخاص المعنويين المصدرين للقيم المنقولة بدءاً من تكوينهم في القانون رقم 17.95⁶⁴ المتعلق بشركات المساهمة ووصولاً إلى علاقاتهم بالمدخرين في القوانين المتعلقة ببورصة القيم⁶⁵ وبالوديع المركزي⁶⁶. وعليه ستشمل دراستنا المتواضعة هذه بعض الأمر المرتبطة أساساً بتعريف القيم المنقولة وذلك في (أولاً)، علاوة على ذلك سنحدد أنواعها وأشكالها -القيم المنقولة- (ثانياً).

أولاً: تعريف القيم المنقولة

يقصد بالقيم المنقولة كل السندات الصادرة عن الأشخاص الاعتبارية العامة والخاصة التي تنقل ملكيتها عن طريق تسجيلها في المحاسبة، والتي تعطي حسب أصنافها حقوق ملكية أو دين عام على ذمة الشركة التي أصدرتها⁶⁷.

وبتعبير آخر تعتبر القيم المنقولة حقوق مالية قابلة للتداول يصدرها شخص معنوي لأجل الحصول على تمويل جماعي، تخول صاحبها حق التدخل في شؤون مصدرها⁶⁸.

⁶⁴ - القانون رقم 17.95 المتعلق بشركات المساهمة الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.96.124 صادر في 14 من ربيع الآخر 1417

الموافق ل 30 أغسطس 1996، الجريدة الرسمية عدد 4422 بتاريخ 4 جادى 1417 الموافق ل 17 أكتوبر 1996 ص 2320

⁶⁵ - ظهير شريف معتبر بمثابة قانون رقم 1.93.211 صادر في 4 ربيع الآخر 1414 الموافق ل 21 دجنبر 1994 المتعلق ببورصة القيم

المتغير والمتمم ب: الظهير الشريف رقم 1.96.245 الصادر في 9 يناير 1997

الظهير الشريف رقم 1.00.265 الصادر في تاريخ 1 دجنبر 2000

الظهير الشريف رقم 1.04.18 الصادر في تاريخ 21 أبريل 2004

⁶⁶ - ظهير شريف رقم 1.96.246 صادر في 29 من شعبان 1417 الموافق ل 9 يناير 1997، بتنفيذ القانون رقم 35.96 المتعلق

بإحداث وديع مركزي وتأسيس نظام عام لقيد بعض القيم في الحساب، الجريدة الرسمية عدد 4448 بتاريخ 16 يناير 1997، ص 80

⁶⁷ - محمد شكيري، المستجدات الضريبية في قانون المالية لسنة 2000/1999 إصلاح نظام تضريب القيم المنقولة، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، العدد 33، يوليو-غشت 2000، ص 25.

⁶⁸ - محمد سعيد الراضي، مفهوم القيم المنقولة في التشريع المغربي، أطروحة دكتوراه، كلية حقوق أكدال، الرباط، 2007/2006، ص

هذا وتتمتع القيم المنقولة بطبيعة قانونية خاصة كمال منقول معنوي يتم تجسيمه ببيان يدرج في سند تختلف أشكاله بحسب نوع القيم المنقولة⁶⁹، وقد أثارت هذه الطبيعة جدلا فقهيًا واسعًا بين من يقول إنها حقوق مادية وبين من يقول حقوق معنوية، دون أن يتم الحسم فيما إذا كانت مادية أو معنوية حتى من قبل المشرع المغربي، مما أدى إلى غموض الطبيعة القانونية للقيم المنقولة وعدم التحكم في ماهيتها⁷⁰.

وقد شهدت القيم المنقولة تطورا تاريخيا مهما، وهنا لا بد من التنويه بملاحظة أساسية هي أن المغرب وإلى حدود دخول الحماية الفرنسية كان لا يعرف سوى الشركات ذات المفهوم الإسلامي الأصيل والتي لم يكن يتعامل في إطارها بالقيم المنقولة، فالتشريع الأول للشركات التجارية في المغرب كان بفعل سلطات الحماية التي نقلت إليه ما كان يروج في فرنسا آنذاك⁷¹، مما يعني عدم وجود تصور أو مساهمة لرجال المال والأعمال المغربية حينها في رسم معالم هذه القيم التي تم الاقتصار فقط على استيراد أشكالها من فرنسا وتطبيقها في بيئة لم تكن مهيأة للتعامل معها⁷².

ثانيا: أنواع القيم المنقولة

جاء في المادة الثانية من قانون بورصة القيم المنقولة كما تم تنميته وتغييره أنه:

"تعتبر قيما منقولة:

- الأسهم والسندات أو الحقوق الأخرى التي تتيح أو يمكن أن تتيح المشاركة بصفة مباشرة أو غير مباشرة في رأس المال وفي حقوق التصويت التي تكون قابلة للتحويل بقيدها في حساب أو عن طريق التداول
- سندات الديون التي تمثل حقا في دين عام في ممتلكات الشخص المعنوي الذي يصدرها والتي تكون قابلة للتحويل بقيدها في حساب أو عن طريق التداول باستثناء الأوراق التجارية وأذون الصندوق."

69 - بالنسبة لأنواع القيم المنقولة سنتولى التفصيل فيما ما أمكن في الشق الثاني من هذا المطلب.

70 - أسماء بكنيش، التنفيذ الجبري على القيم المنقولة لشركة المساهمة، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون الخاص، كلية العلوم القانونية والاجتماعية والاقتصادية ابن زهر، أكادير، السنة الجامعية 2014/2015، ص 7

71 - بموجب اتفاقية الحماية التي وقعت بين المملكة المغربية والجمهورية الفرنسية بتاريخ 30 مارس 1912، تعهدت فرنسا بأن تحمل للمغرب تعديلات قانونية وقضائية.

72 - محمد سعيد الراضي، م س، ص 16

هكذا يلاحظ أن هذا التعريف الذي نص عليه قانون بورصة القيم – كما تم تميمه وتغييره- حدد فقط السندات التي تعتبر قيما منقولة، والخصائص التي تتميز بها هذه السندات مكتفيا المشرع بالإشارة في مطلع هذا التعريف إلى أنه "تعتبر قيما منقولة"، ثم وضع لائحة بالسندات التي تعتبر كذلك (الأسهم والحقوق والسندات التي تدور في فلكها من جهة، وسندات الدين من جهة أخرى) كما حدد السندات التي لا تعتبر قيما منقولة (الأوراق التجارية وأذون الصندوق)⁷³.

جاء كذلك في المادة 243 من القانون 17.95 المتعلق بشركة المساهمة أن: "القيم المنقولة التي تصدرها شركات المساهمة هي الأسهم المكونة لرأس مال الشركة وشهادات الاستثمار وسندات القرض.

تعتبر بمثابة قيم منقولة حقوق الرصد أو الاكتتاب الناشئة عن القيم المنقولة المذكورة.

لا تعد سندات الديون القابلة للتداول والمنظمة بالقانون رقم 35.94 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.95.3 بتاريخ 24 من شعبان 1415 (26 يناير 1995) قيما منقولة خاضعة لأحكام هذا القانون.

هذا بالإضافة إلى بعض الأنواع⁷⁴ الأخرى من القيم المنقولة منها ما تناولته المادة الثالثة من قانون بورصة القيم.

وعليه سنقتصر في هذه النقطة على أهم أشكال القيم المنقولة والتي هي:

1- الأسهم

يعتبر السهم من أقدم القيم المنقولة التي ظهرت على الساحة المالية والذي شكل ولازال الأداة الأمثل للحصول على التمويل اللازم لشركات الأسهم، ويرجع ذلك إلى المرونة التي يتميز بها نظامه القانوني، ونقصه بالمرونة التي تتميز السهم عدم التقيد بالقواعد القانونية التقليدية المنظمة للسهم وتقديسها، بل على

73 - محمد سعيد الراضي، مفهوم القيم المنقولة في التشريع المغربي، الملحق العربي لمجلة المالية «al Maliya» لوزارة الاقتصاد والمالية، العدد الثامن، مارس 2008 ص 34

74 - هناك أنواع أخرى من القيم المنقولة تصدر عن أشخاص اعتبارية أخرى، وعلى رأسها حصص صناديق التوظيف المشترك للقيم المنقولة، وحصص صناديق التوظيف الجماعي للتسديد، وحصص هيئات توظيف رأس مال بالمجازفة، وسندات الديون القابلة للتداول، وأسهم شركات رأس مال المجازفة، راجع بشأن هذه القيم محمد سعيد الراضي، م س، ص 123 وما بعدها.

العكس من ذلك يلاحظ محاولة ملائمة هذه القيمة المنقولة مع معطيات السوق، بهدف جعله أكثر جاذبية بالنسبة للمستثمر والشركة معا⁷⁵.

هذا وبالإضافة إلى ما سبق فمصطلح "سهم" له مدلولان:

فهو من ناحية يعني الوحدة القياسية لحصة الشريك في رأس المال، ومن ناحية ثانية يعني الوثيقة أو الصك الذي يثبت حصة الشريك تلك في حالة إصدار أسهم موثقة، وفي كافة الأحوال فإن السهم يشكل الأداة التي تربط المساهم بالشركة⁷⁶.

والسهم ينشأ إما عند تأسيس الشركة عن طريق الاكتتاب، وإما في حياتها عند الزيادة في رأسمالها بإصدار أسهم جديدة⁷⁷.

2- سندات القرض

تعتبر سندات الاستثمار أوراقا مالية قابلة للتداول تصدرها الشركة وتطرحها للاكتتاب العام للحصول على قرض طويل الأجل في الغالب.

فقد تحتاج الشركة إلى أموال جديدة إما لتوسيع نشاطها أو للتغلب على صعوبات مالية تواجهها، فتتفضل الشركات في بعض الأحيان عوض اللجوء إلى الزيادة في رأس المال، الاعتماد على الاقتراض عن طريق إصدار سندات القرض. ذلك أنت الزيادة في رأس المال يؤدي إلى دخول شركاء جدد يزاحمون القدامى اللذين واجهوا ظروف ومشاكل الشركة وعاشوا خطواتها الأولى إلى أن نجحت وأصبحت تدر أرباحا، لذلك فإن هؤلاء قد لا يرغبون في إدخال شركاء جدد يقتسمون معهم ثمار جهدهم⁷⁸.

وتتميز سندات القرض بعدة خصائص نذكر منها ما يلي:

1- أنها تمثل ديناً لحاملها، ومن هنا فإن علاقة حامل السند بالشركة هي علاقة مديونية.

75- عبد الله سراح الدين، القيم المنقولة بين الإبداع الاقتصادي والضوابط القانونية، رسالة لنيل شهادة الماستر في القانون الخاص، جامعة محمد الخامس السويسي، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الرباط، السنة الجامعية 2007/2008، ص 14

76 - فؤاد معلال، شرح القانون التجاري الجديد - الجزء الثاني الشركات التجارية- مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، الطبعة الخامسة 2018، ص 211

77 - نفس المرجع ونفس الصفحة

78 - فؤاد معلال، م س، ص 218

2- أن القرض الذي تمثله السندات هو قرض جماعي بمعنى أن الشركة لا تتعاقد بشكل فردي مع كل حامل على حدة، وإنما مع مجموع المكتتبين عن طريق إصدار قرض واحد للاكتتاب العام، ومن ثم فإن القرض يقسم إلى أجزاء متساوية يضمن كل واحد منها في سند، لذلك فإن حملة السندات يوجدون على قدم المساواة في علاقاتهم بالشركة⁷⁹.

3- شهادات الاستثمار

تشكل شهادات الاستثمار نوعا جديدا من القيم المنقولة التي يمكن إصدارها، والتي تم اقتباسها عن القانون الفرنسي⁸⁰ إلى جانب كل من سندات القرض القابلة للتحويل إلى أسهم والأسهم ذات الأولوية في الأرباح دون حق التصويت وذلك بهدف إيجاد أدوات جديدة لتمويل الشركات⁸¹.

ويدخل تصور هذه الأنواع الجديدة من القيم المنقولة في إطار السياسة التي تتبعها السلطات العمومية حاليا والتي تهدف إلى تنشيط الاستثمار وخلق قنوات جديدة لتوجيه مدخرات الأفراد نحو المقاولات عن طريق تشجيع المدخرين على استثمار أموالهم فيما يتلاءم وحاجيات تمويل الاقتصاد الوطني الذي يعاني من نقص التمويل⁸².

الفقرة الثانية: خضوع عقد بيع القيم المنقولة للشركات المدنية العقارية للضريبة على الأرباح العقارية

لقد تناول المشرع المغربي الضريبة المستحقة على الأرباح العقارية في المواد 61 على 65 من م ع ض ويراد بها المبلغ المستحق للخرينة الغامة على الأشخاص الذاتيين برسم الربح المحقق بمناسبة بيع العقارات، أو أحد الحقوق العينية بصفة عرضية، وليس على سبيل الاعتراف⁸³.

79 - فؤاد معلال، م س، ص 219

80 - بموجب القانون رقم 83.1 الصادر في 3 يناير 1983.

وقد اقتبس المشرع الفرنسي هذه الشهادات عن الشهادات البترولية التي كان قد سبق له أن أصدرها بمقتضى قانون 26 يونيو 1957 بهدف الحصول على الأموال اللازمة للتنقيب عن البترول في أفريقيا الشمالية، حيث احتفظت الدولة بحق التصويت الناتج عن الأسهم التي تملكها في شركات البترول العامة وطرحت ما يقابلها من حقوق مالية على العموم للاكتتاب فيها في شكل شهادات بترولية

81 - فؤاد معلال، شهادات الاستثمار الصادرة عن شركات المساهمة، مجلة القانون والاقتصاد، العدد 16، 1996، ص 33

82 - فؤاد معلال، شرح القانون التجاري، م س، ص 224

83 - استاذنا إبراهيم أحطاب، مرجع سابق، ص 243

ويظهر من خلال المادة II-61 تعدد التصرفات القانونية المنشئة لهذه الضريبة⁸⁴، لذلك سنحاول من خلال هذه الفقرة تعريف الضريبة على الأرباح العقارية (أولا) على أن نخصص (ثانيا) للحدث عن أساس فرض ضريبة الأرباح العقارية على بيع القيم المنقولة للشركات المدنية العقارية.

أولا: تعريف الضريبة على الأرباح العقلية

- تعتبر أرباحا عقارية لتطبيق أحكام الضريبة على الدخل الأرباح المثبتة أو المحققة بمناسبة⁸⁵:
- بيع عقارات واقعة بالمغرب أو تفويت حقوق عينية عقارية متعلقة بالعقارات المذكورة
- نزع ملكية عقار لأجل المنفعة العامة؛
- المساهمة في شركة بعقارات أو حقوق عينية عقارية؛
- عمليات التفويت بعوض لأسهم أو تقديم حصص مشاركة اسمية صادرة عن شركات ذات غرض عقاري
- المعتبرة ضريبيا شفافا وفقاً للمادة 3-3 أعلاه؛
- عمليات التفويت بعوض أو المشاركة في شركات بأسهم أو حصص مشاركة في شركات يغلب عليها الطابع العقاري وغير المسعرة ببورصة القيم؛
- المعاوضة المعتبرة بيعا مزدوجا والمتعلقة بالعقارات أو الحقوق العينية العقارية أو الأسهم أو حصص المشاركة المنصوص عليها أعلاه؛
- قسمة العقارات المشاعة بمدرك وفي هذه الحالة لا تفرض الضريبة إلا على الربح المحصل عليه من
- التفويت الجزئي الناتج عنه المدرك المذكور؛
- التفويطات بغير عوض الواقعة على العقارات والحقوق العينية العقارية والأسهم أو الحصص المذكورة أعلاه.

ثانيا: أساس فرض ضريبة الأرباح العقلية على بيع القيم المنقولة للشركات المدنية العقلية

تخضع للضريبة على الأرباح العقارية كذلك، عقود بيع أو تفويت أسهم أو حصص اسمية في الشركات المدنية، أو الشركات ذات الغرض العقاري المعتبرة ضريبيا شفافة. وهي تعتبر شفافة حينما تستجيب للتعريف الوارد في المادة 3 من م ع ض، حيث جاء فيها ما يلي:

⁸⁴ - انظر المادة 61 من المدونة العامة للضرائب

⁸⁵ - الموقع الخاص بالمديرية العامة للضرائب

" الشركات ذات غرض عقاري مهما كان شكلها، والتي ينقسم رأس مالها إلى حصص مشاركة أو أسهم اسمية:

- 1- إذا كانت أصولها متألّفة إما من وحدة سكنية يشغلها كلها أو جُلّها أعضاء الشركة أو بعضهم وأم من أرض معدة لهذه الغاية;
- 2- إذا كان غرضها ينحصر في القيام باسمها بتملك أو بناء عقارات جماعية أو مجموعات عقارية، وينص نظامها الأساسي على تمكين كل عضو من أعضائها المعيّنين بأسمائهم من حرية التصرف في جزء من وحدة أو وحدات معدة لاستعمال مهني أو للسكنى.

ويطلق على هاته الشركات العقارية الشفافة."

وبالإضافة إلى ذلك، تخضع عقود البيع بعوض لأسهم أو حصص مشاركة في شركات يغلب عليها الطابع العقاري وغير المسعرة ببورصة القيم، للضريبة على الأرباح العقارية على غرار تلك المنجزة في أسهم وحصص الشركات العقارية الشفافة المشار إليها أعلاه⁸⁶.

وتعتبر بمثابة شركة يغلب عليها الطابع العقاري، "كل شركة يتكون إجمالي أصولها الثابتة بنسبة 75 % على الأقل من قيمتها المحددة عند افتتاح السنة المحاسبية التي تم خلالها التفويت المفروضة عليه الضريبة من عقارات أو سندات مشاركة صادرة عن الشركات أخرى يغلب عليها الطابع العقاري، ولا تعتبر في ذلك العقارات المخصصة من لدن الشركة التي يغلب عليها الطابع العقاري، لاستغلالها الصناعي أو التجاري أو الحرفي أو الفلاحي أو لمزاولة مهنة حرة أو لإسكان مستخدميها المأجورين".⁸⁷

وبناء على ما سبق، يستفاد أن البيوع وباقي التفويّات الواردة على أسهم وحصص الشركات العقارية الشفافة، أو التي يغلب عليها الطابع العقاري- استناداً إلى تشكّل مجموع أصولها بنسبة ثلاثة أرباع من عقارات أو سندات مشاركة صادرة عن شركات عقارية أخرى-، تستحق عليها الضريبة على الأرباح العقارية لزوماً، على غرار باقي التفويّات والمعاملات الناقلة للملكية العقارية، المشار إليها في المادة 61 من م.ع.ض.⁸⁸

⁸⁶ - أستاذنا إبراهيم أحطاب، مرجع سابق، ص 247

⁸⁷ - أنظر المادة 61 من المدونة العامة للضرائب

⁸⁸ - أستاذنا إبراهيم أحطاب، مرجع سابق، ص 248

ثالثاً: التزامات الأطراف في عقد بيع القيم المنقولة للشركات المدنية العقارية

إن عقد بيع القيم المنقولة بالشركات المدنية العقارية يرتب التزامات على كاهل طرفي العقد، فالمشتري يكون ملزم بإيداع عقد التسجيل المتعلق ببيع القيم المنقولة التي تم شرائها من الشركة المدنية العقارية لدى إدارة التسجيل والتمبر قصد أداء واجبات التسجيل المستحقة (1)، أما البائع فيكون ملزم بإيداع التصريح بالضريبة على الدخل المهني (2).

1- التزامات المشتري

يرتب توثيق عقد بيع القيم المنقولة للشركات المدنية العقارية، على كاهل المشتري الالتزام بأداء ضريبة التسجيل.

وباستقراءنا للمادة 126 من المدونة العامة للضرائب يتبين أن المشرع الضريبي عرف التسجيل كما يلي: "يعتبر التسجيل إجراء تخضع له المحررات والاتفاقات وتستوفي بموجبه ضريبة تسمى واجب التسجيل." وتنبغي الإشارة، أن التسجيل بالنسبة للإدارة الجبائية، ليس إلا إجراء تخضع له المحررات والاتفاقات، إذ يتولى مفتش الضرائب المكلف تحليلها ودراستها قصد بيان طبيعتها القانونية واستخلاص ضريبة عنها تسمى واجبات التسجيل⁸⁹.

2- التزامات البائع

تعتبر الضريبة على الربح العقاري المستحقة على البيوع العقارية، من بين الضرائب التصريحية التي يتعين على الملزم بها شخصياً أو بواسطة وكيل عنه- الإدلاء بها للإدارة الضريبية وفق إقرار نموذجي تعده هذه الأخيرة، داخل القانوني إعلاناً منه على إنجاز تصرف قانوني أو عملية خاضعة بطبيعتها للتصريح والأداء. فالإقرار يعتبر المنطلق في تحديد الأساس الضريبي، وهو حجة على البائع الملزم، بما وقع التصريح به، لأنه صادر عنه. كما إنه يعتبر عنواناً للحقيقة، ويعتد بصدق ما ضمن فيه في مواجهة الإدارة التي يتعين عليها أن تقيم الدليل على مخالفته للواقع أثناء سلوكها مسطرة التصحيح⁹⁰

⁸⁹ -أستاذنا إبراهيم أخطاب، مرجع سابق، ص 241

⁹⁰ - أستاذنا إبراهيم أخطاب، مرجع سابق، ص 257

وما تنبغي الإشارة إليه، في هذا الإطار أن أجل إيداع الإقرار المتضمن لعناصر ربط الضريبة على الربح العقاري بقولها: "فيما يتعلق بتفويت الممتلكات العقارية أو الحقوق العينية المرتبطة بها، يجب على الملاك أو أصحاب حق الانتفاع والخاضعين للضريبة أن يسلموا مقابل وصل في نفس الوقت، إن اقتضى الحال، مع دفع الضريبة المنصوص عليها في المادة 173 أدناه إقراراً إلى قابض إدارة الضرائب، خلال الثلاثين يوماً الموالية لتاريخ التفويت.

غير إن الإقرار المشار إليه أعلاه يجب ألا يدلى به، إذا تعلق الأمر بنزع ملكية لأجل المنفعة العامة، إلا خلال الثلاثين يوماً الموالية لتاريخ قبض التعويض عن نزع الملكية.

يحرر الإقرار في أو وفق مطبوع نموذجي تعدده الإدارة، ويجب أن يكون مشفوعاً بجميع الأوراق المثبتة المتعلقة بمصاريف التملك ونفقات الاستثمار ...

وعليه، يستفاد مما سبق أنه يتعين على البائع الملزم تعبئة نموذج التصريح بكل دقة، وإرفاقه وجوباً بما يفيد ثمن التملك ونفقات الاستثمار وجميع المصاريف المتحمل بها كما وقع تفصيلها في المادة 65 من م ع ض⁹¹.

⁹¹- انظر المادة 65 من المدونة العامة للضرائب

خاتمة:

وختاماً فإن، الشركات في العصر الحديث بأهمية كبيرة نظراً لدورها المميز في عملية النهوض بالاقتصاد الوطني، ومن بين هذه الشركات نخص بالذكر الشركات المدنية العقارية التي تعتبر من حيث المبدأ شركة مدنية وليست بشركة تجارية حيث أن الأولى تمارس عملاً مدنياً، بخلاف الثانية التي تعتبر تجارية بشكلها، إلا أنها قد تضيف عليها الصفة التجارية على عملها إذ مارس أحد الأنشطة المنصوص عليها في المادة 7 و6 من مدونة التجارة، ك شراء عقارات بنية بيعها مستثنياً بذلك اقتناء العقار بنية إيجاره حيث يبقى هذا النشاط محتفظاً بطابعه المدني.

كما أن الشركات الممارسة له تبقى متمسكة بصفتها المدنية وإن كان الأمر يستلزم هذه الضرورة. فهنا وجب التمييز بين اقتناء العقارات بنية كرائها للسكن أو كإعداد شقق للسكن ثم إكرائها وبين اقتناء العقارات بقصد إنشاء محلات تجارية عليها وإكراء هذه المحلات.

هذا وقد عملت العديد من الشركات المدنية العقارية في الآونة الأخيرة وبعد صدور مدونة التجارة إلى التخلي عن شكلها المدني والدخول في شكل من الأشكال التجارية. خاصة الشركة ذات المسؤولية المحدودة، كونها أصبحت تواجه العديد من المعوقات التشريعية سواء منها الضريبية أو المتعلقة بقيد تصرفاتها العقارية بسجلات المحافظة العقارية.

لائحة المراجع:

✓ الكتب:

■ استاذنا عبد الرزاق أيوب، الشركات التجارية، الطبعة الرابعة 2016، مطبعة قرطبة حي السلام أكادير

■ استاذنا إبراهيم أحطاب، الوسيط في العقود المدنية الخاصة، الطبعة الأولى سنة 2021، مطبعة المعارف الجديدة، الرباط

■ فؤاد معلال، شرح القانون التجاري الجديد - الجزء الثاني الشركات التجارية- مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، الطبعة الخامسة 2018

✓ الرسائل والأطروحات:

■ هاجر بنعمرو، النظام القانوني للشركات المدنية العقارية في ضوء القانون 31.18، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون الخاص، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية التابعة لجامعة ابن زهر أكادير، السنة الجامعية 2020/2019

■ ايت الرايس بلعيد، الوضعية القانونية للشركة المدنية العقارية، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون الخاص، جامعة القاضي عياض مراكش، السنة الجامعية 2012/2011

■ محمد سعيد الراضي، مفهوم القيم المنقولة في التشريع المغربي، أطروحة دكتوراه، كلية حقوق أكادال، الرباط، 2006/2007

■ أسماء بكنيش، التنفيذ الجبري على القيم المنقولة لشركة المساهمة، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون الخاص، كلية العلوم القانونية والاجتماعية والاقتصادية ابن زهر، أكادير، السنة الجامعية 2015/2014

■ عبد الله سراح الدين، القيم المنقولة بين الإبداع الاقتصادي والضوابط القانونية، رسالة لنيل شهادة الماستر في القانون الخاص، جامعة محمد الخامس السوسي، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الرباط، السنة الجامعية 2008/2007

■ محمد قصري، المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء المغربي، دار أبي رقراق للطباعة والنشر، الطبعة الثانية 2009

✓ المقالات:

- محمد شكيري، المستجدات الضريبية في قانون المالية لسنة 2000/1999 إصلاح نظام تضريب القيم المنقولة، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، العدد 33، يوليو-غشت 2000
- محمد سعيد الراضي، مفهوم القيم المنقولة في التشريع المغربي، الملحق العربي لمجلة المالية «al maliya» لوزارة الاقتصاد والمالية، العدد الثامن، مارس 2008
- فؤاد معلال، شهادات الاستثمار الصادرة عن شركات المساهمة، مجلة القانون والاقتصاد، العدد 16، 1996
- سعيد الستاتي، اللجان الضريبية، مقال منشور بمجلة المنارة القانونية والإدارية، عدد 2017/17

الفهرس

3	مقدمة:
7	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للشركات المدنية العقلية
7	المطلب الأول: ماهية الشركات المدنية العقلية
8	الفقرة الأولى: تعريف الشركات المدنية العقلية
8	الفقرة الثانية: تميز الشركات المدنية العقلية عما يشبهها
10	المطلب الثاني: تأسيس الشركات المدنية العقلية
10	الفقرة الأولى: الأركان الموضوعية لتأسيس الشركات المدنية العقلية
17	الفقرة الثانية: الأركان الشكلية لتأسيس الشركات المدنية العقلية
20	المبحث الثاني: الإطار الضريبي للشركات المدنية العقلية
21	المطلب الأول: الالتزامات الجبائية للشركات المدنية العقلية المترتبة عن عمليات الاستثمار
22	الفقرة الأولى: خضوع الشركات المدنية العقلية للضريبة على الدخل المهني
26	الفقرة الثانية: الالتزامات الضريبية لأطراف الشركات المدنية العقلية في عمليات الاستثمار
34	المطلب الثاني: الالتزامات الجبائية للشركات المدنية العقلية المترتبة عن بيع قيمها منقولة
35	الفقرة الأولى: ماهية القيم المنقولة في الشركات المدنية العقلية
39	الفقرة الثانية: خضوع عقد بيع القيم المنقولة للشركات المدنية العقلية للضريبة على الأرباح العقلية
44	خاتمة: